

Rolnummer 6231
Arrest nr. 129/2016 van 13 oktober 2016

ARREST

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 2 tot 6 van de programmawet van 19 december 2014, ingesteld door Alain Martin.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en E. De Groot, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 25 juni 2015 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 26 juni 2015, heeft Alain Martin beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 2 tot 6 van de programmawet van 19 december 2014 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2014, tweede editie).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door B. Druart, adviseur-generaal van Financiën, 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 20 april 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Giet en R. Leysen 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 11 mei 2016 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van de verzoekende partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 11 mei 2016 de dag van de terechtzitting bepaald op 29 juni 2016.

Op de openbare terechtzitting van 29 juni 2016 :

- zijn verschenen :
 - . Alain Martin, in eigen persoon;
 - . B. Druart, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Giet en R. Leysen 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 -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1. De verzoeker treedt in rechte op waarbij hij zijn hoedanigheid van gepensioneerde aanvoert; zijn « memorie » strekt ertoe sommige artikelen van de programmawet van 19 december 2014 « niet in overeenstemming » te horen « verklaren ».

A.2.1. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van het beroep, aangezien een « memorie » strekkende tot een verklaring van niet-overeenstemming geen verzoekschrift tot vernietiging is.

In de veronderstelling dat het Hof de ontvankelijkheid van dat document als verzoekschrift tot vernietiging aanvaardt, is de Ministerraad van mening dat het niet voldoet aan sommige voorwaarden die zijn opgelegd bij artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 : het is niet gedagtekend, bevat geen uiteenzetting van de feiten en middelen, zet niet uiteen in welk opzicht de referentieregels zouden zijn overtreden, en de « middelen » zijn dermate verward dat zij onduidelijk zijn.

A.2.2. Volgens de Ministerraad doet de verzoeker niet blijken van een belang bij zijn beroep, aangezien hij door de betwiste maatregelen niet rechtstreeks kan worden geraakt. Hij bekritiseert immers het feit dat hij « als gepensioneerde » het voordeel van de bestreden artikelen 2 en 3 niet kan genieten, hetgeen erop neerkomt te zeggen dat de wet voor de gepensioneerden in een identieke maatregel had moeten voorzien, kritiek waarover het Hof niet kan oordelen omdat het anders « *ultra petita* » uitspraak doet.

De opmerkingen van de Ministerraad met betrekking tot de grond van de zaak zijn derhalve ondergeschikt.

A.3. De verzoeker antwoordt dat in zijn memorie wordt gepreciseerd dat het om een verzoekschrift tot vernietiging gaat en dat hij, door te vorderen dat bepalingen niet in overeenstemming met de Grondwet worden verklaard, de vernietiging ervan vordert. Hij is van mening dat het Hof, door een rolnummer eraan toe te kennen, zijn verzoekschrift als ontvankelijk heeft beschouwd.

Ten gronde

Eerste middel

A.4. Het eerste middel is gericht tegen de artikelen 2, 3 en 4 van de programmawet van 19 december 2014, die de forfaitaire beroepskosten beoogd in artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), verhogen als compensatie voor de niet-indexering van de inkomsten ingevolge de toekomstige indexsprong. Volgens de pers alsook een van de laatste verslagen van het Rekenhof opteren negen belastingplichtigen op tien echter voor de forfaitaire beroepskosten, hetgeen betekent dat die kosten voor 90 pct. van de belastingplichtigen perfect aangepast zijn en dus geen verhoging behoeft.

Die maatregel schendt artikel 172 van de Grondwet, aangezien hij een voorrecht uitmaakt dat uitsluitend aan de werknemers wordt toegekend, waarbij de verzoeker, als gepensioneerde, het voordeel van die belastingvermindering niet kan genieten.

A.5.1. De Ministerraad stelt vast dat uit de artikelen 1, 6, 23, 49 en 51 van het WIB 1992 blijkt dat de aftrek van de al dan niet forfaitaire beroepskosten alleen ten goede komt aan de actieve belastingplichtigen, met uitsluiting van de gepensioneerden; die maatregel, die het belastbare nettoberoepsinkomen vermindert, vormt geen voorrecht in de zin van artikel 172 van de Grondwet.

Bovendien, opdat een « voorrecht » wordt toegekend aan een categorie van personen ten nadele van een andere, is voorts vereist dat vergelijkbare categorieën verschillend worden behandeld. Werknemers en gepensioneerden zijn echter niet vergelijkbaar.

A.5.2. Ten overvloede is de Ministerraad van mening dat de maatregel objectief en met de nagestreefde doelstellingen evenredig is.

De programmawet van 19 december 2014 past immers in het kader van een begrotingsdoelstelling en een doelstelling van competitiviteit van de Belgische economie en van ondersteuning van de ondernemingen bij het scheppen van werkgelegenheid : om een substantiële vermindering van de fiscale en parafiscale lasten op arbeid te financieren, heeft de Regering beslist een fiscale en parafiscale verschuiving (« *tax shift* ») door te voeren, waarbij de loonhandicap met de buurlanden wordt goedge maakt door een indexsprong in 2015 - die de wet van 23 april 2015 mogelijk zal maken - en waarbij rekening wordt gehouden met de internationale aanbevelingen op dat gebied. Die verschuiving van belasting op arbeid naar belasting op andere inkomsten is ingezet vanaf het begin van de legislatuur door een verhoging van de forfaitaire aftrek van de beroepskosten, dankzij welke het netto-inkomen uit arbeid zal verhogen, en door een beperking van de automatische indexering van de fiscale uitgaven, zonder weerslag op de activiteitsinkomsten.

Ten aanzien van die doelstellingen zou de maatregel niet logisch en evenredig zijn geweest indien hij tot de gepensioneerden was uitgebreid.

A.6. De verzoeker antwoordt dat de Ministerraad erkent dat de in het geding zijnde bepaling is aangenomen teneinde de belasting van een categorie van belastingplichtigen te verminderen, hetgeen een « cadeau » uitmaakt, in tegenspraak met artikel 172 van de Grondwet. De indexsprong is echter ook van toepassing op de pensioenen, zodat er geen reden is om de gerechtigden op een pensioen - dat ook een « beroepsinkomen » uitmaakt, betaald met de pensioenbijdragen ingehouden op de inkomsten uit het beroepsleven -, van die « compensatie » uit te sluiten.

Daarenboven, indien, zoals de Ministerraad stelt, de maatregel bijdraagt tot de competitiviteit van de ondernemingen, dan zouden de werknemers van de overheids- of privésector die niet tot de « competitiviteit » bijdragen, van het voordeel ervan moeten worden uitgesloten. Bovendien wordt het pensioen van de ambtenaren van de overheidsdiensten « uitgestelde wedde » genoemd en zou het dan ook het voordeel van forfaitaire beroepskosten moeten genieten.

Aangezien de pensioenen over het algemeen niet zo hoog zijn, worden zij, volgens de verzoeker, prioritair in België uitgegeven en dragen zij dus proportioneel meer bij tot de totstandkoming van het bruto binnenlands product (BBP) van België dan de inkomsten van meer goedgee belastingplichtigen, die meer geneigd zijn om gedurende lange tijd met vakantie te vertrekken en aldus het Belgische BBP te verminderen.

A.7. De Ministerraad repliceert dat de maatregel, door de lasten op arbeid te verminderen via een verhoging van de forfaitaire aftrek van de beroepskosten, een stimulans vormt om meer mensen aan het werk te zetten en de financiering van de sociale zekerheid te waarborgen. De bestreden maatregel strekt dus ertoe de indexsprong te corrigeren teneinde arbeid « aantrekkelijk » te maken ten opzichte van de vervangingsuitkeringen.

Tweede middel

A.8. Het tweede middel is gericht tegen de artikelen 5 en 6 van de programmawet van 19 december 2014, in zoverre zij, in een nieuw artikel 178, § 3, van het WIB 1992, voorzien in een opschorting van de indexering van bepaalde sociale prestaties waaronder de vermindering van de belasting op pensioenen vastgelegd in artikel 147 van het WIB 1992, en de bepalingen inzake pensioen vervat in artikel 154 van het WIB 1992.

Door de belastingvermindering die integrerend deel uitmaakt van de berekeningswijze van de pensioenen niet te indexeren, zou de wetgever artikel 23 van de Grondwet schenden, dat, met name in het recht op sociale zekerheid, elke vermindering van de rechten verbiedt.

A.9.1. De Ministerraad stelt vast dat de verzoeker de in de artikelen 147 en 154 van het WIB 1992 bedoelde belastingverminderingen lijkt gelijk te stellen met sociale prestaties. De sociale prestatie is echter het pensioen zelf, en niet de belastingvermindering waarop het recht geeft, zodat er geen schending, door het bestreden artikel 6, van de uit artikel 23 van de Grondwet voortvloeiende *standstill*-verplichting zou kunnen zijn.

Het bestreden artikel 5 vormt evenmin een achteruitgang van de bijkomende belastingvermindering inzake met name pensioenen; het beperkt zich ertoe die bijkomende belastingvermindering te bevriezen voor de aanslagjaren 2016 tot 2018, en vermindert haar dus geenszins.

A.9.2. Ten overvloede is de Ministerraad van mening dat de maatregel objectief en met de nagestreefde doelstellingen evenredig is; in het kader van die doelstellingen is het verantwoord dat de gepensioneerden bijdragen tot de saneringsinspanning door een opschorting, tussen 2016 en 2018, van de indexering van de fiscale aftrekken die zij genieten.

A.10. De verzoeker antwoordt dat de bevrozing gedurende vier jaar van een belastingvermindering voor pensioenen in werkelijkheid een belastingverhoging is die slechts van toepassing is op één categorie van belastingplichtigen, namelijk de gepensioneerden, die geen enkele compensatie voor de indexsprong hebben. Die maatregel vormt dus een sociale achteruitgang, in strijd met artikel 23 van de Grondwet, voor twee miljoen gepensioneerden.

Aangezien die belastingvermindering ongeveer 1 800 euro bedraagt, het gemiddelde pensioen na belasting van een gepensioneerde in België 1 100 euro à 1 200 euro per maand bedraagt en de vermindering ongeveer 150 euro per maand bedraagt, zouden honderdduizenden gepensioneerden in de categorie « armen » terecht komen indien die vermindering niet zou bestaan. Die belastingvermindering maakt dus wel degelijk deel uit van het pensioen en wordt beschermd bij artikel 23 van de Grondwet en moet de herwaardering ervan aan het indexcijfer van de consumptieprijzen behouden.

De verzoeker acht het contradictorisch de gepensioneerden te willen doen bijdragen tot de saneringsinspanning door een niet-indexering van de belastingvermindering en tegelijkertijd ervan uit te gaan dat de verhoging van de forfaitaire beroepskosten ook een maatregel is die bijdraagt tot die sanering.

A.11. De Ministerraad repliceert dat de verzoeker het eens lijkt te zijn met het feit dat zijn beroep alleen het bestreden artikel 6 beoogt. Hij preciseert dat de indexering van het pensioen blokkeren zonder dat voor de belastingvermindering te doen, erop zou neerkomen de fiscale uitgave onterecht te verhogen. Hij betwist tot slot de bewering van de verzoeker volgens welke de belastingvermindering deel zou uitmaken van het pensioen.

– B –

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. Teneinde het regeerakkoord van 9 oktober 2014 uit te voeren, bevat de programmawet van 19 december 2014 « een eerste reeks fiscale en budgettaire maatregelen die uiterst dringend zijn en die vóór 1 januari 2015 moeten worden genomen » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/009, p. 4).

De doelstellingen van de programmawet van 19 december 2014 werden door de minister van Financiën als volgt uiteengezet :

« De regering verbindt zich ertoe een structureel begrotingsevenwicht te bereiken in 2018. Ook met Europa werden de nodige verbintenissen aangegaan om de budgettaire doelstellingen te halen.

[...]

De gezondmaking van de overheidsfinanciën is een absolute prioriteit en moet de economische heropleving gunstig beïnvloeden.

[...]

Naast een ambitieuze begrotingsinspanning zal de regering bijkomende maatregelen nemen om de competitiviteit van de Belgische economie te verbeteren. Via een sociaal gecorrigeerde indexsprong, een versnelde uitvoering van het competitiviteitspact en aangehouden loonmatiging zal deze regering de private sector eindelijk opnieuw ondersteunen bij het creëren van jobs » (*ibid.*, pp. 4-5).

B.1.2. Het beroep tot vernietiging is gericht tegen de artikelen 2 tot 6 van de programmawet van 19 december 2014.

B.2.1. De artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014, opgenomen in onderafdeling 1, met als opschrift « Forfaitaire beroepskosten », van afdeling 1 « Personenbelasting » van hoofdstuk 1 « Inkomstenbelastingen » van titel 2, met als opschrift « Financiën », bepalen :

« Art. 2. In artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 23 december 2009, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) het tweede lid, 1°, wordt vervangen als volgt :

‘ 1° voor bezoldigingen van werknemers :

a) 29,35 pct. van de eerste schijf van 3 775 EUR;

b) 10,50 pct. van de schijf van 3 775 EUR tot 7 450 EUR;

c) 8 pct. van de schijf van 7 450 EUR tot 12 700 EUR;

d) 3 pct. van de schijf boven 12 700 EUR; ’;

b) het tweede lid, 4°, wordt vervangen als volgt :

‘ 4° voor baten :

a) 28,7 pct. van de eerste schijf van 3 750 EUR;

b) 10 pct. van de schijf van 3 750 EUR tot 7 450 EUR;

c) 5 pct. van de schijf van 7 450 EUR tot 12 400 EUR;

d) 3 pct. van de schijf boven 12 400 EUR. ’;

c) het derde lid wordt vervangen als volgt :

‘ In geen geval mag het forfait meer bedragen dan 2 676,25 EUR voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 1°, noch meer dan 1 555,50 EUR voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 2°, noch meer dan 2 592,50 EUR voor het geheel van de inkomsten van éénzelfde categorie als vermeld in het tweede lid, 3° en 4°. ’.

Art. 3. In artikel 51 van hetzelfde Wetboek, laatstelijk gewijzigd bij de programmawet van 19 december 2014, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) het tweede lid, 1^o, wordt vervangen als volgt :

‘ 1^o voor bezoldigingen van werknemers :

a) 30 pct. van de eerste schijf van 3 800 EUR;

b) 11 pct. van de schijf van 3 800 EUR tot 13 000 EUR;

c) 3 pct. van de schijf boven 13 000 EUR; ’;

b) het derde lid wordt vervangen als volgt :

‘ In geen geval mag het forfait meer bedragen dan 2 760 EUR voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 1^o, noch meer dan 1 555,50 EUR voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 2^o, noch meer dan 2 592,50 EUR voor het geheel van de inkomsten van éénzelfde categorie als vermeld in het tweede lid, 3^o en 4^o. ’.

Art. 4. Artikel 2 is van toepassing op de bezoldigingen van werknemers die worden betaald of toegekend en de baten die worden vastgesteld of vermoed vanaf 1 januari 2015.

Artikel 3 is van toepassing op de bezoldigingen van werknemers die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2016 ».

B.2.2. In de parlementaire voorbereiding met betrekking tot die bepalingen wordt uiteengezet :

« De lasten op arbeid wegen in de personenbelasting te zwaar.

In dit kader moet worden nagegaan of een verschuiving naar belastingen op andere inkomsten dan uit arbeid, indirecte belastingen en/of ecofiscaliteit mogelijk is.

Zonder vooruit te lopen op de in het vooruitzicht gestelde hervorming, wordt bij het begin van de legislatuur onmiddellijk een verschuiving van de belasting op arbeid naar belasting op andere inkomsten voorgesteld. Dit door een verhoging van de forfaitaire aftrek van beroepskosten, waardoor het netto-inkomen uit arbeid na belasting zou stijgen.

De verhoging van de forfaitaire aftrek blijft voorbehouden voor bezoldigingen van werknemers. Dit is ingegeven door het feit dat deze maatregel een compensatie voor de indexsprong vormt.

Om budgettaire redenen is de nieuwe forfaitaire aftrek van beroepskosten deels van toepassing op de bezoldigingen van werknemers die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2015 en in zijn geheel op de bezoldigingen van werknemers die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2016.

De aanpassing van de schalen voor de forfaitaire beroepskosten zal onmiddellijk worden doorgerekend in de bedrijfsvoorheffing » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/001, pp. 3-4).

B.2.3. De bestreden artikelen 2 tot 4 werden aangenomen na een amendement van de Regering, teneinde « de verhoging van de forfaitaire beroepskosten beter te spreiden over de beroepsbevolking » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/003, p. 3). Er wordt immers uiteengezet dat die maatregel in eerste instantie is getroffen voor « de beroepsbevolking van wie het maandelijks loon rond het gewaarborgd maandelijks minimumloon ligt » (*ibid.*).

Wat die maatregel betreft, heeft de minister van Financiën ook uitgelegd :

« De lasten op arbeid worden verlaagd via een verhoging van de forfaitaire aftrek van beroepskosten. Zo zal werken opnieuw lonen en stijgt de spanning tussen een uitkering en een loon. Deze maatregel is een stimulans om meer mensen aan de slag te krijgen en om de betaalbaarheid van de sociale zekerheid te garanderen.

Het kostenforfait van artikel 51, tweede lid, 1^o wordt vanaf 2015 dusdanig aangepast dat iemand met een inkomen ten belope van het GMMI (lage lonen) meer voordeel krijgt, maar dat er tegelijk voor elkeen een winstelement in zit. De spanning tussen de winst voor een inkomen gelijk aan het GMMI en de hoogste lonen zal ongeveer 2 op 1 zijn. Voor iemand met een belastbaar loon van 20 000 euro (GMMI) bedraagt het voordeel in 2016 270 euro, terwijl dit voor de hoogste lonen 130 euro bedraagt » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/009, p. 5).

De budgettaire impact van de verhoging van de forfaitaire aftrek van beroepskosten wordt geraamd op 450 miljoen euro in 2015 en op 900 miljoen euro in 2016 (*ibid.*, p. 11) :

« Op termijn helpt deze maatregel de koopkracht van de werknemers en de verbetering van de Belgische arbeidsmarkt » (*ibid.*, p. 18).

B.3.1. De artikelen 5 en 6 van de programmawet van 19 december 2014, opgenomen in onderafdeling 2, met als opschrift « Opschorting van de indexering van bepaalde fiscale uitgaven », van afdeling 1 « Personenbelasting » van hoofdstuk 1 « Inkomstenbelastingen » van titel 2, met als opschrift « Financiën », bepalen :

« Art. 5. Artikel 154 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen bij de wet van 10 augustus 2001 en laatstelijk gewijzigd bij de wet van 13 december 2012, wordt aangevuld met een paragraaf 4, luidende :

‘ § 4. Voor de aanslagjaren 2016 tot 2018 worden de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde maximumbedragen bepaald op basis van de bedragen van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het jaar 2014. Voor de aanslagjaren 2019 en volgende worden de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde maximumbedragen bepaald op basis van de bedragen van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het vierde jaar voorafgaand aan het aanslagjaar. ’

Art. 6. Artikel 178, § 3, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 28 december 1992 en gewijzigd bij de wet van 30 maart 1994, het koninklijk besluit van 20 december 1996 en de wet van 21 juni 2002, wordt aangevuld met een lid, luidende :

‘ In afwijking van het eerste lid, 2°, wordt wat de in de artikelen 21, 145⁶ tot 145⁸, 145²⁴, § 1, 145²⁸, 145³², 145³³, 145³⁴, vijfde lid, 147, 151, 152 en 243, tweede lid, vermelde bedragen betreft, de aanpassing verwezenlijkt :

1° voor de aanslagjaren 2015 tot 2018 met de coëfficiënt die wordt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 2012 te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 vermenigvuldigd met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 1997 en 1991;

2° voor de aanslagjaren 2019 en volgende door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat, te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 vermenigvuldigd met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 1997 en 1991 en met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 2016 en 2012. ’ ».

Krachtens het niet bestreden artikel 16 van de programmawet van 19 december 2014 zijn de bestreden artikelen 5 en 6 van toepassing vanaf het aanslagjaar 2015.

B.3.2. In de parlementaire voorbereiding met betrekking tot die bepalingen wordt uiteengezet :

« De regering stelt voor om voor de aanslagjaren 2015 tot 2018 de indexering van een aantal fiscale uitgaven te ‘ bevriezen ’ op de geïndexeerde bedragen die gelden voor aanslagjaar 2014. Het gaat om de bedragen inzake :

- de vermindering pensioenen en vervangingsinkomsten (artikelen 147, 151, 152 en 243, WIB 92);

[...]

Deze ‘bevriezing’ van de voormelde bedragen op de bedragen die gelden voor aanslagjaar 2014 wordt ingeschreven in het ontworpen artikel 178, § 3, tweede lid, 1°, WIB 92 (artikel 6 van het ontwerp). De toe te passen coëfficiënt is gelijk aan 1,5054.

Vanaf aanslagjaar 2019 zullen de bedragen in kwestie opnieuw worden geïndexeerd, evenwel zonder de ‘bevriezing’ voor de aanslagjaren 2015-2018 in te halen (ontworpen artikel 178, § 3, tweede lid, 2°, WIB 92).

De indexeringscoëfficiënten worden in beginsel bepaald door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 (artikel 178, § 2, eerste lid, WIB 92). Voor de ‘bevroren indexeringen’ (artikel 178, § 3, WIB 92) wordt dat gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 bovendien vermenigvuldigd met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 1997 en 1991 (artikel 178, § 3, eerste lid, 2°, en tweede lid, 1°, in ontwerp, WIB 92) en, in het kader van de nieuwe maatregel, met de verhouding tussen gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 2016 en 2012 (ontworpen artikel 178, § 3, tweede lid, 2°, WIB 92).

[...]

Ook de bedragen van de referentie-inkomens voor de toepassing van de bijkomende vermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten (artikel 154, WIB 92) worden voor 3 aanslagjaren ‘bevroren’ op de bedragen die golden voor de inkomsten van 2014 (aanslagjaar 2015). Vanaf aanslagjaar 2019 zullen de bedragen van de referentie-inkomens weer kunnen stijgen. De ‘bevriezing’ voor de aanslagjaren 2016 tot 2018 wordt ook hier niet ingehaald, zodat de referentie-inkomens vanaf aanslagjaar 2019 zullen worden bepaald op basis van de bedragen van de werkloosheidsuitkeringen van vier jaar terug (artikel 5 van het ontwerp) » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/001, pp. 4-6).

B.3.3. Wat die maatregel betreft, heeft de minister van Financiën ook uitgelegd :

« Voor de aanslagjaren 2015 tot en met 2018 wordt voorgesteld de indexering van een aantal fiscale uitgaven te bevriezen op het niveau van het aanslagjaar 2014. Er zij nogmaals op gewezen dat geen sprake is van een retroactieve werking van deze bevriezing. De maxima aan fiscale uitgaven die men voor het lopend kalenderjaar kan opnemen - in de aangifte van het voorjaar 2015 dus - stemmen overeen met de maxima die men in het voorjaar van 2014 heeft kunnen aangeven.

De arbeidsgerelateerde fiscale uitgaven, de belastingschalen en de verminderingen voor personen ten laste worden niet bevroren. Bovendien zal de bijkomende vermindering voor pensioens- en vervangingsinkomsten (artikel 154 WIB 92) wel nog worden aangepast voor het aanslagjaar 2015 en slechts vanaf het aanslagjaar 2016 op het niveau van het aanslagjaar 2015 worden bevroren » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/009, pp. 5-6).

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.4.1. De Ministerraad werpt eerst de onontvankelijkheid van het beroep op, aangezien een « memorie » strekkende tot een verklaring van niet-overeenstemming geen verzoekschrift tot vernietiging zou zijn.

B.4.2. Het document in kwestie wordt door de verzoeker als « memorie met betrekking tot mijn verzoekschrift tot vernietiging van sommige bepalingen van de programmawet van 19 december 2014 » aangemerkt.

Hoewel de verzoeker het Hof weliswaar vraagt sommige bepalingen van de programmawet van 19 december 2014 « niet in overeenstemming » te verklaren, geeft hij toch duidelijk aan dat zijn vordering past in het kader van een « verzoekschrift tot vernietiging ».

De omstandigheid dat de door de verzoeker gebruikte terminologie – verzoeker die in rechte optreedt zonder te worden vertegenwoordigd - niet juridisch juist is, kan geen twijfel doen ontstaan ten aanzien van de bedoeling van de verzoeker om de vernietiging te vorderen, en kan derhalve geen grond van onontvankelijkheid van zijn verzoekschrift uitmaken.

B.4.3. De exceptie van onontvankelijkheid wordt verworpen.

B.5.1. De Ministerraad betwist ook de ontvankelijkheid van het verzoekschrift wegens schending van bepaalde voorwaarden die zijn opgelegd bij artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof : het verzoekschrift zou niet gedagtekend zijn en zou geen uiteenzetting van de feiten en middelen bevatten; bovendien zou daarin niet worden uitgezet in welk opzicht de referentienormen zouden zijn geschonden, en de « middelen » zouden onduidelijk zijn.

B.5.2. Uit de stukken van het rechtsplegingsdossier blijkt dat het verzoekschrift aangetekend is verzonden en ter griffie van het Hof is ontvangen binnen de termijn van zes maanden voorgeschreven bij artikel 3 van de bijzondere wet van 6 januari 1989. Het is dus noodzakelijkerwijs gedagtekend en het louter formeel ontbreken van de vermelding van de datum op het verzoekschrift zelf doet geenszins afbreuk aan de rechtszekerheid. Om het recht

van de verzoeker op toegang tot de rechter niet op onevenredige wijze te beperken, kan die omstandigheid niet de onontvankelijkheid van het verzoekschrift met zich meebrengen.

B.5.3. Daarenboven bevat het verzoekschrift, in tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad opwerpt, wel degelijk een uiteenzetting van de feiten en middelen, ook al is die zeer beknopt. De verzoeker wijst de bestreden normen en de referentienormen aan, en zet uiteen in welk opzicht die bestreden normen die referentienormen zouden schenden.

De middelen zijn op voldoende begrijpelijke wijze uiteengezet, zodat is voldaan aan artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

B.5.4. De exceptie van niet-ontvankelijkheid wordt verworpen.

B.6. De Ministerraad werpt tot slot de niet-ontvankelijkheid van het beroep op in zoverre de verzoeker niet zou doen blijken van een belang bij het beroep, aangezien hij door de bestreden maatregelen niet rechtstreeks kan worden geraakt.

B.7. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.8.1. Uit het verzoekschrift blijkt dat de verzoeker in rechte optreedt in de hoedanigheid van gepensioneerde.

In die hoedanigheid van pensioengerechtigde is de verzoeker een belastingplichtige die aan de inkomstenbelastingen is onderworpen.

B.8.2. De hoedanigheid van belastingplichtige volstaat echter niet om een belang aan te tonen om in rechte op te treden ten aanzien van elke bepaling die het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) zou wijzigen.

Bij de beoordeling van het belang om in fiscale aangelegenheden in rechte op te treden, dient immers rekening te worden gehouden, enerzijds, met de draagwijdte van de bestreden

bepalingen en met de specifieke categorieën van belastingplichtigen die met die bepalingen worden beoogd en, anderzijds, met de bijzondere situatie van die belastingplichtigen die, vanuit het oogpunt van de met de bestreden bepalingen nagestreefde doelstellingen, zich fundamenteel kunnen onderscheiden van de andere categorieën van belastingplichtigen.

B.8.3. De artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014 wijzigen het bedrag van de aftrekbare forfaitaire beroepskosten.

De artikelen 5 en 6 van dezelfde programmawet schorten de indexering op van bepaalde fiscale uitgaven, met name de referentiebedragen voor de belastingverminderingen voor pensioenen.

B.8.4. Rekening houdend met de onderscheiden draagwijdte ervan moeten de verschillende maatregelen waarin de bestreden bepalingen voorzien, het voorwerp uitmaken van een onderscheiden onderzoek wat betreft het belang om in rechte op te treden.

Wat betreft het belang bij de vernietiging van de bepalingen die het bedrag van de forfaitaire beroepskosten verhogen (artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014)

B.9.1. De artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014 wijzigen artikel 51 van het WIB 1992 door het bedrag van de aftrekbare forfaitaire beroepskosten voor de bezoldigingen van werknemers (artikelen 2 tot 4) alsook voor de baten (artikelen 2 en 4) te verhogen.

B.9.2. Zoals het, krachtens het bestreden artikel 4, eerste lid, van toepassing was op de bezoldigingen van werknemers die worden betaald of toegekend en de baten die worden vastgesteld of vermoed vanaf 1 januari 2015, luidde artikel 51 van het WIB 1992, in de versie ervan zoals bepaald bij artikel 2 van de programmawet van 19 december 2014 :

« Met betrekking tot andere bezoldigingen en baten dan vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen of baten, worden de beroepskosten, de in artikel 52, 7° en 8°, bedoelde bijdragen en sommen uitgezonderd, bij

gebrek aan bewijzen forfaitair bepaald op percentages van het brutobedrag van die inkomsten, vooraf verminderd met voormelde bijdragen.

Die percentages bedragen :

1° voor bezoldigingen van werknemers :

- a) 29,35 pct. van de eerste schijf van 3 775 EUR;
- b) 10,50 pct. van de schijf van 3 775 EUR tot 7 450 EUR;
- c) 8 pct. van de schijf van 7 450 EUR tot 12 700 EUR;
- d) 3 pct. van de schijf boven 12 700 EUR;

2° voor bezoldigingen van bedrijfsleiders : 3 pct.;

3° voor bezoldigingen van meewerkende echtgenoten : 5 pct.;

4° voor baten :

- a) 28,7 pct. van de eerste schijf van 3 750 EUR;
- b) 10 pct. van de schijf van 3 750 EUR tot 7 450 EUR;
- c) 5 pct. van de schijf van 7 450 EUR tot 12 400 EUR;
- d) 3 pct. van de schijf boven 12 400 EUR;

In geen geval mag het forfait meer bedragen dan 2 760 EUR voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 1°, noch meer dan 1 555,50 EUR voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 2°, noch meer dan 2 592,50 EUR voor het geheel van de inkomsten van éézelfde categorie als vermeld in het tweede lid, 3° en 4°.

Met betrekking tot bezoldigingen van werknemers wordt het forfait, gelet op de uitzonderlijke kosten die voortvloeien uit de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, verhoogd met een bedrag bepaald volgens een door de Koning vastgestelde schaal ».

B.9.3. Krachtens artikel 139 van de wet van 26 december 2015 « houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht » is het bestreden artikel 3 van de programmawet van 19 december 2014, dat van toepassing is op de bezoldigingen van werknemers die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2016, ingetrokken. Artikel 139 van de voormelde wet van 26 december 2015 is in werking getreden op 31 december 2015.

B.10.1. In de in B.2 aangehaalde parlementaire voorbereiding wordt uiteengezet dat de bestreden artikelen 2 tot 4 ertoe strekken de lasten op arbeid te verminderen teneinde het netto-inkomen uit arbeid na belasting te verhogen, waarbij die wijziging onmiddellijk wordt doorgerekend in de bedrijfsvoorheffing.

Die maatregel is in die zin opgevat dat hij in het bijzonder is gericht op de actieve werknemers die een loon ontvangen dat in de buurt ligt van het gewaarborgd minimummaandinkomen, zodat hun voordeel ongeveer het dubbele bedraagt van dat van de werknemers die de hoogste beroepsinkomsten hebben.

B.10.2. In de voormelde parlementaire voorbereiding wordt de verhoging van de forfaitaire beroepskosten ook voorgesteld als een maatregel ter compensatie van het mechanisme van de « indexsprong » dat zal worden doorgevoerd en veralgemeend bij de wet van 23 april 2015 tot verbetering van de werkgelegenheid.

In de parlementaire voorbereiding van de wet van 23 april 2015 wordt de verhoging van de aftrekbare forfaitaire beroepskosten trouwens vermeld als een van de begeleidende maatregelen die de impact van de indexsprong op de koopkracht verzachten, waarbij die positieve maatregelen « proportioneel veel zwaarder doorwegen voor de lagere inkomens » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0960/001, p. 8; zie ook DOC 54-0960/003, p. 69).

B.10.3. De bij de artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014 gerealiseerde verhoging van de aftrekbare forfaitaire beroepskosten, die past in het kader van de verschillende door de wetgever nagestreefde doelstellingen om de overheidsfinanciën gezond te maken door een algemeen mechanisme van opschorting van de indexering, maar ook om de werkgelegenheid te bevorderen door geleidelijk een verschuiving - doorgaans « *tax shift* » genoemd - van de fiscaliteit op arbeid naar andere vormen van inkomsten door te voeren, volgt ook uit de beleidskeuze, in het kader van die algemene hervorming van de fiscaliteit, om actieve werknemers met geringe beroepsinkomsten te bevoordelen.

B.11.1. De artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014 stellen een verhoging in van het forfaitaire bedrag van de aftrekbare beroepskosten voor de bezoldigingen van werknemers en voor de batens.

B.11.2. De personenbelasting is een belasting op het totale inkomen van Rijksinwoners (artikel 1, § 1, 1°, van het WIB 1992).

Het belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen (artikel 6 van het WIB 1992); dat totale inkomen omvat onder meer het beroepsinkomen (artikel 6, 3°, van het WIB 1992).

Artikel 23, § 1, van het WIB 1992, dat de verschillende categorieën van beroepsinkomsten opsomt, bepaalt :

« Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard, met name :

1° winst;

2° baten;

3° winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;

4° bezoldigingen;

5° pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen ».

Krachtens artikel 49 van het WIB 1992 zijn aftrekbare beroepskosten « de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed ».

Bij gebrek aan bewijzen worden die beroepskosten forfaitair bepaald op percentages van het brutobedrag van die inkomsten, respectievelijk voor de bezoldigingen van werknemers, bezoldigingen van bedrijfsleiders, de bezoldigingen van meewerkende echtgenoten en de baten (artikel 51, tweede lid, van het WIB 1992).

Alleen bepaalde categorieën van belastingplichtigen die beroepsinkomsten ontvangen, kunnen derhalve het voordeel van dat forfaitaire bedrag van beroepskosten genieten. De invoering van dat forfait wordt verklaard door het feit dat het bewijs van de aftrekbare beroepskosten voor die categorieën van belastingplichtigen moeilijk kan worden toegepast, en

het forfait vormt een minimum waarvan slechts kan worden afgeweken indien de belastingplichtige aantoont dat zijn werkelijke beroepskosten meer bedragen (zie de administratieve commentaar bij artikel 51 van het WIB 1992).

B.11.3. Uit de combinatie van de artikelen 49 en 51 van het WIB 1992 volgt dat, hoewel de aftrekbare beroepskosten die voldoen aan de voorwaarden van artikel 49 van het WIB 1992, in beginsel van toepassing zijn op alle belastbare beroepsinkomsten, ongeacht de aard ervan, met inbegrip van de pensioenen (zie de administratieve commentaar bij artikel 49 van het WIB 1992), de forfaitaire vaststelling van de beroepskosten slechts bepaalde categorieën van belastingplichtigen betreft die beroepsinkomsten genieten, met uitsluiting van de pensioengerechtigden.

B.11.4. Door de aftrekbare forfaitaire beroepskosten bedoeld in artikel 51 van het WIB 1992 te verhogen, kunnen de bestreden artikelen 2 tot 4 derhalve niet de situatie betreffen van een pensioengerechtigde, voor wie het WIB 1992 niet heeft voorzien in een forfaitair bedrag van aftrekbare beroepskosten, daar die aftrek per definitie verbonden is met de uitoefening van een beroepsactiviteit.

B.12. Die bepalingen kunnen de verzoeker bijgevolg niet rechtstreeks en ongunstig raken.

B.13. Aangezien de verzoeker geen belang erbij heeft de artikelen 2 tot 4 van de programmawet van 19 december 2014 aan te vechten, is het verzoekschrift onontvankelijk in zoverre het strekt tot de vernietiging van die bepalingen.

Wat betreft het belang bij de vernietiging van de bepalingen die de indexering van bepaalde fiscale uitgaven opschorten (artikelen 5 en 6 van de programmawet van 19 december 2014)

B.14. Artikel 5 van de programmawet van 19 december 2014 voert in artikel 154 van het WIB 1992 een paragraaf 4 in die de bedragen bepaalt die in aanmerking moeten worden genomen voor de berekening van, met name, de bijkomende belastingvermindering voor pensioenen.

Artikel 6 van dezelfde programmawet bepaalt een coëfficiënt voor de aanpassing van de bedragen die in aanmerking moeten worden genomen voor, met name, de in artikel 147 van het WIB 1992 bedoelde belastingvermindering voor pensioenen.

B.15.1. In zijn hoedanigheid van gepensioneerde kan de verzoeker rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door bepalingen die de wijze van berekening van de belasting op pensioenen vaststellen.

B.15.2. Het verzoekschrift is derhalve ontvankelijk in zoverre het strekt tot de vernietiging van de artikelen 5 en 6 van de programmawet van 19 december 2014.

B.16. Het Hof beperkt derhalve zijn onderzoek tot de artikelen 5 en 6 van de programmawet van 19 december 2014, in zoverre die bepalingen de wijze van berekening van de belasting op pensioenen betreffen.

Ten gronde

B.17. In zijn middel gericht tegen de artikelen 5 en 6 van de programmawet van 19 december 2014 voert de verzoeker de schending van artikel 23 van de Grondwet aan in zoverre die bepalingen voorzien in een opschorting van de indexering van de bedragen waarmee rekening wordt gehouden voor de berekening van de vermindering van de belasting op pensioenen en van de bijkomende vermindering van de belasting op pensioenen.

Die opschorting van de indexering zou, volgens de verzoeker, een met artikel 23 van de Grondwet strijdige achteruitgang in de bescherming van de rechten inzake sociale zekerheid vormen.

B.18.1. Het bestreden artikel 5 voegt in artikel 154 van het WIB 1992 een paragraaf 4 in.

Zoals het is gewijzigd bij artikel 5 van de programmawet van 19 december 2014, alsook bij artikel 44 van de wet van 18 december 2015 « houdende fiscale en diverse bepalingen », »

bepaalt artikel 154 van het WIB 1992, in de versie die van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2016 :

« § 1. Een bijkomende vermindering wordt verleend wanneer het totale netto-inkomen uitsluitend bestaat uit pensioenen of vervangingsinkomsten.

De bijkomende vermindering wordt berekend volgens de in de volgende paragrafen bepaalde regels.

§ 2. De bijkomende vermindering is gelijk aan de belasting die overblijft na toepassing van de artikelen 147 tot 152*bis* wanneer het totale netto-inkomen uitsluitend bestaat uit :

1° pensioenen of vervangingsinkomsten en het totale bedrag van die inkomsten niet hoger is dan het maximumbedrag van de wettelijke werkloosheidsuitkering dat kan worden toegekend na de eerste twaalf maanden van volledige werkloosheid, de anciënniteitstoelage voor oudere werklozen niet inbegrepen;

2° werkloosheidsuitkeringen en het bedrag van die uitkeringen niet hoger is dan het maximumbedrag van de wettelijke werkloosheidsuitkering dat kan worden toegekend tijdens de eerste twaalf maanden van volledige werkloosheid;

3° wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen en het bedrag van die inkomsten niet hoger is dan tien negenden van het maximumbedrag van de wettelijke werkloosheidsuitkering dat kan worden toegekend na de eerste twaalf maanden van volledige werkloosheid, de anciënniteitstoelage voor oudere werklozen niet inbegrepen.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de totale netto-inkomens van de beide echtgenoten samengeteld voor de toepassing van het eerste lid.

[...]

§ 3/1. In de andere dan in de §§ 2 en 3 bedoelde gevallen en wanneer het totale netto-inkomen uitsluitend bestaat uit pensioenen of vervangingsinkomsten of uitsluitend bestaat uit wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen is de bijkomende vermindering gelijk aan 109 pct. van het positieve verschil tussen :

1° het bedrag van de belasting dat nog overblijft na toepassing van de artikelen 147 tot 153, en

2° het verschil tussen :

- wanneer het totale netto-inkomen uitsluitend bestaat uit pensioenen of vervangingsinkomsten, die pensioenen of vervangingsinkomsten en het maximumbedrag dat overeenkomstig § 2, eerste lid, 1°, van toepassing is;

- wanneer het totale netto-inkomen uitsluitend bestaat uit wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen, die wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen en het maximumbedrag dat overeenkomstig § 2, eerste lid, 3°, van toepassing is.

De bijkomende vermindering wordt in voorkomend geval verdeeld naar de verhouding van het gedeelte van de belasting dat nog overblijft na toepassing van de artikelen 147 tot 153 en dat respectievelijk betrekking heeft op pensioenen of andere vervangingsinkomsten, op werkloosheidsuitkeringen of op wettelijke ziekte- en invaliditeitsvergoedingen met het totaal van de belasting dat overblijft na toepassing van de artikelen 147 tot 153.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden zowel de totale netto-inkomens als het bedrag van de overblijvende belasting van de beide echtgenoten samengeteld voor de toepassing van het eerste lid.

De aldus berekende bijkomende vermindering wordt verdeeld in verhouding tot het bedrag van de belasting van elke echtgenoot die nog overblijft na toepassing van de artikelen 147 tot 153.

§ 4. Voor de aanslagjaren 2016 tot 2018 worden de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde maximumbedragen bepaald op basis van de bedragen van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het jaar 2014. Voor de aanslagjaren 2019 en volgende worden de in paragraaf 2, eerste lid, bedoelde maximumbedragen bepaald op basis van de bedragen van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het vierde jaar voorafgaand aan het aanslagjaar ».

B.18.2. Artikel 154 van het WIB 1992 stelt een « afbouwregel » in waarbij het voordeel van de bijkomende belastingvermindering, wanneer de netto-inkomsten alleen uit pensioenen bestaan, afhangt van een maximumbedrag van die inkomsten, bepaald met verwijzing naar de bedragen van de werkloosheidsuitkeringen.

De in artikel 154, § 2, van het WIB 1992 bedoelde bijkomende vermindering van de belasting op pensioenen heeft tot gevolg dat geen enkele belasting verschuldigd is op de pensioenen die niet hoger zijn dan een maximumbedrag dat op één lijn is gebracht met dat van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen.

Die afbouwregel wordt echter aangepast wanneer de grensbedragen licht worden overschreden, teneinde voor de pensioengerechtigde geen verlies van de belastingvermindering, maar alleen een progressieve vermindering ervan mee te brengen (artikel 154, § 3/1, van het WIB 1992).

B.18.3. Artikel 154, § 4, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 5, bepaalt, voor de aanslagjaren 2016 tot 2018, het maximumbedrag van de pensioenen die aanleiding kunnen geven tot de bijkomende belastingvermindering, met verwijzing naar de maximumbedragen van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het jaar 2014; voor de

aanslagjaren 2019 en volgende zal het maximumbedrag van de pensioenen die aanleiding kunnen geven tot de bijkomende belastingvermindering, worden bepaald met verwijzing naar de maximumbedragen van de wettelijke werkloosheidsuitkeringen voor het vierde jaar voorafgaand aan het aanslagjaar, dat wil zeggen voor 2015 voor het aanslagjaar 2019, en zo verder.

Zoals is aangegeven in de in B.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding, wijzigt die bepaling de regeling die van toepassing is op het aanslagjaar 2015 niet, maar bevriest zij, gedurende de drie aanslagjaren 2016 tot 2018, alleen de referentiebedragen voor de berekening van de bijkomende belastingvermindering voor pensioenen, waarbij zij de gevolgen van die bevrozing gedurende drie jaar voor de aanslagjaren 2019 en volgende handhaaft.

Die maatregel past aldus in het kader van de invoering van een veralgemeende « indexsprong », die concreet gestalte krijgt in de wet van 23 april 2015 tot verbetering van de werkgelegenheid.

B.18.4. Door de referentiebedragen voor de berekening van de bijkomende belastingvermindering te bevrozen, zou het bestreden artikel 5 slechts een hogere belastingheffing kunnen teweegbrengen dan die welke zou voortvloeien uit de ontstentenis van opschorting van de indexering, indien de pensioengerechtigde in het jaar 2015 (aanslagjaar 2016) een hoger pensioen zou ontvangen dan in 2014 (aanslagjaar 2015).

Er moet immers worden vastgesteld dat de omvang van het voordeel van de bijkomende belastingvermindering niet alleen afhangt van de referentiebedragen maar ook van de evolutie van het pensioenbedrag, dat zelf is onderworpen aan de indexsprong geregeld bij de wet van 23 april 2015, alsook van de regels inzake belasting ervan, namelijk elementen die niet afhangen van de thans aangevochten bepalingen.

B.18.5. Er moet daarenboven worden verwezen naar paragraaf 3/1 van artikel 154 van het WIB 1992, van kracht vanaf het aanslagjaar 2016, ingevoerd bij artikel 44 van de wet van 18 december 2015, die de inhoud overneemt van artikel 154, § 4, van het WIB 1992 – zoals het was ingevoerd bij artikel 94 van de programmawet van 10 augustus 2015, alvorens te worden ingetrokken bij artikel 67 van de wet van 18 december 2015.

Die bepaling verhoogt het bedrag van de bijkomende vermindering van de belasting op pensioenen met 9 pct. teneinde rekening te houden met de gemeentelijke opcentiemen en te vermijden dat een verhoging van de pensioenen wordt tenietgedaan door de van toepassing zijnde belastingheffing (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/017, p. 5, en DOC 54-1125/019, pp. 4-5).

Ook al worden, krachtens artikel 154, § 4, van het WIB 1992, ingevoerd bij het bestreden artikel 5, de referentiebedragen voor de berekening van de bijkomende vermindering van de belasting op pensioenen gedurende drie jaar niet geïndexeerd, toch corrigeert de maatregel waarin is voorzien bij artikel 154, § 3/1, van het WIB 1992, ingevoegd bij de wet van 18 december 2015, het fiscale gevolg van een eventuele overschrijding van de referentiebedragen bepaald in het bestreden artikel 5, door een verhoging van de bijkomende vermindering van de belasting op pensioenen toe te kennen.

B.19.1. Artikel 6 van de programmawet van 19 december 2014 voegt in artikel 178, § 3, van het WIB 1992 een nieuw lid in.

Artikel 178 van het WIB 1992, zoals het van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2015, bepaalt :

« § 1. De bedragen die in deze titel en in de desbetreffende bijzondere wetsbepalingen zijn uitgedrukt in euro, worden met betrekking tot inkomstengrenzen en -schijven, vrijstellingen, verminderingen, aftrekken en beperkingen of begrenzingen ervan, jaarlijks en gelijktijdig aan het indexcijfer van de consumptieprijzen van het Rijk aangepast onverminderd de toepassing van de bepalingen van § 3.

§ 2. De aanpassing gebeurt met behulp van de coëfficiënt [1,7264 voor het jaar 2015] die wordt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988.

Bij de berekening van de coëfficiënt worden de volgende afrondingen toegepast :

1° het gemiddelde van de indexcijfers wordt afgerond tot het hogere of lagere honderdste van een punt naargelang het cijfer van de duizendsten van een punt al of niet 5 bereikt;

2° de coëfficiënt wordt afgerond tot het hogere of lagere tienduizendste naargelang het cijfer van de honderdduizendsten al of niet 5 bereikt.

Na de toepassing van de coëfficiënt worden de bedragen, met uitzondering van die vermeld in de artikelen 38, § 1, eerste lid, 14^o, a, 66*bis*, derde lid, en 147, afgerond tot het hogere of lagere veelvoud van 10 euro naargelang het cijfer van de eenheden al dan niet 5 bereikt. De bedragen vermeld in de artikelen 38, § 1, eerste lid, 14^o, a, 66*bis*, derde lid, en 147 worden afgerond tot de hogere of lagere cent naargelang het cijfer van de duizendsten al dan niet 5 bereikt.

§ 3. In afwijking van § 2, eerste lid, wordt, behoudens wat de in de artikelen 131 tot 134, 136 en 140 tot 143 vermelde bedragen betreft, de aanpassing verwezenlijkt :

1^o voor de aanslagjaren 1994 tot 1999 met de coëfficiënt die wordt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1991 te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988;

2^o voor de aanslagjaren 2000 en volgende met de coëfficiënt [1,5222 voor het jaar 2015] die wordt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat, te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 vermenigvuldigd met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 1997 en 1991.

In afwijking van het eerste lid, 2^o, wordt wat de in de artikelen 21, 145⁶ tot 145⁸, 145²⁴, § 1, 145²⁸, 145³², 145³³, 145³⁴, vijfde lid, 147, 151, 152 en 243, tweede lid, vermelde bedragen betreft, de aanpassing verwezenlijkt :

1^o voor de aanslagjaren 2015 tot 2018 met de coëfficiënt die wordt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 2012 te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 vermenigvuldigd met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 1997 en 1991;

2^o voor de aanslagjaren 2019 en volgende door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat, te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 vermenigvuldigd met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 1997 en 1991 en met de verhouding tussen de gemiddelden van de indexcijfers van de jaren 2016 en 2012.

[...] ».

B.19.2. Zoals is vermeld in de in B.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding, legt die bepaling een coëfficiënt vast voor de aanpassing van de bedragen die in aanmerking moeten worden genomen voor bepaalde niet-arbeidsgerelateerde fiscale uitgaven, met name voor de in artikel 147 van het WIB 1992 bedoelde belastingvermindering voor pensioenen; het gevolg van die aanpassingscoëfficiënt is een opschorting van de indexering.

Zoals het is gewijzigd bij artikel 43 van de wet van 18 december 2015 bepaalt artikel 147 van het WIB 1992 zoals het van toepassing is op de inkomsten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2015 :

« Op de overeenkomstig de artikelen 130 tot 145 bepaalde belasting met betrekking tot pensioenen en vervangingsinkomsten worden de volgende verminderingen verleend :

1° als het netto-inkomen uitsluitend uit pensioenen of andere vervangingsinkomsten bestaat : 1 344,57 EUR;

2° als het netto-inkomen gedeeltelijk uit pensioenen of andere vervangingsinkomsten bestaat : een gedeelte van het in 1° bedoelde bedrag, welk gedeelte evenredig is met de verhouding tussen, enerzijds, het netto bedrag van de pensioenen en de andere vervangingsinkomsten en, anderzijds, het netto-inkomen met uitsluiting :

a) van het loon dat bij de nieuwe werkgever wordt verkregen of van het inkomen dat uit een nieuwe zelfstandige beroepsactiviteit wordt verkregen, in geval van het verkrijgen van :

- ofwel, een in artikel 31*bis*, derde lid, 2°, vermelde bedrijfstoeslag;

- ofwel, een in artikel 31*bis*, derde lid, 2°, vermelde bedrijfstoeslag samen met een in artikel 31*bis*, eerste lid, 1°, eerste streepje, en tweede lid, bedoelde aanvullende vergoeding;

- ofwel, een in artikel 31*bis*, eerste lid, 1°, tweede streepje, en tweede lid, bedoelde aanvullende vergoeding;

b) van de activiteitsinkomsten, in geval van het verkrijgen door een belastingplichtige die de wettelijke pensioenleeftijd heeft bereikt, van een wettelijk pensioen dat het bedrag bedoeld in artikel 154, § 2, 1°, niet overschrijdt of in geval van het verkrijgen van een overlevingspensioen of van een overgangsuitkering;

[...] ».

B.19.3. Zoals het bestreden artikel 5 past de opschorting van de indexering van de bedragen waarmee rekening wordt gehouden voor de belastingvermindering vanaf het aanslagjaar 2015 en volgende, met de aanpassingscoëfficiënt bepaald in artikel 178, § 3, van het WIB 1992, ook in het kader van de invoering van een veralgemeende « indexsprong », die concreet gestalte krijgt in de wet van 23 april 2015 tot verbetering van de werkgelegenheid, alsook in de wil om de arbeidsgerelateerde inkomsten te vrijwaren.

B.20.1. Artikel 23 van de Grondwet 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 :

[...]

2° het recht op sociale zekerheid, bescherming van de gezondheid en sociale, geneeskundige en juridische bijstand;

[...] ».

B.20.2. Artikel 23 van de Grondwet impliceert, inzake sociale zekerheid, een *standstill*-verplichting die eraan in de weg staat dat de bevoegde wetgever het beschermingsniveau dat geboden wordt door de van toepassing zijnde wetgeving in aanzienlijke mate vermindert, zonder dat daarvoor redenen zijn die verband houden met het algemeen belang.

B.21. Hoewel het recht op een pensioen valt onder het recht op sociale zekerheid dat wordt gewaarborgd bij artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet, geldt datzelfde niet voor de nadere regels voor de belasting van dat pensioen, althans wanneer zij geen afbreuk kunnen doen aan de essentie zelf van het recht op het pensioen.

Een tijdelijke opschorting van de indexerings van de belastingverminderingen toegekend aan de pensioengerechtigden is niet van dien aard afbreuk te doen aan de essentie zelf van het recht op een pensioen. De bestreden bepalingen kunnen derhalve het recht op sociale zekerheid dat wordt gewaarborgd bij artikel 23, derde lid, 2°, van de Grondwet niet schenden.

B.22. Voor het overige, zoals is vermeld in B.18 en B.19, schrappen de bestreden artikelen 5 en 6 geenszins de belastingverminderingen toegekend aan de pensioengerechtigden, en zelfs niet het beginsel van de indexerings ervan, maar beperken ze zich ertoe de bedragen waarmee rekening wordt gehouden voor, respectievelijk, de bijkomende vermindering van de belasting op pensioenen, beoogd in artikel 154 van het WIB 1992, en de vermindering van de belasting op pensioenen, bedoeld in artikel 147 van het WIB 1992, voor drie of vier jaar te bevriezen.

B.23. Het middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 13 oktober 2016.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels