

Rolnummer 2700
Arrest nr. 36/2004 van 10 maart 2004

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*   \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 25 april 2003 in zake L. Van Aerschot en J. Jacobs tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 15 mei 2003, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1998 en 1999) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, afzonderlijk gelezen of in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat de verrekening van de winsten, voortvloeiend uit verrichtingen bepaald in artikel 90 van hetzelfde Wetboek met de andere belastbare inkomsten toegelaten is wanneer dit in het voordeel van de belastingplichtige is, zonder een gelijkaardige verrekening toe te staan van de verliezen wanneer dit in het voordeel is van de belastingplichtige ? »

Memories zijn ingediend door :

- L. Van Aerschot, wonende te 1800 Vilvoorde, D'Aubreméstraat 42, en J. Jacobs, wonende te 1830 Machelen, Kwekerijstraat 30;

- de Ministerraad.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- L. Van Aerschot en J. Jacobs;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 14 januari 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Claes, advocaat bij de balie te Brussel, voor L. Van Aerschot en J. Jacobs;

. Mr. L. Van Helshoecht, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

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

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

De eisers voor de verwijzende rechter kochten twee onroerende goederen aan en verkochten die goederen met verlies binnen vijf jaar na de datum van verkrijging. In hun belastingaangifte voor de aanslagjaren 1998 en 1999 gaven de eisers die minderwaarden aan als verliezen komende van een activiteit die diverse inkomsten voortbrengt en zij berekenden die minderwaarden volgens de regels van artikel 90, 10°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

In de op basis van die aangifte gevestigde aanslag werden de verliezen op de verkopen van de onroerende goederen niet in rekening gebracht wegens een gebrek aan diverse inkomsten. De eisers voor de verwijzende rechter dienden daarop bezwaar in tegen die aanslagen en stelden dat hun aangiften een vergissing bevatten en de verliezen als beroepsverliezen moesten worden beschouwd en dan ook in aftrek van de beroepsinkomsten moesten komen. De bezwaarschriften van de eisers werden evenwel afgewezen, waarop de eisers een voorziening instelden bij de verwijzende rechter.

De verwijzende rechter is van mening dat de aangiften van de eisers voor de aanslagjaren 1998 en 1999 geen materiële vergissing, rechtsdwaling of verkeerde appreciatie bevatten en dat de verkochte onroerende goederen niet werden gebruikt in het kader van de vastgoedactiviteit die de eisers aanvoeren, maar wel voor privé-doeleinden. Hij besluit dat artikel 103, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 toepasselijk is, dat het niet mogelijk maakt de verliezen geleden bij verrichtingen die aanleiding geven tot belastbare diverse inkomsten zoals vermeld in artikel 90, 10°, van hetzelfde Wetboek, af te trekken van bedrijfsinkomsten.

De eisers voeren vervolgens aan dat artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 het gelijkheidsbeginsel schendt doordat het een verschil in behandeling instelt tussen personen die verrichtingen uitoefenen waarvan de inkomsten als diverse inkomsten door het Wetboek worden gekwalificeerd, in de mate waarin ze, als ze winsten behalen, die met hun andere belastbare inkomsten kunnen verrekenen en dat in hun voordeel, terwijl ze, indien ze verliezen lijden, die verliezen niet met hun andere belastbare inkomsten kunnen verrekenen. Zij stellen de rechter voor hieromtrent een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof, waarop die ingaat.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eisers voor de verwijzende rechter menen dat uit de combinatie van de artikelen 171 en 103 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992) een verschil in behandeling volgt tussen, enerzijds, belastingplichtigen die winsten halen uit verrichtingen waarvan de inkomsten als diverse inkomsten door het W.I.B. 1992 gekwalificeerd worden, en meer specifiek de personen die meerwaarden zoals bedoeld in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992 verwezenlijken en, anderzijds, belastingplichtigen die verliezen lijden uit die verrichtingen.

Immers, ingevolge artikel 171 van het W.I.B. 1992 wordt op de eerste categorie van belastingplichtigen het stelsel van de gezamenlijke belasting toegepast in plaats van het stelsel van de afzonderlijke belasting, wanneer de aldus berekende belasting minder bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de afzonderlijke aanslag. Dit betekent dat, wanneer het in het voordeel van de belastingplichtige is, de diverse inkomsten met de andere belastbare inkomsten worden samengevoegd en tegen het progressieve tarief worden belast, wat een belastingvermindering tot gevolg heeft. De tweede categorie van belastingplichtigen daarentegen wordt nooit gezamenlijk belast wanneer het in hun voordeel is. Het van de gezamenlijke belasting afwijkende systeem ingevoerd door artikel 171 van het W.I.B. 1992 geldt immers enkel wanneer er werkelijk te belasten diverse inkomsten bestaan. Wanneer belastingplichtigen dus verliezen lijden in plaats van winsten te maken, kunnen ze niet het voordeel van een gezamenlijk belastingstelsel genieten en worden hun verliezen niet met hun andere belastbare inkomsten verrekend, zelfs niet indien dit in hun voordeel zou zijn.

A.1.2. De eisers voor de verwijzende rechter leiden uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen af dat de wetgever met artikel 171 van

het W.I.B. 1992 de progressiviteit van de belasting wenste te doorbreken voor sommige niet regelmatig behaalde inkomsten. De wetgever wilde volgens hen een grotere rechtvaardigheid verzekeren door de belastingplichtige niet te bestraffen wanneer hij niet-periodieke inkomsten verkreeg. Daarom werd voorzien in een afzonderlijke belasting van die inkomsten, tenzij het in het voordeel van de belastingplichtige zou zijn het stelsel van de gezamenlijke belasting toch te blijven toepassen.

Uit de wetshistoriek leiden zij af dat in het verrekenen van verliezen altijd was voorzien zowel in het stelsel van de gezamenlijke belasting als in het stelsel van de afzonderlijke belasting. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 doorbreekt volgens hen de autonomie van die twee verschillende stelsels door de belastingplichtigen een verandering van belastingstelsel toe te staan wanneer het in hun voordeel is. De eisende partijen voor de verwijzende rechter begrijpen niet waarom een wijziging van belastingstelsel niet mogelijk is voor belastingplichtigen die verliezen lijden uit verrichtingen die diverse inkomsten opbrengen en stellen dat zij voor dat verschil in behandeling geen verklaring kunnen vinden in de parlementaire voorbereiding, vermits die problematiek nooit bediscussieerd of verklaard werd. Het verschil in behandeling kan volgens hen dan ook niet op een objectief of redelijk criterium steunen.

Tevens zijn zij van mening dat het voorbehouden van het voordeel voortvloeiend uit de gezamenlijke belasting aan belastingplichtigen die winsten behalen, terwijl belastingplichtigen die verliezen behalen zulks niet kunnen genieten, niet beantwoordt aan het hierboven vermelde doel van de wetgever. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 verleent immers een fiscaal voordeel aan belastingplichtigen die winsten hebben behaald, dus aan belastingplichtigen die zich in een gunstige economische toestand bevinden, terwijl dezelfde bepaling, in samenhang gelezen met artikel 103 van het W.I.B. 1992, dat fiscaal voordeel weigert aan belastingplichtigen die verliezen lijden, dus aan belastingplichtigen die zich in een moeilijke economische toestand bevinden. De betwiste maatregel is naar hun mening bijgevolg niet relevant ten opzichte van het doel van de wetgever.

A.1.3. De eisende partijen voor de verwijzende rechter stellen ten slotte dat artikel 171 van het W.I.B. 1992 op excessieve wijze de rechten van belastingplichtigen schaadt die verliezen uit verrichtingen lijden zoals bedoeld in artikel 90 van het W.I.B. 1992. Zij achten dat verschil des te meer onverklaarbaar daar de aanrekening van verliezen van inkomsten een beginsel van de inkomstenbelasting is. Zij stellen vast dat, vermits het over niet-periodieke inkomsten gaat, in de meeste gevallen die verliezen nooit aangerekend kunnen worden omdat het moeilijk denkbaar is dat voor zulke niet-periodieke inkomsten een belastingplichtige winsten uit een andere verrichting zou behalen in een periode van vijf jaar. Zij beklemtonen dat de verliezen na vijf jaar niet meer overdraagbaar zijn en dus verloren zijn voor de belastingplichtige. Zij besluiten dat artikel 171 van het W.I.B. 1992, in samenhang gelezen met artikel 103 van hetzelfde Wetboek, de nadelige economische situatie van de belastingplichtige die verliezen lijdt, nog verergert. Naar hun mening kan een dergelijke schade worden vermeden door de verrekening van de verliezen met de andere inkomsten van de afzonderlijk belaste belastingplichtige toe te staan.

Zij besluiten dat artikel 103 *juncto* artikel 171 van het W.I.B. 1992 strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre geen verrekening van de verliezen voortvloeiend uit verrichtingen bepaald in artikel 90 van hetzelfde Wetboek, met de andere belastbare inkomsten toegestaan is, zelfs niet wanneer dat in het voordeel van de belastingplichtige is.

A.2.1. Allereerst situeert de Ministerraad artikel 171 van het W.I.B. 1992 en beklemtoont dat die bepaling uitsluitend betrekking heeft op het berekenen van de personenbelasting en meer in het bijzonder op het bepalen van het belastingtarief dat van toepassing is op de afzonderlijk belastbare inkomsten. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 dient uitsluitend voor het bepalen van de aanslagvoet van de afzonderlijk belastbare inkomsten, waartoe onder meer de in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992 vermelde meerwaarden, die een divers inkomen uitmaken, behoren, zonder evenwel de categorie van de betrokken inkomsten te wijzigen. De diverse inkomsten zullen immers worden samengevoegd met de andere gezamenlijk belastbare inkomsten wanneer die globalisatie voordeliger is voor de belastingplichtige, maar de Ministerraad beklemtoont dat dit uitsluitend gebeurt met het oog op het bepalen van de toepasselijke aanslagvoet zonder dat geraakt wordt aan de kwalificatie van de betrokken inkomsten. Daarenboven voorziet artikel 171 van het W.I.B. 1992 op geen enkele wijze in het verrekenen van winsten noch in het verrekenen van enige verliezen. De Ministerraad stelt dat de verrekening van verliezen met betrekking tot diverse inkomsten wordt geregeld in artikel 103 van het W.I.B. 1992, dat evenwel niet werd betrokken in de prejudiciële vraag.

Volgens de Ministerraad mist de prejudiciële vraag dan ook een voorwerp om uitspraak te doen omtrent enige vermeende schending van het gelijkheidsbeginsel door het al dan niet toestaan van enige verrekening van winsten of verliezen, vermits dat artikel dat niet beoogt, maar enkel de aanslagvoet inzake de afzonderlijk

belastbare inkomsten vastlegt. Volgens de Ministerraad is het antwoord op de prejudiciële vraag zelfs niet dienend voor de betrokken belastingplichtige daar deze zich niet bevindt binnen het toepassingsgebied van artikel 171 van het W.I.B. 1992, maar wel binnen dat van artikel 103 van het W.I.B. 1992.

A.2.2. Subsidiair stelt de Ministerraad dat het feit dat de meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen onroerende goederen worden gerangschikt onder de diverse inkomsten, zodat zij worden belast tegen een specifiek tarief en bijgevolg niet worden onderworpen aan de marginale aanslagvoet, objectief en evenredig is met het nagestreefde doel. Hetzelfde geldt volgens de Ministerraad ten aanzien van artikel 103 van het W.I.B. 1992.

De Ministerraad meent dat, wanneer de wetgever ten aanzien van bepaalde diverse inkomsten het principe van de belasting tegen de marginale aanslagvoet doorbreekt, het absoluut verantwoord is de verliezen die uit die verrichtingen zouden kunnen voortspuiten, enkel aftrekbaar te maken van dezelfde categorie van inkomsten en niet van de inkomsten die tegen de marginale aanslagvoet worden belast.

Wanneer de wetgever diverse inkomsten belast tegen de marginale aanslagvoet wanneer die lager is dan het afzonderlijk tarief dat normaal van toepassing zou zijn op die inkomsten, dan drukt hij hiermede, volgens de Ministerraad, zijn wil uit om in elk geval die diverse inkomsten, wanneer zij slechts een relatief laag bedrag vertegenwoordigen, tegen het voordeligste tarief te belasten en dit vanuit de gerechtvaardigde sociale overwegingen ten aanzien van de lage inkomens. Volgens de Ministerraad creëert de wetgever evenwel geen discriminatie door de verliezen die naar aanleiding van dergelijke verrichtingen worden geleden enkel te laten aftrekken van dezelfde categorie van inkomsten.

A.3.1.1. In antwoord op de exceptie van de Ministerraad vragen de eisers voor de verwijzende rechter om de prejudiciële vraag te herformuleren in die zin dat aan het Hof artikel 171 van het W.I.B. 1992 *juncto* artikel 103 van hetzelfde Wetboek ter toetsing worden voorgelegd. Zij stellen dat uit de feiten van het geschil en uit de termen en de motivering van de verwijzingsbeslissing duidelijk blijkt dat artikel 103 van het W.I.B. 1992 mee aan bod is gekomen. De voorgestelde herformulering zou volgens hen de draagwijdte van de gestelde vraag niet wijzigen.

A.3.1.2. De Ministerraad meent dat het niet toegestaan is dat de belastingplichtigen de prejudiciële vraag uitbreiden tot artikel 103 van het W.I.B. 1992, vermits de verwijzende rechter dat niet heeft gedaan. De Ministerraad stelt dat elke verwijzing naar artikel 103 van het W.I.B. 1992 bijgevolg buiten beschouwing moet blijven.

A.3.2. Ofschoon de eisers voor de verwijzende rechter akkoord kunnen gaan met de stelling van de Ministerraad dat artikel 171 van het W.I.B. 1992 niets wijzigt aan de kwalificatie van de betrokken inkomsten als diverse inkomsten, menen zij in hun memorie van antwoord dat het standpunt van de Ministerraad voor het overige de tekst van de wetsbepaling en de bedoeling van de wetgever miskent.

Ten eerste betwisten zij dat artikel 171 van het W.I.B. 1992 enkel de aanslagvoet zou bepalen. Zij menen dat de in het geding zijnde bepaling ook het toepasselijke belastingstelsel bepaalt, namelijk het afzonderlijke belastingstelsel volgens de in artikel 171 van het W.I.B. 1992 bepaalde aanslagvoeten of het gezamenlijk belastingstelsel op de afzonderlijk te belasten inkomsten.

Ten tweede menen de eisers voor de verwijzende rechter dat artikel 171 van het W.I.B. 1992 wel de belastbare grondslag bepaalt en dus wel voorziet in een verrekening van de winsten uit verrichtingen die diverse inkomsten leveren met de andere inkomsten. Volgens de eisers voor de verwijzende rechter bepaalt artikel 103 van het W.I.B. 1992 de belastbare grondslag. Is deze positief doordat er winst bestaat na verrekening van de verliezen, dan bepaalt artikel 171 van het W.I.B. 1992 het belastingstelsel. Zijn de inkomsten tegen een afzonderlijk tarief belastbaar, dan is het volgens de eisers voor de verwijzende rechter juist om te zeggen dat artikel 171 van het W.I.B. 1992 slechts de aanslagvoet bepaalt. Zijn de inkomsten evenwel onderworpen aan het gezamenlijke belastingstelsel, dan worden de diverse inkomsten aan de andere belastbare inkomsten toegevoegd en dienen die inkomsten voor het bepalen van de inkomstenschijf, waaraan een aanslagvoet is toegekend, zodat er in dat geval wel een verrekening van de diverse inkomsten met de andere inkomsten van de belastingplichtige is. Het probleem met de huidige regeling is volgens de eisende partijen voor de verwijzende rechter dat niet in een verrekening van de verliezen is voorzien. Wanneer na toepassing van artikel 103 van het W.I.B. 1992 blijkt dat er geen winsten zijn, biedt artikel 171 van het W.I.B. 1992 niet de mogelijkheid om het gezamenlijk belastingstelsel toe te passen, dat op dat ogenblik tot de verrekening van de verliezen zal lijden. Volgens hen schendt dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.3.3. De stelling van de Ministerraad dat, wanneer de wetgever ten aanzien van bepaalde diverse inkomsten het principe van de belasting tegen de marginale aanslagvoet doorbreekt, het verantwoord is de verliezen die voortvloeien uit verrichtingen van diverse inkomsten enkel aftrekbaar te maken van dezelfde categorie van inkomsten, houdt volgens de eisers voor de verwijzende rechter ten onrechte geen rekening met het feit dat de wetgever in een geval van behoud van de progressiviteit heeft voorzien. Zij menen dat wanneer de wetgever dat doet in het voordeel van de belastingplichtigen die winsten behalen, het ook verantwoord is dit eveneens te doen voor belastingplichtigen die verliezen lijden.

A.3.4. In zijn antwoord beklemtoont de Ministerraad dat er een onderscheid is tussen de belastbare basis en het belastingtarief. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 wijzigt niet de belastbare basis maar enkel het belastingtarief. Wanneer de eisers voor de verwijzende rechter de verrekening van de verliezen die zijn geleden naar aanleiding van verrichtingen als bedoeld in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992 op de beroepsinkomsten vragen, vragen zij volgens de Ministerraad in werkelijkheid een wijziging van de belastbare basis. Dat druist in tegen een van de basisprincipes van het W.I.B. 1992, namelijk het afzonderlijk bepalen van het netto-inkomen van de vier in artikel 6 van het W.I.B. 1992 bedoelde inkomscategorieën. De Ministerraad illustreert dit met voorbeelden en toont tevens aan dat bij belastingplichtigen met een winst uit diverse inkomsten er evenmin een verrekening is met hun eventueel beroepsverlies.

De Ministerraad stelt ten slotte dat de maatregel gerechtvaardigd is. Het belastbaar stellen van meerwaarden die privé-personen realiseren bij de verkoop van een onroerend goed binnen vijf jaar na de aankoop ervan, in het kader van het strikt privé-beheer van hun vermogen, is een maatregel die verantwoord is door het vermoeden van speculatieve bedoelingen van hunnentwege en wil de Schatkist inkomsten bezorgen ten laste van diegenen die bij dergelijke operaties winsten maken. Het tarief van 16,5 pct. is een opportuniteitsbeslissing en is ingegeven door de overweging dat het om toevallige niet-periodieke inkomsten gaat. De Ministerraad herhaalt dat de invoering van de gunstmaatregel waarbij de belastingplichtige een lager percentage aan belasting zal moeten afdragen dan het forfait van 16,5 pct. een sociale billijkheidsmaatregel is voor wie een relatief kleine meerwaarde realiseert. Vermits het gaat om uitzonderlijke operaties en niet om een regelmatige activiteit, gebeurt er uiteraard geen verrekening, noch met de minderwaarden inzake die inkomstencategorie op andere inkomstencategorieën noch met verliezen geleden in andere inkomstencategorieën op behaalde belastbare meerwaarden. Alleen eventueel geleden verliezen op dergelijke onroerende handelingen kunnen worden toegerekend op winsten die binnen vijf jaar bij soortgelijke operaties worden behaald. Een dergelijke regeling is volgens de Ministerraad niet discriminerend omdat de verschillende denkbare categorieën van gemengde inkomsten genietende belastingplichtigen, niet vergelijkbaar zijn.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992), zoals van toepassing tijdens de aanslagjaren 1998 en 1999.

De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of die bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 ervan, schendt « in de interpretatie dat de verrekening van de winsten, voortvloeiend uit verrichtingen bepaald in artikel 90 van hetzelfde Wetboek met de andere belastbare inkomsten toegelaten is wanneer dit in het voordeel van de belastingplichtige is, zonder een gelijkaardige verrekening toe te staan van de verliezen wanneer dit in het voordeel is van de belastingplichtige ».

B.1.2. Uit de feiten van het geding en de motivering van het verwijzingsvonnis blijkt dat het bodemgeschil uitsluitend een betwisting betreft omtrent verrichtingen die door de verwijzende rechter worden gecatalogiseerd bij de diverse inkomsten, bedoeld in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992, zijnde de meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot die goederen andere dan het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, onder de in dat artikel bepaalde voorwaarden.

B.1.3. Overeenkomstig artikel 171, 4°, e, van het W.I.B. 1992, zoals van toepassing tijdens de aanslagjaren 1998 en 1999, zijn die meerwaarden, in afwijking van de artikelen 130 tot 168 van het W.I.B. 1992, in principe afzonderlijk belastbaar tegen een aanslagvoet van 16,5 pct., « behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de evenvermelde artikelen op het geheel van de belastbare inkomsten ».

B.2.1. Volgens de Ministerraad dient te prejudiciële vraag niet te worden beantwoord daar artikel 171 van het W.I.B. 1992 op geen enkele wijze voorziet in het verrekenen van winsten of verliezen en uitsluitend dient voor het bepalen van de aanslagvoet van de afzonderlijk belastbare inkomsten, zonder evenwel de categorie van de inkomsten te wijzigen. Daarenboven meent de Ministerraad dat het antwoord op de prejudiciële vraag niet dienend is voor de eisende partij voor de verwijzende rechter vermits deze zich niet bevindt binnen het toepassingsgebied van artikel 171 van het W.I.B. 1992 maar wel binnen dat van artikel 103 van het W.I.B. 1992.

B.2.2. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter dient de prejudiciële vraag aldus geherformuleerd te worden dat artikel 171 van het W.I.B. 1992, in samenhang gelezen met artikel 103 van hetzelfde Wetboek, aan het Hof ter toetsing wordt voorgelegd.

B.2.3. In de regel komt het de verwijzende rechter toe de normen vast te stellen die toepasselijk zijn op het hem voorgelegde geschil. Wanneer aan het Hof evenwel bepalingen worden voorgelegd die kennelijk niet op het bodemgeschil kunnen worden toegepast, dient het Hof de grondwettigheid van zulke bepalingen niet te onderzoeken.

De partijen vermogen evenmin de draagwijdte van de prejudiciële vragen te wijzigen of uit te breiden.

B.2.4. Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat de verwijzende rechter heeft geoordeeld dat « artikel 103, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 toepasselijk is, dat het niet mogelijk maakt de verliezen geleden bij de verrichtingen die aanleiding geven tot belastbare diverse inkomsten zoals vermeld in artikel 90, 10°, van het Wetboek (gebouwde onroerende goederen) af te trekken van bedrijfsinkomsten », maar dat hij zich verder afvraagt of artikel 171 van het W.I.B. 1992 de in de vraag vermelde grondwetsbepalingen schendt in zoverre die bepaling toestaat dat de erin opgesomde inkomsten bij de andere belastbare inkomsten bedoeld in artikel 6 van het W.I.B. 1992 worden gevoegd en dus gezamenlijk in plaats van afzonderlijk belast worden wanneer die globalisatie voordeliger is voor de belastingplichtige, terwijl het niet mogelijk zou zijn verliezen uit bedoelde verrichtingen van het totale netto-inkomen af te trekken wanneer dat in het voordeel van de belastingplichtige is.

B.2.5. Het Hof beantwoordt bijgevolg de vraag zoals zij is gesteld door de verwijzende rechter.

B.3.1. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 wijkt, voor de in dat artikel opgesomde inkomsten, af van het principe van de globalisatie, zijnde de samentelling van de vier verschillende inkomstencategorieën als bepaald in artikel 6 van het W.I.B. 1992, volgens hetwelk het in de personenbelasting belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, zijnde de som van de netto-inkomens van de in die bepaling opgesomde categorieën, zijnde het inkomen van onroerende goederen, het inkomen van roerende goederen en kapitalen, het beroepsinkomen en de diverse inkomsten, verminderd met de in de artikelen 104 tot 116 van het W.I.B. 1992 vermelde aftrekbare bestedingen. Op die som wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 130 en volgende, evenwel nadat nog enkele bewerkingen zijn uitgevoerd.

Artikel 171 van het W.I.B. 1992 stelt een bijzondere berekeningswijze van de belasting en speciale aanslagvoeten voor bepaalde inkomsten vast, op voorwaarde evenwel dat het stelsel van de volledige samentelling van alle belastbare inkomsten met inbegrip van diegene die afzonderlijk kunnen worden belast, niet voordeliger uitvalt voor de belastingplichtige.

B.3.2. Met de in het geding zijnde bepaling wilde de wetgever de strenge gevolgen vermijden die de strikte toepassing van de progressiviteit van de personenbelasting zou meebrengen voor belastingplichtigen die sommige inkomsten met een veeleer exceptioneel karakter verkrijgen. Luidens de parlementaire voorbereiding beoogde de wetgever « de progressiviteit van de belasting te remmen wanneer het belastbaar inkomen niet-periodieke inkomsten behelst » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 85; *ibid.*, nr. 264/42, p. 126).

Er werd evenwel aan toegevoegd dat

« in artikel 23, § 2, [huidig artikel 171] uitdrukkelijk wordt bepaald dat de belastingplichtige de toepassing kan aanvragen van de gewone belastingregeling voor al zijn normale en speciale inkomsten die hierboven zijn bedoeld, wanneer de regeling voor hem voordeliger is (met name uit hoofde van zijn gezinslasten) dan de speciale regeling waarin artikel 23 voorziet » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/42, p. 127).

B.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.1. Ten opzichte van de in B.3.2 vermelde doelstelling is het verantwoord om enkel die belastingplichtigen die de in artikel 171 van het W.I.B. 1992 opgesomde inkomsten hebben behaald te belasten op basis van een afzonderlijke berekening en tegen bijzondere aanslagvoeten, vermits die inkomsten door die afwijkende wijze van belasten in principe een lagere aanslagvoet zullen genieten dan wanneer ze met de andere inkomsten zouden worden samengevoegd en tegen het progressieve tarief zouden worden belast. Vermits de wetgever evenwel de bedoeling had de belastingplichtige het meest gunstige belastingtarief aan te bieden, heeft hij de samenvoeging van al die inkomsten met de andere inkomsten bedoeld in

artikel 6 van het W.I.B. 1992 mogelijk gemaakt, wanneer dat voor de belastingplichtige voordeliger uitkomt.

Het is daarbij evenmin onredelijk op dat moment geen rekening te houden met eventuele verliezen die de belastingplichtige voor een van de in artikel 171 bedoelde inkomsten zou hebben geleden, vermits artikel 171 van het W.I.B. 1992 enkel dient ter bepaling van het belastingtarief - afzonderlijk of gezamenlijk - van de in die bepaling opgesomde netto-inkomsten. Immers, overeenkomstig het principe bepaald in artikel 6 van het W.I.B. 1992, volgens hetwelk enkel het netto-gedeelte van de inkomsten belastbaar is, is met de aftrek van verliezen reeds rekening gehouden ter bepaling van het netto-inkomen van een bepaalde categorie van inkomsten en dit in het kader van de vaststelling van de belastbare grondslag. Meer specifiek, wat betreft de diverse inkomsten bedoeld in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992, dient het netto-inkomen te worden vastgesteld overeenkomstig het bepaalde in artikel 101, § 2, van het W.I.B. 1992 en dienen de verliezen te worden afgetrokken overeenkomstig het bepaalde in artikel 103, § 3, van hetzelfde Wetboek, volgens hetwelk de verliezen afkomstig van dergelijke verrichtingen alleen aftrekbaar zijn van de winsten die deze activiteit oplevert in elk van de vijf volgende belastbare tijdperken.

B.5.2. De maatregel kan ook niet als onevenredig worden beschouwd.

Allereerst maakt artikel 171 van het W.I.B. 1992 het mogelijk een in de regel lager belastingtarief te genieten voor de in dat artikel opgesomde inkomsten.

Voorts is er wel degelijk aftrek mogelijk van de verliezen die voortspruiten uit de verrichtingen bedoeld in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992, zoals in B.3.2 werd uiteengezet. Daarenboven zijn die verliezen aftrekbaar van de winsten gedurende de vijf volgende belastbare tijdperken (artikel 103 van het W.I.B. 1992), zodat indien de in artikel 90, 10°, van het W.I.B. 1992 bedoelde verrichtingen met verlies afsluiten, dat verlies zal kunnen worden aangerekend op de winsten die de belastingplichtige haalt uit die activiteit in elk van de vijf volgende belastbare tijdperken.

Toestaan dat de bedoelde verliezen worden afgetrokken van het totale belastbare inkomen, zoals de eisende partij voor de verwijzende rechter in wezen vraagt, zou niet alleen indruisen tegen het algemene principe van artikel 6 van het W.I.B. 1992 waarbij alleen het

netto-inkomen belastbaar is, maar zou ook een wijziging in de omvang van de belastbare basis inhouden, hetgeen niet de doelstelling was van het bepaalde in artikel 171 van het W.I.B. 1992, waarbij aan de belastingplichtige enkel een voordelige tariefbepaling werd toegekend.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 ervan.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 10 maart 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts