

Rolnummer 5548
Arrest nr. 153/2013 van 13 november 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 17 december 2012 in zake de nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 januari 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 66 van het WIB 1992, dat voorziet in een algemene beperking van aftrek van de kosten van voertuigen tot 75 pct., aldus geïnterpreteerd dat het van de beperking op de aftrek de garagehouders uitsluit die eigenaar zijn van vervangwagens die zij uitsluitend verhuren met toepassing van paragraaf 2, 3°, van die bepaling maar, met toepassing van paragraaf 3 van die bepaling, aan de beperking van de aftrek de garagehouders onderwerpt die geen eigenaar zijn van die vervangwagens, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ten nadele van de tweede categorie van belastingplichtigen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Entreprises Vincent t'Serstevens », met maatschappelijke zetel te 4031 Luik, quai des Ardennes 117;
- de Ministerraad.

De nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 9 oktober 2013 :

- is verschenen : Mr. G. Gauthier, advocaat bij de balie te Dinant, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Nihoul en E. De Groot 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*

De nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » is autoconcessiehouder. Zij levert haar klanten, tijdens het onderhoud of de herstelling van hun voertuig, vervangwagens die bij derde firma's worden gehuurd. De belastingadministratie, die van mening is dat het gaat om voertuigen zoals bedoeld in paragraaf 2, 3°, van artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) die toebehoren aan derde firma's, waarvoor de wet de verplichting oplegt de aftrek van de beroepskosten tot 75 pct. te beperken, heeft voor de aanslagjaren 2008 en 2009 een bericht van wijziging gestuurd naar de nv « Entreprises Vincent t'Serstevens ».

Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik betwist de nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » de te haren laste ingekohierde aanslagen en de beperking van de aftrekken van kosten die betrekking hebben op de vervangwagens. Zij is van mening dat artikel 66, §§ 1 tot 3, van het WIB 1992 een niet-verantwoorde discriminatie met zich meebrengt tussen de garagehouders die eigenaar zijn van de voertuigen die zij hun klanten ter beschikking stellen en diegenen die geen eigenaar zijn van die voertuigen, en verzoekt de Rechtbank van eerste aanleg te Luik daarover een vraag te stellen aan het Hof. De Rechtbank stelt vast dat de toepassing van artikel 66, §§ 1 tot 3, van het WIB 1992 ertoe leidt de garagehouder die zijn klanten een vervangwagen, om welke reden ook, ter beschikking stelt, fiscaal verschillend te behandelen naargelang die garagehouder zelf al dan niet eigenaar is van het verhuurde voertuig, en willigt bijgevolg het verzoek om een prejudiciële vraag te stellen in.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De nv « Entreprises Vincent t'Serstevens », eiseres voor de verwijzende rechter, wijst erop dat hoewel paragraaf 3 van artikel 66 van het WIB 1992 de kosten die een dealer maakt om over voertuigen te beschikken die bestemd zijn om als vervangwagen te worden gebruikt zonder zelf eigenaar ervan te zijn, aan de beperking van aftrek tot 75 pct. lijkt te onderwerpen, wordt in de door de belastingadministratie verstrekte commentaar bij die bepaling en in verscheidene antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen een andere interpretatie ervan gegeven, volgens welke de beperking tot 75 pct. niet moet worden toegepast op de huurkosten die autoverhuurfirma's zelf betalen met betrekking tot de wagens die zij uitsluitend aan derden verhuren.

Zij verwijst vervolgens naar een arrest dat op 15 maart 2012 door het Hof van Cassatie is gewezen waarbij het Hof oordeelt dat artikel 66, § 3, van het WIB 1992 in die zin moet worden gelezen dat het betekent dat de kosten die worden gemaakt met betrekking tot de voertuigen die bestemd zijn om te worden verhuurd aan klanten en die niet toebehoren aan de belastingplichtige zelf, maar aan een derde, onder de beperking van de aftrek vallen, hetgeen de interpretatie van de belastingadministratie ongeldig maakt.

A.1.2. De nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » zet uiteen dat artikel 66, §§ 1 tot 3, van het WIB 1992 is ontstaan uit de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, waarvan artikel 22 een veralgemeende beperking van aftrek tot 75 pct. voor de meeste kosten van voertuigen instelt. Zij doet opmerken dat die aftrekbeperking te maken heeft met hetzelfde beginsel als andere beperkingen van de aftrek van beroepskosten waarvan het strikte beroepskarakter moeilijk objectiveerbaar is, wat erop wijst dat de wetgever inzake autokosten heeft verondersteld dat op het geheel van de kosten waarvoor aftrek wordt gevraagd, 25 pct. van die kosten overeenstemden met privé-uitgaven. Zij voegt eraan toe dat de wetgever logischerwijze echter heeft voorzien in uitzonderingen op de beperking ten voordele van bepaalde categorieën van belastingplichtigen voor wie de autokosten onbetwistbaar beroepskosten zijn, zoals, bijvoorbeeld, de vervangwagens die door de concessiehouders en garagehouders aan hun klanten ter beschikking worden gesteld.

Zij onderstreept dat de wetgever van 1988 echter niet het geval heeft geïntegreerd waarbij de concessiehouder of de garagehouder niet zelf eigenaar van de vervangwagen is maar dat voertuig huurt omdat hij door de invoerder daartoe gedwongen is. Zij is van mening dat er dus een onverantwoord verschil in behandeling bestaat tussen die beide categorieën van belastingplichtigen en voegt eraan toe dat de door de belastingadministratie en door de minister van Financiën gesuggereerde interpretatie slechts ertoe strekt die discriminatie te corrigeren.

A.2.1. De Ministerraad zet uiteen dat artikel 66, §§ 1 tot 3, van het WIB 1992 historisch gezien zijn oorsprong vindt in artikel 37 van de herstellwet van 31 juli 1984, waarbij artikel 48, § 3, in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 werd ingevoerd, bepaling die is opgeheven bij de wet van 7 december 1988 « houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen », aangezien artikel 22 van die wet een nieuwe regeling van beperking van de in het geding zijnde kosten instelde in bewoordingen die vergelijkbaar zijn met die van de in het geding zijnde bepaling.

Hij verwijst eveneens naar het arrest van het Hof van Cassatie van 15 maart 2012 en wijst erop dat de belastingadministratie zich die rechtspraak eigen wenst te maken, die artikel 66, § 2, 3°, van het WIB 1992 letterlijk interpreteert krachtens het algemeen rechtsbeginsel volgens hetwelk elke uitzondering restrictief moet worden geïnterpreteerd.

A.2.2. De Ministerraad doet gelden dat artikel 66, § 1, van het WIB 1992 het principe instelt van een beperking tot 75 pct. van de aftrek van de beroepskosten met betrekking tot het gebruik van een voertuig, met uitzondering van de brandstofkosten die zonder beperking aftrekbaar blijven, en dat de drie in artikel 66, § 2, van het WIB 1992 vastgelegde uitzonderingen op die regel voortkomen uit de vaststelling dat het gebruik van het voertuig in die drie gevallen dezelfde bijzonderheid vertoont, namelijk dat het gaat om een intensief gebruik van een onberispelijk voertuig in rijomstandigheden die de machine op de proef stellen en hogere kosten veroorzaken dan die van een gewoon gebruik. Hij voegt eraan toe dat de uitzondering op de algemene regeling van beperking van de aftrekbare kosten slechts verantwoord is indien het intensieve en bijzondere gebruik van het voertuig niet kan worden gecombineerd met min of meer lange periodes van gewoon gebruik.

Hij doet gelden dat anders dan de taximaatschappijen, de autorijscholen en de autoverhuurbedrijven, die hun voertuigen uitsluitend gebruiken voor hun doel, een onderneming waarvan de activiteit hoofdzakelijk bestaat in het onderhoud en de herstelling van voertuigen, *de facto* niet in staat kan zijn aan te tonen dat het voertuig dat zij ter beschikking stelt van een klant die haar het zijne voor een herstelling of een onderhoud heeft toevertrouwd, een voertuig is dat uitsluitend aan derden wordt verhuurd. Hij voegt eraan toe dat de terbeschikkingstelling van het voertuig trouwens over het algemeen wordt begrepen als een dienst die aan de klant wordt verstrekt en dat zij is inbegrepen in de factuur die voor de herstelling of de werkzaamheden wordt opgemaakt. Uit twee antwoorden van de minister van Financiën op parlementaire vragen besluit hij dat de twee in de prejudiciële vraag bedoelde categorieën van belastingplichtigen door de wetgever op identieke wijze worden behandeld in zoverre geen van beide categorieën de uitzonderingsregeling kan genieten, gelet op de praktische onmogelijkheid om na te gaan of de wagens waarover het gaat uitsluitend voor de aangevoerde doeleinden worden gebruikt.

A.2.3. De Ministerraad zet uiteen dat artikel 66, § 3, van het WIB 1992 de toepassing van de algemene regeling van beperking tot 75 pct. van de aftrekbare voertuigkosten herstelt voor voertuigen die de uitzonderingsregeling kunnen genieten maar die aan derden toebehoren, omdat wanneer het voertuig aan een derde toebehoort, de daadwerkelijke controle dat het voertuig uitsluitend wordt gebruikt voor een van de doeleinden die aanleiding geven tot de toepassing van de uitzonderingsregeling, moeilijk en zelfs utopisch wordt. Hij onderstreept in dat verband dat de vereiste volgens welke, om de uitzonderingsregeling te kunnen genieten, de voertuigen die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder of die uitsluitend aan derden worden verhuurd, niet aan derden mogen toebehoren, onlosmakelijk verbonden lijkt met de exclusiviteitsvoorwaarde waaraan het gebruik van het voertuig moet voldoen, waarbij die exclusiviteitsvoorwaarde het voorwerp moet kunnen uitmaken van een ernstige en doeltreffende controle. Hij besluit daaruit dat het criterium van de eigendom van het voertuig, waarop het bekritiseerde verschil in behandeling is gebaseerd, relevant is ten opzichte van de doelstelling een controle van de exclusiviteitsvoorwaarde met betrekking tot het gebruik van het betrokken voertuig ten aanzien van diegene die het voertuig aan een derde verhuurt, mogelijk te maken.

A.3.1. De nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » antwoordt dat de bewering van de Ministerraad volgens welke er geen verschil in behandeling zou zijn aangezien alle concessiehouders en garagehouders zouden zijn onderworpen aan de beperking van 75 pct. waarin bij artikel 66 van het WIB 1992 is voorzien voor de vervangwagens, ongeacht of zij al dan niet eigenaar daarvan zijn, totaal onjuist is. Zij wijst erop dat in de rechtspraak unaniem ervan wordt uitgegaan dat een concessiehouder of een garagehouder die een vervangwagen waarvan hij eigenaar is aan zijn klanten ter beschikking stelt, niet wordt geraakt door de beperking van 75 pct. van de autokosten, want artikel 66, § 2, 3°, van het WIB 1992, dat de voertuigen beoogt die uitsluitend aan derden worden verhuurd, wordt op hem toegepast.

A.3.2. De nv « Entreprises Vincent t'Serstevens » is van mening dat het argument van de Ministerraad volgens hetwelk het verschil in behandeling verantwoord is door de praktische onmogelijkheid om na te gaan of de wagens die aan de klanten ter beschikking worden gesteld uitsluitend daartoe worden aangewend, niet in aanmerking kan worden genomen, met name gelet op de verplichting, volgens artikel 28, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1 tot uitvoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, voor de merkengaragisten om een register bij te houden waarin alle voertuigen worden vermeld die hun inrichting binnenkomen of verlaten. Zij doet gelden dat dat register de belastingadministratie de mogelijkheid biedt de nodige verificaties te verrichten teneinde de toepassing van artikel 66 van het WIB 1992 te controleren.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 66 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992). Zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2008, bepaalt dat artikel :

« § 1. Met uitzondering van de kosten van brandstof zijn beroepskosten met betrekking tot het gebruik van de in artikel 65 bedoelde voertuigen en op die voertuigen geleden minderwaarden, slechts tot 75 pct. aftrekbaar.

§ 2. Paragraaf 1 is niet van toepassing :

1° op voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;

2° op voertuigen die in erkende autorijscholen uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust;

3° op voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd.

§ 3. De in § 1 vermelde beroepskosten omvatten de kosten die zijn gedaan met betrekking tot de in § 2, 1° en 3°, vermelde voertuigen die toebehoren aan derden, zomede het bedrag van de in dit artikel vermelde kosten die aan derden worden terugbetaald.

[...] ».

Hetzelfde artikel, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2009, is in paragraaf 1 ervan als volgt opgesteld :

« Met uitzondering van de kosten van brandstof zijn beroepskosten met betrekking tot het gebruik van de in artikel 65 bedoelde voertuigen, slechts tot 75 % aftrekbaar.

De in het eerste lid bedoelde beroepskosten omvatten ook de op die voertuigen geleden minderwaarden ».

De andere paragrafen van de in het geding zijnde bepaling zijn identiek met die welke van toepassing zijn op het aanslagjaar 2008.

B.2.1. De in het geding zijnde bepaling vindt haar oorsprong in artikel 22 van de wet van 7 december 1988 « houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen ». Die wet had met name ten doel « de fiscale druk op de

arbeidsinkomens te verlichten ». De uit die hervorming voortvloeiende belastingvermindering is gefinancierd via andere fiscale maatregelen, waaronder « het schrappen of verminderen van fiscale aftrekken en dit zowel in hoofde van de natuurlijke personen als van de bedrijven » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-1, pp. 1-3). De beperking van de andere aftrekbare autokosten dan die met betrekking tot de brandstof maakt deel uit van de maatregelen die zijn aangenomen teneinde het gevolg van de maatregelen die ertoe strekken de belasting op de inkomsten uit arbeid te verminderen, fiscaal te compenseren.

B.2.2. Die maatregel is in de parlementaire voorbereiding als volgt toegelicht :

« Krachtens artikel 22 van het ontwerp, zal voortaan slechts 75 pct. van het bedrijfs gedeelte van de kosten met betrekking tot een personenauto (met inbegrip van de huurprijzen en de kosten met betrekking tot voertuigen die aan derden toebehoren) als bedrijfslast worden aanvaard, met uitsluiting evenwel van de brandstofkosten waarvan het bedrijfs gedeelte volledig aftrekbaar blijft.

De voertuigen die worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met chauffeur blijven uitgesloten van de toepassing van die maatregel.

Evenmin worden bedoeld :

- de voertuigen van erkende autorijscholen;
- de verhuurde voertuigen, daar het de huurder is en niet meer de verhuurder die de beperking zal ondergaan » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-2, p. 107).

B.2.3. Bovendien blijkt uit dezelfde parlementaire voorbereiding eveneens dat de wetgever de bedoeling heeft gehad « de maatregelen [toe te spitsen] op drie gebieden waar vaker ‘ excessen ’ werden vastgesteld » of waarin « de tot nog toe genomen maatregelen gemakkelijk konden worden omzeild », waaronder de bedrijfsuitgaven en -lasten met betrekking tot het gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen (*Parl. St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 597/7, pp. 7 en 13).

B.3.1. In de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht de situatie van de garagehouders die hun klanten vervangwagens ter beschikking stellen tijdens de duur van het onderhoud of de herstelling van hun voertuig, te vergelijken ten aanzien van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, naargelang zij al dan niet eigenaar van die vervangwagens zijn. Volgens de

verwijzende rechter kan de garagehouder die eigenaar is van de vervangwagens die aan zijn klanten ter beschikking worden gesteld, het volledige bedrag van de kosten met betrekking tot het gebruik van die voertuigen aftrekken. Daarentegen kan de garagehouder die de vervangwagens die aan zijn klanten ter beschikking worden gesteld, bij een derde firma huurt, die kosten, met toepassing van de in het geding zijnde bepaling, slechts tot 75 pct. aftrekken.

B.3.2. In antwoord op twee parlementaire vragen over vervangwagens die door garagisten aan hun klanten ter beschikking worden gesteld, heeft de minister geantwoord dat die voertuigen niet voorkomen « in artikel 22, § 2 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen [artikel 66, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992], dat de gevallen opsomt waarop de beperking tot 75 pct. van de autokosten niet van toepassing is » en dat een « administratieve uitzondering evenmin aangewezen [lijkt], alleen al wegens de praktische onmogelijkheid de betreffende auto's te onderscheiden van die welke door garagisten voor andere doeleinden worden gebruikt » (Parlementaire vraag nr. 680 van 3 januari 1991, *Bull. van vragen en antwoorden* nr. 145 van 19 februari 1991, Kamer, 1990-1991, p. 12319; Parlementaire vraag nr. 39 van 9 januari 1996, *Bull. van vragen en antwoorden*, Senaat, 1995-1996, nr. 1-12).

B.3.3. In gerechtelijke beslissingen wordt echter aanvaard dat de kosten veroorzaakt door het gebruik van vervangwagens niet worden geraakt door de beperking tot 75 pct. ten aanzien van de garagehouder die ze aan zijn klanten ter beschikking stelt, omdat zij vallen onder de categorie van de kosten van wagens die uitsluitend worden gebruikt voor verhuring aan derden (Luik, 12 maart 1999, R 1995/FI/276; Rb. Luik, 21 juni 2007, AR 02/4672/A; Rb. Brussel, 30 januari 2008, AR 2003/2514/A). De verwijzende rechter maakt die rechtspraak tot de zijne en gaat eveneens ervan uit dat de voertuigen die een garagehouder aan zijn klanten ter beschikking stelt, te zijnen aanzien niet door de beperking tot 75 pct. worden geraakt. In die interpretatie van artikel 66 van het WIB 1992 is het dat het Hof het verschil in behandeling onderzoekt.

B.4.1. In antwoord op een parlementaire vraag met betrekking tot de toepassing van de beperking van de aftrekbaarheid tot 75 pct. ten aanzien van de onderneming die uitsluitend aan derden wagens verhuurt die zichzelf huurt, heeft de minister geantwoord :

« De beperking [tot 75 pct.] wordt niet toegepast op de huurkosten die de firma zelf betaalt als de voertuigen enkel voor verhuur aan derden worden gebruikt. De beperking wordt bij de huurder van de wagen toegepast. Voor ondernemingen die uitsluitend verhuren aan derden is er geen beperking » (Parlementaire vraag nr. 992, Kamer, CRABV 51 COM 112, pp. 3-4).

Die interpretatie wordt herhaald in de administratieve commentaar bij het WIB 1992, nr. 66/27, waarin twee andere antwoorden in die zin op in 1991 gestelde parlementaire vragen worden geciteerd.

B.4.2. Bij een arrest van 15 maart 2012 (F.11.0059.N) heeft het Hof van Cassatie echter, wegens schending van artikel 66, § 3, van het WIB 1992, een arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 6 mei 2010 vernietigd dat de volledige aftrek, door een vennootschap die een garage uitbaat, van de kosten met betrekking tot voertuigen die toebehoren aan een zustervenootschap van de belastingplichtige en die aan derden worden verhuurd, had aanvaard.

B.5.1. Het verschil in behandeling berust op het criterium van het eigendomsrecht dat de garagehouder al dan niet bezit op de vervangwagens die hij uitsluitend aan zijn klanten ter beschikking stelt. Dat criterium is objectief. Aangezien de garagehouder in beide gevallen de door die voertuigen veroorzaakte kosten draagt, die voertuigen uitsluitend worden gebruikt voor verhuring aan zijn klanten en de beperking van de aftrekbaarheid in voorkomend geval op dezelfde wijze op die klanten wordt toegepast, ongeacht of de voertuigen de eigendom van de garagehouder zijn dan wel door hem worden gehuurd, is het criterium van onderscheid daarentegen niet relevant ten opzichte van het doel van de in het geding zijnde bepaling.

B.5.2. Bovendien kunnen de door de Ministerraad aangevoerde redenen die verband houden met de onmogelijkheid of de moeilijkheid voor de belastingadministratie om na te gaan of het voertuig uitsluitend wordt gebruikt voor verhuring als vervangwagen, het verschil in behandeling niet verantwoorden aangezien die moeilijkheden op het vlak van verificatie zich op dezelfde wijze voordoen ongeacht of de garagehouder eigenaar dan wel huurder van het voertuig is.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 66, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in die zin geïnterpreteerd dat de beperking van de aftrek van de voertuigkosten bepaald in paragraaf 1 van dat artikel, op de garagehouders van toepassing is voor de kosten met betrekking tot de vervangwagens die zij uitsluitend aan hun klanten verhuren wanneer zij geen eigenaar van die vervangwagens zijn, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

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 13 november 2013.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels