

Rolnummer 4939
Arrest nr. 63/2011 van 5 mei 2011

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 136 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 17 mei 2010 in zake Philippe Dodion tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 mei 2010, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 136 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in die zin geïnterpreteerd dat het hoe dan ook uitgesloten is dat de kinderen van gescheiden ouders op fiscaal vlak tegelijkertijd ten laste worden genomen door de beide ouders, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en meer in het bijzonder het beginsel van gelijkheid van de Belgen, in zoverre het personen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden verschillend behandelt, zijnde de ouder die zijn kinderen daadwerkelijk ten laste neemt en bij wie ze zijn gedomicilieerd en de ouder die zijn kinderen daadwerkelijk ten laste neemt en bij wie ze niet zijn gedomicilieerd ? ».

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 2 februari 2011 :

- is verschenen : Mr. V. Colson *loco* Mr. B. Lespire, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Moerman en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Op 19 maart 2009 weigert de belastingadministratie aan Philippe Dodion de vermindering van de onroerende voorheffing wegens kinderen ten laste die hij aanvraagt, met toepassing van artikel 257, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), aangezien zijn kinderen zijn gedomicilieerd bij hun moeder van wie hij is gescheiden. Op 16 juni 2009 maakt Philippe Dodion de zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Volgens de verwijzende rechter kan een kind slechts ten laste zijn van één belastingplichtige. In geval van een gezamenlijke uitoefening van het ouderlijk gezag door gescheiden ouders, kan het kind dus niet volledig ten laste zijn van beide ouders.

In artikel 136 van het WIB 1992 wordt het begrip « kind ten laste », dat het recht op een belastingvermindering opent, omschreven onder verwijzing naar het concept « gezin », dat een feitelijke toestand is die wordt gekenmerkt door een huiselijk samenleven en –wonen, zonder tijdelijke onderbrekingen uit te sluiten.

Bij een volledig gelijkmatig verdeelde huisvesting, zoals dat te dezen het geval is, kunnen beide ouders aanvoeren dat zij hun kinderen tijdens het belastbare tijdperk op bestendige wijze hebben gehuisvest en dat zij met hen een gezin vormen in de zin van artikel 136 van het WIB 1992. Het doorslaggevende criterium om te

bepalen wie van hen de vermindering van de onroerende voorheffing toegekend moet krijgen, is dan de overeenkomst tussen de partijen over de fiscale tenlasteneming van de kinderen die eveneens het voorwerp van een rechterlijke beslissing kan hebben uitgemaakt. Te dezen was er geen dergelijke overeenkomst.

Bij gebrek aan andere criteria moet het criterium van de woonplaats van de kinderen dus in aanmerking worden genomen. Er bestaat evenwel aanleiding toe zich af te vragen of het hanteren van een dergelijk criterium niet discriminerend is.

Sedert de invoering van artikel 132bis in het WIB 1992 hebben gehuwde en ongehuwde ouders weliswaar de mogelijkheid om de toeslagen op belastingvrije sommen wegens kinderen ten laste onder elkaar te verdelen. Die toeslagen worden voor de helft toegekend aan de ouder bij wie de kinderen niet zijn gedomicilieerd, en de totale toeslagen waarop de andere ouder recht heeft, worden met een zelfde bedrag verminderd. In de huidige stand van de wetgeving zijn die bepalingen evenwel niet van toepassing op de onroerende voorheffing.

Rekening houdend met het voorafgaande acht de verwijzende rechter het noodzakelijk om de voormelde prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1. De Ministerraad wijst in de eerste plaats erop dat de prejudiciële vraag verwijst naar artikel 136 van het WIB 1992 terwijl die bepaling, die aan de personenbelasting is gewijd, niets te maken heeft met de onroerende voorheffing. Bovendien wordt in dat artikel geenszins het begrip « woonplaats », maar wel het begrip « gezin » gebruikt. Die twee begrippen zijn echter verschillend.

Daaruit volgt dat de prejudiciële vraag, in zoverre zij betrekking heeft op artikel 136 van het WIB 1992, ontkennend moet worden beantwoord, aangezien de aangevoerde discriminatie niet te wijten is aan de in het geding zijnde bepaling. Bovendien zou moeten worden vastgesteld, zelfs indien de vraag zou worden geherformuleerd teneinde de artikelen 257 tot 259 van het WIB 1992 met betrekking tot de onroerende voorheffing, zoals zij in het Waalse Gewest van toepassing zijn, te beogen, dat die bepalingen evenmin verwijzen naar het criterium van de woonplaats, maar wel naar het begrip « gezin ». De aangevoerde discriminatie zou dus, in elk geval, niet haar oorsprong vinden in de in het geding zijnde bepaling.

A.2. In ondergeschikte orde wijst de Ministerraad erop dat een kind ten laste, krachtens artikel 258 van het WIB 1992, maar voor één enkele woning aanleiding kan geven tot een vermindering van de onroerende voorheffing. Het zou, ten aanzien van de ouders die met hun kind één gezin vormen, discriminerend zijn om gescheiden ouders toe te staan elk een vermindering van de onroerende voorheffing voor hun woning te genieten.

Voor het overige wordt het verbod van een, volledige en gelijktijdige, tenlasteneming van het kind door beide gescheiden ouders bevestigd in artikel 132bis van het WIB 1992, dat enkel voorziet in een verdeling tussen de ouders van de in die bepaling bedoelde belastingverminderingen.

A.3. Volgens de verwijzende rechter zouden de in artikel 132bis van het WIB 1992 vastgestelde regels moeten worden omgezet naar de regeling van de onroerende voorheffing om de vermeende discriminatie te doen verdwijnen. Die bepaling is echter enkel van toepassing indien de huisvesting van het kind op gelijkmatige wijze wordt verdeeld tussen de gescheiden ouders en voor zover de ouders, in dat verband, een overeenkomst hebben gesloten of een rechter daarover een uitspraak heeft gedaan.

A.4. Hoewel het kind, zoals de verwijzende rechter oordeelt, meestal deel uitmaakt van het gezin van de ouder die het kind op de meest bestendige wijze heeft gehuisvest, is dat niet noodzakelijk altijd het geval. Daaruit volgt dat de gelijkmatig verdeelde huisvesting van een kind niet uitsluit dat een van beide gezinnen een hoofdzakelijk karakter kan vertonen, rekening houdend met andere feitelijke

of juridische elementen. In dat verband is het feit dat het kind bij één van zijn ouders is gedomicilieerd, een element dat naast andere in aanmerking moet worden genomen.

Bovendien is de onroerende voorheffing een fiscale heffing waarvan de belastinggrondslag het kadastraal inkomen van een onroerend goed is, dat onder meer afhangt van het aantal kamers die de woning omvat, en zulks los van de werkelijke bewoning ervan. Daaruit volgt dat er, zelfs tijdens de huisvesting van het kind bij de andere ouder, een fiscale last wordt gedragen om reden van de niet door de kinderen bewoonde kamers, zodat de loutere duur van de huisvesting, inzake onroerende voorheffing, geen doorslaggevend criterium is om de last van de kinderen voor hun vader en moeder te beoordelen.

In die omstandigheden lijkt het niet verantwoord om enkel voor de ouders die een gelijkmatig verdeelde huisvesting verzekeren, een verdeling van het fiscale voordeel dat de vermindering van de onroerende voorheffing uitmaakt, te regelen. Het regelen van een verdeling van de vermindering van de onroerende voorheffing zou in de gevallen waarin de huisvesting niet gelijkmatig is verdeeld, echter op aanzienlijke praktische moeilijkheden stuiten.

A.5. Bovendien hangt de in artikel 132*bis* van het WIB 1992 bedoelde verdeling van de fiscale voordelen af van een overeenkomst tussen de ouders of, bij gebrek daaraan, van een rechterlijke beslissing. Daaruit volgt dat die verdeling erg gemakkelijk lijkt te kunnen worden geregeld door de ouders zelf, zonder een beroep te doen op de belastingadministratie.

Te dezen vloeit de discriminatie waarover de belastingplichtige zich beklagt, in werkelijkheid voort uit een situatie die hij zelf heeft gecreëerd en waartoe hij heeft bijgedragen door geen rekening te houden met bepaalde nadelige gevolgen die hij had kunnen vermijden. Het stond de belastingplichtige immers vrij om met zijn ex-echtgenote afspraken te maken over de verdeling van de fiscale voordelen of om de rechter te verzoeken die kwestie te beslechten.

A.6. Ten slotte heeft de prejudiciële vraag, in zoverre daarin kritiek wordt geuit op de niet-omzetting inzake onroerende voorheffing van een regeling die soortgelijk is aan de regeling bedoeld in artikel 132*bis* van het WIB 1992, uiteindelijk betrekking op de opportuniteit van het aannemen van een met dat artikel 132*bis* analoge maatregel. Het staat evenwel niet aan het Hof een opportuniteitsoordeel te vellen.

- B -

B.1.1. Zoals het op het hangende geschil voor de verwijzende rechter van toepassing is, bepaalt artikel 136 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) :

« Als ten laste van de belastingplichtigen worden aangemerkt, mits zij deel uitmaken van hun gezin op 1 januari van het aanslagjaar en zij persoonlijk in het belastbare tijdperk geen bestaansmiddelen hebben gehad die meer dan 2.660,00 EUR [...] netto bedragen :

1° hun kinderen;

[...] ».

B.1.2. Zoals het in het Waalse Gewest van toepassing is, bepaalt artikel 257 van het WIB 1992 :

« Op aanvraag van de belanghebbende wordt verleend :

[...]

3° een vermindering van onroerende voorheffing in verband met het onroerend goed dat wordt betrokken door het hoofd van een gezin met ten minste twee kinderen in leven of met een in de zin van artikel 135, eerste lid, gehandicapte persoon.

Die vermindering bedraagt 250 euro voor iedere gehandicapte persoon ten laste, met inbegrip van de echtgenoot of de wettelijk samenwonende, en 125 euro voor ieder niet-gehandicapt kind ten laste, vermenigvuldigd met de breuk $100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar het door het gezinshoofd betrokken onroerend goed gelegen is})$;

Een kind dat gedurende de veldtochten 1914-1918 of 1940-1945 als militair, weerstander, politiek gevangene of burgerlijk oorlogsslachtoffer overleden of vermist is, wordt meegerekend alsof het in leven was;

[...] ».

B.1.3. Zoals het in het Waalse Gewest van toepassing is, bepaalt artikel 258, tweede lid, van het WIB 1992 :

« De verminderingen bepaald bij artikel 257, 1° tot 3°bis, mogen slechts betrekking hebben op één enkele woning, die eventueel door belanghebbende aangewezen moet worden ».

B.2.1. De verwijzende rechter stelt het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van artikel 136 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre die bepaling, indien zij in die zin wordt geïnterpreteerd dat zij het niet mogelijk maakt dat de kinderen van gescheiden ouders op fiscaal vlak tegelijkertijd ten laste worden genomen door hun beide ouders, een verschil in behandeling teweegbrengt tussen de ouders die hun kinderen ten laste hebben naargelang die laatsten al dan niet bij hen zijn gedomicilieerd.

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het geschil voor de verwijzende rechter betrekking heeft op de weigering van de belastingadministratie om aan de eiser voor de verwijzende

rechter de vermindering van de onroerende voorheffing voor kinderen ten laste toe te kennen aangezien de kinderen, die hij op gelijkmatig verdeelde wijze huisvest, bij zijn ex-echtgenote zijn gedomicilieerd.

B.2.2. Daaruit volgt dat het aangevoerde verschil in behandeling niet zijn oorsprong vindt in artikel 136 van het WIB 1992, maar in de artikelen 257 en 258 van hetzelfde Wetboek, die betrekking hebben op de vermindering van de onroerende voorheffing voor kinderen ten laste. Het verschil in behandeling vloeit echter enkel uit die bepalingen voort indien zij in samenhang worden gelezen met de in artikel 136 van het WIB 1992 vervatte definitie van « kinderen ten laste », wanneer die definitie van toepassing is op de berekening van de onroerende voorheffing.

Hoewel het begrip « gezin », waarop een beroep wordt gedaan bij het bepalen van wat onder « kinderen ten laste » moet worden verstaan, in beginsel een feitelijk begrip is (Cass., 12 maart 2010, F.09.0023.F), kan, volgens de verwijzende rechter, met betrekking tot een afwisselende huisvesting, het gebruik van het begrip « woonplaats » om vast te stellen ten laste van welke ouder het kind in aanmerking moet worden genomen, echter toch doorslaggevend zijn. Zulks is te dezen het geval, aangezien geen enkele overeenkomst tussen de partijen is gesloten over de fiscale tenlasteneming van de kinderen en er evenmin een relevante rechterlijke beslissing ter zake bestaat.

B.2.3. Het is in die interpretatie dat het Hof op de prejudiciële vraag antwoordt.

B.3.1. In zijn verwijzingsbeslissing heeft de verwijzende rechter het uitdrukkelijk over artikel 132bis van het WIB 1992 dat gescheiden ouders de mogelijkheid biedt om de toeslag op belastingvrije sommen voor kinderen ten laste onder elkaar te verdelen.

Sedert de wijziging ervan bij artikel 279 van de wet van 27 december 2006 bepaalt dat artikel :

« De toeslagen bedoeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 6°, worden verdeeld over twee belastingplichtigen die geen deel uitmaken van hetzelfde gezin maar samen het ouderlijk gezag uitoefenen over één of meer kinderen ten laste die recht geven op de bovenvermelde toeslagen en waarvan de huisvesting gelijkmatig is verdeeld over de beide belastingplichtigen :

- hetzij op grond van een geregistreerde of door een rechter gehomologeerde overeenkomst waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen en dat zij bereid zijn de toeslagen op de belastingvrije som voor die kinderen te verdelen;

- hetzij op grond van een rechterlijke beslissing waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen.

In dat geval worden de toeslagen bedoeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 5°, waarop die kinderen recht geven, en die worden vastgesteld ongeacht of er al dan niet andere kinderen zijn in het gezin waarvan ze deel uitmaken, voor de helft toegekend aan elk van de belastingplichtigen.

In het geval bedoeld in het eerste lid wordt de in artikel 132, eerste lid, 6° bedoelde toeslag, voor de helft toegekend aan de belastingplichtige die geen aftrek vraagt van de uitgaven voor kinderoppas bedoeld in artikel 104, 7°.

Een afschrift van de rechterlijke beslissing of de overeenkomst bedoeld in het eerste lid, moet ter beschikking van de administratie worden gehouden zolang minstens één van de kinderen waarover het ouderlijk gezag gezamenlijk wordt uitgeoefend en waarvan de huisvesting gelijkmatig is verdeeld, recht geeft op de in dit artikel bedoelde toeslagen.

Dit artikel is slechts van toepassing indien uiterlijk op 1 januari van het aanslagjaar de in het eerste lid bedoelde overeenkomst is geregistreerd of gehomologeerd of de in het eerste lid bedoelde rechterlijke beslissing is genomen.

Dit artikel is niet van toepassing op de in de eerste lid bedoelde toeslagen met betrekking tot een kind waarvoor onderhoudsuitkeringen als bedoeld in artikel 104, 1°, worden afgetrokken door één van de hierboven bedoelde belastingplichtigen ».

B.3.2. Krachtens artikel 3, eerste lid, 5°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten is de onroerende voorheffing een gewestelijke belasting.

Zoals het bij de bijzondere wet van 13 juli 2001 is vervangen, bepaalt artikel 4, § 2, van dezelfde bijzondere wet :

« De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 5°, bedoelde belasting te wijzigen. Het federaal kadastraal inkomen kunnen ze echter niet wijzigen. Het gezamenlijk beheer van de gegevens van de patrimoniale documentatie gebeurt bij wege van een samenwerkingsakkoord zoals bedoeld in artikel 92bis, § 3 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen ».

B.3.3. De bevoegdheid van vrijstelling die aan de gewesten ten aanzien van de onroerende voorheffing is toegekend, is in artikel 4, § 2, van de bijzondere financieringswet in algemene bewoordingen omschreven. Hierbij wordt geen voorbehoud gemaakt naar gelang van de technieken van vrijstelling die worden aangewend, voor zover de eenvormige wijze van vaststelling van de kadastrale inkomens niet in het geding wordt gebracht.

Om niet zonder inhoud te zijn, moet die bevoegdheid ook het bepalen van de gevallen waarin vrijstellingen toepasselijk zijn, omvatten.

Daaruit volgt dat het aan de gewestelijke wetgever staat de voorwaarden vast te stellen waaronder een vermindering van de onroerende voorheffing kan worden toegekend. Het behoort bijgevolg tot zijn bevoegdheid te bepalen of er aanleiding bestaat om de vermindering van de onroerende voorheffing voor kinderen ten laste te verdelen tussen de gescheiden ouders die hun kinderen op gelijkmatig verdeelde wijze huisvesten.

B.3.4. Bijgevolg kan enkel de omstandigheid dat de federale wetgever, in artikel 132*bis* van het WIB 1992, heeft voorzien in een mechanisme van verdeling van de belastingvrije som tussen de gescheiden ouders die samen het ouderlijk gezag uitoefenen en hun kinderen op gelijkmatig verdeelde wijze huisvesten, het bestaan van een verschil in behandeling dat onbestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, niet aantonen.

Het betreft immers een verschil in behandeling dat zijn oorsprong vindt in de toepassing van normen van verschillende wetgevers bij de uitoefening van hun eigen bevoegdheden. Een zodanig verschil kan op zich niet worden geacht strijdig te zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Onverminderd de mogelijke toepassing van het evenredigheidsbeginsel bij de bevoegdheidsuitoefening, heeft de autonomie die bij artikel 4, § 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 aan de gewesten is toegekend, geen betekenis indien in analoge aangelegenheden een verschil in behandeling tussen adressaten van, enerzijds, federale regels en, anderzijds, gewestelijke regels als zodanig strijdig wordt geacht met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.4.1. De in het geding zijnde bepaling vindt haar oorsprong in artikel 41, § 4, van de wet van 20 november 1962 « houdende hervorming van de inkomstenbelastingen », dat bepaalde :

« Op aanvraag van de belanghebbende wordt verleend :

[...]

3° een vermindering, gelijk aan 10 % per kind ten laste, van de onroerende voorheffing in verband met het onroerend goed dat wordt betrokken door het hoofd van een gezin met ten minste twee kinderen in leven [...] ».

Tijdens de parlementaire voorbereiding van die wet werd verduidelijkt dat « de last [...] veel zwaarder [wordt] vanaf het tweede kind » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/42, p. 180).

B.4.2. Het belastingvoordeel dat artikel 257, 3°, biedt, heeft tot doel de belastingplichtigen te helpen die de financiële last van hun kinderen dragen. Bijgevolg verantwoordt het loutere gegeven dat die laatsten geen deel zouden uitmaken van het gezin van een alleenstaande belastingplichtige - zoals, te dezen, de uit de echt gescheiden vader - omdat zij niet bij hem zouden zijn gedomicilieerd, niet dat dat voordeel die belastingplichtige onder geen enkele voorwaarde gedeeltelijk ten goede kan komen, wanneer beide ouders op gelijke wijze instaan voor de last van de kinderen, waarbij beiden hun kinderen werkelijk en op gelijkmatig verdeelde wijze huisvesten.

B.5. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 136 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 257 en 258 ervan zoals zij in het Waalse Gewest van toepassing zijn, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het de alleenstaande belastingplichtige, die zijn kinderen op gelijkmatig gedeelde wijze huisvest, onder geen enkele voorwaarde de mogelijkheid biedt om een gedeeltelijke vermindering van de onroerende voorheffing te genieten in verband met het onroerend goed dat hij betreft.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 5 mei 2011.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse