



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 145/2022
van 10 november 2022
Rolnummer : 7688**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 59 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (aanslagjaren 2017 en 2018), gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, M. Pâques, T. Detienne, D. Pieters en S. de Bethune, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 24 november 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 december 2021, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 59 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 (zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2017 en 2018), aldus geïnterpreteerd dat bij de berekening van de 80%-grens steeds rekening moet worden gehouden met de extrawettelijke pensioenen die reeds buiten de onderneming werden opgebouwd (ook wanneer de onderneming geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid voorzien in artikel 35, § 3 KBWIB92 om de vroegere (maximaal 10 jaar) beroepswerkzaamheid buiten de onderneming te valoriseren), het gelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in de artikelen 10 en 11 alsmede de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, doordat het een onverantwoord onderscheid creëert tussen ondernemingen die in het kader van een individuele pensioentoezeggingsovereenkomst ten behoeve van hun bedrijfsleider premies storten, waarbij de ene onderneming de premies niet als beroepskost kan aftrekken omdat haar bedrijfsleider al gedeeltelijk een extrawettelijk pensioenkapitaal heeft opgebouwd buiten de onderneming, terwijl de andere onderneming de premies wel als beroepskost kan aftrekken omdat haar bedrijfsleider gedurende zijn volledige loopbaan bij deze onderneming werkzaam is, in acht genomen dat voor de beide bedrijfsleiders finaal (dus over een volledige beroepsloopbaan van 40 jaar) eenzelfde extrawettelijk pensioenkapitaal (dus van dezelfde omvang) wordt opgebouwd ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de bv « Carrix », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Hendrickx, advocaat bij de balie te Brussel;

- de vzw « Assuralia », de nv « AG Insurance », de nv « Allianz Benelux », de nv « AXA Belgium », de nv « Baloise Belgium », de nv « KBC Verzekeringen » en de cv « P&V Verzekeringen », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Huyghe en Mr. M. Krug, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. G. Leyns, advocaat bij de balie te Gent.

Bij beschikking van 13 juli 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet 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 1 augustus 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge de verzoeken van verschillende partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 22 augustus 2022 de dag van de terechtzitting bepaald op 21 september 2022.

Op de openbare terechtzitting van 21 september 2022 :

- zijn verschenen :

. Mr. C. Hendrickx, voor de bv « Carrix »;

. Mr. A. Huyghe en Mr. M. Krug, voor de vzw « Assuralia », de nv « AG Insurance », de nv « Allianz Benelux », de nv « AXA Belgium », de nv « Baloise Belgium », de nv « KBC Verzekeringen » en de cv « P&V Verzekeringen » (tussenkommende partijen);

. Mr. G. Leyns, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet 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 bodemgeskil

De bv « Carrix » sloot met ingang van februari 2016 ten gunste van haar bedrijfsleider, die haar sinds haar oprichting in 2006 had geleid, een individuele pensioentoezeggingsovereenkomst (hierna : IPT-overeenkomst). De onderneming besliste om in 2016 zowel een jaarlijkse recurrente premie te storten, als een premie ter compensatie voor de jaren gepresteerd in de onderneming vóór het afsluiten van de IPT-overeenkomst (de zogenaamde « backservice »). De jaarlijkse recurrente premie werd bepaald op 5 830,96 euro (met inbegrip van een premie aanvullende waarborg van 830,96 euro) en de premie ter compensatie voor de jaren gepresteerd in de onderneming vóór het afsluiten van de IPT-overeenkomst op 41 000 euro. In 2017 stortte de onderneming de recurrente premie van 5 830,96 euro. De onderneming bracht de betaalde premies in aftrek als beroepskosten voor de aanslagjaren 2017 en 2018.

Bij berichten van wijziging van 8 november 2019 inzake aanslagjaar 2017 en aanslagjaar 2018 verwierp de fiscale administratie de aftrek van de hiervoor vermelde premies wegens overschrijding van de 80 %-grens. Op 18 december 2019 en 13 januari 2020 vestigde de administratie ten laste van de onderneming een aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting. De onderneming diende tegen beide aanvullende aanslagen een gemotiveerd bezwaarschrift in. Bij administratieve beslissing van 20 maart 2020 werd het bezwaarschrift ingewilligd voor wat betreft het gedeelte van de premie aanvullende waarborg (830,96 euro) voor aanslagjaren 2017 en 2018. Voor het overige wees de administratie het bezwaarschrift af. Op 22 juni 2020 maakte de onderneming de zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zijnde de verwijzende rechter.

De verwijzende rechter stelt vast dat de partijen twisten over de aftrekbaarheid van de premies die de onderneming heeft gestort in het kader van de IPT-overeenkomst, en in het bijzonder over de berekeningsmethode van de 80 %-grens.

Artikel 59, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) bepaalt dat de werkgeversbijdragen en –premies, gestort ter uitvoering van een collectieve of individuele pensioentoezegging, slechts als beroepskosten worden afgetrokken op voorwaarde dat de wettelijke en bovenwettelijke uitkeringen naar aanleiding van de pensionering, uitgedrukt in jaarlijkse renten, niet meer bedragen dan 80 % van de laatste normale brutojaarbezoldiging en moeten die worden berekend op basis van de normale duur van een beroepswerkzaamheid. De fiscale administratie is de mening toegedaan dat bij de berekening van die 80 %-grens steeds moeten worden rekening gehouden met alle bovenwettelijke uitkeringen die reeds buiten de betrokken onderneming werden opgebouwd. Volgens de onderneming moet enkel met die uitkeringen worden rekening gehouden voor zover zij binnen de onderneming voor de bedrijfsleider worden gevaloriseerd met toepassing van artikel 35, § 3, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992.

Volgens de verwijzende rechter vloeit uit de interpretatie die de fiscale administratie aan artikel 59 van het WIB 1992 verleent, een ongelijke behandeling voort tussen twee categorieën van ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Zo leidt de visie van de administratie ertoe dat de premies die een onderneming stort in het kader van een IPT-overeenkomst ten behoeve van een bedrijfsleider die gedurende zijn volledige loopbaan bij de onderneming werkzaam is geweest wel aftrekbaar zijn, terwijl de premies die een onderneming stort ten behoeve van een bedrijfsleider die al een aanvullend pensioenkapitaal buiten de betrokken onderneming heeft opgebouwd niet aftrekbaar zijn.

Aangezien bij de verwijzende rechter de vraag rijst of dat verschil in behandeling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11, alsmede de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, beslist hij de hiervoor vermelde prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen.

III. In rechte

- A -

A.1.1. In zijn memorie stelt de Ministerraad dat bij de berekening van de 80 %-grens voor de aftrekbaarheid van werkgeversbijdragen en –premies die verband houden met aanvullende pensioentoezeggingen, rekening moet worden gehouden met het totale bedrag van de wettelijke pensioenen en van de op jaarbasis berekende extrawettelijke pensioenen. Volgens de Ministerraad vloeit uit artikel 59, § 1, eerste lid, 2°, en § 4, van het

WIB 1992 voort dat alle wettelijke en extrawettelijke pensioenen in aanmerking moeten worden genomen bij de toetsing aan de 80 %-grens en dus niet enkel de extrawettelijke pensioenen die tijdens de actuele beroepswerkzaamheid worden opgebouwd. Dat stemt ook overeen met de doelstelling van de wetgever, namelijk het vermijden dat met belastingvrijstelling abnormaal hoge pensioenkapitalen worden gevormd. Indien geen rekening zou worden gehouden met aanvullend pensioenkapitaal dat bij een vorige onderneming opgebouwd werd, kan er ten behoeve van een bedrijfsleider een groter aanvullend pensioenkapitaal worden opgebouwd via in de vennootschapsbelasting aftrekbare werkgeversbijdragen dan datgene waarin is voorzien bij artikel 59, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 1992, terwijl de doelstelling van de 80 %-grens net is om de opbouw van buitensporige pensioenen via fiscaal aftrekbare premies te vermijden.

A.1.2. Volgens de Ministerraad is de prejudiciële vraag niet dienstig voor het beslechten van het geschil ten gronde, en behoeft ze om die reden geen antwoord. Hij wijst erop dat voor de bedrijfsleider van de bv « Carrix » reeds een aanvullend pensioenkapitaal was opgebouwd dat in elk geval de 80 %-grens overschrijdt. Ook indien de bedrijfsleider een volledige loopbaan zou hebben gehad bij de onderneming, zou de fiscale aftrek van de premies in aanslagjaren 2017 en 2018 integraal verworpen zijn geweest.

De Ministerraad wijst er in zijn memorie van antwoord eveneens op dat de bv « Carrix » in haar memorie een tweede vermeende schending van het gelijkheidsbeginsel opwerpt, die zij afleidt uit een verschil in behandeling binnen de categorie van belastingplichtige ondernemingen die pensioenpremies storten ten behoeve van bedrijfsleiders die geen volledige loopbaan hebben bij hun huidige onderneming. Daarnaast lijkt de onderneming een schending van het rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel te suggereren. Verder stelt de Ministerraad dat de tussenkommende partijen menen dat er eveneens sprake is van een gelijke behandeling van verschillende situaties. In zoverre de bv « Carrix » en de tussenkommende partijen een schending aanvoeren ten aanzien van andere categorieën van ondernemingen of op basis van andere rechtsgronden, dient het Hof niet op de betrokken middelen in te gaan. Partijen kunnen de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vraag immers niet wijzigen. Tot slot wijst de Ministerraad er in zijn memorie op dat zowel de bv « Carrix » als de tussenkommende partijen niet artikel 59 van het WIB 1992 aan het Hof voorleggen, maar wel de wijze waarop de 80 %-grens moet worden toegepast. Aangezien de berekening van de 80 %-grens is opgenomen in artikel 35 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 (hierna : het KB/WIB 1992) en niet in een wetskrachtige norm, is de prejudiciële vraag onontvankelijk wegens onbevoegdheid van het Hof.

A.1.3. De Ministerraad is het met de verwijzende rechter eens dat de in de prejudiciële vraag opgenomen categorieën van belastingplichtigen zich in een gelijke situatie bevinden. Hij wijst erop dat, in tegenstelling tot wat de bv « Carrix » beweert, die twee categorieën van belastingplichtigen gelijk worden behandeld. Zowel een onderneming die premies stort ten behoeve van een bedrijfsleider die steeds bij haar werkzaam is geweest, als een onderneming die premies stort ten behoeve van een bedrijfsleider die al een aanvullend pensioenkapitaal buiten de onderneming heeft opgebouwd, moet rekening houden met in het verleden opgebouwde pensioenkapitalen (binnen of buiten de betrokken onderneming). Aangezien gelijke categorieën van belastingplichtigen gelijk worden behandeld, is er geen schending van het gelijkheidsbeginsel. Een eventuele weigering van fiscale aftrek is dan niet het gevolg van het feit dat de bedrijfsleider een onvolledige loopbaan heeft bij de onderneming waarvoor hij werkzaam is, maar van het feit dat de bedrijfsleider in het verleden al een aanvullend pensioenkapitaal heeft opgebouwd dat de totale 80 %-grens overschrijdt. Ook indien een bedrijfsleider binnen een onderneming wel een volledige loopbaan heeft, maar de opbouw van een aanvullend pensioen voornamelijk gebeurt via premies gestort tijdens de beginjaren van diens loopbaan of de bedrijfsleider in de beginjaren van zijn carrière een hogere bezoldiging zou genieten dan tijdens de eindjaren van zijn carrière, zullen in bepaalde gevallen geen fiscaal aftrekbare premies meer kunnen worden gestort tijdens de eindjaren van de carrière omdat de totale 80 %-grens reeds is bereikt.

A.2.1. De bv « Carrix » wijst erop dat algemeen, en dus ook door de fiscale administratie, werd aanvaard dat bij de berekening van de 80 %-grens voor de aftrekbaarheid van premies voor aanvullende pensioentoezeggingen ten behoeve van een bedrijfsleider, enkel rekening moet worden gehouden met de aanvullende pensioenkapitalen die binnen de betrokken onderneming worden opgebouwd. De onderneming leidt dit af uit de fiscale praktijk, de circulaire nr. Ci.RH.243/376.395 van 4 februari 1987, de administratieve commentaar bij artikel 59 van het WIB 1992, de rechtsleer en een advies van 22 juni 2004 van de zogenaamde « Werkgroep 80 %-regel », samengesteld uit leden van de commissie en de raad voor aanvullende pensioenen. Door een nieuwe interpretatie aan de berekening van de 80 %-grens te geven, miskent de fiscale administratie het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.

Volgens de bv « Carrix » bepaalt artikel 59, § 4, van het WIB 1992 bovendien niets over het al dan niet in aanmerking moeten nemen van voorheen opgebouwde aanvullende pensioenrechten.

A.2.2. De bv « Carrix » stelt dat er geen redelijke verantwoording bestaat voor het door de verwijzende rechter vastgestelde verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen die zich in een gelijke situatie bevinden. In het licht van de doelstelling van de wetgever bij de vaststelling van de 80 %-grens, namelijk het vermijden dat er met belastingvrijstelling abnormaal hoge pensioenkapitalen worden gevormd, is het irrelevant of de betrokken bedrijfsleiders tijdens hun loopbaan bij een of meerdere ondernemingen werkzaam zijn geweest. De grens waarboven een aanvullend pensioenkapitaal op de datum van pensionering, rekening houdend met de gehele loopbaan, overdreven kan worden geacht, is dezelfde. Het criterium van onderscheid, namelijk het al dan niet werkzaam zijn geweest in een of meerdere ondernemingen gedurende de loopbaan, is niet pertinent, noch adequaat om het doel van de wetgever te bereiken. Bovendien leidt artikel 59 van het WIB 1992 in zijn nieuwe interpretatie tot zeer nefaste gevolgen voor de arbeidsmobiliteit en de tewerkstelling van 45-plussers, waardoor het verschil in behandeling ook niet proportioneel is. De nefaste gevolgen zullen ten slotte nog groter zijn wanneer de bezoldiging van de bedrijfsleider in de huidige onderneming lager ligt dan de bezoldiging bij de vorige onderneming.

A.2.3. Volgens de bv « Carrix » creëert de nieuwe interpretatie van de 80 %-regel nog een tweede discriminatie, namelijk tussen ondernemingen die ten behoeve van hun bedrijfsleider maximaal tien jaren van voorheen buiten de onderneming uitgeoefende beroepswerkzaamheid valoriseren met toepassing van artikel 35, § 3, van het KB/WIB 1992 en ondernemingen die niet in een dergelijke valorisatie voorzien. De bv « Carrix » stelt dat, ten gevolge van de nieuwe interpretatie van artikel 59 van het WIB 1992, ondernemingen steeds alle aanvullende pensioenen die buiten de onderneming werden opgebouwd in aanmerking moeten nemen bij de berekening van de 80 %-regel, onafhankelijk van de vraag of zij loopbaanjaren die buiten de onderneming werden gepresteerd, hebben gevaloriseerd. Belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, worden zo gelijk behandeld. Ook voor die discriminatie bestaat volgens de bv « Carrix » geen objectieve en redelijke behandeling.

A.2.4. De bv « Carrix » stelt dat een grondwetsconforme interpretatie van artikel 59 van het WIB 1992 wordt bereikt als de bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat enkel de aanvullende pensioenkapitalen die overeenstemmen met de loopbaanjaren in een onderneming (al dan niet aangevuld met loopbaanjaren die buiten de onderneming werden gepresteerd maar ten belope van maximaal tien jaren worden gevaloriseerd), in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van de 80 %-grens voor de aftrekbaarheid van de door de onderneming betaalde premies.

A.2.5. Ten aanzien van de exceptie dat het beantwoorden van de vraag niet dienstig is voor het oplossen van het bodemgeschil, is de bv « Carrix » van oordeel dat de verwijzende rechter terecht heeft beslist een prejudiciële vraag te stellen aangaande artikel 59 van het WIB 1992. De nieuwe administratieve interpretatie van artikel 59 van het WIB 1992, dat op het bodemgeschil van toepassing is, heeft immers geleid tot een rechtsonzekere situatie.

A.3.1. In hun memorie van tussenkomst zetten de vzw « Assuralia », de nv « AG Insurance », de nv « Allianz Benelux », de nv « AXA Belgium », de nv « Baloise Belgium », de nv « KBC Verzekeringen » en de cv « P&V Verzekeringen » (hierna : de tussenkomende partijen) uiteen dat de 80 %-grens in een plafond voorziet voor het bedrag van het extrawettelijk pensioen dat mag worden opgebouwd via fiscaal aftrekbare pensioenpremies. De som van het wettelijk en extrawettelijk pensioen van de begunstigde mag namelijk bij pensionering niet meer bedragen dan 80 % van de laatste normale brutojaarbezoldiging voor oppensioenstelling. Een van de parameters die in acht dienen te worden genomen bij de berekening van de 80 %-grens, is de loopbaanbreuk. Overeenkomstig artikel 35, § 2, 2°, van het KB/WIB 1992 bestaat de teller van de breuk in het door de bedrijfsleider werkelijk gepresteerd en nog te presteren aantal jaren van de normale duur van de beroepswerkzaamheid in de onderneming waarin hij werkzaam is, en de noemer in het aantal jaren van de normale duur van de beroepswerkzaamheid (dit is 40 jaar). Wanneer de betrokken bedrijfsleider niet de gehele loopbaan bij dezelfde onderneming werkzaam is geweest, mag de onderneming overeenkomstig artikel 59, § 1, derde lid, van het WIB 1992 *juncto* artikel 35, § 3, van het KB/WIB 1992, bij de teller maximaal tien jaren van vroegere werkzaamheid opnemen. De in die gevaloriseerde loopbaanjaren opgebouwde aanvullende pensioenkapitalen dienen dan in aanmerking te worden genomen voor de berekening van de 80 %-grens.

De tussenkomende partijen stellen dat het bij de bepaling van de teller van de loopbaanbreuk hoogst relevant is of de betrokken bedrijfsleider al dan niet binnen dezelfde onderneming professioneel actief is geweest gedurende de volledige loopbaan. Als dat het geval is, is de teller van de loopbaanbreuk gelijk aan de noemer ervan. Indien dat niet het geval is, kunnen door de onderneming waarin de bedrijfsleider momenteel actief is optioneel maximaal tien jaren van de vroegere loopbaan in een andere onderneming worden opgenomen in de teller van de loopbaanbreuk.

Volgens de tussenkomenende partijen stelt artikel 59, § 4, van het WIB 1992 niets uitdrukkelijk over het al dan niet in aanmerking moeten nemen van pensioenovereenkomsten die werden gesloten in het kader van een vroegere beroepswerkzaamheid uitgeoefend bij een vorige onderneming. Ze wijzen erop dat uit de praktijk van de fiscale administratie en een advies van 22 juni 2004 van de « Werkgroep 80 %-regel » blijkt dat een onderneming bij de berekening van de 80 %-grens geen rekening moet houden met een eventuele pensioenopbouw ten gunste van de bedrijfsleider bij een voorgaande onderneming. Door aan artikel 59 van het WIB 1992 een nieuwe interpretatie te verlenen, schendt de fiscale administratie het rechtszekerheidsbeginsel. Artikel 59, § 4, van het WIB 1992 bepaalt daarentegen wel expliciet welke types of stelsels van pensioenen al dan niet in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van de 80 %-grens.

A.3.2. De tussenkomenende partijen stellen dat onder die nieuwe interpretatie een ongelijke fiscale behandeling ontstaat tussen een onderneming die een pensioenovereenkomst sluit ten gunste van een bedrijfsleider die reeds sinds het begin van zijn loopbaan, of minstens sinds vele jaren, bij de onderneming actief is, en een onderneming die een pensioenovereenkomst sluit ten gunste van een bedrijfsleider die voordien een beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend in een andere onderneming. In dat tweede geval kan de huidige onderneming ten gunste van de bedrijfsleider in veel gevallen geen of nog slechts een zeer laag extrawettelijk pensioen opbouwen door middel van fiscaal aftrekbare premies, terwijl de pensioenpremie volledig fiscaal aftrekbaar zouden geweest zijn indien dezelfde bedrijfsleider steeds bij dezelfde onderneming actief zou geweest zijn. Dat verschil in fiscale behandeling wordt nog groter wanneer de bezoldiging van de bedrijfsleider lager zou zijn bij de huidige onderneming dan bij de vorige onderneming. Anders dan de Ministerraad stelt, bestaat het verschil in behandeling niet vanwege de extrawettelijke pensioenen die (al dan niet) in aanmerking moeten worden genomen, maar vanwege het feit dat, naargelang de bedrijfsleider voor wie een aanvullend pensioen wordt opgebouwd al dan niet steeds bij dezelfde onderneming actief is geweest, de betalende onderneming de pensioenpremie wel of niet in aftrek kan nemen als beroepskosten.

De tussenkomenende partijen wijzen erop dat in het licht van de doelstelling van de wetgever bij de introductie van de 80 %-grens, de twee categorieën van ondernemingen zich in een vergelijkbare positie bevinden. Het pensioenkapitaal dat « overdreven » wordt geacht door de wetgever, is voor twee verschillende bedrijfsleiders die dezelfde loopbaanduur hebben en steeds dezelfde brutojaarbezoldiging hebben gehad en voor wie hetzelfde aantal loopbaanjaren wordt gefinancierd hetzelfde. Rekening houdend met het doel van de wetgever is het feit of de bedrijfsleiders gedurende hun loopbaan bij één dan wel meerdere ondernemingen werkzaam zijn geweest niet pertinent, noch adequaat.

Bovendien leidt het verschil in fiscale behandeling van de twee categorieën van ondernemingen tot onevenredige gevolgen. Zo wordt niet alleen arbeidsmobiliteit bestraft, maar wordt het voor ondernemingen ook minder interessant om « oudere » werknemers (bijvoorbeeld 45-plussers) aan te nemen indien bij die personen reeds een extrawettelijk pensioen werd opgebouwd door de vorige onderneming waar ze werkzaam waren. De niet-aftrekbaarheid van pensioenpremie zal daarnaast ook de keuze van een onderneming om al dan niet een IPT-overeenkomst te sluiten negatief beïnvloeden. Het wordt voor oudere werknemers dan ook minder interessant om een eigen onderneming op te richten om daarin als bedrijfsleider hun loopbaan voort te zetten. In zoverre artikel 59 van het WIB 1992 wordt geïnterpreteerd op de wijze die de fiscale administratie hanteert, moet de prejudiciële vraag volgens de tussenkomenende partijen bevestigend worden beantwoord.

A.3.3. De tussenkomenende partijen stellen in hun memorie dat uit de door de fiscale administratie aan artikel 59 van het WIB 1992 verleende interpretatie nog een tweede discriminatie voortvloeit, doordat ondernemingen die zich in een verschillende situatie bevinden op gelijke wijze worden behandeld. Volgens de tussenkomenende partijen bevindt de onderneming die pensioenpremie stort ten gunste van een bedrijfsleider die steeds bij haar werkzaam is geweest zich in een verschillende situatie ten opzichte van de onderneming die premies stort ten gunste van een bedrijfsleider die in een andere onderneming al een aanvullend pensioenkapitaal heeft opgebouwd. Ook wanneer alle overige parameters dezelfde zijn, is - door het verschil in de berekening van de teller van de loopbaanbreuk - de in aanmerking te nemen 80 %-grens voor de tweede categorie ondernemingen in elk geval lager dan voor de eerste categorie van ondernemingen. Daartegenover staat echter dat alle ondernemingen steeds alle extrawettelijke pensioenen die werden opgebouwd tijdens de reeds door de bedrijfsleider gepresteerde jaren in aanmerking dienen te nemen bij de berekening van de 80 %-grens, en dus onafhankelijk van de vraag of de pensioenpremie betrekking hebben op jaren die werden gepresteerd bij dezelfde onderneming of bij meerdere ondernemingen.

Ook wanneer de onderneming waarvan de bedrijfsleider bij een vorige onderneming al een aanvullend pensioenkapitaal heeft opgebouwd, gebruikt maakt van de optie om maximaal tien jaren van de vroeger

uitgeoefende beroepswerkzaamheid te valoriseren, vloeit uit artikel 59 van het WIB 1992, zoals geïnterpreteerd door de fiscale administratie, de gelijke behandeling van verschillende situaties voort.

Volgens de tussenkomenende partijen is de gelijke behandeling niet adequaat om de doelstelling van de 80 %-grens te bereiken. Indien men wil vermijden dat het totaal van de wettelijke en extrawettelijke pensioenuitkeringen op het ogenblik van de pensionering meer dan 80 % bedraagt van de laatste normale brutojaarbezoldiging, dient men, in het geval van een loopbaan gepresteerd bij verschillende ondernemingen, bij een bepaald gedeelte van de loopbaan enkel rekening te houden met de extrawettelijke pensioenen die betrekking hebben op dat gedeelte van de loopbaan. Rekening houdend met de impact op arbeidsmobiliteit en tewerkstelling van oudere bedrijfsleiders, is de gelijke behandeling ook niet proportioneel in het licht van de doelstelling van de wet. Ten slotte zou de door de fiscale administratie aan artikel 59 van het WIB verleende interpretatie ook het optionele karakter van de valorisatie van loopbaanjaren van een vorige beroepswerkzaamheid volledig uithollen.

A.3.4. Artikel 59 van het WIB 1992 kan volgens de tussenkomenende partijen echter ook grondwetsconform geïnterpreteerd. De bepaling vereist immers niet (en al zeker niet uitdrukkelijk) dat ook extrawettelijke pensioenen opgebouwd gedurende een vorige beroepswerkzaamheid van de betrokken bedrijfsleider in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van de 80 %-grens bij de huidige onderneming waarin de betrokken bedrijfsleider werkzaam is.

A.3.5. In hun memorie van antwoord stellen de tussenkomenende partijen dat de Ministerraad geen rekening houdt met het feit dat de toetsing aan de 80 %-grens, niettegenstaande de doelstelling van de wetgever, niet gebeurt op het ogenblik van de pensionering, maar reeds (en enkel) tijdens de loopbaan van de betrokkene. De sanctie voor het overschrijden van de 80 %-grens bestaat er immers in dat de pensioenpremies niet fiscaal aftrekbaar zijn als beroepskosten tijdens de opbouw van het extrawettelijke pensioen. Tijdens de loopbaan kan men niet steeds rekening houden met de duurtijd van de gehele loopbaan van de betrokkene, met name wanneer de betrokkene van onderneming verandert tijdens zijn loopbaan. Enkel indien de bedrijfsleider op het moment van het sluiten van de pensioenovereenkomst steeds bij dezelfde onderneming werkzaam is geweest, kan de gehele loopbaanduur worden gefinancierd overeenkomstig artikel 59, § 1, derde lid, van het WIB 1992 en is de teller van de loopbaanbreuk gelijk aan de noemer ervan.

A.3.6. Ten aanzien van de exceptie dat het beantwoorden van de vraag niet dienstig is voor het oplossen van het bodemgeschil, wijzen de tussenkomenende partijen op de rechtspraak van het Hof waaruit blijkt dat het voldoende is dat de verwijzende rechter twijfels heeft over de grondwettigheid van een bepaling die hij dient toe te passen opdat de prejudiciële vraag dienstig is. Volgens de tussenkomenende partijen oordeelt het Hof enkel wanneer er redelijkerwijze geen twijfel over kan bestaan dat de gestelde vraag geen enkele band vertoont met het door de verwijzende rechter te beslechten geschil, dat de gestelde vraag niet moet worden beantwoord.

De tussenkomenende partijen stellen dat het *in casu* duidelijk is dat in het bodemgeschil de verwijzende rechter twijfels had over de grondwettigheid van bepaling die hij moest toepassen, namelijk artikel 59 van het WIB, zoals geïnterpreteerd door de fiscale administratie. De Ministerraad stelt verkeerdelijk de pertinentie van de prejudiciële vraag gelijk met de beoordeling in feite door te wijzen op het maximaal toegelaten pensioenkapitaal in het bodemgeschil. Bovendien is volgens de tussenkomenende partijen het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig voor het oplossen van andere soortgelijke geschillen die hangende zijn.

- B -

B.1. Met de prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of artikel 59 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals van toepassing op de aanslagjaren 2017 en 2018 en aldus geïnterpreteerd dat bij de berekening van de 80 %-grens steeds rekening moet worden gehouden met de extrawettelijke pensioenen die reeds buiten de onderneming werden opgebouwd, ook wanneer de onderneming geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid waarin is voorzien in artikel 35, § 3, van het

koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 (hierna : het KB/WIB 1992) om maximaal 10 jaar van vroegere werkzaamheid buiten de onderneming te valoriseren, bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie opgenomen in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, alsmede met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet. Volgens de verwijzende rechter creëert artikel 59 van het WIB 1992, in de voormelde interpretatie, een verschil in behandeling tussen ondernemingen die in het kader van een individuele pensioentoezeggingsovereenkomst ten behoeve van hun bedrijfsleider premies storten, waarbij de ene onderneming de premies niet als beroepskosten fiscaal in aftrek kan brengen omdat haar bedrijfsleider al gedeeltelijk een extrawettelijk pensioenkapitaal buiten de onderneming heeft opgebouwd, terwijl de andere onderneming de premies wel als beroepskosten fiscaal in aftrek kan brengen omdat haar bedrijfsleider gedurende zijn volledige loopbaan bij die onderneming werkzaam is. De verwijzende rechter neemt daarbij in acht dat voor beide categorieën van bedrijfsleiders over een volledige beroepsloopbaan van 40 jaar eenzelfde extrawettelijk pensioenkapitaal wordt opgebouwd.

B.2.1. Zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, heeft de prejudiciële vraag in wezen betrekking op de berekeningsmethode van de zogenaamde « 80 %-grens » voor de fiscale aftrekbaarheid van premies die een onderneming stort in het kader van een individuele pensioentoezeggingsovereenkomst ten behoeve van haar bedrijfsleider.

B.2.2. Overeenkomstig artikel 52, 3^o, b), tweede streepje, van het WIB 1992, zoals van toepassing op de aanslagjaren 2017 en 2018, worden - onder voorbehoud van het bepaalde in de artikelen 53 tot 66*bis* van het WIB 1992 - de werkgeversbijdragen en -premies gestort ter uitvoering van een individuele aanvullende pensioentoezegging inzake een rust- en/of overlevingspensioen, met het oog op de vorming van een rente of van een kapitaal bij leven of bij overlijden, als beroepskosten aangemerkt.

B.2.3. Artikel 59 van het WIB 1992, zoals van toepassing op de aanslagjaren 2017 en 2018 (hierna : de in het geding zijnde bepaling), bepaalt :

« § 1. De werkgeversbijdragen en -premies bedoeld in artikel 52, 3^o, b, kunnen slechts als beroepskosten worden afgetrokken onder de volgende voorwaarden en binnen de volgende perken :

1° ze moeten definitief worden gestort aan een in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gevestigde verzekeringsonderneming, verzorgingsinstelling of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen;

2° de wettelijke en bovenwettelijke uitkeringen naar aanleiding van de pensionering, uitgedrukt in jaarlijkse renten, mogen niet meer bedragen dan 80 pct. van de laatste normale brutojaarbezoldiging en moeten worden berekend op basis van de normale duur van een beroepswerkzaamheid.

Wat de overeenkomsten betreft die geen toezeggingen van het type ‘ vaste prestatie ’ zijn, worden de daaraan verbonden bovenwettelijke uitkeringen vastgesteld door rekening te houden met de eigenschappen van de overeenkomst, de aan de overeenkomst verbonden verworven reserves en de volgende parameters :

- het verhogingspercentage van de bezoldigingen, indexering inbegrepen;
- het percentage van kapitalisatie dat moet worden toegepast op de verworven reserves;
- het percentage van de deelnemingen in de winst;

3° de wettelijke en aanvullende uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid, uitgedrukt in jaarlijkse renten, mogen niet meer bedragen dan de normale brutojaarbezoldiging;

4° de werkgever moet de bewijsstukken overleggen in de vorm en binnen de termijnen die de Koning bepaalt;

5° de inlichtingen die worden gevraagd bij toepassing van het koninklijk besluit van 25 april 2007 tot uitvoering van artikel 306 van de programmawet (I) van 27 december 2006, moeten zijn verstrekt.

Om na te gaan of de in het eerste lid, 2° en 3°, bedoelde begrenzings in acht genomen zijn, moeten de aldaar bedoelde uitkeringen die in kapitaal worden uitgekeerd, in rente worden omgezet met de gegevens van de door de Koning vastgelegde tabel die, zonder rekening te houden met overdraagbaarheid of de indexering van de uitgestelde rente binnen de grens van 2 % per jaar te rekenen vanaf hun aanvang, voor onderscheiden leeftijden bij aanvang van de rente, het nodig geachte kapitaal vermeldt voor een per twaalfden na vervallen termijn betaalbare rente van 1 euro. Zo nodig, mogen de gegevens van de tabel worden aangepast om rekening te houden met de overdraagbaarheid of de indexering van de uitgestelde rente binnen de grens van 2 % per jaar te rekenen vanaf hun aanvang.

De uitkeringen die overeenkomen met reeds gepresteerde dienstjaren, kunnen worden gefinancierd onder de vorm van één of meerdere bijdragen of premies. De dienstjaren die buiten de onderneming werden gepresteerd, worden maximaal slechts ten beloop van 10 daadwerkelijk gepresteerde jaren in aanmerking genomen. Uitkeringen die slaan op maximaal 5 jaar van een tot de normale pensioenleeftijd nog uit te oefenen beroepswerkzaamheid kunnen eveneens worden gefinancierd onder de vorm van een of meerdere bijdragen of premies.

§ 2. Een indexering van de renten bedoeld in § 1, eerste lid, 2° en 3°, is toegestaan.

§ 3. De begrenzungen genoemd in § 1, eerste lid, 2° en 3°, worden enerzijds toegepast op de bijdragen en premies die verband houden met aanvullende verzekeringen tegen ouderdom en vroegtijdige dood en met aanvullende pensioentoezeggingen en, anderzijds op de bijdragen en premies die verband houden met toezeggingen die moeten worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval of ongeval ofwel door beroepsziekte of ziekte. Voor de berekening van die begrenzungen worden de in artikel 52, 3°, b, derde streepje, bedoelde bijdragen en premies, gestort ter uitvoering van een solidariteitstoezegging, naar gelang van hun aard, omgedeeld over elk van die categorieën.

§ 4. Voor de werkgeversbijdragen en -premies die verband houden met aanvullende verzekeringen tegen ouderdom en vroegtijdige dood en met aanvullende pensioentoezeggingen, moet de begrenzing tot 80 pct., bedoeld in § 1, eerste lid, 2°, worden beoordeeld ten opzichte van het totale bedrag van de wettelijke pensioenen en van de op jaarbasis berekende extrawettelijke pensioenen. De uitkeringen op grond van pensioensparen en van andere individuele levensverzekeringscontracten dan die welke worden gesloten ter uitvoering van een individuele aanvullende pensioentoezegging inzake een rust- en/of overlevingspensioen, worden niet in aanmerking genomen.

De extrawettelijke pensioenen omvatten inzonderheid de pensioenen :

- die met persoonlijke bijdragen als bedoeld in artikel 52, 7°bis, of in artikel 145³ zijn gevormd;
- die met werkgeversbijdragen zijn gevormd;
- die door de werkgever ter uitvoering van een contractuele verplichting zijn toegekend.

Voor de werkgeversbijdragen en -premies die verband houden met toezeggingen die moeten worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval of ongeval ofwel door beroepsziekte of ziekte, moet de begrenzing tot de normale bruto jaarbezoldiging worden beoordeeld ten opzichte van het totale bedrag van de wettelijke uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid en van de op jaarbasis berekende extrawettelijke uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid.

De extrawettelijke uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid omvatten inzonderheid :

- de uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid die met werkgeversbijdragen zijn gevormd;
- de uitkeringen die door de werkgever ter uitvoering van een contractuele verplichting zijn toegekend.

§ 5. De Koning bepaalt, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad :

1° wat onder ‘ normale bruto jaarbezoldiging ’, ‘ laatste normale bruto jaarbezoldiging ’ en ‘ normale duur van een beroepswerkzaamheid ’ in de zin van § 1, eerste lid, 2° en 3°, moet worden verstaan;

2° de verschillende in § 1, eerste lid, 2°, bedoelde percentages.

Hij zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een wetsontwerp indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van het eerste lid, 2^o, genomen besluiten.

Hij bepaalt de voorwaarden en de wijze van toepassing van deze bepaling.

§ 6. Voorschotten op prestaties, inpandgevingen van pensioenrechten voor het waarborgen van een lening en de toewijzing van de afkoopwaarde aan de wedersamenstelling van een hypothecair krediet vormen geen beletsel voor de definitieve storting van de bijdragen en premies die in § 1, eerste lid, 1^o, wordt geëist wanneer ze worden toegestaan om het de werknemer mogelijk te maken in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen onroerende goederen die in België of in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte belastbare inkomsten opbrengen, te verwerven, te bouwen, te verbeteren, te herstellen of te verbouwen en op voorwaarde dat de voorschotten en leningen terugbetaald worden zodra de voormelde goederen uit het vermogen van de werknemer verdwijnen.

De beperking bedoeld in het eerste lid moet zijn ingeschreven in de reglementen van groepsverzekering, de verzekeringscontracten, de pensioenreglementen, de aanvullende pensioentoezeggingen bedoeld in de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid en de aanvullende pensioenovereenkomsten voor zelfstandigen bedoeld in de programmawet (I) van 24 december 2002 ».

Krachtens paragraaf 1, eerste lid, 2^o, van de in het geding zijnde bepaling kunnen de werkgeversbijdragen en -premies gestort ter uitvoering van een individuele pensioentoezeggingsovereenkomst, slechts als beroepskosten in aftrek worden gebracht onder de voorwaarde dat de wettelijke en bovenwettelijke uitkeringen naar aanleiding van de pensionering, uitgedrukt in jaarlijkse renten, niet meer bedragen dan 80 % van de laatste normale brutojaarbezoldiging. Die wettelijke en bovenwettelijke uitkeringen moeten worden berekend op basis van de normale duur van een beroepswerkzaamheid. Op grond van paragraaf 1, laatste lid, van de in het geding zijnde bepaling kunnen de uitkeringen die overeenkomen met reeds gepresteerde dienstjaren worden gefinancierd in de vorm van één of meerdere bijdragen of premies. De dienstjaren die buiten de onderneming werden gepresteerd, mogen ten belope van maximaal 10 daadwerkelijk gepresteerde jaren in aanmerking worden genomen.

Krachtens paragraaf 4, eerste lid, van de in het geding zijnde bepaling moet voor de bijdragen en premies die verband houden met aanvullende pensioentoezeggingen de begrenzing tot 80 % worden beoordeeld ten opzichte van het totale bedrag van de wettelijke pensioenen en van de op jaarbasis berekende extrawettelijke pensioenen. De uitkeringen op grond van pensioensparen en van andere individuele levensverzekeringscontracten dan die welke worden

gesloten ter uitvoering van een individuele aanvullende pensioentoezegging inzake een rust- en/of overlevingspensioen, worden niet in aanmerking genomen.

Op grond van paragraaf 4, tweede lid, van de in het geding zijnde bepaling omvatten de extrawettelijke pensioenen, onder andere, de pensioenen die met werkgeversbijdragen zijn gevormd.

Krachtens paragraaf 5, eerste lid, van de in het geding zijnde bepaling bepaalt de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, wat onder « normale bruto jaarbezoldiging », « laatste normale bruto jaarbezoldiging » en « normale duur van een beroepswerkzaamheid » in de zin van paragraaf 1, eerste lid, 2°, van dezelfde bepaling moet worden verstaan, en de verschillende in paragraaf 1, eerste lid, 2°, bedoelde percentages.

Artikel 34 van het KB/WIB 1992, zoals van toepassing op de aanslagjaren 2017 en 2018, bepaalt :

« Voor de toepassing van de artikelen 52, 3°, b en 5°, en 59, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en van deze afdeling, wordt verstaan :

1° onder normale brutojaarbezoldiging : het totale brutobedrag van al de sommen die, vóór aftrek van de verplichte inhoudingen ter uitvoering van de sociale wetgeving of van een ermede gelijkgesteld wettelijk of reglementair statuut, aan de werknemer anders dan uitzonderlijk of toevallig toegekend of betaald zijn gedurende een bepaald jaar;

2° onder laatste normale brutojaarbezoldiging : de brutojaarbezoldiging die gelet op de vorige bezoldigingen van de werknemer als normaal kan worden beschouwd en die hem betaald of toegekend werd gedurende het laatste jaar vóór zijn oppensioenstelling waarin hij een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad;

3° onder normale duur van een beroepswerkzaamheid : 40 jaar of, voor beroepen waarvoor de betrokken werkgever en werknemer aantonen dat de volledige loopbaan minder of meer dan 40 jaar bestrijkt, het aantal jaren van die volledige loopbaan ».

Artikel 35 van het KB/WIB 1992, zoals van toepassing op de aanslagjaren 2017 en 2018, bepaalt :

« [...] »

§ 2. De werkgeversbijdragen en -premies vermeld in § 1 mogen slechts als beroepskosten worden afgetrokken tijdens de normale duur van de beroepswerkzaamheid van elke werknemer

en voor zover per werknemer die bijdragen en premies, verhoogd met de persoonlijke bijdragen en premies genoemd in artikel 145¹, 1^o, van hetzelfde Wetboek :

1^o jaarlijks niet hoger zijn dan de bedragen die verschuldigd zijn krachtens het reglement van groepsverzekering, het verzekeringscontract, het pensioenreglement, de aanvullende pensioentoezegging of de solidariteitstoezegging en die, wat de collectieve toezeggingen betreft, op eenzelfde en niet discriminerende wijze voor het gehele personeel van de onderneming of voor een bijzondere categorie van dat personeel toegankelijk zijn;

2^o recht geven op toekenningen, winstdeelnemingen inbegrepen, waarvan het bedrag, in jaarlijkse lijfrente of omgezet in jaarlijkse lijfrente, verhoogd met het wettelijk pensioen, niet hoger is dan 80 pct. van de normale jaarlijkse brutobezoldiging van de werknemer tijdens het betreffende jaar, vermenigvuldigd met een breuk met als teller het in de onderneming werkelijk gepresteerde en het er nog te presteren aantal jaren van de normale duur van de beroepswerkzaamheid en als noemer het aantal jaren van de normale duur van de beroepswerkzaamheid.

§ 3. Voor werknemers die bij de onderneming een onvolledige loopbaan hebben, mag in de teller van de in § 2, 2^o, bedoelde breuk rekening gehouden worden met een langere duur van beroepswerkzaamheid dan die welke zij bij de onderneming zullen vervullen, op voorwaarde dat de in § 2, 2^o, bedoelde toekenningen slaan op maximaal 10 jaar van een vroeger werkelijk uitgeoefende beroepswerkzaamheid of op maximaal 5 jaar van een tot de normale pensioenleeftijd nog uit te oefenen beroepswerkzaamheid en dat het aldus in aanmerking genomen totaal aantal jaren het aantal jaren van de normale duur van hun beroepswerkzaamheid niet overtreft. In een dergelijk geval moeten de in § 1, 2^o, bedoelde reglementen, contracten, aanvullende pensioentoezeggingen en solidariteitstoezeggingen bovendien uitdrukkelijk vermelden onder welke voorwaarden dergelijke bijdragen en premies worden toegekend.

Om na te gaan of de in § 2, 2^o, bepaalde begrenzing in acht genomen is, moeten toekenningen in kapitaal in rente worden omgezet met de gegevens van de volgende tabel, zo nodig aangepast om rekening te houden met de overdraagbaarheid of de indexering van de uitgestelde rente binnen de grens van 2 % per jaar te rekenen vanaf hun aanvang.

[...] ».

Krachtens artikel 195, § 1, van het WIB 1992 worden bedrijfsleiders voor de toepassing van de bepalingen inzake beroepskosten met werknemers gelijkgesteld en worden hun bezoldigingen en de ermee verband houdende sociale lasten als beroepskosten aangemerkt. Stortingen van sociale verzekering of voorzorg zijn slechts aftrekbaar voor zover zij betrekking hebben op bezoldigingen die regelmatig en ten minste om de maand worden betaald of toegekend vóór het einde van het belastbare tijdperk waarin de ertoe aanleiding gevende bezoldigde werkzaamheden zijn verricht en mits zij door de vennootschap op de resultaten van dat tijdperk worden aangerekend.

B.2.4. De 80 %-grens werd bij artikel 5 van de wet van 27 december 1984 « houdende fiscale bepalingen » ingevoegd in het toenmalige artikel 45, 3°, *b*), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 59, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 1992).

Uit de memorie van toelichting bij het wetsontwerp blijkt dat de wetgever tot doel had « bepaalde scheeftrekkingen » te verhelpen « die bestaan tussen de verschillende wijzen waarop de als renten of pensioen geldende kapitalen met belastingvrijstelling worden gevormd » (*Parl. St.*, Kamer, 1984-1985, nr. 1010/1, p. 1). De wetgever stelde voorts dat « de voorgestelde wijziging van het stelsel [...] niet [kan] worden verwezenlijkt zonder dat bepaalde aanpassingen gebeuren en dit om te vermijden dat, met belastingvrijstelling, abnormaal hoge kapitalen worden gevormd » (*ibid.*, p. 5). In haar advies bij het wetsontwerp bevestigde de afdeling wetgeving van de Raad van State dat « de stellers van het ontwerp de aftrekbaarheid van buitensporig geachte pensioenen willen vermijden » (*ibid.*, p. 22).

In het oorspronkelijke wetsontwerp werd evenwel niet bepaald boven welke grens de opgebouwde pensioenkapitalen als « buitensporig » zouden worden geacht. De afdeling wetgeving van de Raad van State stelde daaromtrent dat « om te voldoen aan artikel 110 [thans artikel 170] van de Grondwet, [...] die grens uitdrukkelijk [moet] worden bepaald door de wet » (*ibid.*, p. 22). De 80 %-grens werd uiteindelijk in artikel 5 van het wetsontwerp ingevoegd ten gevolge van een amendement ingediend door verschillende volksvertegenwoordigers (*Parl. St.*, Kamer, 1984-1985, nr. 1010/4, p. 7; nr. 1010/13, pp. 56 en 122).

Met betrekking tot de sanctie die zou gelden wanneer de opgebouwde pensioenkapitalen hoger zouden zijn dan de 80 %-grens, stelde de minister van Financiën dat « het gedeelte boven de grens als aftrekbare uitgave [wordt] verworpen » (*Parl. St.*, Kamer, 1984-1985, nr. 1010/13, p. 59). Hij specificeerde voorts dat « het ‘ teveel ’ uitgekeerde bedrag bij de belastbare winst zal worden gevoegd » (*ibid.*).

B.3. De Ministerraad werpt in zijn memorie op dat het beantwoorden van de prejudiciële vraag niet dienstig is voor het beslechten van het geschil ten gronde en dat die vraag om die reden geen antwoord behoeft.

Volgens de Ministerraad, hetgeen niet wordt betwist door de eisende partij in het bodemgeschil, blijkt uit de berichten van wijziging, waarbij de fiscale administratie de aftrek

verwierp van de premies die de eisende partij in het bodemgeschil in de aanslagjaren 2017 en 2018 in het kader van een individuele pensioentoezeggingsovereenkomst ten behoeve van haar bedrijfsleider had gestort, dat voor beide aanslagjaren in kwestie een loopbaanbreuk van 33,33/40 werd gehanteerd. De 80 %-grens werd zodoende vastgesteld op een maximaal toegelaten pensioenkapitaal van 210 841,34 euro (aanslagjaar 2017), respectievelijk 198 646,40 euro (aanslagjaar 2018).

In de veronderstelling dat de bedrijfsleider wel een volledige loopbaan zou hebben gehad bij de eisende partij in het bodemgeschil, en er dus een loopbaanbreuk van 40/40 zou zijn toegepast, zou de 80 %-grens zijn vastgesteld op een maximaal toegelaten pensioenkapitaal van 253 034,91 euro (aanslagjaar 2017), respectievelijk 238 399,52 euro (aanslagjaar 2018).

De Ministerraad werpt op dat, vermits er ten gunste van de bedrijfsleider van de eisende partij in het bodemgeschil al een aanvullend pensioenkapitaal was opgebouwd van 336 835,74 euro, de 80 %-grens in elk geval was overschreden, ook indien de bedrijfsleider een volledige loopbaan bij de onderneming zou hebben gehad. De fiscale aftrek van de premies, betaald in de aanslagjaren 2017 en 2018, als beroepskosten zou dus zowel in het geval van een volledige als in het geval van een onvolledige loopbaan verworpen zijn geweest.

Het door de verwijzende rechter voorgelegde verschil in behandeling is, volgens de Ministerraad, dus niet relevant voor het oplossen van het bodemgeschil.

B.4 In de regel komt het de verwijzende rechter toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

Aldus komt het niet het Hof, maar het verwijzende rechtscollege toe om na te gaan in welke mate de 80 %-grens in het bodemgeschil wordt overschreden indien de bedrijfsleider een volledige in plaats van een onvolledige loopbaan zou hebben gehad bij de onderneming en dus of de fiscale aftrek van de premies ook in het eerste geval verworpen zou zijn geweest. Het Hof

beschikt overigens niet over de gegevens die zijn vereist om te controleren of de door de Ministerraad aangehaalde bedragen correct zijn.

B.5. Rekening houdend met die elementen, dient de zaak te worden teruggezonden naar het verwijzende rechtcollege opdat het kan bepalen in welke mate het antwoord op de prejudiciële vraag nog dienstig is.

Om die redenen,

het Hof

zendt de zaak terug naar het verwijzende rechtscollege.

Aldus geweest in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 10 november 2022.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen