

Rolnummer 4537
Arrest nr. 148/2009 van 30 september 2009

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 128, eerste lid, 3°, 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 P. Martens, en de rechters M. Melchior, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke en J. Spreutels, 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 29 februari 2008 in zake Leontine Leroy tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 21 oktober 2008, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Houdt het artikel 128, [eerste lid,] 3°, WIB 1992, een discriminatie in die onverenigbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre dit artikel gehuwde personen niet langer als echtgenoten maar als alleenstaanden aanmerkt voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk, waardoor het enkele tijdstip van het overlijden bepalend zal zijn voor een al dan niet zwaardere belasting in hoofde van de overlevende echtgenoot en de nalatenschap van de overledene ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Leontine Leroy, wonende te 1080 Brussel, Edmond Machtenslaan 174/16;
- de Ministerraad.

Leontine Leroy heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 21 april 2009 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Christiaens *loco* Mr. H. Ketsman en Mr. C. Theuwissen, advocaten bij de balie te Brussel, voor Leontine Leroy;

. Mr. L. Van Helshoecht, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

Bij beschikking van 10 juni 2009 heeft voorzitter M. Bossuyt de zaak voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft het Hof de debatten heropend en de dag van de terechtzitting bepaald op 14 juli 2009 na de partijen, en meer in het bijzonder de Ministerraad, te hebben verzocht, in een uiterlijk op 7 juli 2009 in te dienen memorie, waarvan zij binnen dezelfde termijn een kopie uitwisselen, de volgende elementen aan het Hof te verstrekken :

« - Hoe werd, in detail, de betwiste belasting gevestigd waarvan uit het dossier blijkt dat ze betrekking had op een som van 534 039 Belgische frank en aanleiding heeft gegeven tot een belasting van 51 967 Belgische frank ?

- Hoe zou de belasting gevestigd zijn geweest indien ze betrekking had gehad op een ‘ gemeenschappelijke aanslag ’ overeenkomstig de artikelen 86 tot 88 van het WIB 1992 ? ».

De Ministerraad heeft een aanvullende memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 14 juli 2009 :

- is verschenen : Mr. L. Christiaens *loco* Mr. C. Theuwissen, advocaten bij de balie te Brussel, voor Leontine Leroy;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;

- is de voornoemde advocaat 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 bodemgeschied*

De vordering van de eisende partij voor de verwijzende rechter strekt ertoe een beslissing, voor het aanslagjaar 1998, van een gewestelijke directeur der directe belastingen te vernietigen en de Belgische Staat te veroordelen tot terugbetaling van de ten onrechte geïnde belastingen.

De echtgenoot van de eisende partij overleed op 1 november 1997. Het echtpaar genoot in 1997 een gezinspensioen. Ten gevolge van het overlijden van haar echtgenoot ontving de eisende partij voor de inkomsten 1997 twee aangiften in de personenbelasting : één op haar naam (een *nihil*-aangifte) en één op naam van de nalatenschap van haar overleden echtgenoot. Die aangifte gaf aanleiding tot een aanslag in de personenbelasting voor het aanslagjaar 1998.

Op 15 oktober 1999 diende de eisende partij bezwaar tegen die aanslag in. Dat bezwaar werd door de gewestelijke directeur der directe belastingen ongegrond verklaard.

De eisende partij voert aan dat de toepassing van artikel 128, eerste lid, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in strijd is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, omdat gehuwde personen, in het jaar van het overlijden van de echtgenoot, niet langer als echtgenoten maar als alleenstaanden worden aangemerkt. Zulks kan tot een belangrijke fiscale discriminatie naar gelang van het tijdstip van het overlijden van de echtgenoot aanleiding geven. Te dezen overleed de echtgenoot van de eisende partij op het einde van het jaar en werd het totale bedrag van haar rustpensioen, hoewel als gezinspensioen uitbetaald, integraal belast zonder rekening te houden met het karakter van « gezinspensioen ».

De verwijzende rechter verwijst naar het arrest nr. 102/2002 van 19 juni 2002. In dat arrest oordeelde het Hof dat de niet-aftrekbaarheid als beroepskosten van bezoldigingen, uitgekeerd aan een meewerkende echtgenoot, strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die niet-aftrekbaarheid geldt in het jaar waarin de meewerkende echtgenoot overlijdt.

Vervolgens stelt de verwijzende rechter de voormelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Wat de ontvankelijkheid betreft

A.1. Volgens de Ministerraad is de prejudiciële vraag niet ontvankelijk, vermits zij niet aangeeft welke de vergelijkbare categorieën van personen zijn die door de in het geding zijnde bepaling eventueel ongelijk zouden worden behandeld.

Bovendien wordt in de vraag niet uiteengezet in welke mate die in het geding zijnde bepaling een niet redelijk verantwoord verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou invoeren.

A.2. De eisende partij voor de verwijzende rechter is van mening dat het bekritiseerde verschil in behandeling betrekking heeft op de categorie van echtgenoten die een pensioen ontvangen dat tegen gezinstarief wordt uitbetaald, waarvan de fiscale situatie aanzienlijk kan worden gewijzigd door het enkele feit van het tijdstip van overlijden, zonder dat de fiscale draagkracht van de betrokkene is gewijzigd. Zulks is het gevolg van de fictie, waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, waardoor gehuwde personen voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk, voor de berekening van de belasting, niet als echtgenoten maar als alleenstaanden worden beschouwd. Aldus wordt die categorie van personen verschillend behandeld ten opzichte van degenen die gedurende een volledig jaar het gezinspensioen kunnen genieten of van degenen die op een vroeger tijdstip in het jaar door het overlijden van hun echtgenoot zijn getroffen. In die gevallen kan het effect van de afzonderlijke berekening van de belasting immers volledig of grotendeels door de belastingvrije som worden opgevangen.

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt voldoende welke categorieën van personen dienen te worden vergeleken, namelijk diegenen die een gezinspensioen genieten en niet door het overlijden van hun echtgenoot worden getroffen of diegenen bij wie het overlijden van de echtgenoot op een vroeger tijdstip in het jaar heeft plaatsgevonden.

Ten gronde

A.3. De eisende partij voor de verwijzende rechter wijst erop dat de wetgeving inmiddels is gewijzigd. Thans wordt in de mogelijkheid voorzien om, wat het jaar betreft waarin de partner is overleden, te kiezen tussen ofwel een gezamenlijke belasting ofwel een belasting als alleenstaande. Dat bewijst dat de wetgever zich bewust was van de onrechtvaardige gevolgen die de in het geding zijnde bepaling met zich kon meebrengen. De nieuwe regelgeving is evenwel niet van toepassing op het bodemgeschil dat betrekking heeft op het aanslagjaar 1998.

Aangezien het bedrag van de te betalen belasting op onredelijke wijze wordt beïnvloed door het tijdstip van het jaar waarin de echtgenoot is overleden, is de fiscale fictie waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, strijdig met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Zulks werd volgens die partij in het arrest nr. 102/2002 van 19 juni 2002 bevestigd.

A.4. Volgens de Ministerraad schendt de in het geding zijnde bepaling, op zich, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet, aangezien elk gehuwd paar waarvan één van de echtgenoten in de loop van het belastbaar tijdperk overlijdt, op dezelfde wijze wordt behandeld, ongeacht het tijdstip van het jaar waarin het overlijden heeft plaatsgevonden.

De Ministerraad merkt op dat uit de toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) voortvloeit dat het bedrag van de gevestigde belasting voor de beide aanslagen met betrekking tot het jaar van overlijden enkel hoger kan zijn dan een fictieve gezamenlijke aanslag op diezelfde inkomsten indien die gezamenlijke aanslag aanleiding zou hebben gegeven tot de toepassing van een huwelijksquotiënt overeenkomstig de artikelen 87 en 88 van het WIB 1992. Zulks volgt uit de toepassing van een aantal bepalingen van dat Wetboek - onder meer artikel 131, 1° en 2°, (hogere belastingvrije som voor alleenstaanden) en de artikelen 146 en volgende (gunstiger berekening van de belastingvermindering op vervangingsinkomsten en pensioenen) - die de taxatie als alleenstaande fiscaal gunstiger maken dan een gezamenlijke taxatie zonder toepassing van de voormelde artikelen 87 en 88. Indien een fictieve gezamenlijke aanslag op de inkomsten van beide echtgenoten geen aanleiding geeft tot de toepassing van een huwelijksquotiënt, is er dan ook geen sprake van een ongunstigere fiscale behandeling.

Dat de in het geding zijnde bepaling, op zich, niet tot een ongunstigere fiscale situatie leidt, hangt samen met het feit dat die bepaling uitsluitend voorziet in regels inzake de aanslag (één of twee aanslagen) en de belastbare basissen (al dan niet samenvoeging van bepaalde inkomsten met, in voorkomend geval, toepassing van een huwelijksquotiënt). Van een « ongunstigere » taxatie zou slechts sprake kunnen zijn zodra - na vaststelling van de belastbare basis(sen) - tot de effectieve berekening van de belasting wordt overgegaan, die evenwel in andere bepalingen van het WIB 1992 (artikelen 130 en volgende) wordt geregeld.

De Ministerraad merkt nog op dat de taxatie als alleenstaande van de gehuwde persoon met betrekking tot het jaar van overlijden van de echtgenoot, voor het volledige belastbare tijdperk, verantwoord is door de feitelijke en juridische toestand - verschillend van die waarin geen overlijden van de echtgenoot heeft plaatsgevonden - die op het einde van het belastbare tijdperk wordt beoordeeld en die wegens het eenjarigheidsbeginsel van de belasting gevolgen heeft voor het volledige belastbare tijdperk.

A.5. De eisende partij voor de verwijzende rechter repliceert dat het feit dat het verschil in taxatie het gevolg is van de effectieve berekening van de belasting overeenkomstig de artikelen 130 en volgende van het WIB 1992, niet belet dat die berekeningswijze het gevolg is van de toepassing van de in het geding zijnde bepaling.

Antwoorden op de door het Hof gestelde vragen

A.6.1. In de beschikking tot heropening van de debatten heeft het Hof de partijen, en meer in het bijzonder de Ministerraad, verzocht om twee vragen te beantwoorden.

De eerste vraag betreft de wijze van vestiging, in detail, van de betwiste belasting, waarvan uit het dossier blijkt dat ze betrekking had op een som van 534 039 frank en aanleiding heeft gegeven tot een belasting van 51 967 frank.

De Ministerraad geeft op gedetailleerde wijze aan hoe de betwiste belasting als « alleenstaande » werd gevestigd. Ten aanzien van de gevestigde aanslag werd evenwel geen rekening gehouden met de bijkomende belastingvrije som voor het jaar van overlijden voor een weduwe of een weduwnaar, gedurende het jaar van ontbinding van het huwelijk. De toeslag die voor het jaar van overlijden van één van de echtgenoten wordt verleend, bedraagt volgens de Ministerraad 95 000 frank; dat bedrag is gelijk aan het verschil tussen de belastingvrije som van echtgenoten (tweemaal 130 000 frank) en van alleenstaanden (165 000 frank). De toeslag wordt aan de weduwnaar of de weduwe, als alleenstaande aangemerkt, toegekend voor het jaar waarin de echtgenoot overlijdt, op voorwaarde dat die laatste tijdens dat jaar persoonlijk geen bestaansmiddelen van meer dan 60 000 frank netto heeft verkregen (voor het aanslagjaar 1998 is dat bedrag, geïndexeerd, 74 000 frank). Die toeslag kan worden toegekend voor de aanslag op de inkomsten van de overledene - aanslag op naam van de nalatenschap - wanneer de overlevende echtgenoot tijdens dat jaar niet meer dan 60 000 frank (niet-geïndexeerd) nettobestaansmiddelen heeft gehad, of voor de aanslag op naam van de overlevende echtgenoot (weduwnaar of weduwe) wanneer de overledene tijdens dat jaar niet meer dan 60 000 frank (niet-geïndexeerd) nettobestaansmiddelen heeft gehad. Dat resulteert in een te betalen bedrag van 15 781 frank. De Ministerraad verschaft daaromtrent een gedetailleerde berekening.

A.6.2. Met de tweede vraag wenst het Hof te vernemen hoe de belasting gevestigd zou zijn geweest indien ze betrekking had gehad op een « gemeenschappelijke aanslag » overeenkomstig de artikelen 86 tot 88 van het WIB 1992.

De Ministerraad geeft een gedetailleerde berekening uitgaande van die hypothese. Daaruit blijkt dat het door de Staat terug te geven saldo 14 484 frank zou bedragen hebben.

- B -

B.1. Artikel 128, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals van toepassing op het aanslagjaar 1998, bepaalt :

« Voor de toepassing van deze afdeling en voor de berekening van de belasting worden gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt :

[...]

3° voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk of van de scheiding van tafel en bed;

[...] ».

B.2. De verwijzende rechter stelt het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van die bepaling met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in zoverre in die bepaling gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaanden worden aangemerkt voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk, ten gevolge waarvan het enkele tijdstip van het overlijden bepalend zal zijn voor een al dan niet zwaardere belasting ten aanzien van de overlevende echtgenoot en de nalatenschap van de overledene.

B.3. Volgens de Ministerraad zou de prejudiciële vraag niet ontvankelijk zijn, vermits zij niet zou aangeven welke de te vergelijken categorieën van personen zijn die door de in het geding zijnde bepaling eventueel ongelijk zouden worden behandeld.

Bovendien zou in de vraag niet worden uiteengezet in welke mate de in het geding zijnde bepaling een niet redelijk verantwoord verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou invoeren.

B.4. Uit de formulering van de prejudiciële vraag en de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het voorgelegde verschil in behandeling betrekking heeft op twee soorten belastingplichtigen naar gelang van het tijdstip van het jaar waarin het overlijden van de gehuwde partner heeft plaatsgevonden : de belastingplichtige wiens partner op een later tijdstip van het jaar is overleden, loopt het risico zwaarder te worden belast dan een belastingplichtige wiens partner op een vroeger tijdstip van het jaar is overleden.

De exceptie wordt verworpen.

B.5. De in het geding zijnde bepaling voorziet in eenzelfde fiscale behandeling van alle gehuwde personen wier partner in de loop van het belastbare tijdperk overlijdt. Die bepaling voert op zich geen enkel verschil in behandeling in.

B.6. Er dient evenwel te worden nagegaan of de in het geding zijnde bepaling, door de gevolgen ervan, geen onverantwoorde verschillen in behandeling kan teweegbrengen.

B.7. Het hangende geschil voor de verwijzende rechter heeft betrekking op een echtpaar dat zich in het in artikel 87 van het WIB 1992 bedoelde geval bevond, waarin slechts één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verkregen, maar waarbij op de echtgenoot die weduwnaar is geworden en die geen inkomsten geniet, door de in het geding zijnde bepaling, de in dat artikel 87 bedoelde regel van het huwelijksquotiënt niet kan worden toegepast.

Het Hof beperkt zijn toetsing tot dat geval.

B.8. De regel van het huwelijksquotiënt heeft tot doel de fiscale situatie van gehuwden te verbeteren. De wetgever zou die slechts aan een categorie van belastingplichtigen kunnen ontzeggen indien die maatregel redelijk verantwoord is.

B.9. Ten aanzien van de belastingplichtigen die zich in de in B.7 beschreven situatie bevinden, heeft de in het geding zijnde bepaling tot gevolg dat die personen, voor het jaar waarin het huwelijk wordt ontbonden, « fictief », zoals erkend door de Ministerraad, niet als echtgenoten maar als alleenstaanden worden beschouwd, wat betekent dat twee afzonderlijke aanslagen worden gevestigd en dat de regel van het huwelijksquotiënt niet kan worden toegepast.

Een dergelijk verschil in behandeling is niet redelijk verantwoord.

B.10. De wetgever heeft zich rekenschap gegeven van het feit dat die maatregel onverantwoord is in het in B.7 vermelde geval : de in het geding zijnde bepaling is opgeheven bij artikel 21 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting dat, zoals de verwijzende rechter opmerkt, evenwel pas vanaf het

aanslagjaar 2002 kan worden toegepast. Die opheffing werd om de volgende reden verantwoord :

«Die aparte aanslagregeling had als automatisch gevolg dat het voordeel van het huwelijksquotiënt verloren ging. In vele gevallen gaf dit aanleiding tot een zwaardere aanslag. In deze situatie werd dit door de wetgever als onrechtvaardig bestempeld en bij herhaling heeft hij dit proberen te herstellen » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50 1270/001, p. 17).

Sinds de inwerkingtreding van de wet van 10 augustus 2001 kan de overlevende echtgenoot kiezen tussen een gemeenschappelijke aanslag, die het mogelijk maakt de regel van het huwelijksquotiënt toe te passen, en een afzonderlijke aanslag.

B.11. Uit wat voorafgaat volgt dat, ofschoon de in het geding zijnde bepaling op zich niet discriminerend is, zij, ten nadele van de in B.7 vermelde categorie van belastingplichtigen, onevenredige gevolgen kan hebben die niet bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.12. In die mate dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 128, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 1998, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het van toepassing is op de in B.7 vermelde categorie van personen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 30 september 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt