

Rolnummer 1371
Arrest nr. 99/99 van 15 september 1999

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 71, § 1, 3°, en § 2, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 24 juni 1998 in zake T. Hyde tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 2 juli 1998, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 71, § 1, 3°, *juncto* 71, § 2, alinea 2, W.I.B./oud, in zover deze wetsbepalingen inhouden dat onderhoudsbijdragen, die een belastingplichtige betaald heeft in een later belastbaar tijdperk dan dat waarop deze onderhoudsbijdragen betrekking hebben ingevolge een gerechtelijke beslissing met terugwerkende kracht, niet mogen afgetrokken worden van diens netto-inkomsten, indien deze betaling(en) gebeurde(n) vóór het aanslagjaar 1992 m.a.w. voor 1 januari 1991, de artikelen 10 en 11 van de grondwet ? »

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

T. Hyde, verzoeker voor het Hof van Beroep te Gent, heeft beroep aangetekend tegen de beslissing van 14 juni 1993 genomen door de ambtenaar gedelegeerd door de gewestelijke directeur van de directe belastingen te Gent, waarbij zijn bezwaar tegen de op zijn naam gevestigde aanslag in de personenbelasting en de aanvullende gemeentebelasting voor het aanslagjaar 1991 werd afgewezen.

De betwisting had betrekking op de aftrekbaarheid van onderhoudsbijdragen die de belastingplichtige verschuldigd was, doch die hij betaalde in een later belastbaar tijdperk dan dat waarop zij betrekking hadden en dit ter uitvoering van een rechterlijke beslissing waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht werd verhoogd.

Door de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen werd artikel 71 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 in die zin gewijzigd dat dergelijke renten voortaan aftrekbaar waren vanaf het aanslagjaar 1992. De verzoeker voor het Hof van Beroep voert aan dat die wet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat een onderscheid wordt gemaakt tussen de belastingplichtigen die ze hebben betaald ter uitvoering van een rechterlijke beslissing met terugwerkende kracht naargelang zij het bedrag waartoe zij werden veroordeeld krachtens het vonnis met terugwerkende kracht vóór of na 1 januari 1991 hebben betaald, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

### III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 2 juli 1998 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.

Bij beschikking van 6 augustus 1998 heeft de voorzitter in functie de termijn voor het indienen van een memorie verlengd tot 30 september 1998.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 6 augustus 1998 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking van 6 augustus 1998.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 25 augustus 1998.

Memories zijn ingediend door :

- T. Hyde, wonende te 8300 Knokke-Heist, Dumortierlaan 95, bij op 8 september 1998 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 25 september 1998 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 16 oktober 1998 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- T. Hyde, bij op 12 november 1998 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, bij op 16 november 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 16 december 1998 en 29 juni 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 2 juli 1999 en 2 januari 2000.

Bij beschikking van 5 mei 1999 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 26 mei 1999.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 6 mei 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 26 mei 1999 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Lagae, advocaat bij de balie te Gent, voor T. Hyde;

. Mr. H. Rieder *loco* Mr. S. van Rouveroij, advocaten bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en R. Henneuse 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 -

##### *Memorie van T. Hyde*

A.1.1. T. Hyde verwijt de bestreden bepaling dat ze een onderscheid invoert tussen belastingplichtigen die onderhoudsgeld betalen ter uitvoering van een rechterlijke beslissing met terugwerkende kracht naargelang zij het bedrag waartoe zij werden veroordeeld vóór of na 1 januari 1991 hebben betaald, terwijl tussen beide categorieën geen wezenlijk verschil bestaat. Om redenen van rechtszekerheid kan men aanvaarden dat een nieuwe wetsbepaling niet van toepassing is op definitief belaste gevallen. Men mocht evenwel verwachten dat de wetgever de wet voor alle nog niet definitief belaste gevallen van toepassing zou verklaren, zoals in analoge gevallen bij wijziging van fiscale wetten is gebeurd.

A.1.2. Het feit dat de bestreden bepaling van toepassing is vanaf het aanslagjaar 1992 is een objectief maar geen pertinent criterium van onderscheid in het kader van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen en kan niet worden verantwoord vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid. De eisen van rechtszekerheid en gelijkheid hadden kunnen worden verzoend door het uitvaardigen van een interpretatieve wet, die van toepassing zou zijn in alle zaken waarin het rechtspunt niet definitief beslecht zou zijn op het tijdstip dat die wet bindend wordt. Ook wanneer de wet vanaf de dag van haar publicatie in het *Belgisch Staatsblad* van toepassing was verklaard, zou zij van toepassing zijn geweest op alle nog niet definitief belaste zaken en geen schending inhouden van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

*Memorie en memorie van antwoord van de Ministerraad*

A.2.1. De Ministerraad benadrukt dat de regels inzake de fiscale aftrekbaarheid van achterstallige onderhoudsbijdragen in het voordeel van de onderhoudsplichtige dienen te worden gelezen in samenhang met artikel 67, 3°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, dat de belastbaarheid van de ontvangen achterstallige onderhoudsuitkeringen regelt voor de verkrijger.

De onderhoudsuitkering is slechts aftrekbaar aan de ene kant als ze aan de andere kant belastbaar is. Vermits een vestiging van een belasting op de bedoelde onderhoudsbijdragen retroactief niet mogelijk is, kan de aftrekbaarheid van dezelfde bedragen evenmin retroactief worden toegestaan.

A.2.2. Wat de inwerkingtreding van de bestreden bepaling betreft, meent de Ministerraad dat het volkomen normaal is dat de wet slechts een regeling voor de toekomst bevat, namelijk voor achterstallige onderhoudsbijdragen die worden betaald vanaf 1 januari 1991. De terugwerkende kracht van de bestreden bepaling zou strijdig zijn met het beginsel van de rechtszekerheid en kan *in casu* niet worden gerechtvaardigd door bijzondere omstandigheden.

*Memorie van antwoord van T. Hyde*

A.3.1. T. Hyde meent dat de argumentatie van de Ministerraad omtrent de retroactiviteit van rechtsregels en de rechtsonzekerheid die daaruit zou voortvloeien niet ter zake dienend is.

De verzoeker voor het Hof van Beroep meent enkel dat de betwiste wet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat ze slechts van toepassing is vanaf het aanslagjaar 1992. Indien de wetgever die restrictie niet had ingebouwd, had men met toepassing van de algemene regels inzake de werking van wetten in de tijd de aftrek kunnen toepassen op de toestanden, feiten en handelingen die nog niet definitief waren belast op het ogenblik dat de wet in werking was getreden.

A.3.2. T. Hyde betwist ook de stelling van de Ministerraad dat onderhoudsgelden voor de debiteur slechts aftrekbaar zijn indien ze aan de andere kant belastbaar zijn. Doch zelfs indien tussen beide handelingen een noodzakelijke relatie zou bestaan, kan een dergelijke regel niet primeren op de grondwettelijke bepalingen inzake gelijkheid en niet-discriminatie.

- B -

B.1.1. De in het geding zijnde bepalingen hebben betrekking op de fiscale regeling inzake onderhoudsbijdragen in het kader van de inkomstenbelastingen.

Artikel 71, § 2, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 104, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) werd ingevoerd bij artikel 6 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen en luidt :

« In afwijking van § 1, 3°, zijn aftrekbaar, de tachtig honderdsten van de renten die de belastingplichtige volgens de voorwaarden aldaar bepaald verschuldigd is, doch die betaald worden in een later belastbaar tijdperk dan dat waarin zij verschuldigd zijn en dit in uitvoering van een gerechtelijke beslissing waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd. »

Artikel 71, § 1, 3°, luidde :

« Van de gezamenlijke netto-inkomsten van de verschillende in artikel 6 bedoelde categorieën worden afgetrokken, voor zover zij niet konden worden afgetrokken voor de vaststelling van die netto-inkomsten :

[...]

3° de tachtig honderdsten van de renten of de kapitalen die de belastingplichtige regelmatig heeft betaald of toegekend aan personen die geen deel uitmaken van zijn gezin, wanneer die renten of die kapitalen hen werden betaald of toegekend ter uitvoering van een verplichting op grond van de artikelen 203, 203bis, 205, 205bis, 206, 207, 213, 221, 223, 301, 303, 306, 307, 307bis, 308, 311bis, 334, 336, 339bis, 364, 370, 475bis of 475quinquies van het Burgerlijk Wetboek en van de artikelen 1258, 1271, 1280, 1288 en 1306 van het Gerechtelijk Wetboek; ».

Door artikel 5 van de voormelde wet van 28 december 1990 werd tevens een artikel 67, 3°, b (artikel 90, 4°, van het W.I.B. 1992), ingevoegd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), waarbij werd bepaald dat de in artikel 71, § 2, tweede lid, bedoelde onderhoudsbijdragen worden belast voor de uitkeringsgerechtigde volgens de in die bepalingen nader gespecificeerde regels.

B.1.2. Artikel 32 van de wet van 28 december 1990 bepaalt dat de voormelde artikelen 5 en 6 van toepassing zijn met ingang van het aanslagjaar 1992.

B.1.3. De invoering van de voormelde maatregelen 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 maandelijks 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 genietter (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-regelmatige 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 genieter. » (*Parl. St.*, Kamer, 1990-1991, nr. 1366/3, pp. 6 en 7, en nr. 1366/6, p. 25)

B.2.1. Uit het bovenstaande blijkt dat de wetgever een einde heeft willen maken aan een administratieve interpretatie van de belastingwetgeving die als « onrechtvaardig » wordt ervaren.

Terwijl regelmatig betaalde onderhoudsgelden steeds fiscaal aftrekbaar waren, was de aftrekbaarheid van onderhoudsgelden die betaald werden in een later belastbaar tijdperk dan dat waarin ze verschuldigd waren ter uitvoering van een rechterlijke beslissing waarbij het bedrag met terugwerkende kracht werd vastgesteld of verhoogd, niet mogelijk in de door de belastingadministratie en door sommige rechtscolleges gevolgde interpretatie, omdat ze niet het door de wet vereiste karakter van regelmatigheid vertoonden.

Daardoor bestond niet enkel een onderscheid in behandeling tussen diegenen die onderhoudsgeld regelmatig en periodiek betalen en diegenen die een totaal bedrag in één keer betalen ingevolge een dergelijke rechterlijke beslissing met terugwerkende kracht, maar ook binnen deze laatste groep naargelang de belastingadministratie of de rechter die aftrekbaarheid al dan niet aannam, wat ertoe leidde dat belastingplichtigen die zich in een identieke situatie bevonden verschillend werden behandeld.

Vóór de totstandkoming van de in het geding zijnde maatregelen had de Minister van Financiën al afstand genomen van de door de belastingadministratie gevolgde interpretatie en verklaard dat naar zijn inzien de bedoelde onderhoudsbijdragen ook onder de vroegere wetgeving aftrekbaar waren voor de betaler. Vanwege de uiteenlopende beslissingen van de belastingadministratie en van de rechtscolleges werd evenwel een uitdrukkelijke wetsbepaling noodzakelijk geacht (Vr. en Antw., Senaat, 6 november 1990, nr. 5, p. 193).

B.2.3. Er dient op te worden gewezen dat de betrokken wetswijziging slechts geldt voor de gevallen waarin de bedoelde onderhoudsbijdragen worden betaald ingevolge een rechterlijke beslissing waarbij het bedrag met terugwerkende kracht wordt vastgesteld voor de eerste keer of wordt verhoogd. De wetgever had niet de bedoeling de fiscale aftrekbaarheid toe te staan van bijdragen waartoe de onderhoudsplichtige wordt veroordeeld omdat hij, door zijn schuld, zijn verplichtingen niet of laattijdig nakwam.

B.3.1. De wet van 28 december 1990 werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 1990. De aan het Hof voorgelegde bepalingen waren van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1992, dit wil zeggen voor alle betalingen van onderhoudsgeld gedaan vanaf 1 januari 1991.

B.3.2. De verwijzende rechter vraagt het Hof of artikel 71, § 1, 3<sup>o</sup>, *juncto* artikel 71, § 2, tweede lid, van het oude Wetboek van de inkomstenbelastingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre het inhoudt dat onderhoudsbijdragen die een belastingplichtige heeft betaald in een later belastbaar tijdperk dan dat waarop die onderhoudsbijdragen betrekking hebben ingevolge een rechterlijke beslissing met terugwerkende kracht, niet mogen worden afgetrokken van diens netto-inkomsten, indien die betalingen gebeurden vóór het aanslagjaar 1992, met andere woorden vóór 1 januari 1991.

B.4.1. Het komt in beginsel aan de wetgever toe het tijdstip te kiezen waarop een wet uitwerking heeft. Door het bepalen van dat tijdstip wordt een onderscheid ingevoerd tussen de rechtsonderhorigen die onder de toepassing van de norm vallen en de rechtsonderhorigen die er niet onder vallen. Dat onderscheid is op zich niet strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.4.2. Wanneer de wetgever zich evenwel genoodzaakt ziet een einde te maken aan een toestand van rechtsonzekerheid ten gevolge van uiteenlopende administratieve en rechterlijke beslissingen, veroorzaakt door onduidelijkheid in de wetgeving, mag men redelijkerwijze verwachten dat de nieuwe regeling dit onverwijld verhelpt. Dit is in het bijzonder het geval, nu de wetgever zelf heeft erkend dat de rechtssituatie die hij beoogde te wijzigen onrechtvaardig was.

B.4.3. Voor de belastingoverheid bestond er een noodzakelijk verband tussen de aftrekbaarheid van de onderhoudsbijdragen voor de schuldenaar en de belastbaarheid ervan voor de verkrijger, zoals ook blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 28 december 1990.

B.4.4. Rekening houdend met de algemene beginselen die de organisatie van de belastingen beheersen en met de administratieve moeilijkheden die met een terugwerkende regeling gepaard gaan, kon de wetgever het wenselijk achten niet in te grijpen in definitief belaste situaties. Vanuit het oogpunt van de uitkeringsgerechtigde, zou het een bron van rechtsonzekerheid zijn indien een wetswijziging een belastingtoestand zou treffen die vóór de inwerkingtreding van de wet volledig is voltrokken. Het is niet onredelijk dat voor definitief belaste toestanden de bijdragen niet aftrekbaar blijven voor de onderhoudsplichtigen.

B.4.5. Daarentegen stond niets eraan in de weg dat de wetgever de betrokken maatregel onmiddellijke uitwerking had verleend voor alle gevallen waarin de fiscale regeling waarop die onderhoudsbijdragen betrekking hadden nog niet definitief was vastgesteld.

Er wordt aangenomen dat het belastbaar feit in de inkomstenbelastingen pas verstrijkt op 31 december van het jaar dat het aanslagjaar voorafgaat en dat tot die dag nog wijzigingen in de belastingschuld kunnen worden doorgevoerd, zowel in positieve als in negatieve zin.

B.4.6. Door de datum van inwerkingtreding uit te stellen tot het aanslagjaar 1992 heeft de wetgever een criterium gehanteerd dat objectief doch niet pertinent is ten aanzien van de nagestreefde doelstelling, nu aan de belastingtoestand die als onrechtvaardig werd beschouwd, slechts een einde wordt gemaakt voor onderhoudsbijdragen betaald na 1 januari 1991 en niet voor alle gevallen waarbij het belastbaar feit waarop die onderhoudsuitkeringen betrekking hadden zich op het ogenblik van de bekendmaking van de wet nog niet definitief had voltrokken. Aldus leiden de in het geding zijnde bepalingen tot een discriminatie tussen belastingplichtigen.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 32 van de wet van 28 december 1990 betreffende verscheidene fiscale en niet-fiscale bepalingen schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepaling inhoudt dat de onderhoudsbijdragen die een belastingplichtige heeft betaald in een later belastbaar tijdperk dan dat waarop die onderhoudsbijdragen betrekking hebben ingevolge een rechterlijke beslissing met terugwerkende kracht waarbij het bedrag ervan werd vastgesteld of verhoogd, niet mogen worden afgetrokken van diens netto-inkomsten, indien die betalingen gebeurden vóór het aanslagjaar 1992 en indien het belastbaar feit waarop die onderhoudsuitkeringen betrekking hebben zich, op het ogenblik van de bekendmaking van de wet, nog niet volledig had voltrokken.

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 15 september 1999.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève