

Rolnummer 6054
Arrest nr. 7/2015 van 22 januari 2015

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2008, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 29 september 2014 in zake Werner De Clippel en Melinda Capalad tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 oktober 2014, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (versie aanslagjaar 2008) het gelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat conform deze bepaling de vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid waarvan de uitbetaling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, slechts dan afzonderlijk belast worden, meer bepaald tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad, als deze vergoedingen toekomen aan werknemers vallende onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut, terwijl vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid die toekomen aan andere belastingplichtigen, zoals zelfstandige ondernemers of beoefenaars van vrije beroepen, in dezelfde omstandigheden, enkel tegen het progressieve tarief kunnen belast worden ? ».

Op 22 oktober 2014 hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en P. Nihoul, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen het onderzoek van de zaak af te doen met een arrest gewezen op voorafgaande rechtspleging.

Memories met verantwoording zijn ingediend door :

- Werner De Clippel en Melinda Capalad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Lefebvre, advocaat bij de balie te Leuven;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent.

De bepalingen van voormelde bijzondere wet met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

Werner De Clippel en Melinda Capalad hebben voor de verwijzende rechter een beroep ingesteld tegen de beslissing van de fiscale administratie waarbij een aanslag werd gevestigd in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2008. Zij betwisten de aanslag in zoverre die betrekking heeft op de heffing op de door Werner De Clippel verkregen vergoeding voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid die hij in zijn hoedanigheid van zelfstandige heeft ontvangen.

Hij had een verzekeringsovereenkomst « gewaarborgd inkomen 25u/24 » met verzekeraar Securex gesloten, die echter niet wenste tegemoet te komen naar aanleiding van een ongeval waarbij Werner De Clippel tijdelijk arbeidsongeschikt werd. Hij startte een gerechtelijke procedure waarbij Securex tot het betalen van een provisionele vergoeding werd veroordeeld. De fiscale administratie heeft die vergoeding als een vervangingsinkomen tegen het progressief tarief belast.

De eisende partijen voeren aan dat het vervangingsinkomen dat Werner De Clippel van Securex heeft ontvangen aan de voorwaarden voldoet waarin artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) voorziet, zodat het tegen een afzonderlijk tarief dient te worden belast.

Volgens de fiscale administratie is artikel 171, 5°, b, van het WIB 1992 niet van toepassing op bezoldigingen van bestuurders, zoals Werner De Clippel. Het zou wel op vervangingsinkomens voor werknemers kunnen worden toegepast.

Na verwezen te hebben naar het arrest nr. 36/2005 van 16 februari 2005, stelt de verwijzende rechter de voormelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. In hun conclusies, genomen met toepassing van artikel 72 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, waren de rechters-verslaggevers van oordeel dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht aan het Hof voor te stellen om de zaak af te doen met een arrest van onmiddellijk antwoord. Om dezelfde redenen als in het arrest nr. 36/2005 van 16 februari 2005 zijn uiteengezet, waren zij van oordeel dat de thans in het geding zijnde bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.2. In hun memorie met verantwoording betogen Werner De Clippel en Melinda Capalad dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord, om dezelfde redenen als die welke in het arrest nr. 36/2005 zijn vermeld.

De in het geding zijnde bepaling voert een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen in, naargelang zij een bezoldiging dan wel winsten of baten genieten, zonder dat dat verschil redelijk kan worden verantwoord. In zoverre vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van inkomsten, waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, worden uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 171, 5°, b, van het WIB 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2008, schendt die bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.3. In zijn memorie met verantwoording wijst de Ministerraad erop dat het arrest nr. 36/2005 betrekking heeft op winsten, terwijl het te dezen gaat om inkomsten van bestuurders. Niettegenstaande dat verschil is de Ministerraad van oordeel de in het geding zijnde bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, om dezelfde redenen als die welke in dat arrest zijn uiteengezet. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2008, dat 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 :

[...]

5° 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 :

[...]

b) bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen als vermeld in de artikelen 31 en 34, waarvan de uitbetaling of de toekenning door toedoen van de overheid of wegens het bestaan van een geschil slechts heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben; ».

B.2. De verwijzende rechter vraagt of de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij erin voorziet dat de vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid waarvan de uitbetaling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil, heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, slechts dan afzonderlijk worden belast, meer bepaald tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad, als die vergoedingen toekomen aan werknemers die onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut ressorteren, terwijl vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid die toekomen aan andere belastingplichtigen, zoals zelfstandige ondernemers of beoefenaars van vrije beroepen, in dezelfde omstandigheden, enkel tegen het progressieve tarief kunnen worden belast.

B.3. Bij zijn arrest nr. 36/2005 van 16 februari 2005 heeft het Hof uitspraak gedaan over artikel 93, § 1, 3°, b, van het WIB 1964, dat een soortgelijke inhoud heeft als de thans in het geding zijnde bepaling.

Bij dat arrest oordeelde het Hof dat artikel 93, § 1, 3°, b, van het WIB 1964 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in zoverre van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten, waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben :

« B.4.2. De werkingssfeer van de in het geding zijnde bepaling wordt beperkt door, enerzijds, de verwijzing naar de in artikel 20, 2°, a, en 5°, van het W.I.B. 1964 bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen, en, anderzijds, door de voorwaarde dat de uitbetaling of de toekenning van de bedoelde inkomsten moet hebben plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, en dit door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil.

De in artikel 20, 2°, a, van het W.I.B. 1964 bedoelde bezoldigingen zijn de bezoldigingen van werknemers vallende onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut, waartoe, naar luid van artikel 26, tweede lid, 3°, van het W.I.B. 1964, de vergoedingen behoren die verkregen zijn als volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen.

Vergoedingen die worden verkregen als volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten, baten en van andere bezoldigingen dan die bedoeld in artikel 20, 2°, a, van het W.I.B. 1964 vallen niet onder het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling.

B.4.3. Uit de voorgelegde feiten en de motivering van het verwijzingsvonnis blijkt dat het geschil dat hangende is voor de verwijzende rechter betrekking heeft op vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten.

Het Hof dient zich bijgevolg uit te spreken over de grondwettigheid van de in het geding zijnde norm, enkel in zoverre de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten.

B.5. Er bestaan fundamentele verschillen tussen zelfstandigen en werknemers inzake de belastingstelsels die op hen van toepassing zijn. Door die verschillen is het niet mogelijk die categorieën van personen in alle opzichten te vergelijken. Niettemin kan het feit dat een vergoeding tot herstel van een tijdelijke derving van bedrijfsinkomsten door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil laattijdig wordt uitbetaald, vastgesteld of toegekend, zowel voor zelfstandigen als voor werknemers een ongunstige weerslag hebben op de te betalen belastingen. In dat opzicht kunnen zij worden geacht vergelijkbaar te zijn.

B.6. Artikel 93 van het W.I.B. 1964 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. 1964, 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, te weten het inkomen van onroerende goederen, het inkomen van roerende goederen en kapitalen, het beroepsinkomen en de diverse inkomsten, verminderd met de in de artikelen 71 en volgende van het W.I.B. 1964 vermelde aftrekbare lasten. Op die som wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 77 en volgende van hetzelfde Wetboek.

Artikel 93 van het W.I.B. 1964 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.7. Met artikel 93 van het W.I.B. 1964 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.8.1. Tot vóór de inwerkingtreding van het koninklijk besluit nr. 29 van 30 maart 1982 ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake het belasten van de vervangingsinkomsten’ werden, naar luid van artikel 93, § 1, 2^o, b, van het W.I.B. 1964, de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten onttrokken aan de globalisatie van de verschillende inkomstencategorieën en afzonderlijk belast tegen een bijzondere aanslagvoet, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedroeg dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de algemene aanslagregels op het geheel der belastbare inkomsten.

Daaruit volgt dat de wetgever, vóór de inwerkingtreding van het voormelde koninklijk besluit nr. 29, de bedoelde vergoedingen als ‘niet-periodieke inkomsten’ aanzag, waarvoor de progressiviteit van de belasting diende te worden afgeremd.

Vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen werden principieel niet onttrokken aan de globalisatie van de verschillende inkomstencategorieën, behoudens wanneer voldaan was aan de toepassingsvoorwaarden van de in het geding zijnde bepaling, meer bepaald wanneer de uitbetaling of de toekenning ervan door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil had plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hadden.

B.8.2. Bij het voormelde koninklijk besluit nr. 29 van 30 maart 1982 werd de regeling van de afzonderlijke aanslag van de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winsten opgeheven. In het verslag aan de Koning staat daaromtrent te lezen :

‘ De artikelen 1, 2, 3, 7 en 8 van dit ontwerp gaan om zo te zeggen verplicht samen met de wijziging van het stelsel : zij beogen een einde te stellen aan het thans bestaande verschil in behandeling - dat door niets is verantwoord - tussen de vergoedingen tot geheel of gedeeltelijk herstel van een tijdelijk verlies van bedrijfsinkomsten, naargelang zij “ winsten ” of “ baten ” dan wel “ bezoldigingen ” zijn (afzonderlijke aanslag voor de ene en globalisatie voor de andere). ’ (*Belgisch Staatsblad*, 1 april 1982, p. 3733)

B.9. In zoverre de in het geding zijnde bepaling toepasselijk is op vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van de in artikel 20, 2^o, a, bedoelde bezoldigingen, maar niet op soortgelijke vergoedingen tot herstel van een tijdelijke derving van winsten, behoudt het W.I.B. 1964, zonder dat daarvoor een verantwoording wordt gegeven, ten dele het in het voormelde verslag aan de Koning afgekeurde verschil in behandeling. Dat is des te meer het geval nu, in tegenstelling tot de regeling inzake de ‘ tijdelijke ’ derving van inkomsten, de zelfstandigen voor de ‘ bestendige ’ derving van inkomsten wel op dezelfde manier worden behandeld als de werknemers.

B.10. Het feit dat er fundamentele verschillen bestaan tussen zelfstandigen, enerzijds, en werknemers, anderzijds, en meer specifiek het feit dat de inkomsten van de zelfstandigen van jaar tot jaar kunnen variëren, terwijl het loon van de werknemers vooraf wordt bepaald en doorgaans niet is onderworpen aan onzekere schommelingen kan, in tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, te dezen geen verantwoording vormen voor het verschil in behandeling. Het belastbaar inkomen wordt te dezen immers ook gevormd door vergoedingen ter vervanging van een tijdelijke derving van inkomsten die zowel voor zelfstandigen als voor werknemers van jaar tot jaar kunnen variëren ».

B.4. Om dezelfde redenen als die welke in het voormelde arrest nr. 36/2005 worden uiteengezet, is de thans in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.5. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 171, 5°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 2008, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van inkomsten, waarvan de vaststelling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 22 januari 2015.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen