

Rolnummer 2736
Arrest nr. 101/2004 van 9 juni 2004

A R R E S T

---

*In zake* : het beroep tot vernietiging van artikel 408 van de programmawet (I) van 24 december 2002 (regularisatie van de belastbare bezoldigingen en vergoedingen van personeelsleden van de lokale politie), ingesteld door J. Joos.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe en E. Derycke, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 26 juni 2003 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juni 2003, heeft J. Joos, wonende te 2160 Wommelgem, Raf Verhulstlaan 5v2, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 408 van de programmawet (I) van 24 december 2002 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002).

De Ministerraad heeft een memorie ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 5 mei 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. V. Hofman, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. P. Crispyn, advocaat bij de balie te Gent, voor de verzoekende partij;

. G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse 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 Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

### *Standpunt van de verzoekende partij*

A.1.1. Volgens de verzoekende partij, inspecteur van politie, voert de bestreden bepaling een verschil in fiscale behandeling in wat de regularisatie van bepaalde achterstallen betreft. Aldus zouden twee categorieën van personeelsleden van de lokale politie zonder enige verantwoording verschillend worden behandeld : enerzijds, de personeelsleden die belastbare bezoldigingen en vergoedingen hebben genoten waarvoor de berekening of de regularisatie voor de niet geregulariseerde maanden van het jaar 2002 uiterlijk op 30 april 2003 wordt uitgevoerd en, anderzijds, de personeelsleden van de lokale politie voor wie die regularisatie na die datum wordt uitgevoerd.

Bovendien voert de bestreden bepaling, in samenhang gelezen met artikel 171, 5°, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), volgens de verzoekende partij impliciet maar zeker een verschil in behandeling in tussen de personeelsleden van de lokale politie die in 2003 met achterstallen worden geconfronteerd, enerzijds, en andere belastingplichtigen die in 2003 met achterstallen worden geconfronteerd en die aan het voormelde artikel 171, 5°, b), worden onderworpen, anderzijds. Krachtens die bepaling zijn inkomsten afzonderlijk belastbaar tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad.

A.1.2. De verzoekende partij is van oordeel dat de wetgever verkeerdelijk ervan is uitgegaan dat de regeling waarin de bestreden bepaling voorziet, voordelig is voor personeelsleden van de lokale politie wier regularisatie uiterlijk op 30 april 2003 wordt uitgevoerd. Zij betoogt dat zulks geenszins het geval is : zonder de invoering van de bestreden bepaling zouden de betrokken personeelsleden van de lokale politie aan de voordeliger regeling van het voormelde artikel 171, 5°, b), zijn onderworpen. De verzoekende partij merkt daarbij op dat de verantwoordelijkheid voor de laattijdige betalingen van de belastbare bezoldigingen en vergoedingen aan de overheid moet worden toegeschreven.

Voorts is de verzoekende partij van oordeel dat zonder enige verantwoording de bestreden bepaling erin voorziet dat, enerzijds, slechts 80 pct. van de achterstallen, geregulariseerd in 2003, geacht worden in 2002 te zijn betaald en dat, anderzijds, enkel de achterstallige betalingen die uiterlijk op 30 april 2003 zijn uitgevoerd aan de bijzondere regeling worden onderworpen. Aldus wordt volgens haar slechts een gedeeltelijke neutralisatie van de negatieve fiscale gevolgen bereikt.

A.1.3. Als antwoord op de memorie van de Ministerraad wijst de verzoekende partij erop dat de bijzondere situatie waarin de belastingplichtigen op wie de bestreden bepaling van toepassing is zich bevinden, het gevolg is van het falen van de overheid. Die omstandigheid verantwoordt volgens haar evenwel niet dat een bijzondere categorie van belastingplichtigen fiscaal nadeliger wordt behandeld dan de andere belastingplichtigen die louter accidenteel achterstallen ontvangen.

Voorts betoogt de verzoekende partij dat de Ministerraad geen enkel bewijs voorlegt waaruit zou blijken dat de door hem aangehaalde redenen om de datum van 30 april 2003 te verantwoorden in aanmerking werden genomen bij de totstandkoming van de bestreden bepaling.

De verzoekende partij deelt de mening van de Ministerraad niet volgens welke het bedrag van 80 pct. niet willekeurig zou zijn vastgesteld, omdat ook bij het uitbetalen van de voorschotten een forfaitair gedeelte van 20 pct. werd ingehouden. De verzoekende partij merkt daarbij op dat de inhouding van 20 pct. voorschotten op zich niet verantwoordt waarom dezelfde 80/20-verhouding ook relevant en evenredig zou zijn voor de berekening van de uiteindelijk verschuldigde belastingen, niet op de voorschotten, maar op de bezoldigingen en vergoedingen. Bovendien is ook voor de 20 pct. inhouding op de voorschotten geen enkele verantwoording voorhanden. Ten slotte betoogt de verzoekende partij dat, in de hypothese dat de 80/20-verhouding zou zijn gekozen op grond van dezelfde verhouding, vastgesteld in artikel 3 van het koninklijk besluit van 22 juni 2001 « tot vaststelling van de modaliteiten volgens dewelke aan de personeelsleden van de lokale politie voorschotten of compensaties moeten worden gegeven », die keuze op een onwettige bepaling steunt. Volgens haar is dat koninklijk besluit onwettig, omdat de motivering voor de dringende nodzakelijkheid ervan, niet pertinent is.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.2. De Ministerraad wijst erop dat de bestreden bepaling een eenmalig karakter heeft en van toepassing is op de bijzondere situatie van de personeelsleden van de lokale politie die gedurende een gedeelte van of het gehele jaar 2002 voorschotten hebben ontvangen. Volgens hem vermocht de wetgever de fiscale gevolgen van die bijzondere toestand die geldt voor een bepaalde categorie van belastingplichtigen - ongeveer 20.000 personeelsleden - te regelen.

Met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding betoogt de Ministerraad dat bij de totstandkoming van de bestreden bepaling rekening werd gehouden met die bijzondere situatie en dat het noodzakelijk werd geacht een aantal nadelige gevolgen van de fiscale, gemeenrechtelijke regeling voor de berekening van de belasting op achterstallen weg te werken, inzonderheid wat betreft het verlies van de mogelijkheid om betalingen die recht geven op een belastingvermindering te verrekenen.

De Ministerraad betwist de zienswijze van de verzoekende partij dat de berekening van de belasting, overeenkomstig artikel 171 van het W.I.B. 1992, steeds voordeliger zou zijn. Die berekening zal volgens hem afhankelijk zijn van de persoonlijke situatie van elke belastingplichtige en van de belastingverminderingen waarop hij voor het belastbaar tijdperk 2002 aanspraak kan maken. Overigens bevinden de personeelsleden van de lokale politie die in 2002 voorschotten hebben ontvangen zich in een andere situatie dan de belastingplichtigen op wie de regeling van artikel 171 van het W.I.B. 1992 van toepassing is, nu die laatsten louter accidenteel worden geconfronteerd met de situatie dat er achterstallen worden uitbetaald.

Ten slotte is de datum van 30 april 2003 volgens de Ministerraad niet willekeurig vastgesteld, nu die datum is gekozen om rekening te houden met, enerzijds, de daadwerkelijke uitvoerbaarheid van de berekeningsaanpassing door de bevoegde diensten en, anderzijds, de mogelijkheid voor de betrokken personeelsleden van de lokale politie om hun belastingaangifte voor het jaar 2002 (aanslagjaar 2003) tijdig in te dienen. Het tarief van 80 pct. is volgens hem evenmin willekeurig bepaald : uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat bij het uitbetalen van de voorschotten werd beslist een forfaitair gedeelte van 20 pct. in te houden. Dezelfde verhouding werd in de bestreden bepaling overgenomen.

- B -

B.1. De verzoekende partij, inspecteur van politie, vordert de vernietiging van artikel 408 van de programmawet (I) van 24 december 2002 wegens schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, neergelegd in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

De bestreden bepaling, opgenomen in het hoofdstuk met het opschrift « Regularisatie van de belastbare bezoldigingen en vergoedingen van personeelsleden van de lokale politie », luidt :

« Voor de toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 worden de belastbare bezoldigingen en vergoedingen van de personeelsleden van de lokale politie waarvoor de berekening of regularisatie voor de niet geregulariseerde maanden van het jaar 2002 door het ‘ sociaal secretariaat van de geïntegreerde politie, gestructureerd op twee niveaus ’ in het jaar 2003 uiterlijk op 30 april 2003 wordt uitgevoerd, geacht ten belope van 80 pct. te zijn betaald of toegekend in het jaar 2002. »

Bij de artikelen 299 en 300 van de programmawet van 22 december 2003 (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 2003, eerste editie) werd de datum van 30 april 2003 vervangen door de datum van 31 december 2003, en dit met ingang van 10 januari 2003.

B.2. In zoverre de verzoekende partij een verschil in behandeling aanvoert dat door de bestreden bepaling, in samenhang gelezen met artikel 171, 5°, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), « impliciet maar zeker » zou worden gemaakt tussen de personeelsleden van de lokale politie die in 2003 met achterstallen worden geconfronteerd, enerzijds, en andere belastingplichtigen die in datzelfde jaar met achterstallen worden geconfronteerd en die aan het voormelde artikel 171, 5°, b), worden onderworpen, anderzijds, kan het Hof dat verschil in behandeling niet in aanmerking nemen. De bestreden bepaling is immers uitsluitend van toepassing op een beperkte, bijzondere categorie van belastingplichtigen, namelijk de personeelsleden van de lokale politie, terwijl de regeling,

waarin artikel 171, 5°, b), van het W.I.B. 1992 voorziet, voor alle belastingplichtigen geldt die zich in de in die bepaling omschreven voorwaarden bevinden. Een specifieke regeling van de fiscale behandeling van achterstallen die op een bepaalde categorie van belastingplichtigen van toepassing is - te dezen de bestreden bepaling - kan evenwel niet in samenhang worden gelezen met een algemene regeling die voor alle belastingplichtigen geldt om daaruit een verschil in behandeling af te leiden dat aan de specifieke regeling zou zijn toe te schrijven. Bijgevolg beperkt het Hof zijn onderzoek tot het verschil in behandeling dat rechtstreeks uit de bestreden bepaling voortvloeit.

B.3. In de parlementaire voorbereiding werd de bestreden bepaling als volgt toegelicht :

« In uitvoering van de artikelen 248*decies*, 248*duodecies* en 257*quinquies* van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, werden aan personeelsleden van het operationele kader van de lokale politie voorschotten uitgekeerd op de lonen en vergoedingen waarop zij recht hebben van zodra het nieuwe statuut ten volle in werking is getreden (koninklijk besluit van 22 juni 2001 tot vaststelling van de modaliteiten volgens dewelke aan de personeelsleden van de lokale politie voorschotten of compensaties moeten worden gegeven).

De definitieve regeling van de lonen en vergoedingen gebeurt op grond van inlichtingen die door de bevoegde lokale diensten worden bezorgd aan het ' Sociaal secretariaat van de geïntegreerde politie, gestructureerd op twee niveaus ' (sociaal secretariaat GPI) (uitvoering van artikel 140*quater*, 1° lid en 257*quater* van de genoemde wet).

Het sociaal secretariaat GPI bezorgt op zijn beurt de vereiste gegevens aan de Centrale Dienst voor Vaste Uitgaven (CDVU). Die dienst moet instaan voor onder meer de betaling van de nettolonen en vergoedingen en het naleven van de fiscale en sociale verplichtingen.

Van zodra de overname van de gegevens betreffende de personeelsleden van de lokale politie van een zone door het sociaal secretariaat GPI gebeurt in een welbepaalde maand, verlopen de berekeningen van de lonen voor die welbepaalde zone volgens de normale regels.

Aangezien de lokale politie van de politiezones vaak maar in het jaar 2002 is ingesteld, en de gegevens betreffende de personeelsleden van de gemeentepolitie niet of slechts gedeeltelijk konden worden overgenomen en/ of geregulariseerd door het sociaal secretariaat GPI, zal de CDVU voor een groot deel van de betrokken personeelsleden slechts ten vroegste in 2003 de volgende taken kunnen uitvoeren :

- de nodige berekeningen inzake de werkelijk uit te betalen lonen en vergoedingen;
- de storting en aangifte van de ingehouden bedrijfsvoorheffing.

De gevolgen van het feit dat een deel van het personeel pas in 2003 de regularisatie van de wedden, toelagen en vergoedingen zal ontvangen, zijn onder andere :

— dat de personeelsleden van de betrokken lokale politie gedurende een gedeelte of gans het jaar 2002 geen belastbare bezoldigingen hebben ontvangen, niettegenstaande zij voorschotten op hun loon en vergoedingen hebben gekregen. Voorschotten zijn immers een vorm van leningen door de werkgever aan de werknemer en zijn geen belastbare bezoldigingen;

— dat in 2003 zowel de bezoldigingen van 2002 als van 2003 als belastbare inkomsten moeten worden aangegeven. Daardoor worden de belastingen die normaal over twee jaar zijn gespreid, in eenmaal gevorderd;

— dat aftrekbare bestedingen niet in mindering kunnen worden gebracht op het vlak van de personenbelasting;

— dat betalingen die recht geven op een belastingvermindering voor het lange termijnsparen of het bouwsparen, niet kunnen worden verrekend.

Artikel 388 [thans 408] beoogt de negatieve fiscale gevolgen van die toestand te verhelpen, door alle van 1 januari tot 30 april 2003 uitgevoerde berekeningen en/of regularisaties van nog niet geregulariseerde maanden van 2002 te behandelen alsof ze zijn betaald of toegekend in het jaar 2002 en dit ten belope van 80 % van de regularisaties.

Op die manier zullen de betrokken personeelsleden voor aanslagjaar 2003, inkomsten van het jaar 2002, toch kunnen aanspraak maken op de fiscale voordelen voor aanslagjaar 2003 en zullen hun bezoldigingen van de jaren 2002 en 2003 niet in hetzelfde jaar worden belast.

Wat de 20 % betreft die niet wordt geacht te zijn betaald of toegekend in 2002, worden de normale fiscale regels toegepast, dat wil zeggen dat dit deel als achterstallen van het jaar 2002 die in 2003 zijn uitbetaald, samen met de belastbare inkomsten van het jaar 2003 zullen worden belast. » (*Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, DOC 50-2124/001 en DOC 50-2125/001, pp. 199-200)

B.4. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever met de bestreden bepaling beoogt een aantal nadelige fiscale gevolgen te verhelpen voor de personeelsleden van de lokale politie die pas in 2003 de regularisatie van hun wedden, toelagen en vergoedingen ontvangen, waarop zij in 2002 gerechtigd waren, doch gedurende een gedeelte van of het gehele jaar 2002 daarop slechts voorschotten hebben ontvangen. Daarom voorziet de bestreden bepaling erin dat de uiterlijk op 30 april 2003 uitgevoerde berekeningen of regularisaties voor de niet geregulariseerde maanden van het jaar 2002 worden geacht ten belope van 80 pct. te zijn uitgevoerd of toegekend in het jaar 2002.

De verzoekende partij is evenwel van oordeel dat de wetgever ten onrechte ervan is uitgegaan dat de bestreden maatregel gunstig is voor de personeelsleden van de lokale politie, nu zonder de invoering van die bepaling de betrokken personeelsleden aan de meer voordelige regeling van artikel 171, 5°, b), van het W.I.B. 1992 zouden zijn onderworpen.

Die zienswijze kan niet worden aangenomen. Nog afgezien van de omstandigheid dat de personeelsleden van de lokale politie die in 2002 voorschotten hebben ontvangen, zich in een andere situatie bevinden dan de belastingplichtigen op wie de regeling van het voormelde artikel 171, 5°, b), van toepassing is - laatstgenoemden worden veeleer uitzonderlijk met de betaling van achterstallen geconfronteerd -, is de berekening van de belasting mede afhankelijk van de concrete situatie van elke belastingplichtige en inzonderheid van de belastingverminderingen waarop hij voor het belastbaar tijdperk 2002 aanspraak kan maken.

B.5. De bestreden bepaling voert een verschil in behandeling in tussen de personeelsleden van de lokale politie naargelang de regularisatie van bepaalde achterstallen ofwel uiterlijk op 30 april 2003 ofwel na die datum wordt uitgevoerd.

Dat verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de datum van uitvoering van de regularisatie van de achterstallen.

Het criterium van onderscheid is relevant om de nagestreefde doelstelling te bereiken, nu kan worden aangenomen dat de datum van 30 april 2003 is vastgesteld om rekening te houden met de daadwerkelijke uitvoerbaarheid van de regularisaties door de betrokken diensten.

B.6. De bestreden maatregel is niet kennelijk onevenredig met de doelstelling die door de wetgever wordt nagestreefd.

De bestreden bepaling heeft een eenmalig karakter en werd aangenomen ten gevolge van administratieve moeilijkheden, te wijten aan de inwerkingstelling van de organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, met als gevolg dat in 2002 aan sommige personeelsleden slechts voorschotten op de bezoldigingen en vergoedingen werden toegekend.

Bovendien zou een volstrekt gelijke behandeling van alle personeelsleden van de lokale politie, wat de vaststelling van de datum van uitvoering van de regularisatie van de achterstallen betreft, de wetgever ertoe nopen na te gaan op welke datum voor welke belastingplichtige de regularisatie werd uitgevoerd. Gelet op de aanzienlijke administratieve kosten van een dergelijk onderzoek en op de relatief geringe fiscale gevolgen van de bestreden bepaling, vermocht de wetgever bij het bepalen van de datum van uitvoering van de

regularisatie gebruik te maken van categorieën die, zonder de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet te schenden, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen.

B.7. De verzoekende partij voert nog aan dat de bestreden bepaling op willekeurige wijze erin voorziet dat slechts 80 pct. van de achterstallen, geregulariseerd in 2003, geacht worden in 2002 te zijn betaald.

Onverminderd de vereenvoudigende benadering waarop in B.6, derde alinea, is gewezen, stelt het Hof vast dat bij het uitbetalen van de voorschotten dezelfde 80/20-verhouding werd gehanteerd, zodat de keuze voor het percentage van 80 in de bestreden bepaling niet zonder verantwoording is.

B.8. Het middel kan niet worden aangenomen.



Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 9 juni 2004.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts