

Rolnummers 5441 en 5445
Arrest nr. 83/2013 van 13 juni 2013

## A R R E S T

---

*In zake* : de beroepen tot vernietiging van artikel 39 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen en van artikel 143 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, ingesteld door E.V. en door de bvba « Salens Motors ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 29 juni 2012 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 2 juli 2012, zijn beroepen tot vernietiging ingesteld van artikel 39 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2011, vierde editie) en van artikel 143 van de programmawet (I) van 29 maart 2012 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012, derde editie) respectievelijk door E.V. en door de bvba « Salens Motors », met zetel te 8200 Brugge, Koningin Astridlaan 97.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 5441 en 5445 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend in elke van de zaken en de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 7 mei 2013 :

- zijn verschenen :

. de verzoekende partij in de zaak nr. 5441, in eigen persoon;

. Mr. F. Judo, tevens *loco* Mr. D. Lindemans, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 5445;

. Mr. A. Colaert *loco* Mr. P. Declercq, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers P. Nihoul en E. De Groot verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken 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 -

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid*

A.1.1. E.V., verzoekende partij in de zaak nr. 5441, zet uiteen dat hij beschikt over een bedrijfsvoertuig met de mogelijkheid het voor privédoeleinden te gebruiken. Hij voert aan dat artikel 39 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen en artikel 143 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, door een nieuwe methode vast te stellen voor de berekening van het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een door de werkgever ter beschikking gesteld voertuig, tot gevolg hebben de belasting die hij

ondergaat, te verhogen met ongeveer 15 pct., zodat hij klaarblijkelijk belang erbij heeft de vernietiging ervan te verkrijgen.

A.1.2. De bvba « Salens Motors », verzoekende partij in de zaak nr. 5445, zet uiteen dat zij een handelaar is die een garage van luxewagens van het merk Jaguar uitbaat. Zij voert aan dat de bestreden bepalingen tot gevolg hebben dat de duurdere voertuigen met bepaalde opties zwaarder worden belast dan vroeger, zodat de werkgevers fiscaal worden ontmoedigd dergelijke voertuigen ter beschikking te stellen van hun personeel. Zij geeft aan dat haar omzetcijfer als gevolg daarvan met ongeveer 50 pct. is afgenomen ten opzichte van dat van het jaar voordien. Zij meent aldus voldoende belang erbij te hebben de vernietiging van de bestreden bepalingen te vorderen.

A.1.3. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van de beroepen niet.

#### *Ten gronde*

A.2.1. E.V., verzoekende partij in de zaak nr. 5441, leidt een eerste middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Hij voert aan dat het niet verantwoord is om, bij de inaanmerkingneming van de cataloguswaarde van het voertuig, alle werknemers op identieke wijze te behandelen, zonder rekening te houden met de door de werkgevers opgelegde voorwaarden. Hij doet gelden dat sommige werkgevers opleggen om bepaalde opties van het voertuig te kiezen, of nog, verbieden een minder duur of minder vervuilend gelijkwaardig model te kiezen. Hij is van mening dat niets kan verantwoorden dat het voordeel op vergelijkbare wijze wordt belast voor de werknemers die hun voertuig volledig vrij kunnen kiezen en diegenen die die keuze niet hebben, zeker wanneer het gaat om duurdere en meer vervuilende voertuigen. Hij is van mening dat die identieke behandeling daarnaast leidt tot een schending van artikel 23 van de Grondwet, aangezien de werknemers niet ertoe worden aangezet te kiezen voor een meer ecologisch voertuig, en tot een schending van de keuzevrijheid ten aanzien van het voertuig waarover men beschikt, evenals de werknemer belet om te kiezen voor de minst belaste weg.

A.2.2. De Ministerraad is van mening dat de identieke behandeling verantwoord is door het onderwerp van de bestreden maatregel, namelijk de forfaitaire berekening van het voordeel van alle aard dat een werknemer haalt uit het privégebruik van het voertuig dat hem door zijn werkgever ter beschikking wordt gesteld.

A.2.3. De verzoekende partij repliceert dat niet valt in te zien hoe de forfaitaire berekening van het voordeel van alle aard voor het privégebruik van een bedrijfsvoertuig een objectief en redelijk criterium zou vormen om kennelijk verschillende situaties op soortgelijke wijze te behandelen.

A.3.1. E.V. leidt een tweede middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Hij verwijt die bepalingen, bij de berekening van het voordeel van alle aard, alle werknemers gelijk te behandelen, zonder rekening te houden met de voorwaarden en de beperkingen inzake het gebruik van het voertuig die hun door hun werkgever worden opgelegd. Hij is in het bijzonder van mening dat niet kan worden verantwoord dat, voor de belasting van het voordeel, de werknemers die daarnaast beschikken over een door de werkgever aangeboden « tankkaart » op dezelfde wijze worden behandeld als diegenen die niet daarover beschikken.

A.3.2. De Ministerraad verwijst naar de argumentatie die hij in antwoord op het eerste middel heeft uiteengezet.

A.3.3. E.V. antwoordt dat het klaarblijkelijk niet redelijk is geen rekening te houden met een beperkter privégebruik voor het berekenen van het belastingtarief. Hij is van mening dat ofwel daarmee dus rekening had moeten worden gehouden bij de basisberekening van het voordeel van alle aard, ofwel moest worden voorzien in de mogelijkheid dat de werknemers die kosten moeten betalen, die aftrekken ten belope van wat zij betalen, of zelfs, in die hypothese, moest worden toegelaten het voordeel te verminderen tot onder de bij de bestreden bepalingen vastgestelde drempel van 1 200 euro.

Hij wijst daarnaast op een andere discriminatie die de bestreden bepalingen invoeren, doordat zij erin voorzien dat, indien het voordeel niet kosteloos wordt toegekend, het wordt verminderd met de bijdrage van de verkrijger. Hij is van mening dat het niet verantwoord is de andere bijdragen uit te sluiten die de werknemer rechtstreeks betaalt aan een andere persoon dan de werkgever. Ten slotte heeft hij vragen bij de situatie van de werknemer die een bedrijfsvoertuig zou hebben gekregen in ruil voor een vermindering van zijn brutoloon.

A.4.1.1. E.V. leidt een derde middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 28 en 29 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Hij zet uiteen dat de bestreden bepalingen steunen op de cataloguswaarde van het voertuig in nieuwe staat bij verkoop aan een particulier, inclusief opties en werkelijk betaalde btw, zonder rekening te houden met enige korting, vermindering, rabat of restorno die bij de aankoop van het voertuig worden toegekend.

In het eerste onderdeel van dat middel voert de verzoekende partij aan dat geen enkele reden kan verantwoorden dat de belastingplichtigen, bij de berekening van het voordeel, de verminderingen of promoties worden ontzegd die doorgaans worden toegekend bij de verkoop aan particulieren en die hun werkgever of de leasingfirma heeft genoten bij de aankoop van het voertuig. Zij voegt eraan toe dat de bepalingen in het bijzonder onrechtvaardig zijn in zoverre zij zelfs geen rekening houden met de verminderingen die automatisch buiten elke transactie aan alle particuliere kopers worden toegekend.

A.4.1.2. De Ministerraad wijst erop dat de bestreden bepalingen tot doel hebben een belasting te heffen op het privégebruik van een bedrijfsvoertuig, hetgeen niet kan worden vergeleken met de aankoop van een voertuig door een particulier. Hij voert aan dat de inaanmerkingneming van tal van verminderingen, de berekening van de belasting overdreven ingewikkeld zou maken.

A.4.1.3. E.V. antwoordt dat hij de draagwijdte niet inziet van de vergelijking tussen de belasting en de aankoop. Hij herinnert eraan dat de bestreden bepalingen zelf erin voorzien dat de vaststelling van het voordeel gedeeltelijk steunt op de cataloguswaarde van de voertuigen. Hij is overigens van mening dat de Ministerraad niet kan beweren dat het te ingewikkeld zou zijn om rekening te houden met de verminderingen van de verkoopprijs van het voertuig, omdat tijdens de parlementaire voorbereiding de inspecteurs van Financiën hebben gewezen op het ingewikkelde karakter van de ontworpen wet, waarbij zij aanvoerden dat de controles vrijwel onmogelijk zouden zijn. Hij voegt eraan toe dat de bestreden bepalingen van toepassing zijn vanaf 1 januari 2012, ook op de vóór die datum aangekochte voertuigen, en dat het in de praktijk eveneens zeer moeilijk is om de cataloguswaarde van die voertuigen terug te vinden. Hij besluit hieruit dat de bestaande reglementering reeds zeer ingewikkeld is, dat de toepassing ervan problemen doet rijzen en dat het argument van de Ministerraad dat uit het ingewikkelde karakter is afgeleid, bijgevolg niet relevant is.

A.4.2.1. In het tweede onderdeel van het derde middel in de zaak nr. 5441 voert de verzoekende partij aan dat geen enkel redelijk motief kan verantwoorden dat alleen rekening wordt gehouden met de catalogus van de in België toegepaste prijzen. Zij zet uiteen dat tussen de landen van de Europese Unie voor dezelfde voertuigen prijsverschillen bestaan. Zij doet gelden dat iedere particulier een voertuig buiten België kan aankopen krachtens het beginsel van het vrij verkeer van goederen ingevoerd bij de artikelen 28 en 29 van het VWEU.

A.4.2.2. De Ministerraad merkt op dat, in de praktijk, de meeste bedrijfsvoertuigen in België worden gekocht. Hij voegt eraan toe dat de wijze waarop het privégebruik wordt gewaardeerd, een fictie is die onder andere steunt op de Belgische catalogusprijs. Hij is van mening dat de verzoekende partij niet aantoont hoe de wijze waarop het privégebruik van de bedrijfsvoertuigen wordt berekend, het vrij verkeer van goederen in Europa zou beperken.

A.4.2.3. De verzoekende partij antwoordt dat de bekritiseerde maatregel eveneens dient als basis voor de berekening van de bijdrage die de ondernemingen moeten betalen die bedrijfsvoertuigen kosteloos ter beschikking stellen van hun werknemers. Zij voert aan dat, aangezien die formule steunt op de in België toepasselijke catalogusprijs, de ondernemingen geen enkel belang erbij hebben de voertuigen te kopen in een land waar de gehanteerde prijzen lager zouden liggen. Zij besluit dat de bestreden bepalingen bijgevolg niet gaan in de richting van een volledige vrijheid van verkeer van goederen.

A.5.1. E.V. leidt een vierde middel af uit de schending van artikel 23 van de Grondwet door de bestreden bepalingen. Hij voert aan dat het voordeel van alle aard wordt berekend op basis van, behalve de cataloguswaarde van het voertuig, energijds, het soort brandstof en, anderzijds, de CO<sub>2</sub>-uitstoot.

In het eerste onderdeel van dat middel voert de verzoekende partij aan dat er geen enkel redelijk motief bestaat dat kan verantwoorden dat diesel wordt bevoordeeld ten opzichte van benzine. Hij onderstreept dat vandaag studies bestaan die aantonen dat diesel fijne stofdeeltjes uitstoot die kankerverwekkend zijn en hij is van mening dat het in dat opzicht onbegrijpelijk is dat de bestreden bepalingen voertuigen op diesel bevoordelen. Hij

voegt eraan toe dat ook niets het verschil verklaart in het basispercentage voor de CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen benzine en diesel.

A.5.2. In het tweede onderdeel van dat middel voert de verzoekende partij aan dat geen enkel redelijk motief kan verantwoorden dat de werkelijk ecologische en traditioneel duurdere voertuigen stelselmatig worden benadeeld of dat een andere brandstof, die minder CO<sub>2</sub> uitstoot, wordt gelijkgesteld met de ene of de andere brandstof. Zij geeft het voorbeeld van de hybride, elektrische of LPG-voertuigen, die werkelijk ecologischer zijn dan die welke rijden op benzine of diesel, maar die ook duurder zijn. Zij bekritiseert eveneens de gelijkstelling van LPG met benzine, te dezen de meest benadeelde brandstof. Zij besluit hieruit dat de bij de bestreden bepalingen ingevoerde maatregel de burgers het recht op de bescherming van een gezond leefmilieu niet kan waarborgen.

A.5.3. De Ministerraad voert aan dat de bestreden bepalingen geen beperkingen opleggen aan de gebruikers van de voertuigen, dat zij de uitstootnormen niet vaststellen en dat de wijze waarop een voordeel wordt berekend met het oog op de belasting ervan, geen inbreuk kan vormen op het milieurecht.

A.5.4. De verzoekende partij antwoordt dat de bestreden bepalingen een belang invoeren om te kiezen voor een dieselveertuig en de werknemers dus ertoe aanzetten te kiezen voor een voertuig dat kankerverwekkende fijne stofdeeltjes uitstoot, hetgeen in strijd is met artikel 23 van de Grondwet.

A.6.1.1. Het eerste middel in de zaak nr. 5445 is afgeleid uit de schending van de artikelen 39 en 134 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6, § 1, II, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, met het evenredigheidsbeginsel, met het beginsel van de federale loyaliteit gewaarborgd bij artikel 143, § 1, van de Grondwet en met de verplichting tot overleg. De verzoekende partij is van mening dat de federale wetgever, met het eenzijdig aannemen van de bestreden bepalingen, het evenredigheidsbeginsel en het beginsel van de federale loyaliteit heeft geschonden in zoverre hij de CO<sub>2</sub>-uitstoot gebruikt als parameter om de aanslagvoet vast te stellen, terwijl de gewesten exclusief bevoegd zijn voor de bescherming van het leefmilieu, en in het bijzonder de lucht, tegen verontreiniging en aantasting. Zij is van mening dat de federale overheid de uitvoering van de bevoegdheid van de gewesten inzake de bescherming van het leefmilieu zo niet onmogelijk in elk geval bijzonder moeilijk maakt, aangezien de federale wetgever, met een fiscale maatregel, een effect beoogt inzake het ecologisch gedrag van de consument dat hij niet vermag na te streven.

De verzoekende partij geeft toe dat de doelstellingen van de federale wetgever en van de gewesten op het eerste gezicht met elkaar lijken overeen te stemmen, maar dat dat in werkelijkheid niet noodzakelijkerwijs het geval is. Zij merkt met name op dat zelfs de opties die een gunstig effect op het leefmilieu hebben, zoals de plaatsing van een roetfilter, worden belast omdat die in de catalogusprijs zijn opgenomen. Zij voegt eraan toe dat de maatregel het gebruik van alternatieven voor het bedrijfsvoertuig voor de privéverplaatsingen ontraadt, aangezien het fiscaal voordeel niet afneemt wanneer de belastingplichtige een ander vervoermiddel gebruikt. Zij besluit hieruit dat de maatregel zelfs in strijd is met de doelstellingen van de gewesten inzake de bescherming van het leefmilieu tegen de luchtverontreiniging.

A.6.1.2. De Ministerraad zet uiteen dat de bestreden bepalingen een fiscaal doel en gevolg hebben inzake de personenbelasting. Hij is van mening dat, aangezien die bepalingen niet tot doel hebben de CO<sub>2</sub>-uitstoot te reglementeren, maar zich ertoe beperken daarmee rekening te houden voor de berekening van het privégebruik van de bedrijfsvoertuigen, zij niet in strijd zijn met de bevoegdheidsverdelende regels. Hij voegt eraan toe dat vergelijkbare maatregelen in de buurlanden zijn genomen, alsook door de Vlaamse decreetgever voor de belasting op de inverkeerstelling, die voortaan rekening houdt met milieu-indicatoren. Hij besluit hieruit dat de bestreden bepalingen geen afbreuk doen aan de mogelijkheid voor de gewesten om hun bevoegdheid inzake leefmilieu en luchtkwaliteit uit te oefenen.

A.6.1.3. De verzoekende partij antwoordt dat uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen blijkt dat de federale wetgever wel degelijk, met de bestreden bepalingen, de intentie had rechtstreeks invloed te hebben op het leefmilieu en de mobiliteit. Zij is van mening dat die enige vaststelling volstaat om de bevoegdheidsoverschrijding aan te tonen.

Zij voegt eraan toe dat er tegenstrijdigheden zijn tussen de bestreden bepalingen en de door de gewesten inzake leefmilieu aangenomen normen. Volgens haar gaat het dus niet om een gewoon hypothetisch gevolg voor het beleid van de gewesten, maar wel om tegenstrijdige reglementeringen waarmee de federale wetgever zijn bevoegdheden heeft overschreden.

A.6.2.1. In ondergeschikte orde voert de verzoekende partij aan dat, indien de federale wetgever bevoegd was om een maatregel uit te vaardigen die met name tot hoofddoel heeft de verontreiniging van het leefmilieu te bestrijden, hij een samenwerkingsakkoord diende te sluiten met de gewestwetgevers of op zijn minst op enigerlei wijze met hen overleg diende te plegen.

A.6.2.2. De Ministerraad is van mening dat, indien de federale wetgever binnen zijn bevoegdheden een maatregel aanneemt die een invloed kan hebben op een aangelegenheid die ressorteert onder de bevoegdheid van een andere wetgever, die maatregel moet worden onderworpen aan de evenredigheidsstoets. Hij herinnert eraan dat, volgens de rechtspraak van het Hof, het evenredigheidsbeginsel is geschonden wanneer de uitoefening van de bevoegdheid door een wetgever wordt belet of overdreven moeilijk wordt gemaakt door een norm die een andere wetgever heeft aangenomen. Hij is van mening dat dat te dezen niet het geval is en besluit hieruit dat geen afbreuk is gedaan aan de federale loyaliteit.

A.7.1. De bvba « Salens Motors » leidt een tweede middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken verankerd in artikel 170 van de Grondwet. Zij is van mening dat, te dezen, voornamelijk de vaststelling van de aanslagvoet problematisch is in het licht van het wettigheidsbeginsel. Zij herinnert eraan dat het Hof van oordeel is dat de vaststelling van de aanslagvoet alleen aan de Koning kan worden gedelegeerd indien in de wet zelf het beginsel van de aanslag, het maximum dat de Koning niet mag overschrijden en de criteria die de Koning moet hanteren om de aanslagvoet te concretiseren, worden gepreciseerd. Zij voert aan dat artikel 36 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals gewijzigd bij de bestreden bepalingen, door de Koning ertoe te machtigen de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot jaarlijks vast te stellen « volgens de modaliteiten die Hij vastlegt », Hem ertoe machtigt de criteria vast te stellen voor het bepalen van de aanslagvoet. Zij merkt overigens op dat de machtigingsbepaling geen maximumtarief vaststelt, omdat de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot, die noodzakelijk is om de juiste aanslagvoet vast te stellen, niet bij de wet is gedefinieerd en jaarlijks door de Koning kan worden vastgesteld, zonder dat in een maximum is voorzien. Zij onderstreept ten slotte dat de in het geding zijnde bepaling nergens voorschrijft dat de door de Koning genomen besluiten binnen een bepaalde termijn zullen moeten worden gevalideerd door de wetgever, zodat het wettigheidsbeginsel is geschonden.

A.7.2. De Ministerraad is van mening dat de wetgever de wezenlijke bestanddelen van de belasting heeft gedefinieerd in artikel 36 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Hij onderstreept dat alleen de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot door de Koning wordt bepaald.

A.7.3. De verzoekende partij antwoordt dat de Koning voortaan de belastbare grondslag moet bepalen die door de waarde van het voertuig wordt gevormd. Zij voegt eraan toe dat moeilijk kan worden aangevoerd dat de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot geen wezenlijk bestanddeel van de belasting in kwestie is.

A.8.1.1. De bvba « Salens Motors » leidt een derde middel af uit de schending, door de bestreden bepalingen, van de artikelen 10 en 11, in samenhang gelezen met artikel 172, van de Grondwet. Zij voert aan dat de bestreden bepalingen een onderscheid invoeren tussen de bedrijfsvoertuigen en de andere niet-geldelijke voordelen, waaronder andere vervoersmiddelen, die fiscaal worden gewaardeerd volgens de werkelijke waarde van het voordeel, terwijl voor elke waardering van het voordeel van het privégebruik van een bedrijfsvoertuig, het forfait geen rekening houdt met het werkelijk afgelegde aantal kilometers.

A.8.1.2. De verzoekende partij merkt op dat het doel van de betrokken maatregel niet erg duidelijk is. Zij is van mening dat, naast een louter budgettair doel, de wetgever eveneens ecologische doelstellingen nastreeft. Zij voert aan dat, in het licht van die twee soorten doelstellingen, het onderscheid dat is ingevoerd tussen de bedrijfsvoertuigen en de andere voordelen, waaronder de andere verplaatsingsmiddelen, niet relevant is. Zij is van mening dat de maatregel niet relevant is om het budgettaire doel te bereiken, aangezien hij de ondernemingen ertoe zal aanzetten minder voertuigen ter beschikking van hun personeel te stellen of minder dure of tweedehandswagens aan te kopen. Zij voert ook aan dat de gehanteerde criteria evenmin relevant zijn om een objectieve waarde te bepalen, ermee rekening houdend dat alle voertuigen een deel van hun waarde met de tijd verliezen en dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot geen enkele invloed heeft op de objectieve waarde van een voertuig. Zij voegt eraan toe dat de milieu-impact van een voertuig geen enkel verband vertoont met het voordeel dat de verkrijger geniet wanneer hij een bedrijfsvoertuig krijgt, zodat het criterium niet bijdraagt tot de objectieve waardering van het voordeel. Zij voert daarnaast aan dat de maatregel, door gebruik te maken van de catalogusprijs van het voertuig, zonder de minste correctie voor de forfaitaire waardering van het belaste voordeel, een ondoeltreffend criterium hanteert, aangezien de duurste voertuigen het vaakst gebruik maken van nieuwe, krachtige technologische ontwikkelingen inzake externe veiligheid en bescherming van het leefmilieu.

Zij voert aan dat, indien ook wordt beschouwd dat de maatregel een ecologisch doel nastreeft, ervan moet worden uitgegaan dat het criterium van onderscheid evenmin relevant is, vermits de maatregel niet tot gevolg heeft de verontreiniging te beperken. Ten slotte voert de verzoekende partij aan dat de maatregel niet evenredig is met het nagestreefde budgettaire doel, noch met het nagestreefde ecologische doel.

A.8.2. De Ministerraad voert aan dat, historisch gezien, het voordeel van alle aard bestaande in het privégebruik van een voertuig dat door de werkgever ter beschikking wordt gesteld, steeds anders is berekend dan de andere voordelen van alle aard. Hij verklaart dat verschil door de onmogelijkheid voor de belastingplichtigen om het aantal kilometers te berekenen en aan te tonen dat werkelijk voor privégebruik is afgelegd, zodat de berekening steeds een forfaitair karakter heeft gehad. Hij voegt eraan toe dat sommige andere voordelen van alle aard eveneens op forfaitaire wijze worden berekend.

Hij voert aan dat de verzoekende partij niet aangeeft met welke andere categorie van belastingplichtigen zij zou moeten worden vergeleken. Hij voegt eraan toe dat de personen die een bedrijfsvoertuig genieten, bijvoorbeeld niet op nuttige wijze kunnen worden vergeleken met diegenen die een gratis treinabonnement ontvangen.

A.8.3. De verzoekende partij antwoordt dat het gegeven dat de federale wetgever reeds in het verleden gebruik heeft gemaakt van een forfaitaire berekening, geen verantwoording voor de bestreden bepalingen vormt. Zij voegt eraan toe dat het argument van de verwijzing naar de berekening van andere soorten van voordelen evenmin relevant is, aangezien, voor de waardering van het voordeel in die gevallen, steeds minstens rekening wordt gehouden met de kostprijs die de begunstigde uitspaart, terwijl dat te dezen niet het geval is. Ten slotte, wat de vergelijkbaarheid betreft, voert zij aan dat uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de vergelijkbaarheid de regel is en de niet-vergelijkbaarheid de uitzondering. Zij merkt op dat de Ministerraad niet aantoonde dat het in het geding zijnde verschil in behandeling verantwoord is door een gewettigd doel en dat het relevant en evenredig is ten opzichte van dat doel.

- B -

### *Ten aanzien van de bestreden bepalingen*

B.1.1. De samengevoegde beroepen zijn gericht tegen artikel 39 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen en tegen artikel 143 van de programmawet (I) van 29 maart 2012. Artikel 39 van de voormelde wet van 28 december 2011 vervangt artikel 36 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992). Artikel 143 van de programmawet (I) van 29 maart 2012 vervangt het tweede lid van paragraaf 2 van die bepaling en voegt daarin een nieuw derde lid in.

Uit de uiteenzetting van de middelen in beide zaken blijkt dat de verzoekende partijen de vernietiging vorderen van artikel 36, § 2, van het WIB 1992, zoals ingevoegd door de eerste en gewijzigd door de tweede van de voormelde wetten.

B.1.2. Artikel 36 van het WIB 1992, zoals het voortvloeit uit de voormelde wijzigingen, bepaalt :

« § 1. Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.

§ 2. Het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig als bedoeld in artikel 65 wordt berekend door een CO<sub>2</sub>-percentage toe te passen op zes zevenden van de cataloguswaarde van het kosteloos ter beschikking gestelde voertuig.

Onder cataloguswaarde wordt verstaan de catalogusprijs van het voertuig in nieuwe staat bij verkoop aan een particulier, inclusief opties en werkelijk betaalde belasting over de toegevoegde waarde, zonder rekening te houden met enige korting, vermindering, rabat of restorno.

De cataloguswaarde wordt vermenigvuldigd met een percentage dat is bepaald in de onderstaande tabel, teneinde rekening te houden met de periode die is verstreken vanaf de datum van eerste inschrijving van het voertuig :

Periode verstreken sinds de eerste inschrijving van het voertuig (een begonnen maand telt voor een volledige maand)	Bij de berekening van het voordeel in aanmerking te nemen percentage van de cataloguswaarde
Van 0 tot 12 maanden	100 %
Van 13 tot 24 maanden	94 %
Van 25 tot 36 maanden	88 %
Van 37 tot 48 maanden	82 %
Van 49 tot 60 maanden	76 %
Vanaf 61 maanden	70 %

Het CO<sub>2</sub>-basispercentage bedraagt 5,5 pct. voor een referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot van 115 g/km voor voertuigen met een benzine-, LPG- of aardgasmotor, en voor een referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot van 95 g/km voor voertuigen met dieselmotor.

De Koning bepaalt jaarlijks de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot in functie van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van het jaar voorafgaand aan het belastbaar tijdperk ten opzichte van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van het referentiejaar 2011 volgens de modaliteiten die Hij vastlegt. De gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt berekend op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de voertuigen bedoeld in artikel 65 die als nieuw zijn ingeschreven.

Wanneer de uitstoot van het betrokken voertuig hoger ligt dan de voormelde referentie-uitstoot wordt het basispercentage met 0,1 pct. per CO<sub>2</sub>-gram vermeerderd, tot maximum 18 pct.

Wanneer de uitstoot van het betrokken voertuig lager ligt dan de voormelde referentie-uitstoot wordt het basispercentage met 0,1 pct. per CO<sub>2</sub>-gram verminderd, tot minimum 4 pct.



De voertuigen waarvoor geen gegevens met betrekking tot de CO<sub>2</sub>-uitstootgehalten beschikbaar zijn bij de dienst voor inschrijving van de voertuigen, worden, indien ze worden aangedreven door een benzine-, LPG- of aardgasmotor, gelijkgesteld met de voertuigen met een CO<sub>2</sub>-uitstootgehalte van 205 g/km, en, indien ze worden aangedreven door een dieselmotor, met de voertuigen met een CO<sub>2</sub>-uitstootgehalte van 195 g/km.

Het voordeel mag nooit minder bedragen dan 820 euro per jaar.

Wanneer het voordeel niet kosteloos wordt toegestaan, is het in aanmerking te nemen voordeel datgene wat overeenkomstig de vorige leden is vastgesteld, verminderd met de bijdrage van de verkrijger van dat voordeel ».

B.1.3. De bestreden bepaling, met inbegrip van de wijziging bij artikel 143 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, treedt in werking vanaf het aanslagjaar 2013 en heeft betrekking op de vanaf het jaar 2012 ontvangen inkomsten.

#### *Ten aanzien van de volgorde van het onderzoek van de middelen*

B.2. Het Hof onderzoekt de middelen in onderstaande volgorde :

- het middel afgeleid uit de schending van de regels inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de Staat, de gemeenschappen en de gewesten (eerste middel in de zaak nr. 5445);

- de middelen afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11, eventueel in samenhang gelezen met artikel 172, van de Grondwet (eerste en tweede middel, en derde middel, eerste onderdeel, in de zaak nr. 5441; derde middel in de zaak nr. 5445);

- het middel afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 28 en 29 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) (derde middel, tweede onderdeel, in de zaak nr. 5441);

- het middel afgeleid uit de schending van artikel 23 van de Grondwet (vierde middel in de zaak nr. 5441);

- het middel afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet (tweede middel in de zaak nr. 5445).

*Ten aanzien van de bevoegdheidverdelende regels*

B.3.1. Het eerste middel in de zaak nr. 5445 is afgeleid uit de schending van de artikelen 39 en 134 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6, § 1, II, eerste lid, 1°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, met het evenredigheidsbeginsel, met het beginsel van de federale loyauteit vervat in artikel 143, § 1, van de Grondwet en met de verplichting tot overleg.

De verzoekende partij is van mening dat de federale wetgever, door in de berekening van het voordeel van alle aard bestaande in het ter beschikking stellen van een voertuig door de werkgever, rekening te houden met de CO<sub>2</sub>-uitstoot van het betrokken voertuig, het evenredigheidsbeginsel heeft geschonden dat inherent is aan de uitoefening van de bevoegdheden van de verschillende wetgevers en dat hij op zijn minst overleg had moeten plegen met de gewestwetgevers, die bevoegd zijn inzake de bescherming van het leefmilieu en in het bijzonder inzake de bescherming van de lucht tegen verontreiniging.

B.3.2. De bestreden bepaling streeft in hoofdzaak een budgettair en fiscaal doel na. Zij vervolledigt andere bepalingen met betrekking tot de berekening van de verworpen uitgaven in de vennootschapsbelasting. Door het voordeel van alle aard bestaande in de terbeschikkingstelling, door een werkgever, van een voertuig dat de werknemer voor zijn privéverplaatsingen mag gebruiken, anders te berekenen, wilde de federale wetgever in de eerste plaats fiscale inkomsten verzekeren die worden voortgebracht door dat deel van de personenbelasting (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, p. 25).

B.3.3. Bij de aanneming van een fiscale maatregel vermag de wetgever eveneens ernaar te streven bepaalde gedragingen aan te moedigen of, integendeel, te ontmoedigen. Het gegeven dat hij daarmee zou bijdragen tot het bereiken van een doel dat valt onder de bevoegdheid van een andere wetgever, zou niet ertoe kunnen leiden dat de betrokken fiscale maatregel in strijd zou zijn met de regels inzake de verdeling van de bevoegdheden tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten. Anders zou het zijn indien de federale

wetgever, met het aannemen van de betrokken fiscale bepaling, de uitoefening, door de andere wetgevers, van de bevoegdheden die hun toekomen, onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken.

B.3.4. Te dezen zou de bestreden maatregel tot gevolg kunnen hebben de werknemers die een bedrijfsvoertuig genieten en de werkgevers die dergelijke voertuigen ter beschikking stellen, ertoe aan te zetten te kiezen voor een voertuig waarvan de CO<sub>2</sub>-uitstoot lager is dan gemiddeld. Indien de fiscale bepaling dat gevolg met zich zou meebrengen, zou hieruit niet voortvloeien dat de gewesten zouden worden verhinderd hun bevoegdheid inzake de bescherming van de lucht tegen verontreiniging uit te oefenen, vermits een dergelijk gevolg precies zou gaan in de richting van een vermindering van die verontreiniging.

B.3.5. De verzoekende partij voert eveneens aan dat de federale wetgever, door de catalogusprijs van het voertuig, opties inbegrepen, als basis te nemen voor de belasting van het voordeel van alle aard, de gewesten zou beletten hun bevoegdheden inzake de bescherming van de lucht uit te oefenen, aangezien de prijs van de opties die ertoe strekken de door het voertuig veroorzaakte verontreiniging te verminderen, in die catalogusprijs is inbegrepen en derhalve de waarde van het belaste voordeel verhoogt, waardoor de aankoop van met dergelijke opties uitgeruste voertuigen minder aantrekkelijk zou zijn.

B.3.6. Elke fiscale maatregel kan een invloed hebben op het gedrag van de belastingplichtigen. Hieruit vloeit niet voort dat de federale wetgever, bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid, zou moeten afzien van elke bepaling die eventueel een invloed zou kunnen hebben op het gedrag van de belastingplichtigen in een andere zin dan die welke de gewesten, bij de uitoefening van hun bevoegdheid inzake leefmilieu, mogelijk zouden willen aanmoedigen. Dat zou alleen het geval zijn indien de fiscale wetgever bij die gelegenheid de uitoefening, door de gewesten, van hun bevoegdheid onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken.

B.3.7. Te dezen is de invloed van de prijs van de opties, die zijn inbegrepen in de catalogusprijs van het voertuig, op het bedrag van de verschuldigde belasting, gelet op de andere elementen die dat bedrag beïnvloeden, niet dermate groot dat die de uitvoering, door de gewesten, van een beleid inzake het bestrijden van luchtverontreiniging door motorvoertuigen onmogelijk of overdreven moeilijk zou maken. De bestreden bepaling is

bijgevolg niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel bij de uitoefening van de bevoegdheden.

B.3.8. Ten slotte houdt de ontstentenis van overleg tijdens de uitoefening van bevoegdheden in een aangelegenheid waarin de bijzondere wetgever niet heeft voorzien in enige verplichting daartoe, in de regel geen schending in van de bevoegdheidverdelende regels. Te dezen zou niet kunnen worden geoordeeld dat de betrokken bevoegdheden dermate met elkaar zijn verbonden dat zij pas zouden kunnen worden uitgeoefend na de invoering van een vorm van medewerking of samenwerking tussen de bevoegde wetgevers.

B.3.9. Het eerste middel in de zaak nr. 5445 is niet gegrond.

*Ten aanzien van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie*

*Wat het criterium van de cataloguswaarde van het voertuig betreft*

B.4.1. Met het derde middel in de zaak nr. 5445 verwijt de verzoekende partij de wetgever een niet te verantwoorden verschil in behandeling te hebben ingevoerd tussen de belastingplichtigen die worden belast op het voordeel van alle aard bestaande in de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig door de werkgever en de belastingplichtigen die worden belast op een ander voordeel van alle aard. Zij is van mening dat, terwijl de waarde van alle andere voordelen van alle aard bepaald voor de berekening van de belasting op zodanige wijze wordt berekend dat de werkelijke waarde ervan voor de verkrijger wordt vastgesteld, de waarde die wordt berekend voor de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig sinds de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen niet langer overeenstemt met de werkelijke waarde van het voordeel voor de verkrijger.

B.4.2. Vóór de vervanging ervan door de bestreden bepalingen belastte artikel 36 van het WIB 1992 de Koning ermee de regels vast te stellen voor de forfaitaire waardering van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig rekening houdend met « het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers, het type van brandstofvoorziening van de motor en het CO<sub>2</sub>-uitstootgehalte van het voertuig ».

De nieuwe wijze van berekening van hetzelfde voordeel, zoals vastgesteld bij het bestreden artikel 36 van het WIB 1992, houdt rekening met de catalogusprijs van het voertuig en met de CO<sub>2</sub>-uitstoot volgens het type van brandstofvoorziening van de motor. Het aantal met het bedrijfsvoertuig voor privégebruik afgelegde kilometers wordt daarentegen niet meer in aanmerking genomen voor de berekening van de waarde van het voordeel voor de verkrijger.

B.4.3. Het komt de wetgever toe de grondslag van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge. 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 op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.4.4. De vaststelling van de waarde van een anders dan in geld verkregen voordeel van alle aard heeft noodgedwongen een minstens gedeeltelijk forfaitair karakter. Het staat aan de wetgever de variabelen te kiezen die het mogelijk maken dat forfait te berekenen volgens het budgettaire doel en, in voorkomend geval, volgens andere doelen die hij wenst na te streven.

Uit een tabel die de minister van Financiën op 21 december 2011 aan de Kamercommissie heeft bezorgd, blijkt dat, in de meeste gevallen, de nieuwe berekening van het voordeel van alle aard gunstig is voor de belastingplichtigen. Alleen de werknemers die een bedrijfsvoertuig genieten dat als luxueus of prestigieus kan worden beschouwd, ondergaan een verhoging van de belasting met betrekking tot dat voordeel van alle aard dat zij verschuldigd zijn (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1952/010, p. 47).

B.4.5. Hoewel het juist is dat het aantal met het bedrijfsvoertuig voor privégebruik afgelegde kilometers een deel vertegenwoordigt van het voordeel dat de verkrijger geniet, is

de waarde van het voertuig eveneens een bestanddeel van het voordeel van alle aard dat aan de werknemer wordt toegekend. Dat is in het bijzonder het geval wanneer het gaat om een luxueuze of prestigieuze wagen. Met dat bestanddeel kan bijgevolg rekening worden gehouden voor het vaststellen van de waarde van het voordeel van alle aard dat een werknemer geniet.

B.4.6. De wetgever kan overigens niet worden verweten dat hij, bij het in aanmerking nemen van de catalogusprijs van het voertuig, onder de opties waarmee het voertuig is uitgerust geen onderscheid heeft gemaakt naargelang zij al dan niet een gunstige invloed hebben op de veroorzaakte verontreiniging. In een dermate technische materie moet de wetgever immers de diversiteit van de situaties noodgedwongen op vereenvoudigde wijze en bij benadering opvangen. Gelet op het budgettaire en fiscale doel van de maatregel, alsook met de relatief beperkte invloed van de prijs van de opties op het bedrag van de verschuldigde belasting, heeft de maatregel bestaande in het opnemen van de kostprijs van alle opties waarmee het voertuig is uitgerust, ongeacht de aard ervan of hun effect op de veroorzaakte luchtverontreiniging, in de catalogusprijs, geen onevenredige gevolgen.

B.4.7. Met het aannemen van een nieuwe wijze van berekening van het voordeel van alle aard waarbij voorrang wordt gegeven aan de factor van de catalogusprijs van het voertuig en die bijgevolg ertoe leidt de fiscale last met betrekking tot de luxueuze of prestigieuze voertuigen te verhogen, heeft de wetgever geen kennelijk onredelijke maatregel genomen.

B.4.8. Het derde middel in de zaak nr. 5445 is niet gegrond.

B.5.1. Het derde middel in de zaak nr. 5441, eerste onderdeel, verwijt de wetgever te kiezen voor de catalogusprijs van het voertuig als basis voor de berekening van de waarde van het voordeel van alle aard, zonder rekening te houden met de kortingen, verminderingen, rabatten of restorno's die de verkoper van het voertuig heeft toegekend.

B.5.2. Door geen rekening te houden met de verminderingen die de verkoper bij de aankoop van het voertuig op de catalogusprijs toekent, heeft de wetgever de gelijke behandeling onder de verkrijgers van een bedrijfsvoertuig willen waarborgen, door te voorkomen dat, voor een identiek voertuig, het voordeel op verschillende wijze wordt berekend naargelang de werkgever of de leasingmaatschappij al dan niet heeft kunnen

onderhandelen over een meer of minder voordelige aankoopprijs, met name volgens de omvang van de betrokken onderneming en de omvang van het wagenpark dat ter beschikking van haar personeel wordt gesteld. Hij heeft bijgevolg gesteld dat « de cataloguswaarde [...] een logisch, objectief criterium [was] » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1952/010, p. 29).

Gelet op die doelstelling vermocht de wetgever redelijkerwijs ervan uit te gaan dat de catalogusprijs van een voertuig de waarde ervan vertegenwoordigt, ongeacht de prijs die daadwerkelijk voor de aankoop ervan is betaald, en derhalve een relevante berekeningsfactor is om het voordeel van alle aard dat voor de verkrijger uit dat voertuig voortvloeit te waarderen.

B.5.3. Het derde middel in de zaak nr. 5441, eerste onderdeel, is niet gegrond.

*Wat de identieke behandeling van alle verkrijgers van een bedrijfsvoertuig betreft*

B.6.1. Het eerste en het tweede middel in de zaak nr. 5441 verwijten de wetgever te hebben voorzien in dezelfde berekening van het voordeel van alle aard bestaande in de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig voor alle belastingplichtigen die dat voordeel genieten, zonder een onderscheid te maken onder de verkrijgers van dat voordeel naargelang zij, enerzijds, het voertuig en de opties ervan helemaal vrij kunnen kiezen dan wel de door de werkgever opgelegde richtlijnen moeten volgen (eerste middel) en naargelang hun, anderzijds, al dan niet voorwaarden of beperkingen inzake het privégebruik van het voertuig worden opgelegd (tweede middel).

B.6.2. Het gegeven dat het model van het voertuig dat ter beschikking wordt gesteld van de werknemer en/of een deel van de opties waarmee het is uitgerust, door de werkgever zijn opgelegd, bijvoorbeeld omwille van een zekere uniformiteit van het wagenpark van de onderneming, of nog, om redenen van billijkheid onder de werknemers, heeft geen enkel gevolg voor de waarde van het voordeel van alle aard voor de verkrijger. De wetgever zou bijgevolg niet kunnen worden verweten geen rekening te hebben gehouden met dergelijke factoren bij de berekening van de waarde van het voordeel van alle aard met het oog op de belasting ervan.

Bovendien zou de inaanmerkingneming van de richtlijnen van elke werkgever die aan de leden van zijn personeel bedrijfsvoertuigen aanbiedt, zorgen voor onoverkomelijke praktische problemen bij de berekening van de waarde van het voertuig en leiden tot niet te verantwoorden verschillen in behandeling onder de verkrijgers van identieke voertuigen die verschillend worden belast volgens hun eigen wensen en de door de werkgevers vastgestelde criteria.

B.6.3. Evenzo kan de wetgever niet worden verweten bij de berekening van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een voertuig voor privéverplaatsingen, geen rekening te hebben gehouden met de door iedere werkgever opgelegde voorwaarden inzake het gebruik van dat voertuig. Zoals de verzoeker zelf uiteenzet, zijn de diversiteit van die voorwaarden en de bijzonderheden van elke reglementering die de werkgevers aannemen die bedrijfsvoertuigen aan de leden van hun personeel aanbieden, van die aard dat het onmogelijk lijkt daarmee rekening te houden in het kader van een algemene reglementering met het oog op de vaststelling van de forfaitaire berekening van de waarde van het voordeel voor de belasting ervan.

Het feit dat de wetgever heeft bepaald dat, wanneer het voordeel niet kosteloos wordt toegekend, het in aanmerking te nemen voordeel wordt verminderd met de bijdrage van de verkrijger van dat voordeel, biedt overigens de garantie dat de maatregel geen onevenredige gevolgen heeft.

Ten slotte komen de overwegingen die de verzoekende partij in haar memorie van antwoord formuleert in verband met het begrip van de bijdrage van de verkrijger in het voordeel, neer op een nieuw middel en dienen zij om die reden niet te worden onderzocht.

B.6.4. Het eerste en het tweede middel in de zaak nr. 5441 zijn niet gegrond.

*Ten aanzien van het vrije verkeer van goederen*

B.7.1. Het tweede onderdeel van het derde middel in de zaak nr. 5441 is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de



artikelen 28 en 29 van het VWEU. De verzoekende partij verwijt de bestreden bepaling alleen rekening te houden met de in België bekendgemaakte catalogusprijs voor de vaststelling van de waarde van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig. Zij leidt hieruit af dat die bepaling onder belastingplichtigen een discriminatie invoert die strijdig is met het recht van de Europese Unie.

#### B.7.2. Artikel 28 van het VWEU bepaalt :

« 1. De Unie omvat een douane-unie welke zich uitstrekt over het gehele goederenverkeer en welke zowel het verbod medebrengt van in- en uitvoerrechten en van alle heffingen van gelijke werking in het verkeer tussen de lidstaten onderling als de invoering van een gemeenschappelijk douanetarief voor hun betrekkingen met derde landen.

2. De bepalingen van artikel 30 en van hoofdstuk 3 van deze titel zijn van toepassing op de producten welke van oorsprong zijn uit de lidstaten alsook op de producten uit derde landen welke zich in de lidstaten in het vrije verkeer bevinden ».

#### Artikel 29 van het VWEU bepaalt :

« Als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat worden beschouwd: de producten uit derde landen waarvoor in genoemde staat de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend ».

B.7.3. De bestreden bepalingen hebben niet tot doel, noch tot gevolg de werkgevers of de leden van hun personeel die een bedrijfsvoertuig verkrijgen, te beletten om dat voertuig te verwerven in een ander land van de Europese Unie dan België. Zij voeren geen douanerecht, noch een heffing van gelijke werking in op de invoer van de voertuigen. Voor het overige zet de verzoekende partij niet uiteen hoe de omstandigheid dat de waarde van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig, wordt berekend op basis van de catalogusprijs zoals die is vastgesteld voor de Belgische markt, tot gevolg zou hebben de aankoop van het voertuig in een ander land te ontmoedigen.

B.7.4. Ten slotte wordt de waarde van het voordeel van alle aard die forfaitair wordt berekend voor de belastingplichtige die over een bedrijfsvoertuig beschikt, niet beïnvloed door het feit dat de catalogusprijs van dat voertuig varieert van het ene land tot het andere binnen de Europese Unie, noch door het gegeven dat, in voorkomend geval, dat voertuig zou zijn aangekocht in een ander land dan België, zodat de wetgever redelijkerwijs kon kiezen

voor de voor de Belgische markt vastgestelde catalogusprijs met het oog op de berekening van dat voordeel.

B.7.5. Het tweede onderdeel van het derde middel in de zaak nr. 5441 is niet gegrond.

*Ten aanzien van het recht op de bescherming van een gezond leefmilieu*

B.8.1. Het vierde middel in de zaak nr. 5441 is afgeleid uit de schending van artikel 23 van de Grondwet, dat bepaalt :

« Ieder heeft het recht een menswaardig leven te leiden.

Daartoe waarborgen de wet, het decreet of de in artikel 134 bedoelde regel, rekening houdend met de overeenkomstige plichten, de economische, sociale en culturele rechten, waarvan ze de voorwaarden voor de uitoefening bepalen.

Die rechten omvatten inzonderheid :

[...]

4° het recht op de bescherming van een gezond leefmilieu;

[...] ».

B.8.2. In het eerste onderdeel van dat middel voert de verzoekende partij aan dat de bestreden bepalingen de voertuigen met een dieselmotor bevoordelen, omdat het referentie-CO<sub>2</sub>-uitstootpercentage minder hoog ligt voor die voertuigen dan voor die met een benzinemotor. Zij is van mening dat dat aan de dieselveertuigen toegekende voordeel in strijd is met het recht op de bescherming van een gezond leefmilieu, aangezien de Wereldgezondheidsorganisatie heeft bevestigd dat de door dieselmotoren uitgestoten fijne stofdeeltjes kankerverwekkend zijn.

B.8.3. Artikel 36 van het WIB 1992 stelt de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot vast op 115 g/km voor de voertuigen met een benzine-, LPG- of aardgasmotor en op 95 g/km voor de voertuigen met een dieselmotor. Het basispercentage voor de berekening van de waarde van het voordeel van alle aard bestaande in de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig

wordt verhoogd of verlaagd met 0,1 pct. per gram uitgestoten CO<sub>2</sub> die het betrokken voertuig meer of minder uitstoot ten opzichte van het referentie-uitstootpercentage.

B.8.4. De referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt jaarlijks vastgesteld door de Koning volgens de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van het jaar dat voorafgaat aan het belastbare tijdperk. De gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt berekend op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de nieuw ingeschreven voertuigen.

B.8.5. Het verschil in referentie-CO<sub>2</sub>-uitstootpercentages volgens het motortype van het betrokken voertuig houdt verband met de verschillende kenmerken van de motoren ten aanzien van het brandstofverbruik per kilometer en, bijgevolg, het door de betrokken motor uitgestoten gewicht aan CO<sub>2</sub> per kilometer. In zoverre de berekening van de waarde van het voordeel dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een bedrijfsvoertuig gedeeltelijk afhangt van de prestaties van het betrokken voertuig met betrekking tot de CO<sub>2</sub>-uitstoot, is het relevant die prestaties te meten ten opzichte van een referentiepercentage dat op verschillende wijze wordt vastgesteld naargelang het gaat om een dieselmotor dan wel om een benzinemotor. Aangezien het referentiepercentage is gekoppeld aan de gemiddelde uitstoot van de voertuigen met dezelfde motoraandrijving, worden de prestaties van elk betrokken voertuig aldus geëvalueerd ten opzichte van de prestaties van voertuigen die daarmee vergelijkbaar zijn.

Voor het overige toont de verzoekende partij niet aan in welke zin de door de wetgever voor de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot gekozen percentages onredelijk of onrealistisch zouden zijn.

B.8.6. In het tweede onderdeel van dat middel voert de verzoekende partij aan dat het feit dat de wetgever geen rekening ermee heeft gehouden dat de hybride-, elektrische of LPG-voertuigen, die minder vervuilend zijn, bij de aankoop duurder zijn dan de voertuigen met een benzine- of dieselmotor, tot gevolg heeft dat de aankoop van die voertuigen wordt ontmoedigd en bijgevolg de bescherming van het recht op een gezond leefmilieu wordt verminderd.

B.8.7. Het is juist dat de berekening van de waarde van het voordeel van alle aard bestaande in de terbeschikkingstelling van het bedrijfsvoertuig afhangt van de catalogusprijs van het betrokken voertuig, zonder daarbij rekening ermee te houden dat de prijs van

sommige minder vervuilende voertuigen hoger kan liggen. De catalogusprijs wordt evenwel vermenigvuldigd met een percentage dat afhankelijk is van de prestaties van het voertuig op het vlak van de CO<sub>2</sub>-uitstoot. Op die manier wordt bij de berekening van de belasting een voordeel toegekend aan de minder vervuilende voertuigen.

B.8.8. Uit het gegeven dat de wetgever, bij de aanneming van maatregelen met een hoofdzakelijk fiscaal voorwerp en doel, niet heeft voorzien in een extra stimulans voor de aankoop van minder vervuilende voertuigen, zou niet kunnen worden afgeleid dat de in het geding zijnde bepalingen in strijd zijn met het recht op de bescherming van een gezond leefmilieu zoals gewaarborgd bij artikel 23 van de Grondwet.

B.8.9. Geen enkel van de onderdelen van het vierde middel in de zaak nr. 5441 is gegrond.

*Ten aanzien van het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken*

B.9.1. Het tweede middel in de zaak nr. 5445 is afgeleid uit de schending van artikel 170 van de Grondwet. De verzoekende partij is van mening dat de bestreden bepalingen, door de Koning ertoe te machtigen jaarlijks de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot volgens de door Hem bepaalde voorwaarden vast te stellen, in strijd zijn met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

B.9.2. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

Die bepaling drukt het beginsel van de wettigheid van de belasting uit, dat vereist dat de wezenlijke bestanddelen van de belasting in beginsel bij de wet worden bepaald, opdat geen enkele belasting kan worden geheven zonder de instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Tot de wezenlijke bestanddelen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

De voormelde grondwetsbepaling gaat evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe verplicht elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen vooraf door de wetgever zijn vastgesteld.

B.9.3. Te dezen heeft de delegatie aan de Koning betrekking op de vaststelling van de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot die is opgenomen in de berekening van de belastbare grondslag gevormd door het voordeel van alle aard. Hoewel de bestreden bepaling vermeldt dat de Koning de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot vaststelt volgens « de modaliteiten die Hij vastlegt », heeft de wetgever de betrokken delegatie strikt afgebakend, aangezien hij heeft gepreciseerd dat de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot moet worden vastgesteld door de Koning volgens de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van het jaar dat voorafgaat aan het belastbare tijdperk ten opzichte van de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot van het referentiejaar 2011 en aangezien hij heeft gepreciseerd dat de gemiddelde CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt berekend op basis van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de voertuigen bedoeld in artikel 65 van het WIB 1992 die nieuw ingeschreven zijn, hetgeen een objectief gegeven is. Bovendien stelt de bestreden bepaling eveneens het basis-CO<sub>2</sub>-percentage vast, alsook het minimum en het maximum.

B.9.4. De delegatie aan de Koning heeft overigens betrekking op een zeer technisch element dat elk jaar moet worden aangepast volgens de evolutie van de milieuprestaties van de op de markt beschikbare voertuigen.

B.9.5. Hieruit vloeit voort dat de wetgever, door aan de Koning de vaststelling van de referentie-CO<sub>2</sub>-uitstoot te delegeren, geen afbreuk heeft gedaan aan het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken zoals gewaarborgd bij artikel 170 van de Grondwet.

B.9.6. Het tweede middel in de zaak nr. 5445 is niet gegrond.

Om die redenen

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 13 juni 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschant

R. Henneuse