

Rolnummer 3007
Arrest nr. 38/2005 van 16 februari 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, 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 M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 21 april 2004 in zake G. Piette tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 28 mei 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B.), doordat het voorziet in een afzonderlijke aanslag tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten voor de baten die gehaald zijn uit een vrij beroep en die door toedoen van een overheid niet tijdig zijn betaald, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, terwijl artikel 171, 5°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen voor de bezoldigingen van een werknemer die in dezelfde omstandigheden zijn ontvangen, in het voordeel van een afzonderlijke aanslag voorziet, tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad, wanneer de toepassing van artikel 171, 6°, van het W.I.B. tot een grotere belastingdruk leidt dan die welke voortvloeit uit de toepassing van artikel 171, 5°, van het W.I.B. ? »

2. « Schendt artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het vereist dat, om het voordeel te verkrijgen van een afzonderlijke aanslag voor de baten die gehaald zijn uit een vrij beroep en die door toedoen van een overheid niet tijdig zijn betaald, aan drie bijkomende voorwaarden is voldaan, die niet gelden voor een belastingplichtige die in dezelfde omstandigheden als werknemer bezoldigingen heeft ontvangen ? »

Memories zijn ingediend door :

- G. Piette, wonende te 7060 Zinnik, place du Jeu de Balle 14 C;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 1 december 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Roland, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. L. Tricart, advocaat bij de balie te Bergen, voor G. Piette;

. Mr. F. Krenc, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. P. Basselier, advocaat bij de balie te Charleroi, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Spreutels en M. Bossuyt 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*

In haar aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2001 heeft Géraldine Piette, die het beroep van advocaat uitoefent, een bedrag van 1.535.540 frank aangegeven als achterstallige honoraria waarvoor een afzonderlijke aanslagvoet geldt krachtens artikel 171, 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992). Dat bedrag werd haar in oktober 2000 uitbetaald door de Orde van advocaten van de balie te Doornik, voor prestaties die vóór juli 1999 waren verricht in het kader van de gratis rechtsbijstand.

Krachtens artikel 346 van het W.I.B. 1992 heeft de belastingadministratie het bedrag dat als achterstallige honoraria was aangegeven, verminderd tot 109.512 frank. Géraldine Piette heeft bij de verwijzende rechter beroep ingesteld tegen de beslissing waarbij de belastingadministratie een bijkomende aanslag in de personenbelasting heeft gevestigd, op grond van de vermindering van het bedrag aan achterstallige honoraria waartoe aldus was beslist. Subsidiair bekritiseert zij de discriminerende aard van de in het geding zijnde bepalingen.

De verwijzende rechter vergelijkt de bepalingen van artikel 171, 5° en 6°, van het W.I.B. 1992 en voert aan dat uit de gecombineerde lezing ervan kan worden afgeleid dat de wetgever het voordeel van een afzonderlijke aanslag aan meer beperkende voorwaarden heeft willen onderwerpen voor de baten uit een vrij beroep die door toedoen van de overheid niet tijdig zijn betaald (artikel 171, 6°), dan voor de bezoldigingen van een werknemer die in dezelfde omstandigheden betaald zijn (artikel 171, 5°), aangezien :

1° de baten betrekking moeten hebben op diensten die verricht zijn gedurende een periode van meer dan twaalf maanden;

2° zij in één keer moeten zijn uitbetaald;

3° de afzonderlijke aanslag alleen betrekking heeft op het evenredige deel dat een vergoeding van 12 maanden prestaties overschrijdt.

Aangezien de verwijzende rechter van mening is dat die verschillende behandeling ter toetsing aan het Hof moet worden voorgelegd, heeft hij de twee bovenvermelde prejudiciële vragen gesteld.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Géraldine Piette licht de procedure toe voor vergoeding van de prestaties die een advocaat in het kader van de rechtsbijstand heeft verricht, en merkt op dat zij gespreid kunnen zijn over een periode van meer of van minder dan 12 maanden, maar dat de vergoedingen in de praktijk worden uitbetaald na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij werkelijk betrekking hebben, aangezien het Ministerie van Justitie de nodige kredieten pas na verloop van één jaar vrijgeeft.

A.1.2. Volgens G. Piette kunnen de twee verschillen in behandeling die in de prejudiciële vragen worden aangevoerd (aanslagvoet en voorwaarden voor het toestaan van de afzonderlijke aanslag), niet redelijk noch objectief worden verantwoord.

Beide bepalingen (artikel 171, 5° en 6°, van het W.I.B. 1992) gaan immers uit van dezelfde bedoeling om in bepaalde situaties de nefaste gevolgen van de progressiviteit van de belasting te vermijden, namelijk wanneer de belastingplichtige de belastbare « inkomsten » ontvangt na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij werkelijk betrekking hebben, met dien verstande dat de niet-tijdige betaling te wijten moet zijn aan de overheid.

Terwijl een werknemer een voordeligere aanslag geniet wanneer hij, volgens de administratieve commentaar van het W.I.B. 1992, bewijst dat de in het geding zijnde inkomsten meer dan drie maanden na het indienen van de aanvraag tot terugbetaling zijn uitbetaald, geniet een zelfstandige die niet, zelfs niet wanneer de inkomsten met één jaar vertraging worden uitbetaald, zoals te dezen.

A.1.3. G. Piette voert verder nog aan dat de verwijzing van de wetgever naar het begrip « laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad » in elk geval bevestigt dat het de bedoeling van de wetgever was de werknemer te waarborgen dat de achterstallige bezoldigingen zouden worden belast tegen een aanslagvoet die voor die werknemer een normale jaarlijkse beroepswerkzaamheid weerspiegelt.

De wetgever is ten onrechte minder gevoelig geweest voor de situatie van de zelfstandigen, en meer bepaald voor die van de vrije beroepen die in het kader van de rechtsbijstand diensten verrichten, aangezien de advocaten vergoedingen ontvangen als achterstallige honoraria met betrekking tot prestaties die gedurende verschillende jaren zijn verricht. Die vergoedingen worden echter belast tegen dezelfde aanslagvoet als de baten die « normaliter » gedurende hetzelfde belastbaar tijdperk worden verkregen, en die baten nemen - logischerwijs - toe naar gelang het aantal jaren van beroepsuitoefening. Met andere woorden, in plaats van een indexerende te genieten van de vergoedingen die tot doel heeft de prestaties te vergoeden die over verschillende jaren zijn verricht, wordt de dienstverlener die zijn beroepsactiviteit uitbouwt, benadeeld omdat hij belast wordt tegen een gemiddelde aanslagvoet die beduidend hoger is dan de aanslagvoet die logischerwijs had moeten gelden op het ogenblik dat die prestaties werden verricht. Dat leidt tot een grotere belastingdruk.

A.2.1. De Ministerraad herinnert aan de feiten van de zaak en geeft aan, wat de eerste prejudiciële vraag betreft, dat, volgens de parlementaire voorbereiding, artikel 171, 6°, tweede streepje, tot doel heeft een te hoge belasting - te wijten aan de progressiviteit van de belasting - te vermijden op de honoraria die betaald zijn onder de erin vermelde voorwaarden. Hij voert aan dat die achterstallige betrekking hebben op inkomsten waarvan de kenmerken fundamenteel verschillen van die van de achterstallige bezoldigingen bedoeld in artikel 171, 5°, b).

Artikel 171, 6°, tweede streepje, heeft immers betrekking op de honoraria die in één keer zijn gestort en die betrekking hebben op een periode van meer dan twaalf maanden, terwijl artikel 171, 5°, b), slaat op bezoldigingen die zijn uitbetaald na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij betrekking hebben, ongeacht het aantal maandlonen waarop die betaling betrekking heeft. Het eerste artikel is niet van toepassing op honoraria die betrekking hebben op prestaties die gedurende het jaar N verricht zijn over een periode van minder dan twaalf maanden maar die gedurende het jaar N+1 zijn gestort, terwijl het tweede artikel dan weer moet worden toegepast op alle bezoldigingen die betrekking hebben op het jaar N maar die door toedoen van de overheid gedurende het jaar N+1 zijn uitbetaald.

A.2.2. Hij is dan ook van mening dat in de vraag ten onrechte situaties worden vergeleken die niet vergelijkbaar zijn; bovendien verschillen de twee activiteiten fundamenteel op het gebied van de regelmaat waarmee de inkomsten worden ontvangen en op dat van de gevolgen van beroepsinactiviteit, aangezien in dat geval alleen de werknemer belastbare beroepsinkomsten blijft ontvangen. Wat de werknemer betreft, is het verantwoord dat het laatste jaar waarin hij een « normale » beroepswerkzaamheid heeft gehad, in aanmerking wordt genomen om de afzonderlijke aanslagvoet te bepalen die moet worden toegepast op de « achterstallige bezoldigingen ». Dat refertejaar moet in principe meer belastbare inkomsten hebben opgebracht dan een jaar waarin de belastingplichtige gedurende een bepaalde periode inactief is geweest. Zulk een refertejaar kan niet worden bepaald voor een zelfstandige, die inkomsten ontvangt op veel onregelmatigere basis, en wiens periodes van onderbreking van de beroepswerkzaamheid moeilijk zijn vast te stellen.

Aangezien hij niet in staat was een refertejaar te bepalen voor het vaststellen van de aanslagvoet voor de « achterstallige honoraria », heeft de wetgever een te hoge belasting, te wijten aan de progressiviteit van de belasting, willen vermijden door de toepassing van het « [belasting]tarief dat normaal toegepast zou worden voor een ereloon van twaalf maanden prestaties » (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415/1, p. 34). Vanuit dat perspectief heeft hij, door te kiezen voor « de aanslagvoet die betrekking heeft op het geheel van de andere belastbare inkomsten » van de periode waarin de bedoelde achterstallige zijn ontvangen, de grondwettelijke grenzen die in acht moeten worden genomen bij het invoeren van een verschil in behandeling, niet overschreden.

A.2.3. De Ministerraad betwist eveneens dat de aanslagvoet waarin artikel 171, 6°, voorziet, systematisch hoger zou zijn dan de aanslagvoet van artikel 171, 5°, aangezien het onmogelijk is « het laatste vorige jaar waarin (de zelfstandige) een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad » te bepalen. Rekening houdend met de rechtspraak van het Hof in verband met de vereenvoudigende categorieën, oordeelt de Ministerraad dat er een redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de middelen en het doel dat met de in het geding zijnde bepaling wordt nagestreefd.

A.3. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, onderstreept de Ministerraad dat het gebruik van het woord « ontvangsten » in artikel 27, tweede lid, 1°, van het W.I.B. 1992 impliceert dat baten (honoraria), in tegenstelling tot winst die belastbaar is zodra de schuldvordering zeker is, pas belastbaar zijn vanaf het ogenblik dat zij worden ontvangen; wat baten betreft, is het tijdstip van betaling van de verrichte prestaties echter over het algemeen alleen afhankelijk van de wil der partijen, zodat het ontvangen van baten na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij betrekking hebben, eigenlijk niet afwijkend of uitzonderlijk is. Dat is daarentegen wel het geval wanneer een werknemer bezoldigingen ontvangt na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij betrekking hebben.

Daaruit volgt dat, in tegenstelling tot de bezoldigingen, de uitbetaling van baten na het verstrijken van het belastbaar tijdperk waarop zij werkelijk betrekking hebben, geen pertinent criterium is om te beoordelen of de vertraging die te wijten is aan de overheid kan rechtvaardigen dat een afzonderlijk aanslagstelsel wordt toegepast om de progressiviteit van de belasting te verminderen. De wetgever kon dan ook niet redelijkerwijs voor de baten een maatregel nemen die analoog is met de maatregel die geldt voor de bezoldigingen.

Hij kon daarentegen op legitieme wijze ervan uitgaan dat, rekening houdend met het beginsel van annualiteit van de belasting, een te hoge belasting die te wijten is aan de progressiviteit van de belastingvoet moest worden vermeden voor zover de vertraging die te wijten was aan de overheid impliceerde dat baten die overeenkomen met prestaties gespreid over meer dan 12 maanden, aan eenzelfde belastbaar tijdperk (namelijk een periode van 12 maanden) waren verbonden; zulk een situatie doet zich echter alleen voor wanneer baten die betrekking hebben op prestaties die over een periode van meer dan 12 maanden zijn verricht, in één keer worden uitbetaald (dat wil zeggen wanneer de eerste twee « bijkomende voorwaarden » waarnaar de verwijzende rechter verwijst, zijn vervuld). Het is het bedrag van die betaling dat evenredig overeenstemt met de periode van prestaties boven de 12 maanden dat op onrechtvaardige wijze aan de progressiviteit van de belasting is onderworpen. Het is dus alleen voor dat evenredig bedrag dat een stelsel van afzonderlijke belasting verantwoord lijkt (dat wil zeggen wanneer voldaan is aan de derde « bijkomende voorwaarde » die de verwijzende rechter voor ogen heeft).

- B -

B.1. Artikel 171 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992), waarvan punt 6° het voorwerp is van de prejudiciële vragen en zoals het van toepassing was op het aanslagjaar 2001, bepaalde :

« In afwijking van de artikelen 130 tot 168, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de evenvermelde artikelen op het geheel van de belastbare inkomsten :

[...]

5° tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad :

[...]

b) bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen als vermeld in de artikelen 31 en 34, waarvan de uitbetaling of de toekenning door toedoen van de overheid of wegens het bestaan

van een geschil slechts heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben;

[...]

6° tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten :

- het verkregen vakantiegeld dat wordt betaald aan een hoofdarbeider die de onderneming verlaat;

- 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.2.1. Bij het voormelde artikel 171 wordt het voordeel van een afzonderlijke aanslagvoet toegekend aan de belastingplichtige werknemers die de erin beoogde bezoldigingen aangeven die, meer bepaald door toedoen van de overheid, pas zijn uitbetaald na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop die bedragen betrekking hebben (artikel 171, 5°, b), en aan de belastingplichtige 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.2.2. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 geeft aanleiding tot twee verschillen in behandeling tussen die twee categorieën van belastingplichtigen : enerzijds, is de afzonderlijke aanslagvoet die werknemers genieten de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad, terwijl die voor de zelfstandigen de aanslagvoet is die betrekking heeft op het geheel van de andere belastbare inkomsten; anderzijds, wordt de afzonderlijke aanslagvoet, wat die laatste categorie van belastingplichtigen betreft, alleen toegekend indien de baten betrekking hebben op diensten die gedurende een periode van meer dan twaalf maanden zijn geleverd, indien zij in één keer zijn betaald en indien de afzonderlijke aanslag alleen betrekking heeft op het evenredige deel van de baten dat een vergoeding van twaalf maanden prestaties overschrijdt.

B.3. 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 is hun een analoog voordeel toegekend wat betreft de aanslagvoet van bepaalde inkomsten wanneer die zijn uitbetaald met een vertraging die te wijten is aan de overheid. In dat opzicht kunnen zij worden geacht vergelijkbaar te zijn.

B.4. Artikel 171 van het W.I.B. 1992 wijkt, voor de in dat artikel opgesomde inkomsten, af van het principe van de globalisatie, zijnde de samentelling van de vier verschillende inkomstencategorieën bepaald in artikel 6 van het W.I.B. 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 W.I.B. 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 W.I.B. 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 diegene die afzonderlijk kunnen worden belast, niet voordeliger uitvalt voor de belastingplichtige.

B.5. Met artikel 93 van het vroegere Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat het in het geding zijnde artikel 171 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 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.6. Artikel 171, 6°, tweede streepje, gaat uit van een soortgelijke bedoeling. In de memorie van toelichting bij de wet tot economische heroriëntering van 4 augustus 1978 (waarbij het voormeld artikel 93 gewijzigd werd) wordt het volgende aangegeven :

« 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 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)*. » (*ibid.*, nr. 415/2, p. 71)

B.7. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie gebiedt niet dat de fiscale voordelen voor werknemers en zelfstandigen onder dezelfde voorwaarden worden toegekend, omdat de systemen voortvloeien uit verschillende opvattingen en de toestand van de enen en de anderen verantwoordt dat zij verschillend worden behandeld.

B.8.1. In dat verband moet rekening worden gehouden met het feit dat, verbonden met het statuut zelf van de sociale categorie van de zelfstandigen, hun inkomsten van diverse oorsprong zijn en dat het totale bedrag van de brutoberoepsinkomsten, na aftrek van de beroepskosten en, in voorkomend geval van de beroepsverliezen, pas kan worden vastgesteld na het jaar waarin die ontvangsten zijn geïnd.

B.8.2. Er moet ook rekening worden gehouden met het feit dat de inkomsten en de bezoldigingen die respectievelijk de zelfstandigen en de werknemers ontvangen, doorgaans in het eerste geval wisselvallig zijn en van jaar tot jaar sterk kunnen variëren, en in het tweede geval vooraf worden bepaald en niet aan schommelingen onderhevig zijn.

B.8.3. Rekening houdend met die elementen kon de wetgever, bij het belasten van de achterstallige bezoldigingen en honoraria van de twee beroepscategorieën tegen een afzonderlijke aanslagvoet wanneer de vertraging te wijten is aan de overheid, beslissen dat de achterstallige bezoldigingen van de werknemers zouden worden belast tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad: bezoldigingen worden immers doorgaans regelmatig uitbetaald, volgens overeengekomen vervaldagen, zodat ervan kan worden uitgegaan dat een achterstallige bezoldiging die is uitbetaald na het verstrijken van het belastbaar tijdperk, op dat tijdperk betrekking heeft. Het is daarentegen niet uitzonderlijk, zelfs los van een vertraging die aan de overheid te wijten is, dat honoraria, waarvan het bedrag kan wisselen, worden uitbetaald nadat prestaties zijn geleverd gedurende een periode van meer dan twaalf maanden.

Door, in het voordeel van de betrokken belastingplichtigen, af te wijken van de regel volgens welke de belasting betrekking heeft op het geheel van de inkomsten die gedurende een belastbaar tijdperk van een jaar worden geïnd (ongeacht of die inkomsten betrekking hebben op beroepsactiviteiten die zijn verricht gedurende dat tijdperk dan wel in een voorafgaand belastbaar tijdperk) kon de wetgever dan ook, zonder discriminatie te creëren, wanneer de inkomsten in één keer zijn uitbetaald, het voordeel van de afzonderlijke aanslag beperken tot het evenredige deel van die inkomsten dat een vergoeding van twaalf maanden prestaties overschrijdt (tweede prejudiciële vraag).

B.9.1. Hierdoor wekt de afwijking waarin artikel 171, 6°, tweede streepje, voorziet, weliswaar de indruk dat de wetgever ervan uitgaat dat het evenredige deel dat een vergoeding van twaalf maanden prestaties overschrijdt, betrekking heeft op een voorafgaand belastbaar tijdperk, terwijl die bepaling die inkomsten onderwerpt aan de aanslagvoet die betrekking heeft op het geheel van de andere belastbare inkomsten van hetzelfde belastbaar tijdperk.

B.9.2. De wetgever had weliswaar, zonder de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden, die inkomsten kunnen onderwerpen aan de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot de inkomsten van het voorgaande jaar, zoals hij dat voor de werknemers heeft gedaan. Het verschil in behandeling dat hij creëert tussen de zelfstandigen en de werknemers door dat niet te doen (eerste prejudiciële vraag) kan worden verantwoord door het feit dat, dankzij de vervaldagen die gelden voor de betaling van de inkomsten van de tweede categorie, de periode waarop die inkomsten betrekking hebben op onbetwistbare wijze kan worden vastgesteld zodat het verantwoord is, aan die belastingplichtigen, het voordeel van de in artikel 171, 5°, bedoelde gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de inkomsten van het laatste vorige jaar, niet te weigeren.

B.10. De twee prejudiciële vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 171, 6°, tweede streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 16 februari 2005, door rechter P. Martens, ter vervanging van voorzitter M. Melchior, wettig verhinderd zijnde de uitspraak van dit arrest bij te wonen.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens