

Rolnummer 5573
Arrest nr. 175/2013 van 19 december 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier F. Meersschant, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 4 februari 2013 in zake Richard Balaes tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 februari 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het enkel betrekking heeft op de door een overheid betaalde baten, met uitsluiting van die welke door privépersonen zijn betaald wanneer het gaat om baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde diensten en die niet zijn betaald in het jaar van de prestaties maar later in eenmaal worden vergoed ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Richard Balaes, wonende te 4020 Luik, Quai Mativa 34;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 23 oktober 2013 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. C. Verscheure *loco* Mr. L. Orban, advocaten bij de balie te Luik, voor Richard Balaes;
 - . Mr. I. Tasset, advocaat bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Nihoul en E. De Groot 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 Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Richard Balaes betwist voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de aanslag in de personenbelasting die te zijnen laste is ingekohierd voor het aanslagjaar 2008. Hij eist de toepassing van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), terwijl de administratie van mening is dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van die bepaling.

Het geschil betreft een bedrag van dertigduizend euro dat, volgens de verzoeker, afzonderlijk zou moeten worden belast, aangezien het geen inkomsten van het lopende jaar betreft, maar wel een vergoeding van diensten die als advocaat zijn verleend in het kader van een geschil dat zeventien jaar heeft geduurd. De administratie is van mening dat het de verzoeker vrijstond de betaling van voorschotten te verkrijgen om het ongemak op te vangen van een betaling die pas op het einde van het dossier plaatsheeft, vooral omdat de vaststelling en de termijnen van de betalingen uitsluitend afhangen van de wil van de partijen.

Na rekening te hebben gehouden met de arresten nrs. 36/2004 van 10 maart 2004 en 38/2005 van 16 februari 2005 is de Rechtbank van mening dat het voor het oplossen van het geschil niet zonder belang is aan het Grondwettelijk Hof een prejudiciële vraag te stellen over de door de verzoeker aangevoerde discriminatie binnen de categorie van beoefenaars van vrije beroepen, namelijk tussen diegenen die erelonen van een overheid ontvangen en diegenen die erelonen ontvangen van andere schuldenaars, met name particulieren.

De Rechtbank is van mening dat aan het Grondwettelijk Hof bijgevolg een vraag moet worden gesteld over de bestaanbaarheid van artikel 171, 6^o, van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre, wanneer de in artikel 23, § 1, 2^o, bedoelde baten betrekking hebben op diensten die zijn geleverd gedurende een periode van meer dan twaalf maanden en het bedrag ervan niet is betaald in de loop van het jaar van de prestaties, maar later in eenmaal is geregeld, alleen die welke door een overheid zijn betaald een afwijkende belastingregeling genieten.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van Richard Balaes

A.1.1. Richard Balaes merkt in de eerste plaats op dat niet kan worden betwist dat het voordeel van de afzonderlijke belasting waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, is voorbehouden aan de erelonen van een advocaat die door een overheid worden betaald. Hij heeft dat voordeel dus niet kunnen genieten, vermits de in het geding zijnde erelonen door een particulier zijn betaald.

A.1.2. Richard Balaes herinnert vervolgens eraan dat het Grondwettelijk Hof zich reeds over de in het geding zijnde bepaling heeft uitgesproken in zijn arresten nrs. 185/2002 van 11 december 2002, 36/2004 van 10 maart 2004 en 38/2005 van 16 februari 2005. De in de onderhavige zaak gestelde prejudiciële vraag is evenwel niet overwogen, noch beslecht door het Hof.

Richard Balaes is van mening dat men in de huidige stand van zaken niet inziet om welke reden de in het geding zijnde bepaling het voordeel van de afzonderlijke belasting beperkt tot de door een overheid betaalde erelonen. Integendeel, wanneer men het doel van die bepaling, alsook de context ervan onderzoekt, lijkt de ingevoerde beperking duidelijk discriminerend. De in het geding zijnde bepaling is in het Wetboek van de inkomstenbelastingen ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering. Tijdens de parlementaire voorbereiding van die wet heeft de minister van Financiën verklaard dat de regeling niet op de privé-erelonen kan worden toegepast, daar de regel nog steeds de annualiteit van de belasting is en daar de betalingen in de privésector bovendien kunnen worden geregeld volgens de levering van de prestaties en de belangen van beide partijen. Richard Balaes is van mening dat die uitleg de in het geding zijnde discriminatie niet kan verantwoorden. Hij ziet niet in hoe de regel van de annualiteit van de belasting de toepassing van de afzonderlijke belasting op de door particulieren betaalde erelonen zou kunnen beletten, voor zover aan de andere voorwaarden is voldaan. Vervolgens is hij van mening dat de contractuele vrijheid van de partijen ten aanzien van de opeenvolgende betalingen van voorschotten en daarna van erelonen niet overeenstemt met de werkelijkheid, aangezien de privésector vaak, gelet op het economische belang ervan, in staat is zijn visie op te leggen aan de advocaten die hij raadpleegt en aangezien, in sommige gevallen, een gespreide inning gewoonweg niet mogelijk is. De aangevoerde verantwoording houdt dus geen rekening met de economische werkelijkheid en met de wijze waarop de zaken in de praktijk gebeuren. Richard Balaes is ten slotte van mening dat de toepassing, op de door de particulieren betaalde erelonen, van de afzonderlijke belasting het mogelijk zou maken rekening te houden met de materiële omstandigheden die vaak vrijwillig of *de facto* worden opgelegd aan de advocaten door

de particulieren die hen raadplegen. Richard Balaes besluit dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. De Ministerraad is in hoofdorde van mening dat de gestelde vraag ontkennend dient te worden beantwoord, omdat daarin niet de verschillende categorieën van personen worden geïdentificeerd waarvan één een discriminerende behandeling zou ondergaan. Te dezen wordt enkel één categorie van personen, de houders van baten, vermeld. Zij kunnen zonder onderscheid worden geconfronteerd met een vertraagde betaling van hun erelonen door een overheid of een particulier, zonder daarom in een vergelijkbare situatie te verkeren, rekening houdend met de bijzondere juridische aard van de openbare schuldenaar, die beschikt over zeer grote prerogatieven van het gemeen recht en over voorrechten verbonden aan zijn opdracht van algemeen belang, hetgeen de toepassing van afzonderlijke stelsels verantwoordt. De Ministerraad steunt in dat opzicht op verschillende arresten van het Hof en besluit dat de categorieën van personen die op discriminerende wijze zouden zijn behandeld, niet met elkaar vergelijkbaar zijn.

A.2.2. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat « de gestelde vraag ontkennend dient te worden beantwoord, omdat de bekritiseerde bepaling een objectieve en redelijke verantwoording inhoudt die beantwoordt aan de door de wetgever beoogde doelstelling ». Steunend op de parlementaire voorbereiding van de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering is de Ministerraad van mening dat de wetgever ervan uitging dat het voordeel van de afzonderlijke belasting niet diende te worden uitgebreid tot alle in artikel 23, § 1, 2°, van het WIB 1992 bedoelde baten, gelet op het feit dat, enerzijds, de betaling van de baten en erelonen in de regel aan voorwaarden kon worden onderworpen volgens de levering van de prestaties en door de wil van de partijen, en, anderzijds, diende te worden vermeden dat de partijen overeenkomen om inkomsten onder te brengen bij bepaalde aanslagjaren teneinde de fiscale last te beperken.

De Ministerraad herinnert vervolgens aan het arrest nr. 38/2005 van het Grondwettelijk Hof. Hij is van mening dat de situatie van de houder van baten wiens erelonen met vertraging zijn betaald, geen voldoende uitzonderlijk karakter vertoont om, in de ogen van de wetgever, de uitbreiding van de afwijkende regeling waarin de in het geding zijnde bepaling voorziet, te verantwoorden.

De Ministerraad merkt eveneens op dat de wetgever, door het gebruik van de woorden « door toedoen van de overheid », vanaf het begin de gevolgen heeft overwogen die de begunstigen van door de overheid uitgekeerde bezoldigingen ondergaan wegens de toepassing van de regels inzake het recht van het openbaar ambt die noodzakelijkerwijs regularisaties met zich meebrengen wegens de specifieke voorwaarden van het administratief besluitvormingsproces. Volgens het Hof van Cassatie betekenen die bewoordingen dat de niet-tijdige betaling of toekenning van bezoldigingen te wijten moet zijn aan een fout of aan een nalatigheid van de overheid (Cass., 23 april 2010, *Arr. Cass.*, 2010, nr. 277).

De Ministerraad is van mening dat het verschil in behandeling eveneens wordt verantwoord door het gegeven dat de overheid het algemeen belang dient en optreedt in het economisch leven met de prerogatieven van de overheid. De voorwaarden inzake het sluiten van overeenkomsten met de overheid zijn meestal ingegeven door bijzondere technieken en de betalingen zijn onderworpen aan talrijke beperkingen, waaronder de verplichtingen van budgettaire aard. De Ministerraad onderstreept eveneens dat de wijzen van invordering jegens publiekrechtelijke rechtspersonen radicaal verschillen van de wijzen van invordering van schuldvorderingen op privépersonen, gelet op de immuniteit van tenuitvoerlegging die de overheid geniet op grond van het beginsel van de continuïteit van de openbare dienst. Zoals het Hof heeft opgemerkt in zijn arrest nr. 95/2007 van 27 juni 2007 vermocht de wetgever rekening te houden met het bijzondere karakter van de overheid als schuldeiser of schuldenaar.

De Ministerraad onderstreept ten slotte dat het niet aan het Grondwettelijk Hof staat zich uit te spreken over het opportune karakter van een wet, aangezien « de in het geding zijnde bepaling geen enkel verschil in behandeling teweegbrengt dat niet objectief en redelijk verantwoord zou zijn ».

- B -

B.1. Artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) bepaalt :

« In afwijking van de artikelen 130 tot 168, zijn afzonderlijk belastbaar, 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 :

[...]

6° tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten :

[...]

- de in artikel 23, § 1, 2°, vermelde baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan 12 maanden geleverde diensten en die door toedoen van de overheid niet betaald zijn in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, en zulks uitsluitend voor het evenredige deel dat een vergoeding van 12 maanden prestaties overtreft;

[...] ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt aan het Hof of die bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre zij enkel betrekking heeft op de door een overheid betaalde baten, met uitsluiting van die welke door particulieren zijn betaald, wanneer het gaat om baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan 12 maanden geleverde diensten en waarvan het bedrag niet is betaald in het jaar van de prestaties maar later in eenmaal is geregeld.

B.3. Uit de elementen van de zaak en de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil betrekking heeft op een bedrag dat, volgens de verzoeker, afzonderlijk zou moeten worden belast, aangezien het geen inkomsten van het lopende jaar betreft, maar een vergoeding van de diensten die als advocaat zijn verleend in het kader van een geschil dat zeventien jaar heeft geduurd.

B.4.1. Bij het voormelde artikel 171, 6°, tweede streepje, wordt het voordeel van een afzonderlijke aanslagvoet toegekend aan de belastingplichtige zelfstandigen die de erin beoogde baten aangeven die door toedoen van de overheid niet zijn betaald in het jaar van de prestaties.

B.4.2. Artikel 171 voert aldus een verschil in behandeling onder de belastingplichtige zelfstandigen in door hun het voordeel van een afzonderlijke aanslagvoet alleen toe te kennen wanneer de baten betrekking hebben op diensten die zijn geleverd gedurende een periode van meer dan twaalf maanden en waarvan het bedrag, door toedoen van de overheid, niet is betaald in het jaar van de prestaties, maar in eenmaal is geregeld. Het voordeel van die afzonderlijke aanslagvoet wordt niet toegekend wanneer die baten betrekking hebben op dergelijke diensten waarvan de betaling op dezelfde wijze door particulieren is gebeurd.

B.5. Hoewel de belastingplichtige zelfstandigen die baten aangeven waarvan het bedrag niet is betaald in de loop van het jaar van de prestaties maar in eenmaal is geregeld, verschillend worden behandeld naargelang die regeling plaatsheeft door toedoen van de overheid dan wel een particulier, vormen die twee categorieën van belastingplichtigen evenwel voldoende vergelijkbare categorieën. Die belastingplichtigen bevinden zich immers in verschillende situaties die echter niet voldoende uiteenlopend zijn om te besluiten tot hun niet-vergelijkbaarheid ten aanzien van de aanslagvoet van hun inkomsten.

B.6. Artikel 171 van het WIB 1992 wijkt, voor de daarin opgesomde inkomsten, af van het principe van de globalisatie, 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 artikel 6 van het WIB 1992 opgesomde categorieën, namelijk 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 WIB 1992 vermelde aftrekbare bestedingen. Op die som wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 130 en volgende, evenwel nadat enkele bewerkingen zijn uitgevoerd.

Artikel 171 van het WIB 1992 stelt een bijzondere berekeningswijze voor 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.7. Met artikel 93 van het vroegere Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat het in het geding zijnde artikel 171 is geworden, 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).

B.8. Artikel 171, 6°, tweede streepje, gaat uit van een soortgelijke bedoeling. In de memorie van toelichting bij de wet tot economische heroriëntering van 4 augustus 1978 (waarbij het voormelde artikel 93 gewijzigd werd) wordt het volgende aangegeven :

« De erelonen en andere baten die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde prestaties en die, wegens het feit van de openbare overheid, niet betaald worden in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, worden in de huidige stand van de wetgeving belast als een inkomen van het jaar waarin ze worden ontvangen, met toepassing van het normaal belastingtarief.

Om zulks te verhelpen wordt voorgesteld op dergelijke erelonen en baten een stelsel toe te passen analoog met datgene wat thans reeds geldt voor het ‘ vervroegd vakantiegeld ’ van de bedienden.

Het komt er in feite op neer dat achterstallige erelonen, enz., belast zullen worden tegen het tarief dat normaal toegepast zou worden voor een ereloon van twaalf maanden prestaties » (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415/1, pp. 33 en 34).

In het verslag van de Senaatscommissie wordt gepreciseerd :

« [Hoofdstuk II] regelt het probleem van de taxatie der erelonen die door de overheid betaald worden aan de beoefenaars van vrije beroepen voor prestaties geleverd tijdens een periode van meer dan twaalf maanden.

Om de overbelasting te vermijden, die te wijten is aan de progressiviteit van de belastingtarieven, zal het gedeelte van de erelonen dat een bedrag van twaalf maand prestaties overtreft, afzonderlijk belast worden tegen hetzelfde tarief als het geheel van de andere belastbare inkomens » (*ibid.*, nr. 415/2, p. 51).

In de Senaatscommissie gaf de minister de volgende toelichting :

« Erelonen, die betrekking hebben op prestaties die over meer dan twaalf maanden worden geleverd en die, wegens de openbare overheid, niet in het jaar van de prestaties worden betaald maar in éénmaal worden vergoed, worden thans belast voor het jaar waarin ze zijn uitbetaald en het progressief belastingtarief wordt zonder mildering toegepast.

In artikel 51 van het ontwerp wordt voorgesteld een stelsel toe te passen analoog aan datgene dat thans reeds geldt voor het vervroegd vakantiegeld van de bedienden; voortaan zullen die erelonen worden gesplitst in twee delen :

a) Een eerste deel dat overeenstemt met twaalf maanden prestaties en dat bij de andere inkomsten van het jaar zal worden gevoegd en er samen mee zal worden belast;

b) Een tweede deel - de rest - dat zal worden belast tegen hetzelfde tarief als toegepast op het inkomen *sub a*).

[...]

Dit stelsel bestaat reeds voor het vervroegd vakantiegeld van een bediende die de onderneming verlaat.

Het stelsel kan niet toegepast worden voor privé-erelonen want de regel blijft nog altijd de annaliteit van de belasting. Bovendien is men in de privé-sector vrij de betalingen te regelen volgens de levering van de prestaties en volgens de belangen van de beide partijen. Het is overbodig dat de wetgever nog bijkomende faciliteiten schept op grond van louter fiscale overwegingen voor één der partijen » (*ibid.*, nr. 415/2, pp. 71 en 72).

Een amendement dat ertoe strekte de woorden « door toedoen van de overheid » te schrappen, werd zowel in de Senaat (*ibid.*, p. 74) als in de Kamer van volksvertegenwoordigers (*Parl. St.*, Kamer, 1977-1978, nr. 470/9, p. 30) om de volgende motieven verworpen :

« De Minister herinnert eraan dat sedert lang om de in artikel 51 vervatte maatregel wordt gevraagd en dat daardoor een grotere gelijkheid onder de belastingplichtigen wordt geschapen. De Minister spreekt zich dan tegen het amendement uit. Hij wijst erop dat de privé sector inzake betalingen aan andere regels onderworpen is dan de overheid en dat daar de betalingen gemakkelijk in de tijd te spreiden zijn. De Minister zegt ten slotte dat ' openbare overheid ' zeer ruim is opgevat (*cfr.* verslag van de Senaat, blz. 73) » (*ibid.*, p. 30).

B.9. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale zaken.

Het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken verbiedt de wetgever niet een fiscaal voordeel toe te kennen aan sommige belastingplichtigen, op voorwaarde dat het aldus ingevoerde verschil in behandeling redelijk kan worden verantwoord.

B.10. Het in B.4.2 omschreven verschil in behandeling is redelijkerwijs verantwoord in het licht van het door de wetgever nagestreefde doel, zoals blijkt uit de in B.8 aangehaalde parlementaire voorbereiding. De wetgever heeft immers rekening gehouden met de bijzondere situatie van de houders van baten die niet tijdig zijn betaald door toedoen van een overheid, wegens het bijzondere karakter van die overheid als schuldenaar, de specifieke regels die van toepassing zijn op de overheden inzake de betaling en de daaruit voortvloeiende vertragingen. De wetgever heeft overigens rekening ermee gehouden dat de betalingen door particulieren gemakkelijker in de tijd kunnen worden gespreid volgens de levering van de prestaties, volgens de akkoorden die de partijen onderling bereiken, en heeft, teneinde misbruiken te voorkomen, niet gewild dat de partijen een fiscaal voordeel kunnen halen uit een betalingsachterstand. De wetgever vermocht bijgevolg rechtmatig te oordelen dat hij een vertraging alleen fiscaal moest compenseren wanneer die toe te schrijven is aan een overheid.

B.11. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 19 december 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels