



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 87/2024
van 18 juli 2024
Rolnummer : 8013**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 171, 5°, *b*), en 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Pierre Nihoul en Luc Lavrysen, en de rechters Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Katrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 1 juni 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 12 juni 2023, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 171, 5°, *b*), van het WIB 1992, in zoverre het, ten aanzien van de bezoldigingen waarvan de uitbetaling of de toekenning wegens het bestaan van een geschil slechts heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, in een afzonderlijke belasting voorziet, en zulks in tegenstelling tot baten, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet ?

Schendt artikel 171, 6°, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het enkel de door een overheid betaalde baten beoogt en niet de baten die door particulieren worden betaald terwijl, in beide gevallen, de schuldeiser die de betaling in één keer ontvangt na het jaar van de prestaties die situatie opgelegd krijgt om redenen buiten zijn wil, zonder risico op misbruik en zonder de mogelijkheid om een schikking tussen partijen overeen te komen teneinde een fiscaal voordeel te halen uit de betalingsachterstand ? ».

Memories zijn ingediend door :

- B.S., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Marc Levaux, advocaat bij de balie Luik-Hoei;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. Isabelle Tasset, advocate bij de balie Luik-Hoei.

B.S. heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 29 mei 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Emmanuelle Bribosia en Joséphine Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, 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*

B.S. is architect sinds 1991. Van 2004 tot 2012 oefent hij zijn beroep uit in een vennootschap met V.N., een andere architect.

Sinds juni 2012 is hij in conflict met zijn vroegere venoot.

Op 21 november 2012 dagvaardt B.S. laatstgenoemde voor de Rechtbank van Koophandel te Luik, afdeling Luik. Bij vonnis van 16 december 2016 veroordeelt de Rechtbank V.N. en zijn vennootschap *in solidum* tot betaling, aan B.S., van de achterstallige bezoldigingen en van een provisioneel bedrag voor inkomstenverlies.

Op 21 maart 2018 ondertekenen de partijen een compromisovereenkomst om een einde te maken aan het geschil. Zij komen overeen dat V.N. en zijn vennootschap de volgende bedragen hoofdelijk betalen ter finale afrekening :

- voor de achterstallige erelonen met betrekking tot het jaar 2010 : 98 000 euro;
- voor de achterstallige erelonen met betrekking tot het jaar 2011 : 20 000 euro;
- voor de achterstallige erelonen met betrekking tot het jaar 2012 : 33 000 euro.

Op 25 maart 2018 verzendt B.S. drie facturen naar V.N., ter uitvoering van de compromisovereenkomst.

Op 26 april 2018 ontvangt B.S. de voormelde bedragen.

In zijn belastingaangifte voor het aanslagjaar 2019, dat betrekking heeft op de inkomsten van het jaar 2018, verklaart B.S. dat hij architect is. Hij declareert, naast zijn ontvangsten, 151 000 euro als achterstallige erelonen en verzoekt om het voordeel van een afzonderlijke aanslag voor die achterstallige erelonen.

Op 12 november 2020 besluit de belastingadministratie tot een bericht van wijziging van de aangifte voor het aanslagjaar 2019. Zij baseert zich op artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) om de toepassing van de afzonderlijke aanslag op de in 2018 uitbetaalde erelonen te verwerpen en om die erelonen te onderwerpen aan het gewone belastingstelsel van artikel 130 van het WIB 1992. De belastingadministratie kondigt aan dat een verhoging van 10 % wordt toegepast.

Op 11 december 2020 betwist B.S. de navordering en verzoekt hij om het voordeel :

- hetzij van artikel 171, 5°, *b)*, van het WIB 1992, dat volgens hem van toepassing is op de winst en baten waarvan de niet-tijdige uitbetaling wordt toegeschreven aan een overheid of aan het bestaan van een geschil;

- hetzij van de aanslagvoet die van toepassing is op baten uit een vorige beroepswerkzaamheid krachtens artikel 171, 5°, *c)*, van het WIB 1992, wegens de volledige en definitieve stopzetting van zijn activiteit voor de vennootschap die hij was aangegaan met V.N.;

- hetzij van artikel 171, 6°, van het WIB 1992, wegens het geschil met zijn vroegere vennoot, waardoor elke regeling of elk streven om een fiscaal voordeel te verkrijgen, uitgesloten is.

Op 23 december 2020 neemt de belastingadministratie een beslissing tot taxatie waarbij zij haar interpretatie van de wettelijke grondslag van de belasting handhaaft.

Op 25 januari 2021 wordt op naam van B.S. een aanslag gevestigd overeenkomstig de wettelijke grondslag waarvan werd kennisgegeven, voor het aanslagjaar 2019.

Op 19 februari 2021 dient B.S. een bezwaarschrift in.

Op 30 juni 2021 verwerpt de belastingadministratie het bezwaarschrift.

Op 20 september 2021 maakt B.S. een zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik om de beslissing van de belastingadministratie te betwisten.

Op 1 juni 2023 wijst de Rechtbank van eerste aanleg te Luik een vonnis waarbij zij oordeelt dat B.S. op geen enkele van de drie voormelde bepalingen aanspraak kan maken.

Volgens de Rechtbank kan B.S. geen aanspraak maken op het voordeel van artikel 171, 5°, *c)*, van het WIB 1992, omdat hij zijn beroepswerkzaamheid van architect niet volledig en definitief heeft stopgezet.

Hij kan evenmin de toepassing verkrijgen van artikel 171, 5°, *b)*, van hetzelfde Wetboek, aangezien die bepaling is voorbehouden voor de bezoldigingen van werknemers, met uitsluiting van de baten van vrije beroepen.

Op verzoek van de eisende partij stelt het verwijzende rechtscollege, met betrekking tot die bepaling, de hiervoor weergegeven eerste prejudiciële vraag.

Volgens de Rechtbank is artikel 171, 6°, van het WIB 1992 ten slotte van toepassing op het bedrag dat door toedoen van de overheid niet is betaald in het jaar van de prestaties, maar in eenmaal wordt betaald, zodat dat artikel niet kan worden toegepast op de erelonen in het kader van een contractuele relatie tussen privépersonen.

Het verwijzende rechtscollege herinnert eraan dat het feit dat het toepassingsgebied van die bepaling beperkt is tot de achterstallige betalingen die toe te schrijven zijn aan de overheid, gerechtvaardigd is door de wil om misbruik te vermijden en, in het bijzonder, om te verhinderen dat private partijen een overeenkomst treffen om een fiscaal voordeel uit de betalingsachterstand te halen. Het is evenwel van mening dat de conflictsituatie en de onherroepelijke slechte verstandhouding waarin de schuldeiser en diens schuldenaar, die privépersonen zijn, zich bevinden, zou kunnen worden vergeleken met de situatie van een betalingsachterstand door toedoen van een overheid, en dat men zich zou kunnen afvragen of het criterium van onderscheid dat gegrond is op het openbare of private statuut van de schuldenaar, pertinent is. Het oordeelt te dezen dat er, wat de eisende partij betreft, geen risico bestaat dat zij een schikking zou overeenkomen met haar schuldenaar, zodat haar uitsluiting van het toepassingsgebied van artikel 171, 6°, van het WIB 1992 voor haar zou neerkomen op een overmatige belastingdruk die de wetgever heeft willen vermijden.

Op verzoek van de eisende partij stelt het verwijzende rechtscollege bijgevolg de hiervoor weergegeven tweede prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Eerste prejudiciële vraag

A.1. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege doet gelden dat de wetgever heeft bepaald dat het voordeel van een afzonderlijke aanslag wordt toegekend wanneer de belastingplichtige, om een reden buiten zijn wil, zijn prestaties uitbetaald krijgt na de periode waarop die prestaties betrekking hebben. De wetgever wilde voor de belastingplichtige een overmatige belastingdruk vermijden die voortvloeit uit het progressieve belastingtarief dat voor hem zou gelden indien de betaling van de achterstallen zou worden geglobaliseerd met het geheel van de inkomsten van het lopende aanslagjaar. Er is echter niet in zulk een afzonderlijke aanslag voorzien voor de baten die aan dezelfde voorwaarden voldoen, zonder dat voor dat verschil in behandeling een redelijke verantwoording bestaat.

A.2. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege merkt op dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat een soortgelijk verschil in behandeling, dat uit dezelfde bepaling voortvloeide, discriminerend was. Bij zijn arrest nr. 82/2015 van 28 mei 2015 (ECLI:BE:GHCC:2015:ARR.082) heeft het geoordeeld dat het gelijkheidsbeginsel geschonden was, aangezien de afzonderlijke aanslag niet van toepassing was in geval van niet-tijdige betaling van vergoedingen tot herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen van bedrijfsleiders – die te dezen waren uitbetaald ter uitvoering van een verzekeringsovereenkomst « gewaarborgd inkomen » –, terwijl die afzonderlijke aanslag wel van toepassing was op de niet-tijdige betaling van vergoedingen die wegens een tijdelijke inkomstenderving aan werknemers waren toegekend.

Volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege dient in de voorliggende zaak dezelfde redenering te worden gevolgd.

A.3. Zij beklemtoont ook dat haar situatie door geen enkele van de toepasselijke wetteksten wordt gedekt, waardoor de situatie onrechtvaardig is en ingaat tegen het doel van de wetgever.

A.4. De Ministerraad voert aan dat de wetgever enkel de achterstallige bezoldigingen wilde beogen, ongeacht of zij worden uitbetaald door een overheid dan wel door een privéwerkgever. Het in het geding zijnde verschil in behandeling kan worden verantwoord door het feit dat werknemers hun inkomsten regelmatig ontvangen, aangezien die inkomsten vooraf zijn vastgelegd en niet afhangen van toevallige gebeurtenissen, terwijl winst en baten van zelfstandigen variabel en onzeker zijn. Bovendien worden de baten in principe belast in het jaar van de inning ervan, ongeacht het jaar van de overeenkomstige prestatie. Een schuldvordering of een recht op erelonen wordt immers niet beschouwd als baten van een beoefenaar van een vrij beroep. De belastbare materie ontstaat pas op het ogenblik dat de schuldvordering wordt geïnd of het ereloon wordt uitbetaald. Bovendien hangt de belastbare grondslag af van talrijke variabelen, zoals de aftrekbare kosten. Volgens de Ministerraad is het door die variaties moeilijker om het gewone gemiddelde tarief vast te stellen waartegen achterstallige inkomsten van zelfstandigen zouden kunnen worden belast.

De Ministerraad brengt in herinnering dat, volgens het Hof, dat onderscheid het verschil in behandeling heeft gerechtvaardigd tussen de werknemers die het voordeel genieten van het afzonderlijke belastingmechanisme van artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992, en de zelfstandigen die enkel onder strikte voorwaarden het voordeel kunnen genieten van het afzonderlijke belastingmechanisme van artikel 171, 6°, tweede streepje, van hetzelfde Wetboek (arrest nr. 38/2005 van 16 februari 2005, ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.038).

De Ministerraad is ook van mening dat de wetgever wilde vermijden dat zou worden afgeweken van het beginsel van de annualiteit van de belasting, dat over het algemeen van toepassing is inzake winst en baten.

A.5. Bovendien was het volgens de Ministerraad aan de benadeelde partij om een integrale vergoeding van de geleden schade te vorderen, met inbegrip van de eventuele fiscale meerkosten die zouden voortvloeien uit het

progressieve belastingtarief op de ontvangen sommen. De schadeloosstelling van de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege dient niet ten laste te worden gelegd van de gemeenschap, maar wel van de echte aansprakelijke.

De Ministerraad stelt dat de verwijzingsbeslissing niet aantoont dat, te dezen, op de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege een hogere aanslagvoet is toegepast wat de niet tijdig ontvangen erelonen betreft, dan de aanslagvoet waartegen die erelonen zouden zijn belast indien zij waren ontvangen in het jaar waaraan zij verbonden zijn.

A.6. Tot slot herinnert de Ministerraad eraan dat uit het fiscale wettigheidsbeginsel volgt dat een eventuele lacune enkel door een wetgevend optreden zou kunnen worden weggewerkt.

A.7. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege antwoordt dat uit de door de Ministerraad geciteerde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever de werknemers van de privésector en het overheidspersoneel op dezelfde manier wilde behandelen. De wetgever heeft geoordeeld dat het niet wenselijk was om de belastingplichtige een overmatige belastingdruk op te leggen wanneer de betalingsachterstand niet aan hem kan worden toegeschreven.

In het licht van dat doel is er volgens de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege geen enkele reden om de personen die baten uitbetaald krijgen, uit te sluiten van het voordeel van het mechanisme dat werd ingevoerd bij artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992, wanneer de betalingsachterstand waarmee zij worden geconfronteerd niet aan die personen kan worden toegeschreven.

Tweede prejudiciële vraag

A.8. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege brengt in herinnering dat het Hof heeft geoordeeld dat de wetgever tot doel had te vermijden dat partijen een fiscaal voordeel kunnen halen uit de toepassing van die bepaling, door een betalingsachterstand te plannen (arrest nr. 175/2013 van 19 december 2013, ECLI:BE:GHCC:2013:ARR.175). De aanneming van artikel 171, 6°, van het WIB 1992 zou echter, volgens de Ministerraad, gegrond zijn op de premisse dat dit soort regeling niet mogelijk zou zijn met een overheid. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege is van mening dat de in het geding zijnde bepaling niet vereist dat de uitbetaling rechtstreeks door een overheid wordt verricht. Volgens haar dient dus niet strikt te worden nagegaan of de uitbetaling is verricht door een overheid, maar of de belastingplichtige, die prestaties uitbetaald krijgt na afloop van de periode waarop die prestaties betrekking hebben, de mogelijkheid heeft gehad om die betalingsachterstand te plannen teneinde er een fiscaal voordeel uit te halen.

A.9. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege doet gelden dat de uitsluiting van baten waarvan de betalingsachterstand niet toe te schrijven is aan een overheid maar waarvoor de belastingplichtige niet de mogelijkheid noch de wil had om een fiscaal voordeel te behalen, niet strookt met het door de wetgever nagestreefde doel.

A.10. De Ministerraad voert aan dat de wetgever heeft geoordeeld dat het voordeel van een afzonderlijke aanslag niet moest worden uitgebreid tot alle baten bedoeld in artikel 23, § 1, 2°, van het WIB 1992, die onderworpen blijven aan de algemene regel van globalisatie van de inkomsten. De wetgever heeft rekening gehouden met het feit dat de uitbetaling van baten in de regel kon worden aangepast naargelang van de geleverde prestaties en de wil van de partijen. In voorkomend geval kan de houder van baten de uitbetaling van voorschotten eisen die het bedrag van zijn erelonen dekken. De wetgever heeft eveneens geoordeeld dat moest worden vermeden dat partijen een regeling zouden treffen om bepaalde inkomsten onder te brengen bij bepaalde aanslagjaren, met de bedoeling de belastingdruk te verminderen.

Volgens de Ministerraad was de wetgever van oordeel dat het feit dat men niet tijdig wordt betaald, gedeeltelijk of op een manier die fiscaal gezien niet de voordeligste is, tot de normale risico's van de beoefenaars van vrije beroepen behoort, zodat de situatie van de houder van baten wiens erelonen niet tijdig zijn uitbetaald niet uitzonderlijk genoeg is om een uitbreiding van de afwijkende regeling van artikel 171, 6°, tweede streepje, van het WIB 1992 te verantwoorden.

A.11. De Ministerraad voert ook aan dat het in het geding zijnde verschil in behandeling kan worden verantwoord door het bijzondere statuut van de overheid als schuldenaar. Hij merkt op dat overheidsinstanties het algemeen belang dienen en beschikken over de prerogatieven van openbaar gezag, in tegenstelling tot

privépersonen. Bovendien brengen de regels inzake het recht van het openbaar ambt noodzakelijkerwijs regularisaties met zich mee wegens de specifieke voorwaarden van het administratief besluitvormingsproces. Daarnaast zijn de voorwaarden inzake het sluiten van overeenkomsten met de overheid meestal ingegeven door bijzondere technieken en zijn de betalingen onderworpen aan talrijke beperkingen, waaronder verplichtingen van budgettaire aard. Tot slot verschillen de wijzen van invordering jegens overheidsinstanties radicaal van de wijze van invordering van schuldvorderingen bij privépersonen, gelet op de immuniteit van tenuitvoerlegging die de eerstgenoemden genieten, met toepassing van het beginsel van continuïteit van de openbare dienst.

De Ministerraad is eveneens van oordeel dat moet worden geredeneerd naar analogie met het voormelde arrest nr. 175/2013, waarbij het Hof zich heeft uitgesproken over het verschil in behandeling tussen personen die baten ontvangen die zijn uitbetaald door een overheid en personen die baten ontvangen die zijn uitbetaald door privépersonen. Het Hof oordeelde dat dit verschil in behandeling redelijk verantwoord was, aangezien « de wetgever [...] immers rekening heeft 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 » (B.10).

A.12. Daarnaast is de situatie die in het geding is voor het verwijzende rechtscollege volgens de Ministerraad geenszins vergelijkbaar met de situatie die door de in het geding zijnde bepaling wordt beoogd. Het gaat te dezen niet erom baten in één keer uit te betalen voor prestaties die zijn verricht gedurende meer dan twaalf maanden. De betrokken minnelijke schikking beoogt, voor de belastingplichtige, achterstallige erelonen die verbonden zijn aan specifieke belastingjaren en die het gevolg zijn van een tekortkoming van een aansprakelijke derde, in te vorderen.

A.13. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege antwoordt dat, in tegenstelling tot hetgeen de Ministerraad aanvoert, de achterstallige erelonen te dezen inkomsten zijn die in alle opzichten uitzonderlijk zijn, aangezien zij voortvloeien uit een geschil tussen twee vroegere vennoten. In tegenstelling tot artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992, is artikel 171, 6°, van hetzelfde Wetboek niet van toepassing op baten waarvan de betalingsachterstand voortvloeit uit het bestaan van een geschil. Die beperking van het toepassingsgebied van de bepaling laat niet toe het door de wetgever nagestreefde doel te bereiken.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen en de context ervan

B.1. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 171, 5°, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992). De tweede prejudiciële vraag betreft artikel 171, 6°, van hetzelfde Wetboek.

B.2. Artikel 171 van het WIB 1992 bepaalt :

« In afwijking van de artikelen 130 tot 145 en 146 tot 156, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting Staat op de andere inkomsten, meer bedraagt dan de overeenkomstig de voormelde artikelen bepaalde belasting op de in de artikelen 17, § 1, 1° tot 3° en 90, eerste lid, 6° en 9°, vermelde inkomsten en op de

meerwaarden op roerende waarden en titels die op grond van artikel 90, eerste lid, 1°, belastbaar zijn, vermeerderd met de belasting Staat met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten :

[...]

5° tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige twaalf maanden belastbare beroepsinkomsten heeft gehad die wordt bepaald op basis van de belasting die verschuldigd is bij toepassing van de artikelen 130 tot 145 en 146 tot 154, verminderd met de in de artikelen 145¹ tot 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁶, 145²⁸, 145³² tot 145³⁵, 145⁴⁸ en 154*bis* vermelde belastingverminderingen :

[...]

b) vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van beroepsinkomsten als bedoeld in de artikelen 25, 6°, *b*, 27, tweede lid, 4°, *b*, 32, tweede lid, 2°, en 33, derde lid, en 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;

[...]

6° tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten die wordt bepaald op basis van de belasting die verschuldigd is bij toepassing van de artikelen 130 tot 145 en 146 tot 154, verminderd met de in de artikelen 145¹ tot 145¹⁶, 145²⁴, 145²⁶, 145²⁸, 145³² tot 145³⁵, 145⁴⁸ en 154*bis* vermelde belastingverminderingen :

[...]

- 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.3.1. Bij het voormelde artikel 171 wordt het voordeel van een afzonderlijke aanslagvoet toegekend aan de belastingplichtigen, onder meer de werknemers, die de erin beoogde bezoldigingen aangeven die, meer bepaald wegens het bestaan van een geschil, pas zijn uitbetaald na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop die bedragen betrekking hebben (artikel 171, 5°, *b*)), en aan de belastingplichtigen, met name de zelfstandigen, die de erin beoogde baten aangeven die, door toedoen van de overheid, niet zijn betaald in het jaar van de prestaties (artikel 171, 6°, tweede streepje).

B.3.2. Artikel 171 van het WIB 1992 wijkt, wat de in dat artikel opgesomde inkomsten betreft, af van het principe van de globalisatie, zijnde de samentelling van de vier verschillende inkomstencategorieën bepaald in artikel 6 van het WIB 1992, volgens hetwelk het in de personenbelasting belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, zijnde de som van de netto-inkomens van de in die bepaling opgesomde categorieën, 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 die welke afzonderlijk kunnen worden belast, niet voordeliger uitvalt voor de belastingplichtige.

B.4.1. Artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 1 van de wet van 7 juli 1953 « tot wijziging van de samengeordende wetten betreffende de inkomstenbelastingen in verband met sommige achterstallige bezoldigingen » (hierna : de wet van 7 juli 1953), waarbij een paragraaf 5 wordt ingevoegd in artikel 32 van de wetten betreffende de inkomstenbelastingen, gecoördineerd op 15 januari 1948 (hierna : de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948). Die bepaling voorzag erin dat, voor de toepassing van de inkomstenbelasting, de bezoldigingen waarvan de uitbetaling slechts had plaatsgevonden na het verstrijken van het jaar waarop zij betrekking hadden, werden beschouwd als inkomsten van dat belastingjaar.

B.4.2. Artikel 32, § 5, van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948 had tot doel een uitzondering in te voeren op de regel van de annualiteit van de belasting (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 444, p. 2).

In de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 juli 1953 wordt die regel verduidelijkt :

« Alhoewel de tekst van artikel 35 [van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948] wellicht niet op feilloze wijze werd opgesteld, wordt nochtans door de rechtsleer en de

rechtspraak aangenomen, dat aan de bedrijfsbelasting onderworpen worden alleen die inkomsten welke in werkelijkheid ontvangen werden, zonder daarbij rekening te houden met het ogenblik waarop zij verdiend werden.

Zo zal een advocaat welke op het einde van een langdurig proces, erelonen ontvangt, op die inkomsten belast worden in het dienstjaar waarin hem deze lonen betaald werden en niet in de dienstjaren waarin hij ze verdiende.

Een bediende of ambtenaar welke op 'n bepaald ogenblik min of meer belangrijke achterstallen of vergoedingen ontvangt, zal hierop belast worden in het jaar waarin hij deze achterstallen ontving en niet in het jaar waarin hij deze achterstallen had moeten ontvangen » (*ibid.*, p. 1).

B.4.3. Wegens het fenomeen van de door openbare besturen uitbetaalde achterstallen van bezoldigingen, heeft de wetgever geoordeeld dat het « onbillijk en onrechtvaardig [was] deze belangrijke achterstallen te belasten in het jaar waarin zij werden ontvangen. Immers, bij toepassing van het principe der progressiviteit der belasting, kwamen deze ambtenaren of bedienden in een hogere belastingsschijf en betaalden een belastingscoëfficiënt welke zij nooit zouden betaald hebben, hadden zij tijdig hunne wedde-aanpassing genoten » (*ibid.*, p. 2).

De wetgever erkende evenwel « dat [ook in de privésector], ingevolge nalatigheid of moedwil, kasmoeilijkheden of rechtsgeding, sommige betalingen en vergoedingen met een merkelijke vertraging betaald worden. Waarom zou men de bedienden en arbeiders van de privésector in deze aangelegenheid strenger behandelen dan hunne collega's uit de openbare besturen ? [...] Dezelfde onrechtvaardigheid [kan] ontstaan, door een ' daad van de patronale overheid '. Dergelijke patronale daad alhoewel in feite minder controleerbaar ja zelfs bewijsbaar, had nochtans voor de loon- en weddetrekkenden dezelfde ongewilde en onvermijdelijke gevolgen » (*ibid.*).

Om aan die bekommernis tegemoet te komen, heeft de commissie voor de Financiën een amendement aangenomen teneinde het voordeel van het afwijkende mechanisme van belastingberekening op achterstallen van bezoldigingen toepasselijk te maken wanneer de vertraging niet te wijten is aan het optreden van de belastingplichtige (*ibid.*).

B.4.4. De tekst die door de commissie voor de Financiën werd aangenomen, werd vervolgens geamendeerd, op voorstel van de Regering, in die zin dat het toepassingsgebied van de bepaling werd beperkt tot de betalingsachterstanden door toedoen van een overheid of wegens het bestaan van een geschil (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 470, p. 1).

Dat amendement werd als volgt verantwoord :

« De Commissie heeft geoordeeld dat de maatregel dient toegepast in alle gevallen waarin de laattijdigheid der betaling niet voortspruit uit het feit van de belastingplichtige.

Deze formule zal geschillen doen oprijzen en van aard zijn, aanleiding te geven tot misbruiken. Ten einde nochtans de gedachte te beantwoorden welke de door de Commissie aangebrachte wijziging ten grondslag ligt, stelt de Regering U voor de achterstallige bezoldigingen aan het voorgestelde systeem te onderwerpen wanneer de laattijdige betaling te wijten is aan het feit van een openbare overheid of aan het bestaan van een geschil » (*ibid.*).

B.5.1. Bij artikel 23, § 2, 3°, van de wet van 20 november 1962 « houdende hervorming van de inkomstenbelastingen » is de bestaande berekeningsregel gewijzigd om te bepalen dat achterstallen zouden worden belast « tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorig jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale bedrijfsactiviteit heeft gehad ».

B.5.2. Met die bepaling, die later artikel 93 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 en vervolgens artikel 171 van het WIB 1992 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 uitzonderlijk karakter verkrijgen. Luidens de parlementaire voorbereiding van artikel 23, dat afzonderlijke aanslagen heeft ingesteld, 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; nr. 264/42, p. 126).

B.5.3. Met ingang van het aanslagjaar 2019 werd het begrip « laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad » vervangen door het begrip « laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige twaalf maanden belastbare beroepsinkomsten heeft gehad » (artikelen 2 en 3 van de wet van 7 april 2019 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de afzonderlijke aanslag betreft »).

B.6. Artikel 171, 6°, tweede streepje, gaat uit van een bedoeling die vergelijkbaar is met die van de aanneming van artikel 171, 5°. De memorie van toelichting bij de wet van 4 augustus 1978 « tot economische heroriëntering » (waarbij het voormelde artikel 93 werd gewijzigd) stelt :

« 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 opgemaakt namens 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 scheidt op grond van louter fiscale overwegingen voor één der partijen » (*ibid.*, pp. 71 en 72).

Een amendement dat ertoe strekte de woorden «wegens het feit van de openbare 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.*).

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.7. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling een verschil in behandeling creëert tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die bezoldigingen ontvangen en, anderzijds, de belastingplichtigen die baten ontvangen, wat betreft de berekening van de belasting op de inkomsten waarvan de uitbetaling of de toekenning pas heeft plaatsgevonden, wegens het bestaan van een geschil, na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.

B.8.1. Artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992 wordt enkel toegepast wanneer de overeenkomstig die bepaling berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de

andere inkomsten, niet méér bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de artikelen 130 tot 145 en 146 tot 156 van hetzelfde Wetboek op het geheel van de belastbare inkomsten.

B.8.2. De Ministerraad voert aan dat de verwijzingsbeslissing niet aantoont dat te dezen op de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege een hogere aanslagvoet is toegepast op de niet tijdig ontvangen erelonen, dan de aanslagvoet waartegen die erelonen zouden zijn belast indien zij waren ontvangen in het jaar waaraan zij verbonden zijn.

In zoverre de Ministerraad daarmee het nut van het antwoord op de eerste prejudiciële vraag voor de oplossing van het geschil zou betwisten, dient eraan te worden herinnerd dat het in principe aan het verwijzende rechtscollege staat om te bepalen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor de oplossing van het geschil. Het Hof zou zich enkel van een antwoord op de gestelde vraag kunnen onthouden indien het antwoord op die vraag klaarblijkelijk niet nuttig zou zijn voor de oplossing van dat geschil, wat te dezen niet het geval is.

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. De werkingssfeer van artikel 171, 5°, *b)*, van het WIB 1992 wordt beperkt door, enerzijds, de verwijzing naar de in de artikelen 31 en 34 van het WIB 1992 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 31 van het WIB 1992 bedoelde bezoldigingen zijn de bezoldigingen van werknemers die vallen onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut.

B.11. Er bestaan fundamentele verschillen tussen, enerzijds, zelfstandigen en, anderzijds, 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 inkomen wegens het bestaan van een geschil niet tijdig 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.12.1. Zoals in B.5.2 is vermeld, heeft artikel 171, 5°, van het WIB 1992 tot doel de progressiviteit van de belasting af te remmen wanneer het belastbare inkomen niet-periodieke inkomsten omvat en de niet-tijdige uitbetaling van die inkomsten niet te wijten is aan de belastingplichtige, maar aan een overheid of het bestaan van een geschil. Het is niet pertinent, in het licht van dat doel, de baten die zijn gerealiseerd door zelfstandigen uit te sluiten van het toepassingsgebied van artikel 171, 5°, *b*), van het WIB 1992, wanneer de betalingsachterstand die zij ondergaan, voortvloeit uit het bestaan van een geschil en niet aan hen toe te schrijven valt.

Gelet op de gevolgen van de voormelde uitsluiting, kunnen de wil om de uitzonderingen op het beginsel van de annualiteit van de belasting te beperken en de bekommernis om misbruik te voorkomen het in het geding zijnde verschil in behandeling niet verantwoorden. Immers, wanneer de betalingsachterstand voortvloeit uit het bestaan van een geschil, is er een conflict tussen de schuldeiser van de baten en diens schuldenaar, zodat het risico dat zij een akkoord sluiten om inkomsten bij bepaalde aanslagjaren onder te brengen teneinde de fiscale last te beperken, niet in verhouding staat tot het risico dat kan bestaan in een niet-conflictsituatie.

B.12.2. Bovendien kan het feit dat er fundamentele verschillen bestaan tussen, enerzijds, zelfstandigen en, anderzijds, werknemers, en meer specifiek het feit dat de inkomsten van zelfstandigen van jaar tot jaar kunnen variëren en niet op regelmatige tijdstippen worden ontvangen, terwijl het loon van werknemers vooraf wordt bepaald en doorgaans niet is onderworpen aan onzekere schommelingen, evenmin een verantwoording vormen voor het in

het geding zijnde verschil in behandeling, in tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert. Het belastbaar inkomen wordt immers ook gevormd door achterstallige inkomsten die zowel voor werknemers als voor zelfstandigen van jaar tot jaar kunnen variëren.

Bovendien, ook al is het juist dat de betaling van baten in de regel kan worden aangepast door de bij de overeenkomst betrokken partijen op basis van de geleverde prestaties, is dat niet het geval wanneer, zoals te dezen, de datum waarop de baten zijn ontvangen, volgt uit een minnelijke schikking die tot stand is gekomen in het kader van het geschil tussen de partijen, en niet verbonden is aan de datum waarop de prestaties zijn geleverd.

B.12.3. De gemiddelde aanslagvoet waartegen achterstallige inkomsten moeten worden belast, wordt berekend op basis van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige twaalf maanden belastbare beroepsinkomsten heeft gehad. De belastingadministratie is van mening dat, wanneer het niet mogelijk is een referentiejaar aan te wijzen in de loopbaan van de werknemer, de achterstallige inkomsten afzonderlijk moeten worden belast tegen de aanslagvoet van de belasting op de inkomsten van natuurlijke personen die erop zou zijn toegepast indien zij tijdig betaald en belast waren geweest voor de jaren waarop zij betrekking hebben. « Eenvoudigheidshalve, moet nochtans in de praktijk, wanneer de achterstallige bezoldigingen op verschillende jaren betrekking hebben, op het totale nettobedrag ervan het gemiddelde van de volgens [de voormelde] regel vastgestelde aanslagvoeten worden toegepast » (« Commentaar van art. 171, WIB 92 », 29 juni 2015, *ComIB 1992*, 171/337 tot 171/340).

Die berekeningsmethode zou zonder buitensporige moeilijkheden kunnen worden toegepast op de zelfstandigen die niet voor elk van de twaalf maanden van het betrokken jaar belastbare beroepsinkomsten zouden hebben ontvangen, aangezien het bedrag van de achterstallige inkomsten en de periode waarop zij betrekking hebben, worden bepaald in het vonnis waarbij de schuldenaar wordt veroordeeld tot de betaling ervan of, zoals te dezen, in de compromisovereenkomst die de partijen ten gevolge van een rechterlijke beslissing hebben gesloten.

B.12.4. De Ministerraad stelt eveneens dat het de benadeelde partij is die de integrale vergoeding van de geleden schade moet vorderen, hetgeen de eventuele fiscale meerkosten omvat die zouden voortvloeien uit de progressieve aanslagvoet op de ontvangen sommen. Hij

is van mening dat het niet de gemeenschap is, maar de aansprakelijke, die de benadeelde partij moet vergoeden.

In de veronderstelling dat de zelfstandigen die niet aansprakelijk zijn voor de door hen opgelopen betalingsachterstand de eventuele fiscale meerkosten die zouden voortvloeien uit de progressieve aanslagvoet op de ontvangen sommen in rechte kunnen vorderen wanneer de betaling van die meerkosten kan worden toegeschreven aan een fout van de schuldenaar van de inkomsten, zou het door de Ministerraad opgeworpen argument op identieke wijze hebben kunnen gelden voor werknemers indien zij niet de afzonderlijke aanslag zouden genieten krachtens artikel 171, 5°, *b*), van het WIB 1992. In die hypothese zouden immers ook de werknemers, in voorkomend geval, van de schuldenaar een bedrag kunnen vorderen dat overeenkomt met de fiscale meerkosten, wanneer die meerkosten het gevolg zijn van een fout van de schuldenaar.

Het verschil tussen zelfstandigen en werknemers volgt dus uit de in het geding zijnde bepaling.

Noch uit de parlementaire voorbereiding, noch uit de memorie van de Ministerraad blijkt om welke reden houders van baten de fiscale meerkosten die voortvloeien uit een betalingsachterstand in rechte zouden moeten vorderen, terwijl houders van bezoldigingen een afzonderlijke aanslag zouden kunnen genieten.

B.13. Artikel 171, 5°, *b*), van het WIB 1992 is niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het niet bepaalt dat baten afzonderlijk worden belast tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige twaalf maanden belastbare beroepsinkomsten heeft gehad, wanneer de uitbetaling van die baten pas heeft plaatsgevonden, wegens het bestaan van een geschil, na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.

In afwachting van een optreden van de wetgever, staat het aan het verwijzende rechtscollege om een einde te maken aan de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid, aangezien die vaststelling is uitgedrukt in voldoende duidelijke en volledige bewoordingen die toelaten dat de in het geding zijnde bepaling wordt toegepast met inachtneming van de

artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het verwijzende rechtscollege kan dat meer bepaald doen door artikel 171, 5°, b), van het WIB 1992 toe te passen op baten, waarbij in voorkomend geval rekening wordt gehouden met hetgeen in B.12.3 is vermeld.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.14.1. Rekening houdend met het antwoord op de eerste prejudiciële vraag, is het antwoord op de tweede prejudiciële vraag niet nuttig voor de oplossing van het voor het verwijzende rechtscollege hangende geschil.

B.14.2. De tweede prejudiciële vraag heeft geen antwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 171, 5°, *b*), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het niet bepaalt dat baten afzonderlijk worden belast tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige twaalf maanden belastbare beroepsinkomsten heeft gehad, wanneer de uitbetaling van die baten pas heeft plaatsgevonden, wegens het bestaan van een geschil, na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 juli 2024.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul