

Rolnummer 513
Arrest nr. 80/93 van 9 november 1993

A R R E S T

---

*In zake* : het beroep tot vernietiging van de artikelen 4 en 5 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen, ingesteld door de v.z.w. Nationaal Christelijk Middenstandsverbond.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters K. Blanckaert, L.P. Suetens, H. Boel, L. François en J. Delruelle, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

## I. *Onderwerp van het beroep*

Bij verzoekschrift van 15 januari 1993, aan het Hof toegezonden bij ter post aangetekende brief van dezelfde datum, ter griffie ontvangen op 18 januari 1993, vordert het Nationaal Christelijk Middenstandsverbond (N.C.M.V.) de vernietiging van de artikelen 4 en 5 van de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen.

## II. *De rechtspleging*

Bij beschikking van 18 januari 1993 heeft de voorzitter in functie de leden van de zetel van het Hof aangewezen conform de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben op 2 februari 1993 geoordeeld dat er geen aanleiding was tot toepassing van de artikelen 71 en 72 van de organieke wet.

Er is kennisgegeven van het beroep, conform artikel 76, § 4, van de organieke wet, bij ter post aangetekende brieven van 16 februari 1993.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 maart 1993.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend bij ter post aangetekende brief van 31 maart 1993.

Van die memorie is kennisgegeven conform artikel 89 van de organieke wet, bij ter post aangetekende brief van 20 april 1993.

De verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend bij ter post aangetekende brief van 17 mei 1993.

Bij beschikking van 6 juli 1993 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 15 januari 1994.

Bij beschikking van 6 september 1993 heeft de voorzitter in functie de zetel aangevuld met rechter K. Blanckaert gelet op de verkiezing tot voorzitter van rechter L. De Grève, die reeds lid was van de zetel.

Bij beschikking van 14 september 1993 heeft het Hof beslist dat de zaak in gereedheid is en de dag van de terechtzitting bepaald op 5 oktober 1993.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen evenals aan hun advocaten bij ter post aangetekende brieven van 14 september 1993.

Op de terechtzitting van 5 oktober 1993 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Doolaeghe, advocaat bij de balie te Gent, voor de verzoekende partij;

. Mr. I. De Clercq, advocaat bij de balie te Gent, loco Mr. I. Claeys Bouúaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel;

- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en J. Delruelle verslag uitgebracht;

- zijn voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd conform de artikelen 62 en volgende van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

### III. *De bestreden bepalingen*

1. Artikel 4 van de bestreden wet vult artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan met een derde lid, dat luidt :

« Wanneer een bestuurder van een vennootschap aan deze laatste een gebouwd onroerend goed verhuurt, worden, in afwijking van artikel 7, de huurprijs en de huurvoordelen als bezoldigingen van bestuurder aangemerkt, in zover zij meer bedragen dan vijf derden van het kadastraal inkomen gerevaloriseerd met de in artikel 13 vermelde coëfficiënt. Van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht ».

2. Artikel 5 van de bestreden wet vult artikel 33 van hetzelfde Wetboek aan met een derde lid, dat luidt :

« Wanneer een werkend vennoot van een vennootschap aan deze laatste een gebouwd onroerend goed verhuurt, worden, in afwijking van artikel 7, de huurprijs en de huurvoordelen als bezoldigingen van werkend vennoot aangemerkt, in zover zij meer bedragen dan vijf derden van het kadastraal inkomen gerevaloriseerd met de in artikel 13 vermelde coëfficiënt. Van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht ».

3. De wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financile bepalingen werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 juli 1992.

4. Luidens artikel 47, § 3, treden de bestreden bepalingen in werking met ingang van het aanslagjaar 1994.

#### IV. *In rechte*

- A -

##### *Wat de ontvankelijkheid betreft*

A.1.1. De verzoekende partij is van oordeel dat zij van het vereiste belang doet blijken. Het kan niet worden betwist dat de fiscale situatie en de situatie op het vlak van de sociale-zekerheidsbijdragen van een bepaalde categorie van zelfstandigen, met name de bestuurders en de werkende vennoten, door de bestreden bepalingen op rechtstreekse en ongunstige wijze worden beïnvloed.

Luidens haar statuten heeft de verzoekende vereniging met name tot doel :

« ...

1. De algemene en beroepsbelangen van de zelfstandigen, van de kleine en middelgrote ondernemingen uit handel, industrie, ambacht en dienstverlening en van de beoefenaars van een vrij beroep te verdedigen en te bevorderen, zowel op economisch, sociaal en juridisch als op moreel, cultureel en maatschappelijk vlak, en dit op grond van de christelijke sociale leer.

... ».

Aan de voorwaarden die het Hof stelt inzake de ontvankelijkheid van beroepen, ingesteld door verenigingen zonder winst oogmerk, is ten deze voldaan.

##### *Ten gronde*

A.1.2. De verzoekende partij voert één middel aan dat als volgt is gesteld :

« Schending van de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet;

*doordat* de wet van 28 juli 1992 in de artikelen 4 en 5 de artikelen 32 en 33 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen aanvult; dat ingevolge deze aanvullingen de huurinkomsten en de huurvoordelen betaald door een vennootschap aan haar bestuurder of werkend vennoot geherkwalificeerd worden als bezoldigingen van deze bestuurder of werkend vennoot, in zover zij meer bedragen dan vijf derden van het gerevalueerd kadastraal inkomen; dat van deze bezoldigingen de kosten in verband met het verhuurde goed niet in aftrek mogen worden gebracht;

*doordat* de doelstelling van deze fictiebepaling is te beletten dat beroepsinkomsten kunnen worden omgevormd tot onroerend inkomen, en zodoende te vermijden dat de inningsgrondslag van de sociale bijdragen voor zelfstandigen wordt verminderd (Kamer, Memorie van Toelichting, 444/1, 1991-1992, p. 9; Kamer, 1991-1992, 444/9, p. 112); dat derhalve wordt beoogd een verdere aantasting van het sociaal-zekerheidsstelsel der zelfstandigen af te wenden;

dat, *eerste onderdeel*, het ingestelde onderscheidingscriterium ertoe leidt dat sommige belastingplichtigen wel en andere niet onder toepassing van de bestreden bepaling vallen, niettegenstaande zij zich in dezelfde feitelijke omstandigheden bevinden en niettegenstaande voor deze ongelijke behandeling geen objectieve en redelijke verantwoording kan worden gevonden in de aard en het doel van de ter beoordeling gestelde norm;

dat, *tweede onderdeel*, enkel de herkwalificatie van buitensporige huurinkomsten uit welbepaalde, in België gelegen gebouwde onroerende goederen door de bestreden bepalingen wordt beoogd, terwijl met andere, eventueel buitensporige onroerende inkomsten geen rekening wordt gehouden zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording kan worden gevonden in de aard en het doel van de ter beoordeling gestelde norm;

dat, *derde onderdeel*, het criterium voor de bepaling van het huurexcedent dat als een bezoldiging wordt geherkwalificeerd, inadekwaat is (en) niet objectief en redelijk verantwoord door de aard en het doel van de ter beoordeling gestelde norm;

dat, *vierde onderdeel*, de niet-afrekbaarheid van de kosten in verband met het verhuurde goed voor wat betreft het gedeelte van de huurinkomsten en huurvoordelen die overeenkomstig de bestreden bepaling geherkwalificeerd worden als bezoldigingen, aanleiding geeft tot een ongelijke behandeling tussen categorieën van belastingplichtigen; dat deze verschillende behandeling niet verantwoord wordt door de aard en het doel van de ter beoordeling gestelde norm;

*terwijl* de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet de gelijkheid voor de wet en het verbod van discriminatie in het genot van de rechten en vrijheden waarborgen en terwijl de vaste rechtspraak van het Arbitragehof luidt : 'De grondwettelijke regels van de gelijkheid der Belgen voor de wet en van de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, met inachtneming van het doel en de gevolgen van de bestreden maatregel en van de aard van de in het geding zijnde beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschon- den wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel ';

*terwijl* de artikelen 6 en *6bis* een algemene draagwijdte hebben en de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie ook van toepassing zijn ten aanzien van fiscale aangelegenheden;

*zodat* de artikelen 4 en 5 van de wet van 28 juli 1992 de grondwettelijke regels van gelijkheid van (lees : en van) niet-discriminatie zoals vervat in de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet schenden ».

A.1.3. De verzoekende partij licht de verschillende onderdelen van het middel toe.

a) *Eerste onderdeel*

Een belangrijke groep belastingplichtigen ontsnapt aan de herkwalificatie van hun overdreven huurinkomsten en huurvoordelen, terwijl zij zich in gelijke feitelijke omstandigheden bevinden als de door de bestreden bepaling omschreven « risicogroep ». Van naamloze vennootschappen vereist de bestreden bepaling namelijk dat het noodzakelijk is dat de verhuurder een bestuurder is. Wanneer iemand *de facto* functies uitoefent die soortgelijk zijn aan die van een bestuurder, zonder de titel van bestuurder te hebben, dan is de bestreden bepaling niet van toepassing. Hetzelfde geldt voor vereffenaars of personen met een soortgelijke opdracht. Die ongelijkheden kunnen niet objectief en redelijk worden verantwoord door de doelstelling en de gevolgen van de bestreden bepalingen.

b) *Tweede onderdeel*

Bepaalde categorieën onroerende inkomsten of onroerende goederen vallen niet onder de betwiste bepalingen, met name : de inkomsten ontvangen ter uitvoering van een overeenkomst van erfpacht, van opstal of met betrekking tot soortgelijke rechten; de inkomsten uit in het buitenland gelegen onroerende goederen en de inkomsten uit ongebouwde onroerende goederen. Die ongelijkheden kunnen niet objectief en redelijk worden verantwoord door de doelstelling en de gevolgen van de bestreden bepalingen, vermits bij de groep van belastingplichtigen die ontsnapt aan de herkwalificatie van de onroerende inkomsten een even groot risico bestaat dat de sociale-zekerheidsbijdragen van zelfstandigen worden ontweken. Die ongelijkheid wordt evenmin verantwoord door de noodzaak om in sommige gevallen een verscheidenheid aan toestanden op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op een vereenvoudigde en benaderende wijze. De wetgever had immers kunnen volstaan met een eenvoudige verwijzing naar de tekst van artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot de inkomsten van bestuurders en artikel 7 en volgende met betrekking tot de onroerende goederen.

c) *Derde onderdeel*

Het door de wetgever ingestelde onderscheid tussen wat al dan niet als overdreven huurinkomsten en/of huurvoordelen wordt beschouwd is willekeurig en leidt tot gevolgen die niet in overeenstemming zijn met het doel en de aard van de bestreden bepalingen. Thans zijn reeds zeventien jaren verstreken sinds de laatste algemene kadastrale perekwatie. In die periode zijn de prijzen van onroerende goederen en, daarmee samenhangend, de huurprijzen sterk geëvolueerd. Die evolutie verschilt sterk van streek tot streek. De verhouding van het kadastraal inkomen ten opzichte van de verkoopprijs van handels- en huurhuizen verschilt enorm van regio tot regio (van 1,49 tot 2,11 %). Men moet dus noodzakelijkerwijze met verschillende coëfficiënten werken per regio om het overdreven gedeelte van de huurinkomsten te bepalen. Bovendien is de door de wetgever bepaalde uniforme coëfficiënt te laag, zoals blijkt uit een onderzoek gevoerd door het Instituut van Belastingconsulenten van België en door de Beroepsvereniging van Belastingconsulenten en Accountants. In werkelijkheid ligt het normale huurinkomen 63 % hoger dan de door de wetgever in aanmerking genomen coëfficiënt. Meer dan 60 % van de in de praktijk gedane verhuringen zouden als verhuringen met overdreven huurinkomsten moeten worden beschouwd. Het onderscheidingscriterium is derhalve volkomen inadequaat en niet evenredig met het beoogde doel.

#### d) *Vierde onderdeel*

Ten deze worden huurinkomsten die onroerende inkomsten zijn en als zodanig belast zouden moeten worden, omgezet in beroepsinkomsten. De wetgever laat echter na de uitgaven met betrekking tot die inkomsten eveneens te herkwalficeren tot beroepsuitgaven. Daardoor verliest een bepaalde categorie belastingplichtigen de mogelijkheid die uitgaven af te trekken zonder dat dit met het oog op het door de wetgever te bereiken doel wordt vereist.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.2.1. Het door de wetgever beoogde doel is ruimer dan hetgeen de verzoekende partij voorhoudt. Er dient te worden herinnerd aan het bijzondere kenmerk, op contractueel gebied, van een huurcontract dat tussen een bestuurder of werkende vennoot en de door hem beheerde vennootschap wordt gesloten. De beslissing om het contract te sluiten en de voorwaarden die erin worden opgenomen zijn in ruime mate ingegeven door beschouwingen in verband met de fiscale gevolgen ervan. Dergelijke contracten komen meestal voor in K.M.O.'s waarin dezelfde persoon bedrijfsleider en eigenaar is van het onroerend goed waarin de bedrijvigheid wordt ontwikkeld. Dergelijke contracten hebben allerlei fiscale gevolgen :

a) de vennootschap-huurster kan het gebouw niet afschrijven, maar zij kan de sommen die zij voor onderhoud, herstellingen enz. uitgeeft van haar winst aftrekken, terwijl de eigenaar wordt belast op een forfaitair bepaald netto-inkomen;

b) het inkomen van de eigenaar-verhuurder wordt wel belast, ook voor het excedent van de huurprijs ten opzichte van het kadastraal inkomen; dat excedent valt buiten de splitting tussen echtgenoten, maar ontsnapt ook aan de verhoging wegens ontbreken van voorafbetaling;

c) van het aldus verhoogde inkomen van de eigenaar kunnen ook intresten van bepaalde leningen worden afgetrokken;

d) andere gevolgen zijn onder meer gesitueerd op het gebied van de belastbaarheid van meerwaarden en op het gebied van de ontslagvergoedingen.

Samenvattend kan worden vastgesteld dat die aangelegenheid aanleiding kan geven tot een min of meer complexe fiscale strategie waarin de eigenaar-bedrijfsleider de contractuele toestand kan regelen volgens hetgeen hem het meest voordelig voorkomt.

De wetgever wilde niet enkel de verlaging van de inningsgrondslag van de sociale bijdragen voorkomen, maar had ook fiscale oogmerken : de gerealiseerde verandering van kwalificatie van bepaalde inkomsten is dus niet bedoeld als het invoeren van een fictie, maar als een terugkeer naar de economische werkelijkheid.

A.2.2. Vervolgens onderzoekt de Ministerraad de onderscheiden grieven van de verzoekende partij. Vooraf merkt hij op dat de verzoekende partij de doorgevoerde herkwalficatie van overdreven huurinkomsten en

huurvoordelen op zichzelf lijkt goed te keuren; zij beklemtoont hoofdzakelijk dat die maatregel niet ver genoeg reikt of niet voldoende genuanceerd is.

a) De verzoekende partij oordeelt in het *eerste onderdeel* van het middel dat de herkwalificatie zou moeten worden uitgebreid tot personen met functies die soortgelijk zijn aan die van bestuurders van vennootschappen, of tot vereffenaars. De fiscale behandeling van die personen is inderdaad afgestemd op die van de bestuurders (artikel 32, eerste lid, *in fine*, W.I.B. 1992). De voorgestelde uitbreiding zou wellicht een aantal verwikkelingen hebben veroorzaakt. De vaststelling dat een maatregel op meer uitgebreide wijze zou moeten worden toegepast valt buiten de aan het Hof toevertrouwde taak; het Hof kan het toepassingsgebied van een nieuw ingevoerde maatregel niet uitbreiden.

b) Het *tweede onderdeel* bevat een analoge opmerking met betrekking tot bepaalde goederen. Voorgaande beschouwingen gelden dus ook voor het tweede onderdeel. Aanvullend dient te worden opgemerkt dat de opbrengst van in het buitenland gelegen onroerende goederen enkel in het land van de ligging belastbaar is, voor al de landen waarmee België een verdrag tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Wat erfpacht en opstal betreft, moet worden opgemerkt dat die toestanden andere en meer complexe fiscale kenmerken vertonen, zodat het begrijpelijk is dat de wetgever geen uitbreiding in die richting wenselijk heeft geacht.

c) De redenering ontwikkeld in het *derde onderdeel* faalt op principieel gebied. Het is duidelijk genoeg dat in een materie zoals deze enkel met forfaitaire coëfficiënten kan worden gewerkt. Verschillen in de concrete weerslag van een tekst zijn, *in se*, geen schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. De redenering faalt ook in feite. Al kan de evolutie van de gemiddelde huurwaarde regionale verschillen vertonen, toch blijft het kadastraal inkomen principieel de grondslag van het belastbaar inkomen uit onroerend goed. Het is dan ook redelijk dat hetzelfde kadastraal inkomen zou worden gebruikt als referentie ten opzichte van de hier besproken regeling.

d) Het *vierde onderdeel* betreft het vraagstuk van de aftrekbaarheid van kosten; het berust op een misverstand. De tekst maakt geen inbreuk op het principe dat de personenbelasting een netto-inkomen treft. Wel moet ervoor worden gezorgd dat bepaalde kosten niet tweemaal worden afgetrokken. Het kadastraal inkomen is een forfaitair vastgesteld netto-inkomen, dat wordt bepaald op basis van 40 % lasten op het bruto-inkomen. De bestreden regeling laat de aftrek van die forfaitaire lasten onaangeroerd. Het excedentair huurinkomen is hetgeen is verkregen boven de vijf derde van het geherwaardeerde kadastraal inkomen. Het is dus nog steeds dezelfde netto-huur die wordt belast, zij het dat zij gedeeltelijk als beroepsinkomen wordt aangemerkt.

*Antwoord van de verzoekende partij*

A.3.1. Volgens de verzoekende partij rijst op zijn minst twijfel over de doelomschrijving van de betwiste bepalingen, omdat nooit uitdrukkelijk en ondubbelzinnig is gezegd dat de omzetting van onroerend inkomen in bedrijfsinkomen een dubbel oogmerk, sociaal en fiscaal, nastreeft. Wat er ook van zij, zelfs al zou men aannemen dat de wetgever ook om fiscale redenen de regel van herkwalificering van de onroerende inkomsten heeft willen invoeren, doet dat geen afbreuk aan haar grieven.

A.3.2. Wat het *eerste onderdeel* betreft wijst de verzoekende partij erop dat zij niet aan het Hof vraagt de betwiste bepalingen uit te breiden, maar enkel die te vernietigen op grond van de vaststelling dat het onderscheid in behandeling tussen de eigenlijke bestuurders en zij die gelijksoortige functies uitoefenen, dat hier uitzonderlijk wordt gemaakt, niet in redelijkheid kan worden verantwoord.

Wat het *tweede onderdeel* betreft merkt de verzoekende partij op dat inkomsten uit onroerende goederen gelegen in een land waarmee geen verdrag tot voorkoming van dubbele belasting is gesloten, in België belastbaar blijven, zij het tegen een verlaagd tarief. Maar ook in het geval er wel een dergelijk verdrag is, verhindert dit geenszins dat een werkende vennoot/bestuurder een gedeelte van zijn bezoldiging kan laten uitkeren via een verhoogd huurgeld voor een in het buitenland gelegen onroerend goed. Ook eventuele verschillen in de fiscale behandeling van inkomsten uit verhuring en die uit contracten van erfpacht of opstal zijn niet determinerend, aangezien het in alle gevallen gaat om onroerende inkomsten. Er is dus geen redelijke verantwoording voorhanden voor het feit dat inkomsten uit contracten van erfpacht of opstal buiten de toepassing van de bestreden bepalingen blijven.

Wat het *derde onderdeel* betreft is verzoekster het ermee eens dat de wetgever in sommige gevallen materieel genoodzaakt is een verscheidenheid aan toestanden op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op een vereenvoudigde en benaderende wijze. Dit neemt echter niet weg dat de wetgever ernaar moet streven de door hem in aanmerking genomen categorieën of maatstaven oordeelkundig en beredeneerd te kiezen. Dit is hier niet het geval, aangezien de forfaitaire coëfficiënten achterhaald en inadequaaf zijn, overigens door de nalatigheid van de wetgever zelf, die niet tot een nieuwe algemene perkwatie van de kadastrale inkomens is overgegaan. Voorts kan de wetgever de toepassing van een inadequaaf onderscheidingscriterium niet verantwoorden door het feit dat hetzelfde onderscheidingscriterium ook voor andere bepalingen, met name de bepaling van het belastbaar inkomen uit onroerend goed, wordt gehanteerd, waar het overigens door zijn eigen nalatigheid even verouderd en inadequaaf is geworden. Een recent ontwerp van koninklijk besluit met betrekking tot de toepassing van de B.T.W. hanteert precies het bestreden criterium, niet om het « overdreven huurinkomen » te bepalen, doch als minimumdrempel van onderwerping aan de B.T.W. Bestuurders en werkende vennoten die geen « overdreven huur » zouden aanrekenen aan hun vennootschap, zouden worden bestraft, doordat hun verhuring niet aan de B.T.W. zou worden onderworpen.

De opmerking van de Ministerraad bij het *vierde onderdeel* is onjuist. Het volstaat te verwijzen naar de aftrekbaarheid van intresten uit hoofde van schulden die specifiek zijn aangegaan om onroerende goederen te verkrijgen of te behouden. Die intresten zijn slechts aftrekbaar van het totaal onroerend inkomen (artikel 14 W.I.B.). Wanneer men dat onroerend inkomen door herkwalificatie in beroepsinkomsten gaat beperken, wordt ook automatisch het aftrekbaar bedrag aan intresten beperkt.



- B -

B.1.1. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en van de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld met inachtneming van het doel en de gevolgen van de bestreden maatregel en van 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.1.2. Luidens het eerste onderdeel van het middel schendt artikel 4 van de bestreden wet de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, nu de maatregel van herkwalificatie van overdreven huurinkomsten wel van toepassing is op bestuurders van vennootschappen, doch niet op personen met een soortgelijke functie noch op vereffenaars.

B.1.3. Blijkens de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen beoogde de wetgever hiermee een einde te maken aan een praktijk waarbij beroepsinkomsten worden omgevormd tot onroerende inkomsten, wat niet alleen een negatieve weerslag heeft op de opbrengst van de personenbelasting, maar ook de verlaging van de inningsgrondslag van de sociale-zekerheidsbijdragen van zelfstandigen tot gevolg heeft (*Gedr. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/1, p. 9).

B.1.4. De niet-toepassing van de maatregel op de vereffenaars en andere personen die een met bestuurder of werkend vennoot vergelijkbare functie uitoefenen, kan niet anders worden uitgelegd dan door de overtuiging van de wetgever dat de onwenselijk geachte praktijk zich inzonderheid bij deze laatsten voordoet. Nu aangenomen kan worden dat een door een wetgever getroffen maatregel van die aard is dat daardoor een misbruik kan worden voorkomen, kan de enkele omstandigheid dat vergelijkbare misbruiken nog niet zijn beoogd, de maatregel zijn verantwoording niet ontnemen.

Het eerste onderdeel van het middel is dan ook niet gegrond.

B.2.1. Luidens het tweede onderdeel van het middel schenden de artikelen 4 en 5 van de wet

van 28 juli 1992 de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, nu de maatregel wel van toepassing is op de huurinkomsten uit in België gelegen gebouwde onroerende goederen, doch niet op andere onroerende inkomsten.

B.2.2. De bestreden regeling gaat er kennelijk van uit dat de praktijk, waarbij beroepsinkomsten worden omgevormd tot onroerende inkomsten, voornamelijk toepassing vindt door het verhuren van gebouwde onroerende goederen aan vennootschappen tegen een overdreven huurprijs. Dat verklaart waarom bepalingen werden vastgesteld die precies op die hypothese betrekking hebben en niet op die van andere onroerende inkomsten. De wetgever schendt de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet niet wanneer hij maatregelen vaststelt die specifiek gericht zijn tegen een welbepaalde praktijk, waarvan hij redelijkerwijze kan aannemen dat zij zich in werkelijkheid voordoet. Overigens houdt het beperken van de regeling tot in België gelegen onroerende goederen verband met het feit dat het voor de Belgische overheid praktisch onmogelijk is te bepalen vanaf welke drempel de huurprijs van een in het buitenland gelegen onroerend goed als overdreven moet worden beschouwd.

Het tweede onderdeel van het middel is niet gegrond.

B.3.1. Luidens het derde onderdeel van het middel is het gehanteerde criterium voor het bepalen van wat als overdreven huurinkomsten of -voordelen moet worden beschouwd willekeurig; het is niet alleen te laag, het zou ook moeten variëren van streek tot streek gezien de uiteenlopende evolutie van de huurprijzen.

B.3.2. De bestreden bepalingen beschouwen het gedeelte van de huurprijs en de huurvoordelen dat meer bedraagt dan vijf derde van het kadastraal inkomen, gerevalueerd met de in artikel 13 van het W.I.B. 1992 vermelde coëfficiënt, als overdreven. Het kadastraal inkomen is luidens de artikelen 471 en 472 W.I.B. 1992 het door de administratie van het kadaster per perceel bepaald gemiddeld normaal netto-inkomen van één jaar van het referentietijdstip (artikel 486). Voor gebouwde onroerende goederen wordt de normale nettohuurwaarde bepaald op het normaal bruto-inkomen verminderd met 40 % wegens onderhouds- en herstellingskosten (artikel 477).

Vijf derde van het kadastraal inkomen stemt dus overeen met het normale bruto-inkomen voor het referentietijdstip. De revalorisatiecoëfficiënt, bedoeld in artikel 13, weerspiegelt de gemiddelde

stijging van de handelshuurprijzen en huurvoordelen sinds het referentietijdstip. « Vijf derden van het kadastraal inkomen gerevalueerd met de in artikel 13 vermelde coëfficiënt » stemt aldus overeen met het normale bruto-inkomen voor het jaar waarop de aanslag betrekking heeft. Een dergelijk criterium kan redelijkerwijze worden geacht op voldoende wijze aan te geven welke inkomsten als normale huurinkomsten en -voordelen kunnen worden beschouwd en welke niet. Weliswaar is reeds een lange periode verstreken sinds de laatste algemene perkwatie van de kadastrale inkomens en kunnen min of meer belangrijke afwijkingen zijn ontstaan tussen de kadastrale inkomens en de normale huurwaarden, doch het kan dat het fiscaal recht de verscheidenheid aan toestanden moet opvangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op vereenvoudigende en benaderende wijze. Dat is des te meer het geval nu in het fiscaal recht de doeltreffendheid van de criteria en de administratieve kosten van de toepassing ervan in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling van de vraag of zij op redelijke wijze kunnen worden verantwoord. Door ten deze het criterium van het bepalen van de overdreven huurprijs of -voordelen te baseren op het kadastraal inkomen heeft de wetgever geen beroep gedaan op een criterium waarvoor geen verantwoording zou bestaan in het licht van de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet.

B.3.3. De verzoekende partij verwijt de bestreden bepalingen nog dat ten onrechte gebruik wordt gemaakt van een voor het hele land gelijke revalorisatiecoëfficiënt, terwijl de huurwaarden van streek tot streek verschillend zijn geëvolueerd.

Aldus verwijt de verzoekende partij dat de bestreden maatregel ten onrechte verschillende situaties op gelijke voet behandelt. Een dergelijke gelijke behandeling van ongelijke feitelijke situaties kan maar strijdig worden geacht met het gelijkheidsbeginsel en het beginsel van niet-discriminatie in zoverre bepaalde categorieën van personen die zich ten aanzien van de ter beoordeling staande normen in volkomen verschillende situaties bevinden op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Ten deze kan de uiteenlopende evolutie van de huurwaarden in de verschillende delen van het land, die zich sinds de laatste algemene perekwatie van de kadastrale inkomens heeft voorgedaan, niet worden beschouwd als hebbende aanleiding gegeven tot volkomen verschillende situaties welke voor de wetgever de verplichting zou meebrengen verscheidene revalorisatiecoëfficiënten uit te werken.

Het derde onderdeel van het middel is niet gegrond.

B.4.1. Volgens het vierde onderdeel van het middel schenden de bestreden bepalingen de artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, nu ten gevolge van het feit dat de kosten in verband met het verhuurde goed niet kunnen worden afgetrokken van het als bedrijfsinkomsten geherkwalificeerde gedeelte van de huurinkomsten en huurvoordelen een niet verantwoord onderscheid wordt ingesteld tussen belastingplichtigen.

B.4.2. Luidens de parlementaire voorbereiding werd de zin « Van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht » in de bestreden bepalingen ingevoegd om te voorkomen dat overeenkomstig artikel 49 W.I.B. 1992 die uitgaven als beroepskosten zouden worden beschouwd en aftrekbaar zouden zijn, zodat de maatregel geen enkele budgettaire weerslag zou hebben (*Gedr. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 444/9, pp. 113-114). Van het niet als zijnde overdreven beschouwde gedeelte is echter wel de aftrek van twee soorten kosten mogelijk, namelijk een forfaitaire aftrek van de onderhouds- en herstellingskosten van de gebouwde onroerende goederen, welke vervat ligt in het kadastraal inkomen, en de aftrek van de interesten van hypothecaire en andere leningen tot beloop van het totaal van de onroerende inkomsten (*Ibid.*, p. 117).

De in het vierde onderdeel bekritiseerde bepaling is derhalve het logische complement van de bepaling die inhoudt dat bij overschrijding van een bepaalde drempel de huurinkomsten en -voordelen als bedrijfsinkomsten moeten worden beschouwd. Zij is om dezelfde redenen

redelijkerwijze verantwoord.

Het vierde onderdeel van het middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, conform artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 9 november 1993.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève