

Rolnummer 5830
Arrest nr. 25/2015 van 5 maart 2015

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 42, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen en van artikel 14 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, ingesteld door Wim Raeymaekers.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, P. Nihoul en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 31 januari 2014 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 3 februari 2014, heeft Wim Raeymaekers beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 42, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 2013, tweede editie) en van artikel 14 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2013, tweede editie).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Declercq, advocaat bij de balie te Brussel, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 25 november 2014 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. Derycke en P. Nihoul te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 17 december 2014 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek, ingediend binnen voormelde termijn, van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 16 december 2014 de dag van de terechtzitting bepaald op 14 januari 2015.

Op de openbare terechtzitting van 14 januari 2015 :

- zijn verschenen :
- . de verzoekende partij, in eigen persoon;
- . Mr. F. Van Den Broucke, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. P. Declercq, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en P. Nihoul verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen 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. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partij die op 8 juli 2013 dienstencheques ter waarde van 595 euro bestelde, betoogt dat zij op dat ogenblik onmogelijk kon weten dat de fiscale aftrekbaarheid retroactief met ingang van 1 juli 2013 grondig zou worden gewijzigd. De belastingvermindering voor de aankoop van dienstencheques wordt voortaan berekend op ten hoogste 920 euro per belastingplichtige (1 380 euro geïndexeerd) in plaats van op ten hoogste 1 810 euro (2 720 euro geïndexeerd). Ten gevolge van de retroactieve vermindering van de fiscale aftrekbaarheid tot het geïndexeerde maximumbedrag van 1 380 euro, overschreed de verzoekende partij, door haar aankoop van dienstencheques op 8 juli 2013, dat bedrag met 226,50 euro. Overeenkomstig artikel 145²¹ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) had op dat bedrag normaliter een belastingvermindering van 30 pct. moeten gelden. Aldus loopt de verzoekende partij naar haar zeggen een bedrag van 67,95 euro mis, dat haar anders in de belastingaangifte voor het inkomstenjaar 2013 zou worden toegekend. Vermits de verzoekende partij haar gedrag onmogelijk aan retroactieve wetgeving kon aanpassen, is zij van oordeel dat haar grondwettelijk gewaarborgde rechten werden geschonden. Zij voert drie middelen aan.

Wat het eerste middel betreft

A.2. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wet.

De bestreden bepalingen voeren volgens de verzoekende partij een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare categorieën van gebruikers van dienstencheques in : enerzijds, degenen die vanaf 1 juli 2013 tot en met 31 juli 2013 dienstencheques aankochten en ten gevolge daarvan het retroactief ingevoerde verlaagde bedrag van de belastingvermindering overschreden en, anderzijds, degenen die vanaf 1 augustus 2013 dienstencheques aankochten, zonder in juli 2013 zulke cheques te hebben aangekocht. Beide categorieën worden vanaf 1 juli 2013 onderworpen aan een nieuw, verlaagd maximumbedrag dat recht geeft op belastingvermindering bij aankoop van dienstencheques.

Het verschil in behandeling bestaat erin dat de eerst vermelde categorie onmogelijk kon weten dat met ingang van 1 juli 2013 het bedrag dat voor belastingvermindering in 2013 in aanmerking zou komen van 2 720 euro naar 1 380 euro werd verminderd, terwijl de laatst vermelde categorie, door de inmiddels in het *Belgisch Staatsblad* op 1 augustus 2013 bekendgemaakte wet van 30 juli 2013, daarvan op de hoogte was, zodat die categorie haar gedrag daarop kon afstemmen door bijvoorbeeld enkel dienstencheques te bestellen tot het maximum van het fiscaal aftrekbare bedrag, binnen het gezin een tweede account te openen of geen dienstencheques meer te bestellen. Dat verschil in behandeling vloeit voort uit de terugwerkende kracht die de wetgever aan de nieuwe regelgeving heeft gegeven.

Uit de parlementaire voorbereiding blijkt volgens de verzoekende partij geenszins welk doel de wetgever met de bestreden bepalingen nastreeft. Zelfs in de hypothese dat zij een budgettaire doelstelling zouden hebben, dienen de bestreden bepalingen noodzakelijk te zijn om die doelstelling te kunnen verwezenlijken, wat niet het geval is. Het gehanteerde criterium van onderscheid is niet pertinent. De bestreden maatregel is evenmin evenredig, vermits door de retroactieve werking ervan de verzoekende partij voor voldongen feiten werd geplaatst. Nochtans vereist het rechtszekerheidsbeginsel dat het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende de gevolgen van zijn handeling kan voorzien op het ogenblik dat hij die handeling verricht. Bovendien kan de terugwerkende kracht van wetgevende normen enkel worden verantwoord, wanneer zij onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst of voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

A.3. Volgens de Ministerraad streeft de wetgever met de bestreden maatregel een louter budgettair doel na. De belastingvermindering die van toepassing is op dienstencheques wordt vanaf 1 juli 2013 slechts berekend op uitgaven tot ten hoogste 920 euro in plaats van 1 810 euro, met als doel de staatsinkomsten te verhogen.

In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij beweert, is de Ministerraad van oordeel dat de verzoekende partij wel degelijk haar gedrag aan de nieuwe regelgeving kon aanpassen. Op grond van artikel 3, § 3, van het koninklijk besluit van 12 december 2001 beschikte zij over de mogelijkheid om haar dienstencheques terug te zenden. De gebruikers kunnen immers bij het uitgiftebedrijf de terugbetaling aanvragen

van de dienstencheques die nog niet werden gebruikt en die nog geldig zijn. Bijgevolg kon de verzoekende partij ofwel afzien van de mogelijkheid om verder van de dienstencheques gebruik te maken, ofwel een tweede account voor dienstencheques binnen haar gezin aanvragen om zo tweemaal van het fiscale voordeel te genieten, ofwel enkel dienstencheques bijbestellen tot het maximaal fiscaal aftrekbare bedrag. Daaruit volgt dat de categorieën van gebruikers van dienstencheques die door de verzoekende partij worden onderkend, niet bestaan, vermits de eerste - door haar geconstrueerde - categorie wel degelijk over de mogelijkheid beschikte om haar gedrag aan de gewijzigde wetgeving aan te passen.

De Ministerraad betoogt dat het aan de wetgever staat om maatschappelijke keuzes te maken die noodzakelijk zijn bij het inzamelen en het inzetten van de middelen. Het Hof vermag dergelijke beleidskeuzes, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn, wat te dezen niet het geval is.

A.4. De verzoekende partij zet uiteen dat zij, in tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad beweert, onmogelijk haar gedrag aan de nieuwe regelgeving kon aanpassen. Zij benadrukt dat het bekritiseerde verschil in behandeling niet verdwijnt om de enkele reden dat in het koninklijk besluit van 12 december 2001 in de mogelijkheid is voorzien om aan de toepassing van de bestreden bepalingen te ontsnappen. Bovendien heeft dat koninklijk besluit enkel betrekking op de terugbetaling van dienstencheques die nog niet werden gebruikt, zodat niet kan worden ingezien hoe reeds gebruikte cheques in juli 2013 kunnen worden teruggegeven. Daarbij komt dat rekening dient te worden gehouden met het feit dat een gebruiker van dienstencheques gebonden is door een overeenkomst met een dienstenchequebedrijf; in het geval van de verzoekende partij bevat die overeenkomst bepalingen die in voorkomend geval voor haar financieel nadelig zijn. Overigens is het niet de bedoeling van de verzoekende partij om zich, zonder nadelige financiële gevolgen, te conformeren aan het retroactief ingevoerde maximum van 1 380 euro, maar wel om het maximum van 2 720 euro te blijven genieten.

De verzoekende partij blijft erbij dat in de parlementaire voorbereiding noch de nagestreefde doelstelling, noch de verantwoording om de bestreden bepalingen terugwerkende kracht te verlenen, worden vermeld. In dat verband merkt zij op dat die bepalingen geen enkel effect op de begroting van 2013 kunnen hebben, vermits zij pas in het aanslag- en begrotingsjaar 2014 gevolgen zullen sorteren.

A.5. De Ministerraad betoogt dat de bestreden maatregel kadert in de begroting van 2014. Om effect te sorteren op de begroting van 2014 diende de verlaging van het maximumbedrag reeds vanaf het inkomstjaar 2013, aanslagjaar 2014, in werking te treden. Voor de dienstencheques die tussen 1 januari 2013 en 30 juni 2013 werden aangekocht wordt overigens niet aan het fiscale voordeel geraakt.

Volgens de Ministerraad schenden de bestreden bepalingen het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wet niet. Inkomstenbelastingen zijn belastingen op een reeks van verrichtingen in hun geheel en over een bepaald tijdperk beschouwd. De belastingschuld ontstaat op het ogenblik dat het belastbare tijdperk wordt afgesloten. Alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk worden doorgevoerd kunnen bijgevolg worden toegepast zonder dat zij een retroactief karakter hebben. Die zienswijze is door het Hof bij zijn arresten nrs. 115/2000 en 109/2004 bevestigd.

De Ministerraad wijst nog erop dat de bestreden maatregel niet onevenredig is, vermits de financiële impact voor de betrokken belastingplichtigen minimaal is. Voor de verzoekende partij komt het geleden « nadeel » overeen met het mislopen van een belastingvermindering van 30 pct. op 226,50 euro, zijnde 67,95 euro, te verhogen met de gemeentelijke opcentiemen.

Wat het tweede middel betreft

A.6. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

Met verwijzing naar de rechtspraak van het Hof stelt de verzoekende partij dat een fiscaalrechtelijke regel slechts als retroactief kan worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Met de bestelling en de betaling van dienstencheques op 8 juli 2013 was de handeling definitief voltrokken binnen het toen geldende wettelijk kader, namelijk een belastingvermindering tot het bedrag van 2 720 euro; dat bedrag werd evenwel door latere wetgeving tot 1 380 euro verminderd. De verzoekende partij kon zulks onmogelijk voorzien. Zij kon

dan ook niet met andere maatregelen op de gewijzigde fiscale regelgeving anticiperen. Bovendien wijst geen enkel element erop dat de terugwerkende kracht tot 1 juli 2013 of zelfs tot 1 januari 2013 onontbeerlijk was voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

A.7. De Ministerraad verwijst naar hetgeen hij bij de weerlegging van het eerste middel heeft uiteengezet. Zoals het eerste middel, is het tweede middel ongegrond.

Wat het derde middel betreft

A.8. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Ten gevolge van de terugwerkende kracht van de bestreden bepalingen verliest de verzoekende partij een som geld waarop ze recht had overeenkomstig de regelgeving die op het ogenblik van de voltrokken feiten gold. Aldus wordt haar recht op het ongestoord genot van eigendom op onverantwoorde wijze aangetast, terwijl die aantasting geenszins noodzakelijk was op grond van een dwingend motief van algemeen belang. Zoals de verzoekende partij reeds heeft aangetoond, beweert de Ministerraad ten onrechte dat zij over de mogelijkheid beschikte om haar dienstencheques terug te zenden om te voorkomen dat haar vermogen zou worden aangetast.

A.9. Volgens de Ministerraad kan het mislopen van een belastingvoordeel van 67,95 euro, gelet op het geringe bedrag, bezwaarlijk worden aangemerkt als een substantiële aantasting van het eigendomsrecht in de zin van de Grondwet en van het voormelde Eerste Aanvullend Protocol. Hij verwijst in dat verband naar het adagium *de minimis non curat praetor*. Bovendien beschikte de verzoekende partij, op grond van artikel 3, § 3, van het koninklijk besluit van 12 december 2001, over de mogelijkheid om haar dienstencheques terug te zenden en terugbetaling van de ongebruikte cheques te vragen. In dat geval zou haar vermogen op generlei wijze aangetast zijn geweest.

- B -

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van artikel 42, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen (hierna : wet van 30 juli 2013) en van artikel 14 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (hierna : wet van 21 december 2013).

B.1.2. Het bestreden artikel 42, eerste en tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 bepaalt :

« Artikel 40 is van toepassing op de uitgaven gedaan vanaf 1 juli 2013.

In afwijking van het eerste lid, mag voor de uitgaven gedaan voor 1 juli 2013 nog rekening worden gehouden met het maximumbedrag van de uitgaven bepaald in artikel 145²¹, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals het bestond voor te zijn gewijzigd bij artikel 40 van deze wet. [...] ».

Het niet-bestreden artikel 40 van de wet van 30 juli 2013 bepaalt :

« In artikel 145²¹, eerste lid, van het [WIB 1992], vervangen bij de wet van 21 december 1994, gewijzigd bij de wet van 7 april 1999, bij het koninklijk besluit van 13 juli 2001, en bij de wetten van 20 juli 2001, 22 december 2003 en 22 december 2009, worden de woorden ‘ tot ten hoogste 1.810 EUR ’ vervangen door de woorden ‘ tot ten hoogste 920 EUR per belastingplichtige ’.

B.1.3. Het bestreden artikel 14 van de wet van 21 december 2013 bepaalt :

« In artikel 42 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, worden het eerste en het tweede lid vervangen als volgt :

‘ Artikel 40 is van toepassing op de uitgaven gedaan vanaf 1 januari 2013.

In afwijking van het eerste lid blijft, wat de in 2013 gedane uitgaven betreft, het maximumbedrag van de uitgaven bepaald in artikel 145²¹, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het bestond voor te zijn gewijzigd bij artikel 40 van deze wet, van toepassing wanneer de uitgaven gedaan voor 1 juli 2013 het maximumbedrag van 920 EUR per belastingplichtige reeds overschrijden. In dit geval komen de vanaf 1 juli 2013 gedane uitgaven evenwel niet meer in aanmerking voor een vermindering ’ ».

B.1.4. Artikel 145²¹ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bepaalt thans :

« Onder de voorwaarden bepaald in artikel 145²², wordt een belastingvermindering verleend die wordt berekend op de uitgaven tot ten hoogste 920 EUR per belastingplichtige die geen beroepskosten zijn en die tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk zijn betaald voor prestaties, te verrichten door een werknemer in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen of voor prestaties betaald met dienstencheques bedoeld in de wet van 20 juli 2001 tot bevordering van buurtdiensten en -banen, andere dan sociale dienstencheques.

De belastingvermindering is gelijk aan 30 pct van de in het eerste lid bedoelde uitgaven.

Voor het bepalen van het bedragen van de in het eerste lid vermelde uitgaven wordt alleen rekening gehouden met de nominale waarde van de P.W.A.-cheques vermeld in de reglementering betreffende de plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen of met de nominale waarde van de in het eerste lid bedoelde dienstencheques ».

B.2. De verzoekende partij die op 8 juli 2013 dienstencheques aankocht, betoogt dat zij op dat ogenblik onmogelijk kon weten dat de fiscale aftrekbaarheid retroactief met ingang van 1 juli 2013 zou worden gewijzigd. De belastingvermindering voor de aankoop van dienstencheques wordt voortaan berekend op ten hoogste 920 euro per belastingplichtige (1 380 euro geïndexeerd) in plaats van op ten hoogste 1 810 euro (2 720 euro geïndexeerd).

Ten gevolge van de vermindering van de fiscale aftrekbaarheid tot het geïndexeerde maximumbedrag van 1 380 euro, zou de verzoekende partij, door haar aankoop van dienstencheques op 8 juli 2013, dat bedrag met 226,50 euro hebben overschreden. Overeenkomstig artikel 145²¹ van het WIB 1992 zou op dat bedrag een belastingvermindering van 30 pct. dienen te worden toegepast. Aldus zou de verzoekende partij ingevolge de bestreden maatregel een bedrag van 67,95 euro worden ontzegd voor het inkomstenjaar 2013.

De verzoekende partij voert drie middelen aan.

Wat het eerste middel betreft

B.3. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wet.

De bestreden bepalingen zouden volgens de verzoekende partij een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare categorieën van gebruikers van dienstencheques invoeren : enerzijds, degenen die vanaf 1 juli 2013 tot en met 31 juli 2013 dienstencheques aankochten en ten gevolge daarvan het retroactief ingevoerde verlaagde bedrag van de belastingvermindering overschreden en, anderzijds, degenen die vanaf 1 augustus 2013 dienstencheques aankochten, zonder in juli 2013 zulke cheques te hebben aangekocht. Beide categorieën zouden vanaf 1 juli 2013 worden onderworpen aan een nieuw, verlaagd maximumbedrag dat recht geeft op belastingvermindering bij aankoop van dienstencheques.

Het verschil in behandeling zou er volgens de verzoekende partij in bestaan dat de eerst vermelde categorie onmogelijk zou kunnen weten dat met ingang van 1 juli 2013 het bedrag dat voor belastingvermindering in aanmerking zou komen van 2 720 euro naar 1 380 euro zou worden verminderd, terwijl de laatst vermelde categorie, door de inmiddels in het *Belgisch Staatsblad* op 1 augustus 2013 bekendgemaakte wet van 30 juli 2013, daarvan op de hoogte zou zijn, zodat die categorie haar gedrag daarop zou kunnen afstemmen door bijvoorbeeld enkel dienstencheques te bestellen tot het maximum van het fiscaal aftrekbare bedrag, binnen het gezin een tweede account te openen of geen dienstencheques meer te bestellen. Dat

verschil in behandeling zou volgens de verzoekende partij voortvloeien uit de terugwerkende kracht die de wetgever aan de nieuwe regelgeving zou hebben gegeven.

B.4.1. Het bestreden artikel 42 is in de wet van 30 juli 2013 ingevoerd ten gevolge van het aannemen van een amendement dat als volgt is verantwoord :

« Door de jaren heen is het gebruik van dienstencheques steeds gestegen, waardoor de kost exponentieel is toegenomen.

Na de zesde staatshervorming zullen de dienstencheques een regionale bevoegdheid worden en zal elk gewest de regels naar eigen goeddunken kunnen aanpassen.

Het lijkt gepast om het systeem van de dienstencheques en PWA-cheques te behouden maar de uitgaven waarvoor de belastingvermindering kan worden verkregen te beperken vanaf 1 juli 2013. Voor de uitgaven gedaan voor deze datum, geldt nog het maximumbedrag zoals het voordien bestond » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, p. 9).

B.4.2. De parlementaire voorbereiding van het bestreden artikel 14 van de wet van 21 december 2013 vermeldt :

« Artikel 42 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen, bepaalt de inwerkingtreding van artikel 40 van diezelfde wet.

Het voormelde artikel 40 verlaagt het maximumbedrag van de uitgaven die voor vermindering in toepassing van artikel 145²¹ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in aanmerking komt met ingang van 1 juli 2013.

De bedoeling van de Regering was die uitgaven te beperken tot 920 euro (per belastingplichtige – 1 380 euro geïndexeerd bedrag), met dien verstande dat het maximumbedrag (op jaarbasis) - wat het inkomstenjaar 2013 betreft - ten hoogste 1 810 euro (2 720 euro geïndexeerd bedrag) kan bedragen, in het geval waarin iemand in de eerste helft van 2013 al voor dat bedrag dienstencheques zou hebben aangekocht.

Dit is gesteund op het feit dat zowel het bedrag van 2 720 euro als dat van 1 380 euro jaarbedragen zijn: tot 30 juni 2013 gold op jaarbasis een bedrag van 2 720 euro; vanaf 1 juli 2013 is dat nog slechts 1 380 euro; dat betekent dat van uitgaven die vanaf 1 juli 2013 gebeuren niets meer in aanmerking kan komen als (op jaarbasis) de grens van 1 380 euro al voorheen overschreden was.

De volgende hypothesen kunnen zich bijgevolg voordoen :

- eerste helft van het jaar 2013 werd voor meer dan 2 720 euro dienstencheques aangekocht : voor het hele jaar komt maximaal 2 720 euro in aanmerking; van eventueel in het tweede semester gedane uitgaven komt niets meer in aanmerking;

- eerste helft van het jaar 2013 werd voor meer dan 1 380 euro uitgegeven aan dienstencheques, maar minder dan 2 720 euro : het volledig bedrag van de uitgaven komt in aanmerking; van eventueel in het tweede semester gedane uitgaven komt niets in aanmerking;

- eerste helft van het jaar 2013 werd voor minder dan 1 380 euro uitgegeven aan dienstencheques; de uitgaven van het tweede semester 2013 komen dan ook in aanmerking, maar globaal komt op jaarbasis maximaal 1 380 euro in aanmerking.

Teneinde alle mogelijke twijfel ter zake te vermijden wordt voorgesteld artikel 42 te wijzigen » (*Parl. St.*, Kamer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, pp. 14-15).

B.5. Uit de voormelde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever met de bestreden maatregel een budgettair doel nastreeft, namelijk, gelet op de aanzienlijke stijging van het gebruik van dienstencheques, vanaf het aanslagjaar 2014 het maximumbedrag van de uitgaven voor dienstencheques die voor belastingvermindering in aanmerking komen, te verlagen. Overigens wordt voor de uitgaven van dienstencheques die tussen 1 januari 2013 en 30 juni 2013 werden gedaan, niet aan het voorheen bestaande fiscale voordeel geraakt (artikel 42, tweede lid, van de wet van 30 juli 2013 en artikel 14 van de wet van 21 december 2013, waarbij het tweede lid van artikel 42 van de wet van 30 juli 2013 wordt vervangen).

B.6. Het komt de wetgever toe belastingverminderingen of de verlaging ervan te bepalen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij niet redelijk verantwoord zijn.

B.7. In tegenstelling tot hetgeen zij beweert, beschikte de verzoekende partij over de mogelijkheid om, na de bekendmaking van de wet van 30 juli 2013 in het *Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 2013, haar gedrag aan het bestreden artikel 42 van die wet aan te passen, zodat zij de weerslag van de bestreden maatregel kon beperken.

Immers, op grond van artikel 3, § 3, eerste lid, eerste zin, van het koninklijk besluit van 12 december 2001 betreffende de dienstencheques beschikte de verzoekende partij over de mogelijkheid om haar niet-gebruikte en nog geldige dienstencheques terug te zenden. Naar luid van die bepaling « [kunnen] de gebruikers [...] bij het uitgiftebedrijf de terugbetaling aanvragen van de dienstencheques die nog niet werden gebruikt en die nog geldig zijn ». Aldus kon de verzoekende partij afzien van de mogelijkheid om van het systeem van dienstencheques verder gebruik te maken of kon zij de latere aankoop ervan beperken tot het nieuwe maximumbedrag dat voor belastingvermindering in aanmerking kwam. Desgewenst vermocht zij ook een tweede account voor dienstencheques binnen haar gezin aan te vragen om aldus tweemaal het fiscale voordeel te genieten dat per belastingplichtige wordt berekend.

Vermits de verzoekende partij haar gedrag aan de gewijzigde regelgeving kon aanpassen, is het verschil in behandeling dat zij tussen de door haar geconstrueerde categorieën van gebruikers van dienstencheques onderkent, zoals in B.3 omschreven, onbestaande.

B.8. De toetsing van de bestreden maatregelen aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, leidt niet tot een andere conclusie.

B.9.1. Overigens hebben de bestreden bepalingen, in tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij beweert, geen terugwerkende kracht.

Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken.

Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd worden toegepast zonder dat zij geacht kunnen worden een retroactief karakter te hebben.

B.9.2. Te dezen zijn de bestreden maatregelen opgenomen in de wet van 30 juli 2013 en in de wet van 21 december 2013 die werden bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van respectievelijk 1 augustus 2013 en 31 december 2013. Die maatregelen zijn van toepassing op de uitgaven gedaan vanaf 1 juli 2013 respectievelijk vanaf 1 januari 2013. Zij hebben betrekking op het belastbare tijdperk 2013 dat op 31 december 2013 eindigt.

B.9.3. De bestreden maatregelen zijn derhalve bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wet.

B.10. In zoverre de verzoekende partij de bestreden bepalingen bekritiseert doordat zij verhinderen dat zij nog langer het maximumbedrag van 2 720 euro dat voor belastingvermindering in aanmerking komt, kan genieten, legt zij een verschil in behandeling voor dat steunt op de vergelijking van twee regelingen die op haar, op verschillende ogenblikken, van toepassing waren, namelijk, enerzijds, het vroegere maximum van 2 720 euro, en, anderzijds, het nieuwe maximum van 1 380 euro.

Om de inachtneming van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te beoordelen, is het niet relevant twee wetgevende regelingen te vergelijken die op verschillende ogenblikken van toepassing waren. Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever een doelstelling na te streven die verschilt van die welke hij vroeger nastreefde en bepalingen aan te nemen die ze kunnen verwezenlijken. De enkele omstandigheid dat de wetgever een maatregel heeft genomen die verschilt van die welke hij vroeger heeft genomen, houdt op zich geen discriminatie in. Elke wetswijziging zou onmogelijk worden, indien zou worden aangenomen dat een nieuwe regeling het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie zou schenden om de enkele reden dat zij de toepassingsvoorwaarden van de vroegere regeling wijzigt. Het voormelde beginsel is niet geschonden om de enkele reden dat een nieuwe maatregel de berekeningen in de war stuurt van degenen die op het behoud van het vroegere beleid hadden gerekend.

Het is inherent aan een nieuwe wetgeving dat een onderscheid wordt gemaakt tussen personen die zijn betrokken bij rechtstoestanden die onder het toepassingsgebied van de vroegere regeling vielen (maximumbedrag van 2 720 euro) en personen die zijn betrokken bij rechtstoestanden die onder het toepassingsgebied van de latere regeling vallen (maximumbedrag van 1 380 euro).

B.11. Het eerste middel is niet gegrond.

Wat het tweede middel betreft

B.12. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

B.13.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

B.13.2. Om dezelfde redenen als die welke bij het onderzoek van het eerste middel zijn vermeld, is het tweede middel niet gegrond.

Wat het derde middel betreft

B.14. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

De bestreden bepalingen zouden tot gevolg hebben dat de verzoekende partij een belastingvoordeel van 67,95 euro zou worden ontzegd, zodat haar recht op het ongestoord genot van eigendom op onverantwoorde wijze zou zijn aangetast.

B.15.1. Bij het onderzoek van het eerste middel is gebleken dat de bestreden bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schenden, vermits het door de verzoekende partij onderkende verschil in behandeling niet bestaat.

De aangevoerde schending van die grondwetsbepalingen, in samenhang met de voormelde verdragsbepaling, leidt niet tot een andere conclusie.

B.15.2. Om dezelfde redenen als die welke bij het onderzoek van het eerste middel zijn vermeld, is het derde middel niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 5 maart 2015.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen