

Rolnummer 2972
Arrest nr. 36/2005 van 16 februari 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 93, § 1, 3°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 171, 5°, b, van het W.I.B. 1992), gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen, J.-P. Moerman en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 24 maart 2004 in zake L. Brouwer tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 5 april 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 93, § 1, 3°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (versie aanslagjaar 1988) het gelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat conform deze bepaling de vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid waarvan de uitbetaling door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, slechts dan afzonderlijk belast worden, meer bepaald tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad, als deze vergoedingen toekomen aan werknemers vallende onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut, terwijl vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid die toekomen aan andere belastingplichtigen, zoals zelfstandige ondernemers of beoefenaars van vrije beroepen, in dezelfde omstandigheden, enkel tegen het progressieve tarief zoals bepaald in artikel 78 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (versie aanslagjaar 1988) kunnen belast worden ? »

L. Brouwer, wonende te 9000 Gent, A. Verhaegenstraat 43, en de Ministerraad hebben ieder een memorie en een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 1 december 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. De Meyere *loco* Mr. A. Doolaege, advocaten bij de balie te Gent, voor L. Brouwer;

. Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en J. Spreutels 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 Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De zaak voor de verwijzende rechter betreft het beroep van L. Brouwer tegen een beslissing van de gewestelijke directie te Gent van 23 november 2001 inzake de te zijnen laste gevestigde aanslag in de personenbelasting, voor het aanslagjaar 1989.

L. Brouwer betwist de aanslag in zoverre die betrekking heeft op de belastingheffing op een door hem, in de hoedanigheid van zelfstandig handelaar, verkregen vergoeding voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid. Hij voert aan dat de voor werknemers geldende regel, vervat in artikel 93, § 1, 3°, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : W.I.B. 1964), ook voor zelfstandigen zou moeten gelden, zo niet is er sprake van een schending van het grondwettelijk gewaarborgde gelijkheidsbeginsel.

Na te hebben vastgesteld dat de litigieuze inkomsten belastbaar zijn voor het inkomstenjaar 1988, achtte de Rechtbank het gepast de bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad voert in hoofdorde aan dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft, en dit om twee redenen :

1) Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat de verwijzende rechter heeft geoordeeld dat de litigieuze inkomsten belastbaar zijn in de personenbelasting voor het inkomstenjaar 1988 (aanslagjaar 1989), zodat de artikelen 93, § 1, 3°, b, en 78 van het W.I.B. 1964, in hun versie voor het aanslagjaar 1988, niet toepasselijk zijn op het bodemgeschil.

2) De in het geding zijnde bepaling is niet van toepassing op het bodemgeschil, vermits die bepaling verwijst naar de in artikel 20, 2°, a, en 5°, van het W.I.B. 1964 bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen. De in het bodemgeschil betwiste aanslag heeft betrekking op een vergoeding die niet onder de categorie « bezoldigingen » valt, maar, naar luid van artikel 22, 6°, b, van het W.I.B. 1964, onder de categorie « winsten ».

A.2.1. In ondergeschikte orde oordeelt de Ministerraad dat de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.2.2. De Ministerraad oordeelt het nuttig de historische context te situeren, binnen welke de in het geding zijnde bepaling dient te worden begrepen.

Tot aan het aanslagjaar 1983 werden de vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid afzonderlijk belast tegen een aanslagvoet van 16,5 pct. (15 pct. vóór het aanslagjaar 1979), in zoverre die vergoedingen als winsten of baten dienden te worden gekwalificeerd, terwijl, indien die vergoedingen als bezoldigingen dienden te worden gekwalificeerd, ze belast werden tegen ofwel het progressieve tarief, ofwel de gemiddelde aanslagvoet, afhankelijk van het feit of er al dan niet sprake was van een laattijdige betaling of toekenning.

Het koninklijk besluit nr. 29 van 30 maart 1982 heeft, met ingang van aanslagjaar 1983, het voorheen bestaande systeem, dat een niet-verantwoord verschil in behandeling tussen de zelfstandigen en de loontrekkenden met zich meebracht, opgeheven en vervangen door een systeem van belasting tegen het progressieve tarief, ongeacht de hoedanigheid van de verkrijger van de vergoeding, na in voorkomend geval een vermindering voor vervangingsinkomsten verkregen te hebben. Op dat nieuw ingevoerde systeem werd slechts in één uitzondering voorzien, namelijk de in de in het geding zijnde bepaling vervatte uitzondering.

A.2.3. De Ministerraad meent dat het verschil in behandeling rechtstreeks voortvloeit uit het onderscheid tussen de betrokken inkomstencategorieën en voert meer specifiek aan dat de in de in het geding zijnde bepaling vervatte uitzondering voortvloeit uit het feit dat voor winsten en bezoldigingen andere criteria worden gehanteerd om uit te maken in welk belastbaar tijdperk de bedoelde inkomsten moeten worden belast. Uit artikel 167, § 1, 3°, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het W.I.B. 1964 blijkt dat voor de categorie van de winsten het feit van de vaststelling van de winsten bepalend is. Voor de categorie van de bezoldigingen is het feit van de uitbetaling of de toekenning bepalend. Dat onderscheid heeft, naar het oordeel van de Ministerraad, tot gevolg dat een laattijdige uitbetaling of toekenning slechts een invloed kan uitoefenen op de belastbaarheid in de categorie van de bezoldigingen en bijgevolg niet op de belastbaarheid in de categorie van de winsten.

Bovendien wordt de categorie van de bezoldigingen gekenmerkt door het bestaan van een arbeidsovereenkomst waardoor een band van ondergeschiktheid ontstaat. Het betreft een categorie van belastingplichtigen die een vast maandelijks salaris genieten dat op jaarbasis wordt bepaald en vastgelegd in een arbeidsovereenkomst. In het geval van bezoldigingen van werknemers en pensioenen, staan de hoegroothed en de periodiciteit van het normale beroepsinkomen vast, terwijl, in het geval van winsten en baten, het beroepsinkomen aan schommelingen onderhevig is, afhankelijk van allerlei wisselende factoren. Het toepassen van een « gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad » op belastingplichtigen die geen vast maandinkomen genieten, zou geen verantwoorde manier zijn om de « al te strenge gevolgen van het progressief tarief » in bepaalde omstandigheden te vermijden.

Ten slotte beklemtoont de Ministerraad dat enkel de categorie van de bezoldigingen onderworpen is aan de verplichte bedrijfsvoorheffing, die de werkgever maandelijks van het brutomaandloon dient in te houden en berekend wordt op basis van het jaarbedrag van de normale brutobezoldigingen. De zelfstandigen bepalen zelf per kwartaal het bedrag van hun voorafbetalingen en kunnen zo beter inspelen op uitzonderlijke inkomsten.

A.3. Met betrekking tot de stelling van de Ministerraad dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft, betoogt L. Brouwer, eiser voor de verwijzende rechter, dat de vraag of een bepaling al dan niet van toepassing is op het bodemgeschil, buiten de debatten voor het Hof dient te blijven en dat enkel de rechter die de vraag heeft gesteld, uitspraak kan doen over de toepasselijkheid van een voor hem aangevoerde norm.

L. Brouwer beklemtoont bovendien dat de verwijzing in de prejudiciële vraag naar het aanslagjaar 1988, in plaats van naar het aanslagjaar 1989, niet ter zake doet. De bewoordingen van de in het geding zijnde bepalingen zijn immers identiek voor de beide aanslagjaren.

L. Brouwer merkt tevens op dat de prejudiciële vraag juist erop gericht is de niet-toepasselijkheid van het afzonderlijk tarief, zoals daarin is voorzien in artikel 93, § 1, 3°, b, van het W.I.B. 1964, op de winsten en baten te laten toetsen aan het gelijkheidsbeginsel.

A.4.1. Ten gronde is L. Brouwer van oordeel dat het in het geding zijnde artikel niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, omdat het een verschil in behandeling creëert onder belastingplichtigen, naargelang zij een bezoldiging, dan wel winsten of baten genieten, zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

Bij belastingplichtigen die winsten of baten genieten, wordt een vergoeding voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid, die wordt toegekend na de belastbare tijdperken waarop ze betrekking heeft, belast tegen het progressieve tarief, zij het na toepassing van de belastingvermindering voor vervangingsinkomsten, zoals daarin is voorzien in de artikelen 146 en volgende van het W.I.B. 1992 (artikel 87ter van het W.I.B. 1964).

Bij belastingplichtigen die een bezoldiging genieten, wordt de vergoeding afzonderlijk belast tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend. Hoewel op die belasting geen vermindering voor vervangingsinkomsten mag worden toegepast, moet voor de berekening van de gemiddelde aanslagvoet het bedrag van de belasting van het vorige jaar worden verminderd met de aan de vervangingsinkomsten verbonden belastingvermindering, waardoor de belastingplichtige indirect ook die belastingvermindering geniet. De afzonderlijke aanslag wordt bovendien slechts toegepast als die voordeliger uitvalt dan de belasting die verschuldigd zou zijn indien de bedoelde inkomsten tegen het progressieve tarief zouden worden belast.

De beschrijving door de Ministerraad van de historische context binnen welke de in het geding zijnde bepaling dient te worden begrepen, doet niet ter zake, vermits de beschreven hervorming als het ware een « omgekeerd » verschil in behandeling tussen de beide categorieën van belastingplichtigen tot gevolg heeft gehad.

A.4.2. Volgens L. Brouwer heeft de wetgever, met de in het geding zijnde bepaling, de bedoeling gehad de al te strenge gevolgen te vermijden die de normale progressiviteit van de belasting zou meebrengen voor belastingplichtigen die in een bepaald jaar inkomsten met een veeleer uitzonderlijk karakter verkrijgen.

Rekening houdend met dat doel, kan het in de in het geding zijnde bepaling vervatte verschil in behandeling niet als objectief en redelijk verantwoord worden beschouwd. Het probleem, veroorzaakt door het

feit dat een laattijdig uitbetaalde vergoeding voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid bovenop de inkomsten van het jaar van betaling komt, waardoor de fiscale druk op dat vervangingsinkomen hoger is dan wanneer die vergoeding onmiddellijk wordt toegekend, doet zich immers zowel bij loontrekkenden als bij zelfstandigen voor.

Het onderscheid is des te minder verantwoord wanneer ermee rekening wordt gehouden dat de loontrekkenden niet alleen een afzonderlijk belastingtarief genieten, maar indirect ook het voordeel van de belastingvermindering voor vervangingsinkomsten.

A.4.3. L. Brouwer wijst erop dat zowel de winsten en de baten als de bezoldigingen van werknemers, conform artikel 20 van het W.I.B. 1964 als « bedrijfsinkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit activiteiten van alle aard » worden beschouwd en dat voor beide in beginsel dezelfde fiscale regeling geldt. Dit laatste is bijvoorbeeld het geval voor de vergoedingen tot herstel van een bestendige derving van inkomsten. Het stelsel van aanslag is echter verschillend wanneer het gaat om een vergoeding voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid, wat niet te verantwoorden is vermits die vergoeding hetzelfde doel heeft bij loontrekkenden als bij zelfstandigen; in beide gevallen dient de vergoeding immers om het inkomstenverlies door tijdelijke arbeidsongeschiktheid te dekken.

A.4.4. L. Brouwer betwist ten slotte de argumenten van de Ministerraad die gebaseerd zijn op de verschillende aard van de bedoelde inkomstencategorieën.

Hij wijst daarbij op het feit dat de criteria die moeten worden aangewend om uit te maken in welk belastbaar tijdperk de bedoelde inkomsten moeten worden belast, niet dezelfde zijn voor de winsten, enerzijds, en de baten, anderzijds. Baten zijn immers belastbaar bij de ontvangst van de sommen of erelonen.

Bovendien wijst hij erop dat het tijdstip van belastbaarheid van de vergoedingen voor belastingplichtigen die winsten genieten, ook door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil kan plaatsvinden na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, namelijk de periode waarvoor de belastingplichtige arbeidsongeschikt is.

Het feit dat de categorie van de werknemers zou worden gekenmerkt door het bestaan van een arbeidsovereenkomst doet niet ter zake, vermits de hoegrootte van hun inkomen ook kan schommelen, reden waarom de in het geding zijnde bepaling verwijst naar « een normale beroepswerkzaamheid » en niet naar een vast inkomen.

- B -

Ten aanzien van de excepties van de Ministerraad

B.1.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag zonder voorwerp is, vermits de verwijzende rechter heeft geoordeeld dat de litigieuze inkomsten belastbaar zijn voor het inkomstenjaar 1988 (aanslagjaar 1989), waardoor de in het geding zijnde bepaling, in de versie voor het aanslagjaar 1988, niet toepasselijk is op het bodemgeschil.

B.1.2. Ofschoon de rechter in de prejudiciële vraag verwijst naar de voor het aanslagjaar 1988 geldende versie van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : W.I.B. 1964), kan uit het vonnis van de rechter worden afgeleid dat die verwijzing stoelt op

een materiële vergissing en dat in werkelijkheid de versie voor het aanslagjaar 1989 wordt bedoeld. Het Hof stelt bovendien vast dat artikel 93, § 1, 3°, b, van het W.I.B. 1964 in zijn versie voor het aanslagjaar 1988 identiek is aan de voor het aanslagjaar 1989 geldende versie.

B.1.3. De exceptie wordt verworpen.

B.2.1. De Ministerraad voert eveneens aan dat de in het geding zijnde bepaling niet van toepassing is op het bodemgeschil, vermits die bepaling verwijst naar de in artikel 20, 2°, a, en 5°, van het W.I.B. 1964 bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen. De in het bodemgeschil betwiste aanslag heeft betrekking op een vergoeding die niet onder de categorie « bezoldigingen » valt, maar wel, krachtens artikel 22, 6°, b, van het W.I.B. 1964, onder de categorie « winsten ».

B.2.2. Uit de wijze waarop de prejudiciële vraag is geformuleerd, kan worden afgeleid dat de verwijzende rechter ervan uitgaat dat de in artikel 93, § 1, 3°, b, van het W.I.B. 1964 vervatte aanslagregel, die toepasselijk is op de aan werknemers toekomende vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid en die een uitzondering vormt op de algemene aanslagregels, gunstiger is voor de belastingplichtige dan die algemene aanslagregels, die toepasselijk zijn op de aan zelfstandigen toekomende vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid.

B.2.3. Indien het toepassingsgebied van een wetsbepaling stoelt op een criterium dat ertoe leidt dat een bepaalde categorie van burgers het in de wetsbepaling vervatte voordeel geniet, terwijl een andere categorie van dat voordeel verstoken blijft, kunnen geen excepties worden afgeleid uit de niet-toepasbaarheid van de norm op het geschil dat hangende is voor de verwijzende rechter wanneer de niet-toepasbaarheid van die norm op de bedoelde categorie juist het voorwerp uitmaakt van de vraag naar de bestaanbaarheid van de norm met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.2.4. De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.3. De prejudiciële vraag betreft artikel 93, § 1, 3°, b, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 171, 5°, b, van het W.I.B. 1992), dat luidt :

« § 1. In afwijking van de artikelen 77 tot 91, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de bedoelde artikelen op het geheel der belastbare inkomsten :

[...]

3° tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar tijdens hetwelk de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad :

[...]

b) de in artikel 20, 2°, a, en 5°, bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen, waarvan de uitbetaling of de toekenning door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil slechts heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben; ».

B.4.1. De verwijzende rechter vraagt of de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepaling, wat betreft de berekening van de belasting op vergoedingen voor tijdelijke arbeidsongeschiktheid waarvan de uitbetaling of de toekenning door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, een onderscheid creëert tussen, enerzijds, werknemers vallende onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut, en, anderzijds, andere belastingplichtigen, zoals zelfstandige ondernemers of beoefenaars van vrije beroepen.

B.4.2. De werkingssfeer van de in het geding zijnde bepaling wordt beperkt door, enerzijds, de verwijzing naar de in artikel 20, 2°, a, en 5°, van het W.I.B. 1964 bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen, en, anderzijds, door de voorwaarde dat de uitbetaling of de toekenning van de bedoelde inkomsten moet hebben plaatsgehad na het

verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben, en dit door toedoen van een openbare overheid of wegens het bestaan van een geschil.

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

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

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

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

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

B.6. Artikel 93 van het W.I.B. 1964 wijkt, voor de in dat artikel opgesomde inkomsten, af van het principe van de globalisatie, zijnde de samentelling van de vier verschillende inkomstencategorieën als bepaald in artikel 6 van het W.I.B. 1964, volgens hetwelk het in de

personenbelasting belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, zijnde de som van de netto-inkomens van de in die bepaling opgesomde categorieën, te weten het inkomen van onroerende goederen, het inkomen van roerende goederen en kapitalen, het beroepsinkomen en de diverse inkomsten, verminderd met de in de artikelen 71 en volgende van het W.I.B. 1964 vermelde aftrekbare lasten. Op die som wordt de belasting berekend volgens de regels bepaald in de artikelen 77 en volgende van hetzelfde Wetboek.

Artikel 93 van het W.I.B. 1964 stelt een bijzondere berekeningswijze van de belasting en speciale aanslagvoeten voor bepaalde inkomsten vast, op voorwaarde evenwel dat het stelsel van de volledige samentelling van alle belastbare inkomsten met inbegrip van diegene die afzonderlijk kunnen worden belast, niet voordeliger uitvalt voor de belastingplichtige.

B.7. Met artikel 93 van het W.I.B. 1964 wilde de wetgever de strenge gevolgen vermijden die de strikte toepassing van de progressiviteit van de personenbelasting zou meebrengen voor belastingplichtigen die sommige inkomsten met een veeleer exceptioneel karakter verkrijgen. Luidens de parlementaire voorbereiding beoogde de wetgever « de progressiviteit van de belasting te remmen wanneer het belastbaar inkomen niet-periodieke inkomsten behelst » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 85; *ibid.*, nr. 264/42, p. 126).

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

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

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

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

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

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

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

vervanging van een tijdelijke derving van inkomsten die zowel voor zelfstandigen als voor werknemers van jaar tot jaar kunnen variëren.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

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

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 16 februari 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts