



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 42/2025
van 13 maart 2025
Rolnummer : 8167**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 25 januari 2024, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 februari 2024, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 51 WIB 92 het door de gecoördineerde Grondwet in de artikelen 10, 11 en 172 gewaarborgde gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel, in zoverre de belastingplichtige die bezoldigingen van werknemers uit verschillende activiteiten ontvangt voor alle ontvangen bezoldigingen hetzij voor de aftrek van werkelijke beroepskosten hetzij voor de aftrek van forfaitaire beroepskosten dient te kiezen, zonder over de mogelijkheid te beschikken om voor de bezoldigingen uit de ene activiteit te opteren voor de aftrek van forfaitaire beroepskosten en voor de bezoldigingen uit de andere activiteit voor de aftrek van werkelijke beroepskosten, terwijl de belastingplichtige die werknemersbezoldigingen en baten ontvangt, de aftrek van werkelijke beroepskosten verbonden aan de werknemersbezoldigingen mag combineren met de aftrek van forfaitaire beroepskosten verbonden aan baten en *vice versa* ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Jozef Vansteenhuyse en Greta Van De Walle, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Michel Maus, advocaat bij de balie van West-Vlaanderen;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaat bij het Hof van Cassatie.

Bij beschikking van 15 januari 2025 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Yasmine Kherbache en Michel Pâques 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

Het bodemgeschil heeft betrekking op de aanslagen in de personenbelasting die ten aanzien van de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege werden gevestigd voor de aanslagjaren 2015 en 2016. Een van de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege combineert sedert 2013 haar functie als leerkracht met een mandaat als schepen. In haar aangifte voor het aanslagjaar 2015 en 2016 maakt zij toepassing van het kostenforfait voor haar functie als leerkracht en van de werkelijke kosten voor haar functie als schepen.

Met toepassing van artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 heeft de fiscale ambtenaar de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege duidelijk gemaakt dat de toegelaten mogelijkheden inzake kostenafrek zijn: (1) het wettelijk forfait voor de bezoldigingen als leerkracht in combinatie met het bijzonder kostenforfait voor het mandaat als schepen, ofwel (2) de werkelijke kosten voor de bezoldigingen als leerkracht in combinatie met het bijzonder kostenforfait voor het mandaat als schepen, ofwel (3) de werkelijke beroepskosten voor beide bezoldigingen. Omdat de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege bleven vasthouden aan hun initiële keuze, werden hun aangiften door de fiscale administratie gewijzigd, waarbij voor de beide functies het kostenforfait werd toegepast.

De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege dienden een bezwaarschrift in, dat ongegrond werd verklaard, waarna zij een procedure hebben ingeleid voor de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge. Bij vonnis van 20 januari 2020 werd die vordering ongegrond verklaard, waarna hoger beroep werd ingesteld. Bij het arrest van 12 oktober 2021 van het Hof van Beroep te Gent werd het hoger beroep ongegrond verklaard, waarna cassatieberoep werd aangetekend.

Het Hof van Cassatie stelt vast dat een werknemer voor de vaststelling van het nettobedrag van zijn bezoldigingen de keuze heeft tussen twee stelsels, namelijk ofwel dat van het bewijs van de werkelijke beroepskosten, ofwel dat van de forfaitaire aftrek, en dat hij beide stelsels niet mag combineren, zelfs niet wanneer de bezoldigingen voortkomen uit verschillende activiteiten, terwijl de belastingplichtige die als werknemer en als vrij beroeper actief is, zowel voor de vaststelling van het nettobedrag van zijn bezoldigingen als voor de vaststelling van het nettobedrag van zijn baten, de keuze heeft tussen de twee stelsels en de beide stelsels mag combineren. Het Hof van Cassatie vraagt zich af of er voor dat verschil in behandeling tussen de belastingplichtige die uit verschillende activiteiten bezoldigingen ontvangt en de belastingplichtige die uit verschillende activiteiten zowel bezoldigingen als baten ontvangt, een redelijke verantwoording bestaat.

Het Hof van Cassatie stelt de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege voeren aan dat noch artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), noch artikel 51 van het WIB 1992 uitdrukkelijk bepaalt dat ingeval een belastingplichtige twee inkomstenbronnen heeft (*in casu* leerkracht en schepen) die tot eenzelfde inkomstencategorie behoren (*in casu* bezoldigingen), de belastingplichtige, voor het bepalen van het nettobedrag van zijn beroepsinkomsten, niet kan kiezen voor zowel de forfaitaire aftrek als de aftrek van de werkelijk beroepskosten. De artikelen 49 en 51 van het WIB 1992 bepalen ook niet dat, indien de belastingplichtige twee inkomstenbronnen heeft die tot een andere categorie van beroepsinkomsten behoren (bezoldigingen en baten), de belastingplichtige wel kan kiezen voor een aftrek van de werkelijke beroepskosten voor de ene categorie en een aftrek van de forfaitaire beroepskosten voor de andere categorie. Het is de fiscale administratie die de in het geding zijnde bepalingen op die manier interpreteert, maar die interpretatie is strijdig met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Voor dat verschil in behandeling is geen enkele rechtvaardiging terug te vinden in de fiscale wetgeving noch in de parlementaire voorbereiding.

A.2.1. De Ministerraad voert aan dat de te vergelijken categorieën van beroepsinkomsten, te weten de bezoldigingen en de baten, niet vergelijkbaar zijn. Het tussen beide situaties gemaakte verschil is gebaseerd op het door de wetgever gemaakte verschil in beroepscategorieën dat zich niet alleen beperkt tot de forfaitaire beroepskosten, maar past in een groter geheel van de belastbaarheid van de verschillende beroepsinkomsten.

Ondergeschikt voert de Ministerraad aan dat het verbod op de combinatie van beide stelsels van aftrek van beroepskosten binnen de categorie van de werknemersbezoldigingen redelijk verantwoord is door de noodzaak om de administratie de mogelijkheid te bieden na te gaan of er geen dubbel gebruik is van dezelfde kosten binnen elk stelsel. Bovendien zou het stelsel van de forfaitaire beroepskostenafrek grotendeels het beoogde doel van vereenvoudiging missen indien het gecombineerd zou kunnen worden met het stelsel van de aftrek van de werkelijke beroepskosten. In de mate dat de werkgever reeds vele beroepskosten van zijn werknemers ten laste neemt, zal de forfaitaire aftrek in vele gevallen de werkelijke kosten reeds overstijgen.

Dat de combinatie van beide stelsels wel mogelijk is wanneer er ook beroepsinkomsten zijn uit een andere categorie is, volgens de Ministerraad, redelijk te verantwoorden doordat de kosten die betrekking hebben op die activiteit van een andere categorie anders en specifiek van aard zijn dan de beroepskosten van werknemers. In die situatie moet de aftrek van de werkelijke beroepskosten voor die inkomsten mogelijk blijven, ook wanneer toepassing wordt gemaakt van het kostenforfait voor de bezoldigingen die zijn ontvangen voor de activiteiten als werknemer.

A.2.2. Het komt, volgens de Ministerraad, bovendien uitsluitend toe aan de wetgever om te bepalen welke doelstellingen hij op fiscaal vlak wil nastreven. In het kader van die beoordelingsvrijheid kan hij beslissen om de combinatie van beide aftrekstelsels van beroepskosten niet toe te staan wanneer men inkomsten uit verschillende activiteiten ontvangt die zich binnen eenzelfde inkomstencategorie bevinden.

De Ministerraad voert aan dat de fiscale wetgever hierbij geen rekening moet houden met de bijzonderheden van elk gegeven geval. Hij vermag de diversiteit ervan benaderend en vereenvoudigend te omschrijven, zodat het ook binnen zijn beoordelingsvrijheid valt om te oordelen dat het voor een belastingplichtige die bezoldigingen van werknemers uit verschillende activiteiten ontvangt, niet mogelijk is om voor de bezoldigingen uit de ene activiteit te opteren voor de forfaitaire kostenafrek en voor de bezoldigingen uit een andere activiteit te kiezen voor de aftrek van de werkelijke beroepskosten.

Het verschil in behandeling is, volgens de Ministerraad, derhalve redelijk verantwoord.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de aftrek van beroepskosten voor het vaststellen van het nettobedrag van de beroepsinkomsten en het al dan niet mogen combineren van het stelsel van de aftrek van de werkelijke beroepskosten met het stelsel van de forfaitaire aftrek (artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992)) ten aanzien van beroepsinkomsten uit verschillende beroepsactiviteiten die behoren tot eenzelfde inkomstencategorie.

B.2.1. Artikel 23, § 1, van het WIB 1992, dat de verschillende categorieën van beroepsinkomsten opsomt, bepaalt :

« Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard, met name :

- 1° winst;
- 2° baten;
- 3° winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;
- 4° bezoldigingen;
- 5° pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen ».

B.2.2. Artikel 51 van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2015 en het aanslagjaar 2016, bepaalt :

« Met betrekking tot andere bezoldigingen en baten dan vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen of baten, worden de beroepskosten, de in artikel 52, 7° en 8°, bedoelde bijdragen en sommen uitgezonderd, bij gebrek aan bewijzen forfaitair bepaald op percentages van het brutobedrag van die inkomsten, vooraf verminderd met voormelde bijdragen.

Die percentages bedragen :

1° voor bezoldigingen van werknemers :

- a) 28,7 % van de eerste schijf van 5.710 euro (geïndexeerd bedrag);
- b) 10 % van de schijf van 5.710 euro (geïndexeerd bedrag) tot 11.340 euro (geïndexeerd bedrag);

c) 5 % van de schijf van 11.340 euro (geïndexeerd bedrag) tot 18.880 euro (geïndexeerd bedrag);

d) 3 % van de schijf boven 18.880 euro (geïndexeerd bedrag);

2° voor bezoldigingen van bedrijfsleiders : 3 %;

3° voor bezoldigingen van meewerkende echtgenoten : 5 %;

4° voor baten : de in 1° vastgestelde percentages.

In geen geval mag het forfait meer bedragen dan 3.950 euro (geïndexeerd bedrag) voor het geheel van de inkomsten van éénzelfde categorie als vermeld in het tweede lid, 1°, 3° en 4°, noch meer dan 2.370 euro (geïndexeerd bedrag) voor het geheel van de inkomsten als vermeld in het tweede lid, 2°.

Met betrekking tot bezoldigingen van werknemers wordt het forfait, gelet op de uitzonderlijke kosten die voortvloeien uit de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, verhoogd met een bedrag bepaald volgens een door de Koning vastgestelde schaal ».

De in die bepaling bedoelde bedragen en sommige percentages werden geïndexeerd voor het aanslagjaar 2016.

B.2.3. Artikel 49 van het WIB 1992 is eveneens pertinent om de prejudiciële vraag te beantwoorden. Dat artikel bepaalt :

« Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt ».

B.2.4. Uit de samenhang van de artikelen 49 en 51 van het WIB 1992 volgt dat een belastingplichtige werknemer, voor het vaststellen van het nettobedrag van zijn beroepsinkomsten, de keuze heeft tussen het stelsel van het bewijs van de werkelijke beroepskosten en het stelsel van de forfaitaire aftrek van de beroepskosten, maar dat hij beide stelsels niet mag combineren wanneer de inkomsten voortkomen uit verschillende beroepsactiviteiten die behoren tot dezelfde inkomstencategorie (Cass., 24 maart 1970,

ECLI:BE:CASS:1970:ARR.19700324.2;
ECLI:BE:CASS:2024:ARR.20240125.1N.6).

25 januari

2024,

Een belastingplichtige die zowel bezoldigingen (artikel 23, § 1, 4°, van het WIB 1992) als baten (artikel 23, § 1, 2°, van het WIB 1992) ontvangt, heeft, voor de vaststelling van het nettobedrag van zijn beroepsinkomsten in elk van die categorieën, ook de keuze tussen het stelsel van het bewijs van de werkelijke beroepskosten en het stelsel van de forfaitaire aftrek van beroepskosten, maar hij kan beide stelsels combineren.

B.3. Het verwijzende rechtscollege stelt aan het Hof een vraag over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 51 van het WIB 1992, in zoverre de belastingplichtige die bezoldigingen van werknemers uit verschillende beroepsactiviteiten ontvangt (artikel 23 van het WIB 1992), hetzij voor de aftrek van de werkelijke beroepskosten, hetzij voor de aftrek van de forfaitaire beroepskosten moet kiezen, terwijl de belastingplichtige die bezoldigingen van werknemers en baten ontvangt, de aftrek van werkelijke beroepskosten verbonden aan de bezoldigingen van werknemers mag combineren met de aftrek van forfaitaire beroepskosten verbonden aan de baten en *vice versa*.

B.4.1. 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 aangelegenheden.

B.4.2. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5. In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag,

de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzes van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.

B.6. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, is de categorie van de belastingplichtigen die bezoldigingen ontvangt uit verschillende beroepsactiviteiten vergelijkbaar met de categorie van belastingplichtigen die bezoldigingen en baten ontvangt, wat betreft het vaststellen van het nettobedrag van de beroepsinkomsten door toepassing van de aftrek van beroepskosten.

Verschil en niet-vergelijkbaarheid mogen niet met elkaar worden verward. De verschillende categorie van beroepsinkomsten (artikel 23, § 1, 2° en 4°, van het WIB 1992) kan weliswaar een element vormen bij de beoordeling van het verschil in behandeling, maar volstaat niet om te besluiten tot de niet-vergelijkbaarheid, anders zou de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie van elke inhoud worden ontdaan.

B.7. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk het feit of de beroepsinkomsten al dan niet behoren tot een verschillende inkomstencategorie (artikel 51 van het WIB 1992 *juncto* artikel 23, § 1, 2° en 4°, van het WIB 1992).

B.8. De reden waarom het kostenforfait niet kan worden samengevoegd met de aftrek van de werkelijke beroepskosten, voor beroepsinkomsten die tot dezelfde inkomstencategorie behoren, wordt in de parlementaire voorbereiding niet vermeld, maar het Hof zou niet tot de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie kunnen besluiten om de enkele reden dat uit de parlementaire voorbereiding niet de redelijke verantwoording van een verschil in behandeling zou blijken. De vaststelling dat een dergelijke verantwoording niet in de parlementaire voorbereiding is vermeld, sluit niet uit dat aan een maatregel een doelstelling van algemeen belang ten grondslag kan liggen die het eruit voortvloeiende verschil in behandeling in redelijkheid kan verantwoorden.

B.9.1. De toepassingsvoorwaarden van artikel 51 van het WIB 1992 worden bepaald per categorie van beroepsinkomsten. Dat stelsel van forfaitaire kosten is vereenvoudigd en gemakkelijk uitvoerbaar voor de werknemers, de beoefenaars van de vrije beroepen, de

meewerkende echtgenoten en de bedrijfsleiders. Bij het toepassen van het kostenforfait dient de belastingplichtige geen bewijsstukken voor te leggen en dient de belastingadministratie niet over te gaan tot een controle van de beroepskosten.

B.9.2. Voorts wordt door het verbod op het combineren van de aftrek van de werkelijke beroepskosten en de aftrek van de forfaitaire beroepskosten het risico op dubbele aftrek van de beroepskosten beperkt, hetgeen zich kan voordoen wanneer bepaalde beroepskosten aftrekbaar zijn van de bezoldigingen die voortkomen uit verschillende beroepsactiviteiten.

Wanneer de wetgever een bijzondere fiscale regeling invoert, mag hij gebruikmaken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. Het gebruik van dat procedé is niet onredelijk op zich. De wetgever vermocht ervan uit te gaan dat het risico op een dubbel gebruik van de beroepskosten meer kan voorkomen bij een werknemer die gelijktijdig bezoldigingen ontvangt voor verschillende beroepsactiviteiten, omdat alle ontvangen bezoldigingen voor die verschillende beroepsactiviteiten tot dezelfde categorie van beroepsinkomsten behoren en omdat het forfait van de beroepskosten in die situatie op het totaal van de verkregen bezoldigingen moet worden vastgesteld. Het is dan ook redelijk verantwoord de combinatie van aftrek van forfaitaire en werkelijke beroepskosten niet toe te staan voor de inkomsten uit verschillende beroepsactiviteiten die tot eenzelfde categorie behoren en te verplichten dat het kostenforfait het geheel van de beroepskosten omvat die zijn gedaan om die werknemersbezoldigingen te verkrijgen of te behouden, zonder opsplitsing per beroepsactiviteit.

Anders oordelen, heeft tot gevolg dat de belastingplichtige al zijn beroepskosten zal moeten bewijzen om zo te kunnen uitsluiten dat er geen dubbel gebruik is van diezelfde beroepskosten ten aanzien van de bezoldigingen van de verschillende beroepsactiviteiten. Het nut van het forfait van de beroepskosten zou volledig wegvallen.

B.10. De in het geding zijnde bepaling is redelijk verantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In zoverre artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de belastingplichtige die bezoldigingen uit verschillende beroepsactiviteiten ontvangt, niet toestaat het stelsel van de werkelijke beroepskosten te combineren met het stelsel van de forfaitaire beroepskosten, schendt het de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 13 maart 2025.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen