



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 78.103/3  
van 30 september 2025

avis 78.103/3  
du 30 septembre 2025

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot  
hervorming van de  
personenbelasting'

un avant-projet de loi 'portant  
réforme de l'impôt des  
personnes physiques'

Op 28 juli 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 11 september 2025,<sup>\*</sup> een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot hervorming van de personenbelasting’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 16 september 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 30 september 2025.

\*

Le 28 juillet 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 11 septembre 2025<sup>\*\*</sup>, sur un avant-projet de loi ‘portant réforme de l'impôt des personnes physiques’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 16 septembre 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 30 septembre 2025.

\*

---

<sup>\*</sup> Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juni en 15 augustus.

<sup>\*\*</sup> Ce délai résulte de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, *in fine*, des lois ‘sur le Conseil d'État’, coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juin au 15 août.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond<sup>1</sup>, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

\*

### STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Zoals uit het opschrift ervan blijkt, strekt het om advies voorgelegde voorontwerp van wet ertoe de personenbelasting te hervormen.

Daartoe wordt het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) gewijzigd als volgt:

- het bedrag van de belastingvrije som wordt, gespreid over vier aanslagjaren, verhoogd, waarbij de bedragen van de belastingverminderingen voor pensioenen en wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen worden verminderd met een bedrag gelijk aan het voordeel dat wordt gehaald uit de verhoging van de belastingvrije som (titel 2 van het voorontwerp);
- de bedragen van de toeslagen op de belastingvrije som worden, gespreid over vier aanslagjaren, luidens de memorie van toelichting gemoderniseerd en meer in lijn gebracht met de hedendaagse sociologische realiteit (titel 3);
- de belastingverminderingen voor andere vervangingsinkomsten, waaronder werkloosheidsuitkeringen en het inkomen verkregen voor prestaties geleverd in het kader van een PWA<sup>2</sup>-arbeidsovereenkomst, worden, gespreid over vier aanslagjaren, verlaagd en uiteindelijk afgeschaft, en de belastingverminderingen voor pensioenen worden wanneer het belastbare inkomen een bepaalde drempel overschrijdt niet toegepast en slechts gedeeltelijk toegepast voor verschillende schalen van lagere belastbare inkomens (titel 4);
- het huwelijksquotiënt wordt, gespreid over vier aanslagjaren, geleidelijk afgebouwd tot de helft van het thans geldende maximumbedrag dat bij een gemeenschappelijke aanslag kan worden toegerekend en wordt, gespreid over twintig aanslagjaren, voor belastingplichtigen van wie niet langer kan worden verwacht dat ze actief worden op de arbeidsmarkt opgeheven (titel 5);
- het (equivalent) leefloon wordt principieel belastbaar gesteld als vervangingsinkomen (titel 6);

---

<sup>1</sup> Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

<sup>2</sup> Plaatselijk werkgelegenheidsagentschap.

- overwerk wordt fiscaal verder ondersteund door een verruiming van de belastingvermindering en de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing (titel 7);
- de minimumleeftijd voor de toepassing van een verlaagd tarief voor de eerste schijf van bezoldigingen van jonge sporters wordt verlaagd naar 15 jaar (titel 8);
- werknemersbezoldigingen van gepensioneerden die worden behaald na een volledige loopbaan van 45 jaar of na de wettelijke pensioenleeftijd te hebben bereikt, worden belastbaar gesteld tegen een verlaagd afzonderlijk tarief (titel 9);
- bij de diverse inkomsten wordt een onweerlegbaar vermoeden ingevoerd van welbepaalde normale verrichtingen van beheer van een privévermogen tot een vastgelegde grens aan opbrengsten (titel 10);
- er wordt een ondernemersaftrek ingevoerd voor zelfstandigen in hoofd- en bijberoep (titel 11);
- de vermeerdering in geval van geen of ontoereikende voorafbetalingen wordt opgeheven voor een zelfstandige die winsten en baten behaalt en voor de bezoldigingen die door die belastingplichtigen worden toegekend aan hun meewerkende echtgenoten. Daarnaast wordt een vijfde periode voor voorafbetalingen ingevoerd (titel 12);
- het materiële toepassingsgebied voor de belastbaarheid van de inkomsten uit auteursrechten wordt uitgebreid met inkomsten die betrekking hebben op computerprogramma's (titel 13);
- het bovenmatig toekennen van forfaitair geraamde belaste voordelen van alle aard aan werknemers en bedrijfsleiders wordt beperkt en gesanctioneerd. Daarnaast wordt de minimumbedrijfsleidersbezoldiging verhoogd (titel 14);
- de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid wordt aangepast (titel 15);
- de werkbonus wordt versterkt (titel 16);
- maaltijdcheques worden fiscaal aantrekkelijker gemaakt (titel 17);
- en tot slot wordt een aantal technische wijzigingen doorgevoerd naar aanleiding van de maatregelen in het voorliggende voorontwerp (titel 18).

### ALGEMENE OPMERKINGEN

#### A. Gebrek aan (cijfermatige) onderbouwing van het voorontwerp

3. Het voor advies voorgelegde voorontwerp bestaat uit achttien titels die, behoudens de algemene bepaling vervat in titel 1 en de technische wijzigingen vervat in titel 18, elk afzonderlijke maar tevens deels samenhangende wijzigingen aan de personenbelasting bevatten. Zo is het de bedoeling dat de verhoging van het bedrag van de belastingvrije som (artikel 2 van het

voorontwerp) wordt geneutraliseerd door een verlaging van de bedragen van welbepaalde belastingverminderingen zoals vervat in artikel 3 van het voorontwerp.

Daarnaast bevat het voorontwerp meerdere bepalingen die betrekking hebben op eenzelfde thans geldende bepaling van het WIB 92 en die bepaling telkens – gespreid in de tijd over meerdere aanslagjaren – wijzigen, en waarbij die opeenvolgende wijzigingen op verschillende tijdstippen in werking treden. Daarbij komen nog uiteenlopende indexeringsmechanismen.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, kan begrijpen dat het gespreide karakter van een ingrijpende hervorming van de personenbelasting resulteert in een technisch complex en moeilijk leesbaar voorontwerp. Gelet op die moeilijke leesbaarheid staat het evenwel aan de stellers van het voorontwerp om zulke hervorming meer uitvoerig toe te lichten en te onderbouwen in de memorie van toelichting. Nochtans wordt in de memorie van toelichting geen algemene toelichting bij het voorontwerp gegeven en wordt ook slechts in zeer beperkte en gefragmenteerde mate per titel een uiteenzetting gegeven, laat staan dat het afzonderlijke en gecumuleerde effect van de ontworpen regelingen op de betrokken belastingen aan de hand van cijfermatige gegevens en concrete voorbeelden worden verduidelijkt.

Overigens stelde de inspecteur van Financiën in zijn advies van 8 juli 2025 vast dat “[l]es propositions contenues dans le texte en projet ne sont accompagnées d’aucune analyse effectuant des micro-simulations (donnant une indication des coûts ou des gains supportés ou obtenus par personne concernée par la mesure), de sorte que certains critères et paramètres centraux (...) sont impossibles à évaluer”.

Bij gebrek aan een precieze cijfermatige toelichting en microsimulaties van het effect van de voorliggende hervorming op de betrokken belastingplichtigen en gelet op de zeer gefragmenteerde onderbouwing ervan in de memorie van toelichting, wordt het onderzoek van het voorliggende voorontwerp door de afdeling Wetgeving – onder meer of een verschil in behandeling tussen categorieën van belastingplichtigen berust op pertinente criteria en redelijk verantwoord is in het licht van de doelstelling van de ontworpen regeling – ernstig bemoeilijkt en zelfs onmogelijk gemaakt.

Op dit punt moet dan ook een voorbehoud worden gemaakt.

4. Dat gebrek aan een cijfermatige analyse van de gevolgen van het voorontwerp is des te frappanter voor regelingen die gevolgen hebben voor kwetsbare groepen van belastingplichtigen, voor wie in het bijzonder tevens de vraag rijst naar het effect van de ontworpen hervorming in het licht van de strijd tegen kansarmoede.

In de regelgevingsimpactanalyse wordt dienaangaand nogal laconiek gesteld dat het voorontwerp “geen impact” heeft op de kansarmoedebestrijding. Dit lijkt verwonderlijk, gelet onder meer op de ontworpen regeling inzake de principiële belastbaarheid van het (equivalent) leefloon, waarbij ook de overeenstemmende belastingvermindering zal worden afgebouwd (titel 6 van het voorontwerp).

Voorts bouwt het voorliggende voorontwerp bij de belastingplichtigen wier inkomsten uit pensioenen bestaan onder meer de belastingvermindering voor pensioenen af (titel 2)

en maakt gewag van de niet-toepassing van die belastingvermindering wanneer het belastbare inkomen meer bedraagt dan 36.535 euro (basisbedrag) en van een beperkte toepassing ervan bij een lager belastbaar inkomen tot 14.900 euro (titel 4), terwijl ook het huwelijksquotiënt voor de groep echtgenoten en wettelijk samenwonenden die beiden op 1 januari 2026 de leeftijd van 66 jaar hebben bereikt volledig (en niet slechts voor de helft) wordt uitgedoofd (titel 5).

Voor die groep van belastingplichtigen ontbreekt het de memorie van toelichting zowel aan een cijfermatige onderbouwing van het (afzonderlijke en gecumuleerde) effect van die ontworpen regelingen, als aan een bijzondere verantwoording, in het licht van de doelstelling van de aan te nemen wet, voor bijvoorbeeld het verschil in behandeling tussen, enerzijds, echtgenoten en wettelijk samenwonenden die beiden op 1 januari 2026 de leeftijd van 66 jaar hebben bereikt en voor wie een volledige uitdoving van het huwelijksquotiënt (gespreid over twintig aanslagjaren) wordt ingevoerd en, anderzijds, alle andere belastingplichtigen met een gemeenschappelijke aanslag en voor wie het huwelijksquotiënt (gespreid over vier aanslagjaren) slechts wordt verlaagd tot de helft van het thans geldende maximumbedrag dat aan de andere partner mag worden toegekend.

Gevraagd naar een nadere toelichting bij het effect van de voorliggende hervorming van de personenbelasting op de meest kwetsbare groepen van belastingplichtigen in het licht van de strijd tegen kansarmoede, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het opzet van het voorontwerp van wet is om de lasten op arbeid te verlagen. Er worden eveneens verschillende maatregelen genomen om het verschil tussen werken en niet werken te vergroten, zonder dat de kans op armoede toeneemt.

Het gros van de lastenverlaging bestaat uit het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som van 10.910 tot 15.300 euro tegen inkomstenjaar 2029.<sup>3</sup> Die lastenverlaging wordt geneutraliseerd voor inkomens uit pensioenen en vervangingsinkomens in ruime zin, met uitsluiting van de belastingplichtigen met een lage uitkering en/of met personen ten laste die vandaag reeds niet volledig genieten van de gewone en aanvullende belastingvermindering omdat de basisbelasting reeds te laag uitvalt.

De belastingverminderingen voor werkloosheid worden tegen 2029 opgeheven. Het optrekken van de belastingvrije som zal die impact reduceren. Om te voorkomen dat in de inkomstenjaren 2026-2028 voor alleenstaanden met kinderlast de netto-uitkering als gevolg van de opheffing van de belastingvermindering lager uitvalt dan het overeenkomstig bedrag van het leefloon bij kinderlast wordt in artikel 16/1 tijdelijk een verhoogde gewone belastingvermindering weerhouden. Voor andere belastingplichtigen stelt dit probleem zich niet.

Wat de niet-indexering van de toeslagen op de belastingvrije som betreft, met uitzondering van de toeslagen voor 1 en 2 kinderen ten laste, zorgt het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som ervoor dat het voordeel per toeslag eveneens toeneemt als gevolg van het feit dat een toeslag in een hogere belastingschijf komt te liggen. Het opzet van de regering is om het bedrag per kind ten laste op termijn gelijk te trekken. De combinatie van het optrekken van de toeslagen voor 1 en 2 kinderen ten laste (versterkt door het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som), tegenover de niet-indexering van de overige toelagen (afgezwakt door het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som) is gekozen voor de minst schadelijke manier om die doelstelling

<sup>3</sup> Voetnoot in het aangehaalde antwoord van de gemachtigde: Bij ongewijzigd beleid zou de belastingvrije som in 2029 bij benadering 11.760 euro bedragen.

te behalen. De impact voor gezinnen met meer dan 2 kinderen ten laste zal inderdaad minder groot zijn, maar blijft positief. Het is de beleidskeuze van de regering om in te zetten op gezinnen met 1 en 2 kinderen ten laste om beter tegemoet te komen aan de huidige sociologische realiteit.

Wat leefloongerechtigde betreft, heeft de belastbaarstelling van het leefloon geen impact op de verschuldigde belasting. Het voorontwerp van wet voorziet een volledige vrijstelling, evenwel eveneens onderworpen aan de horizontale en verticale beperking – zijnde een beperking in functie van het aandeel in het inkomen en de hoogte van het inkomen – zoals van toepassing op de overige uitkeringen. Evenwel zorgt de belastbaarstelling dat de belastingplichtige op dezelfde wijze wordt belast als voor belastingplichtigen die vandaag over eenzelfde inkomen beschikken. Er wordt in titel 6, hoofdstuk 2 in een tijdelijk en gericht belastingkrediet voorzien voor gezinnen met 1 of twee kinderen ten laste bij wijze van overgangsmaatregel tot het basisbedrag van de belastingvrije som het bedrag van 15.300 bereikt.

Wat het afbouwen van het huwelijksquotiënt betreft, kan de impact voor niet-gepensioneerden negatief zijn. Dit is echter sterk afhankelijk van het aandeel van beide partners in het gezinsinkomen en de hoogte van het inkomen van de partners in kwestie. Bovendien zorgt het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som voor beide partners dat de impact sterk wordt beperkt. Deze maatregel past binnen een breder activeringspolitiek van de regering en ligt in lijn met talrijke rapporten van de Nationale Bank van België, de Europese Commissie en het IMF. Voor gepensioneerden wordt een zeer ruime overgangsperiode voorzien van 20 jaar voor de volledige uitdoving van het huwelijksquotiënt.”

Het strekt tot aanbeveling om minstens het antwoord van de gemachtigde als een eerste aanzet van verantwoording in de memorie van toelichting op te nemen. Om de wetgever in staat te stellen om op een geïnformeerde wijze te oordelen over de invulling van zijn beleidsvrijheid in fiscale aangelegenheden, is het raadzaam dat de stellers van het voorontwerp de memorie van toelichting verder aanvullen met een uiteenzetting van de nagestreefde doelstellingen en met een becijferd overzicht van de afzonderlijke en gecumuleerde effecten van de verschillende regelingen in het voorontwerp, in het bijzonder met aandacht voor het effect ervan op de meest kwetsbare groepen.

## B. Verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel

5. Afgezien van het voorbehoud dat de Raad van State bij het onderzoek van het voorontwerp maakt bij ontstentenis van een bijzondere en globale (cijfermatige) onderbouwing in de memorie van toelichting, rijzen vragen met betrekking tot de verenigbaarheid met het fiscale gelijkheidsbeginsel.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer 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 betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van

evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.<sup>4</sup> Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Het Grondwettelijk Hof kent de fiscale wetgever daarbij een ruime beoordelingsvrijheid toe. Zo overweegt het Hof:

“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.”<sup>5</sup>

## 1. Overwerk

6. Artikel 42, a), van het voorontwerp voegt aan de opsomming van de vrijgestelde inkomsten vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, van het WIB 92 een punt 29°/1 toe dat luidt als volgt: “de bezoldigingen met betrekking tot 240 vrijwillige overuren als bedoeld in artikel 25*bis* van de arbeidswet van 16 maart 1971 en voor zover er sprake is van een voltijdse tewerkstelling”.

De gemachtigde verklaarde dat de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een voltijdse tewerkstelling tot doel heeft “te vermijden dat werknemers met een voltijdse tewerkstelling gaan overschakelen naar een deeltijdse tewerkstelling om vervolgens te kunnen genieten van het fiscaal stelsel van de vrijwillige overuren”.

In de huidige stand van de wetgeving geldt het stelsel van de zogenaamde vrijwillige overuren zoals vervat in artikel 25*bis* van de Arbeidswet van 16 maart 1971 voor “maximum 100 uren per kalenderjaar”, al kan dat aantal worden verhoogd tot maximum 360 uren bij een door de Koning algemeen verbindend verklaarde collectieve arbeidsovereenkomst.

Artikel 2 van het voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen’, waarover de afdeling Wetgeving op 19 september 2025 advies 78.106/1/V heeft gegeven,<sup>6</sup> verhoogt het maximum aantal vrijwillige overuren van 100 naar 360 uren per kalenderjaar en heft de mogelijkheid tot verhoging bij collectieve arbeidsovereenkomst op. Overeenkomstig het ontworpen artikel 25*bis*, § 3, van de Arbeidswet van 16 maart 1971 is het “overloon bepaald bij

<sup>4</sup> Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

<sup>5</sup> Zie GwH 13 maart 2025, nr. 42/2025, B.5.

<sup>6</sup> Adv.RvS 78.106/1/V van 19 september 2025 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen’, opmerkingen 5 e.v..

artikel 29, §1 (...) niet van toepassing op 240 uren van de 360 uren bedoeld in artikel 25bis, §1". Het ontworpen artikel 25bis, § 4, van de Arbeidswet van 16 maart 1971 luidt als volgt:

“Dit artikel is niet van toepassing op de werknemers die hun arbeidsprestaties verminderen in het kader van hoofdstuk IV, afdeling 5, van de herstellwet van 22 januari 1985 houdende sociale bepalingen.

Een deeltijdse werknemer, buiten het kader van hoofdstuk IV, afdeling 5, van de voormelde herstellwet van 22 januari 1985, kan slechts toepassing maken van dit artikel wanneer zich een tijdelijke vermeerdering van werk voordoet en op voorwaarde dat hij al minstens drie jaar werkt op basis van een deeltijdse arbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 11bis van de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten.

Het tweede lid geldt niet voor deeltijdse werknemers die reeds voor 1 juli 2025 een akkoord als bedoeld in dit artikel afsloten met de desbetreffende werkgever.”

Hoewel de in het ontworpen artikel 25bis, § 4, van de Arbeidswet van 16 maart 1971 en het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 29°/1, van het WIB 92 voorziene beperkingen een soortgelijke doelstelling hebben, is hun toepassingsgebied niet identiek. Wat de fiscale vrijstelling betreft is er immers geen uitzondering op de voorwaarde van voltijdse tewerkstelling voor de deeltijdse werknemer die reeds drie jaar werkt op basis van een deeltijdse arbeidsovereenkomst en die de vrijwillige overuren presteert bij een tijdelijke vermeerdering van werk, noch voor de deeltijdse werknemer die reeds vóór 1 juli 2025 een akkoord over vrijwillige overuren met de werkgever heeft gesloten.<sup>7</sup> Een verantwoording voor dat verschil in behandeling ligt niet voor.

Daarbij komt nog dat voor de eerste 240 vrijwillige overuren overeenkomstig het ontworpen artikel 25bis, § 3, van de Arbeidswet van 16 maart 1971 geen overloon verschuldigd is. De verantwoording van die afwijking van artikel 29, § 1, van die wet hangt samen met de gunstige fiscale en parafiscale behandeling van de verloning voor de overuren. Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat een vergelijkbare regeling inzake vrijwillige overuren in de horecasector, waarvoor eveneens in de vrijstelling van het recht op overloon voor de desbetreffende overuren voorzien was, verantwoord was in het licht van de hiervoor geldende vrijstelling van fiscale en parafiscale lasten, waardoor de betrokken werknemers netto wel meer verdienen voor deze uren.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> De Raad van State merkte over die overgangsmaatregel het volgende op: “Deze overgangsmaatregel strekt er, volgens de gemachtigde, toe om tegemoet te komen aan de legitieme verwachtingen van werknemers en werkgevers, die reeds voor de inwerkingtreding van de ontworpen regeling een akkoord over vrijwillige overuren hadden gesloten. (...) Hoewel dergelijke doelstelling een redelijke verantwoording voor deze overgangsmaatregel biedt, lijkt het vanuit het oogpunt van deze doelstelling niet redelijk verantwoord om de tussen 1 juli 2025 en de inwerkingtreding van de aan te nemen regeling gesloten akkoorden niet eveneens te eerbiedigen. (*Voetnoot 10 van het aangehaalde advies*: Dit geldt des te meer aangezien dergelijke akkoorden krachtens het huidige artikel 25bis, § 2, eerste lid, van de Arbeidswet slechts voor een (hernieuwbare) periode van zes maanden gesloten kunnen worden, waardoor in beginsel alle op 1 juli 2025 geldende akkoorden ten laatste op 1 januari 2026, de voorziene datum van inwerkingtreding, zullen afgelopen zijn) Tenzij hiervoor alsnog een afdoende verantwoording kan worden verschaft, vereist het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel dat deze scharnierdatum samenvalt met de datum van inwerkingtreding van artikel 25bis, § 4, tweede lid, van de Arbeidswet.” Zie adv.RvS 78.106/1/V van 19 september 2025 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen’, opmerkingen 7.1 en 7.2.

<sup>8</sup> GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, B.23.3. De Raad van State maakte een voorbehoud over de gunstige (para-)fiscale behandeling van de vrijwillige overuren ter verantwoording van de afwijking van de regeling inzake het overloon: zie adv.RvS 78.106/1/V van 19 september 2025 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen’, opmerking 6.3.

De in het ontworpen artikel 25*bis*, § 4, tweede en derde lid, van de Arbeidswet van 16 maart 1971 bedoelde deeltijdse werknemers zijn evenwel uitgesloten van de toepassing van het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 29°/1, van het WIB 92, aangezien die laatste bepaling gewag maakt van een voltijdse tewerkstelling. Wat die specifieke categorie van deeltijdse werknemers betreft, ziet de afdeling Wetgeving geen verantwoording voor de uitsluiting van de voorliggende ontworpen fiscale vrijstelling in het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel.

De ontworpen regeling moet op dat punt worden herzien en afgestemd op de arbeidsrechtelijke regeling.

## 2. Heffing gepensioneerden

7. Naast de ontworpen hervorming in de personenbelasting voor pensioenen zoals uiteengezet in opmerking 4, brengt titel 9 van het voorontwerp, blijkens het opschrift ervan, wijzigingen aan inzake de “heffing gepensioneerden”.

Naar luid van het ontworpen artikel 171, 1°, k), van het WIB 92 (artikel 52 van het voorontwerp) zijn belastbaar tegen een afzonderlijke aanslagvoet van 33% “de in artikel 30, 1°, bedoelde bezoldigingen, andere dan de vergoedingen tot geheel of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen en de bezoldigingen zoals omschreven in artikel 38, § 1, 29°, betaald of toegekend aan een werknemer die de wettelijke pensioenleeftijd heeft bereikt of die voldoende dienstjaren heeft gewerkt volgens de op hem toepasselijke pensioenwetgeving geldend op het moment van de pensionering of opname van het rustpensioen”.

Gevraagd of uit die formulering van het toepassingsgebied volgt dat het niet noodzakelijk is dat de belastingplichtige daadwerkelijk een pensioen geniet, maar dat het volstaat dat de wettelijke pensioenleeftijd is bereikt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Het is weldegelijk de bedoeling dat de werknemer in kwestie gepensioneerd is, met als bijkomende voorwaarde dat de wettelijke pensioenleeftijd werd bereikt of voldoende dienstjaren werden gewerkt volgens de toepasselijke pensioenwetgeving. Het wetsontwerp zal in die zin verder worden verduidelijkt.”

7.1. In de memorie van toelichting worden de draagwijdte en de doelstelling van de ontworpen regeling omschreven als volgt:

“Het regeerakkoord voorziet in het kader van een hoger nettoloon dat als gepensioneerden die nog willen bijverdienen na een volledige loopbaan van 45 jaar of na de wettelijke pensioenleeftijd bereikt te hebben, zij voortaan minder belastingen betalen dan vandaag met een heffing van 33 pct.

De visie op deze bepaling is dat een gepensioneerde die zou willen bijverdienen door bij te springen in kleinere taken van een organisatie, zoals bijvoorbeeld bustransport op een school of als bode bij de rechtbanken, en die door omstandigheden niet zou kunnen genieten van het flexi-job statuut, niet met zijn extra verloning in de hogere progressieve tarieven belandt.”

Gevraagd of de regeling ook ruimer kan worden begrepen dan enkel beperkt tot “kleinere taken”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Dat klopt. Zoals de Memorie van Toelichting ook impliciet aangeeft is het de bedoeling dat deze afzonderlijke aanslag van 33 pct van toepassing is op bijverdiensten die gelijkaardig zijn aan het werk die een gepensioneerd onder het flexijobstatuut zou toepassen, zijnde flexibel ingezet en ondersteunende taken, maar die door omstandigheden niet onder dat statuut kunnen vallen (bv. doordat de sector geen ‘opt in’ heeft afgesloten).

In de flexi job regeling voor gepensioneerden geldt eveneens geen beperking op vlak van taken of van verdiensten, zoals bepaald in art. 38, §1, lid 1, 29°.

De Memorie van Toelichting zal in die zin nog verder worden verduidelijkt.”

7.2.       Gevraagd of de verantwoording voor het (gunstige) fiscale uitzonderingsregime uit de memorie van toelichting aan pertinentie verliest in de hypothese dat het aan geen enkele beperking is onderworpen wat betreft de aard van de activiteiten of de omvang van de inkomsten, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Het gaat om gepensioneerden, zijnde mensen die al een volledige loopbaan achter de rug hebben. De regering gaat ervan uit – en dat blijkt ook veelal uit de praktijk – dat deze mensen eens gepensioneerd geen volledige dagtaak meer gaan vervullen maar waarschijnlijk – maar niet uitsluitend – kleinere taken op zich gaan nemen.

Door de samenloop van een pensioeninkomen en een relatief laag beroepsinkomen is er een hoog marginaal tarief van toepassing op het inkomen bij de aangifte. Om die – veelal onverwachte – hoge belastingaanslag te vermijden heeft de regering gekozen voor de duidelijkheid door een tarief van 33% in te voeren op het beroepsinkomen verdiend na pensionering. Daardoor komt er meer voorzienbaarheid en fiscale rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

Deze maatregel past ook binnen een activeringspolitiek waarbij de regering gepensioneerden wil motiveren om aan de slag te blijven. De bedoeling is om de activeringsgraad te verhogen en de kosten van vergrijzing te ondervangen door de drempel op de arbeidsmarkt te verlagen voor pensioengerechtigden (voor wie deze hoger is dan mensen van jongere leeftijd). Om deze reden is dit verschil in behandeling pertinent.”

Het strekt tot aanbeveling deze verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

7.3.       In het licht van de verantwoording in opmerking 7.2, rijst de vraag waarom de stellers van het voorontwerp ervoor hebben geopteerd de toepassing van de afzonderlijke aanslagvoet van 33% te beperken tot *werknemersbezoldigingen* zoals vervat in artikel 30, 1°, van het WIB 92, en niet uit te breiden tot andere beroepsinkomsten die worden genoten uit een *zelfstandige* beroepsactiviteit, zoals winsten (artikel 24 van het WIB 92) of baten (artikel 27 van het WIB 92). In de regel vallen ook deze beroepsinkomsten, zoals de werknemersbezoldigingen, onder het gewone stelsel van aanslag bedoeld in artikel 130 van het WIB 92, terwijl het voorontwerp voor die verschillende inkomsten nu, wanneer ze worden behaald door de met de ontworpen regeling beoogde gepensioneerden, een verschil in fiscale behandeling invoert. Zo zullen inkomsten uit eenzelfde activiteit in het ene geval belastbaar zijn tegen een aanslagvoet van 33% wanneer ze wordt uitgeoefend door een gepensioneerd als werknemer en in het andere geval worden onderworpen aan de progressiviteit wanneer ze wordt uitgeoefend door de gepensioneerd als zelfstandige die winsten of baten behaalt.

Dat verschil in behandeling staat op gespannen voet met het fiscale gelijkheidsbeginsel. De memorie van toelichting moet dan ook worden aangevuld met een deugdelijke verantwoording.

### 3. Inkomsten uit auteursrechten

8. De artikelen 73 en 74 van het voorontwerp beogen met ingang van 1 januari 2026 het toepassingsgebied van het fiscale gunstregime voor inkomsten uit auteursrechten uit te breiden.

Daartoe wordt in artikel 17, § 1, 5°, eerste streepje, van het WIB 92 niet langer enkel verwezen naar het auteursrecht en de naburige rechten bedoeld in boek XI, titel 5, van het Wetboek van economisch recht (hierna: WER), maar ook de computerprogramma's in titel 6 van dat boek.

Daarnaast wordt artikel 17, § 1, 5°, tweede streepje, van het WIB 92 aangevuld met een verwijzing naar "computerprogramma's zoals bedoeld in artikel XI.295" van het WER. Aangezien artikel XI.294 van het WER bepaalt dat computerprogramma's, het voorbereidend materiaal daaronder begrepen, auteursrechtelijk worden beschermd en gelijkgesteld met werken van letterkunde in de zin van de Berner Conventie, rijst de vraag waarom het ontworpen artikel 17, § 1, 5°, tweede streepje, van het WIB 92 enkel verwijst naar artikel XI.295 van het WER en niet naar artikel XI.294 van dat wetboek. Die bepaling dient op dit punt aan een bijkomend onderzoek te worden onderworpen.

9.1. In de memorie van toelichting bij het om advies voorgelegde voorontwerp wordt opgemerkt dat hiermee een van de wijzigingen van de hervorming inzake de inkomsten uit auteursrechten bij de programmawet van 26 december 2022 ongedaan wordt gemaakt. Met die wet werd het materiële toepassingsgebied van de auteursrechtenregeling afgestemd op hetgeen oorspronkelijk door de wetgever was bedoeld bij de invoering van dat regime.

In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 26 december 2022 wordt over het personele toepassingsgebied van de auteursrechtenregeling het volgende opgemerkt:<sup>9</sup>

"Bovendien is het aangewezen zich specifiek te richten op deze inkomsten die worden ontvangen door begunstigden die van nature blootgesteld zijn aan de risico's van wisselvalligheid en onzekerheid die eigen zijn aan het ontwerpen en opvoeren van artistiek werk."

Hierover bevraagd, bevestigde de gemachtigde dat ook de thans voorliggende wijziging kadert in die doelstelling:

"Deze doelstelling blijft in het ontwerp ongewijzigd.

Dit geldt bijvoorbeeld voor journalisten die op duurzame basis werken in opdracht van een uitgever, maar ook voor content creators, webdesigners of functies die betrokken zijn bij het design van videospellen. Auteurs van met werken van letterkunde gelijkgestelde

---

<sup>9</sup> *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3015/1, 59.

computerprogramma's worden daarentegen per definitie uitgesloten. Met het wetsontwerp wil de Regering een einde maken aan dit onlogische onderscheid.”

De afdeling Wetgeving merkte over het voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 26 december 2022 het volgende op:<sup>10</sup>

“In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat het bijzondere belastingregime voor de auteursrechten en de naburige rechten ‘in een toenemend aantal gevallen [is] toegepast en (...) zich [heeft] ontwikkeld tot een volwaardige beloningsmethode in sectoren van beroepsactiviteiten die soms ver afstaan van de vooraf gestelde doelstellingen van de wetgever in 2008’ en dat de regering met de thans ontworpen wijzigingen ‘wil (...) terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van de bijzondere regeling die van toepassing is op de inkomsten uit de overdracht of de licentieverlening van auteursrechten of naburige rechten, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten’.

De vraag is evenwel of die wijzigingen, die nog steeds uitgaan van een ruime omschrijving van de betrokken inkomsten, volstaan om terug te keren naar die oorspronkelijke doelstellingen. Zo is het gegeven van onregelmatige en wisselvallige inkomsten veel minder relevant voor personen die reeds een vast inkomen hebben in loondienst, terwijl nochtans ook deze personen in beginsel in aanmerking blijven komen voor het betrokken belastingregime.<sup>11</sup>”

9.2. In een arrest van 16 mei 2024 heeft het Grondwettelijk Hof over de hervorming bij de programmawet van 26 december 2022 onder meer het volgende uiteengezet:<sup>12</sup>

“B.10. Computerprogramma's zijn hoofdzakelijk van technische en utilitaire aard en zij worden ontwikkeld in een bijzondere economische context. Computerprogramma's worden weliswaar beschermd door het auteursrecht, net zoals werken van letterkunde en kunst, maar zij worden enkel ‘gelijkgesteld’ met werken van letterkunde krachtens artikel XI.294 van het Wetboek van economisch recht. Bovendien zijn zij onderworpen aan een bijzondere regeling die op verschillende punten afwijkt van het gemeen recht van het auteursrecht. Aldus bepaalt artikel XI.296 van hetzelfde Wetboek dat de werkgever wordt geacht verkrijger te zijn van de vermogensrechten met betrekking tot computerprogramma's die zijn gemaakt door een werknemer bij de uitoefening van zijn taken. Daarenboven zijn de in de artikelen XI.167/1 tot XI.167/6 van hetzelfde Wetboek bedoelde dwingende bepalingen niet van toepassing op computerprogramma's (artikel XI.295/1 van hetzelfde Wetboek). Uit die bijzondere regeling kan worden afgeleid dat de ontwikkeling van computerprogramma's op algemene wijze past in het kader van stabiele economische relaties.

B.11. Rekening houdend met de ruime beoordelingsvrijheid waarover hij in fiscale zaken beschikt en met de noodzaak om gebruik te maken van categorieën die de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen,

<sup>10</sup> Adv.RvS 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 26 december 2022, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3015/1, 293.

<sup>11</sup> *Voetnoot 41 van het aangehaalde advies*: Ook al wordt door de ontworpen wijzigingen wel een beperking ingevoerd indien en in de mate dat de verhouding tussen de totale vergoedingen voor de overdrachten of verleningen van licenties van de auteursrechten en naburige rechten en de totale vergoedingen, waarin ook de vergoedingen voor de geleverde prestaties zijn begrepen, meer dan 30 pct. bedraagt (ontworpen artikel 37, tweede lid, eerste streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 – artikel 103 van het voorontwerp).

<sup>12</sup> GwH 16 mei 2024, nr. 52/2024, B.10-B.11.

zoals in B.6 is vermeld, vermocht de wetgever redelijkerwijs aan te nemen dat er een risico van onzekerheid en wisselvalligheden bestaat met betrekking tot de inkomsten van de auteurs van werken van letterkunde en kunst, en niet - of op een duidelijk meer beperkte wijze - met betrekking tot de inkomsten van de ontwikkelaars van computerprogramma's.

In dat verband vermocht de wetgever rekening te houden met het feit dat de ontwikkeling van computerprogramma's sedert meerdere jaren aanleiding geeft tot een relatief stelselmatig gebruik van de fiscale regeling voor auteursrechten, hetgeen blijkt uit het aantal beslissingen van de Dienst Voorafgaande Beslissingen die worden gewezen op verzoek van de ondernemingen die actief zijn in die sector, zodat de betaling van auteursrechten er een volwaardige beloningsmethode is geworden.

Daaruit volgt dat het bestreden verschil in behandeling op een pertinent criterium berust met het oog op de verwezenlijking van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen."

Bevraagd over de doelstelling van de ontworpen regeling in het licht van de beoordeling van de hervorming bij de programmawet van 26 december 2022 door het Grondwettelijk Hof, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

"Het beëindigen van dit onderscheid behoort tot de ruime fiscale beoordelingsvrijheid van de wetgever.

De door dit ontwerp beoogde uitbreiding van het materiële toepassingsgebied is een andere casus dan diegene waarover het Grondwettelijk Hof uitspraak heeft gedaan. Het Grondwettelijk Hof oordeelde dat met werken van letterkunde gelijkgestelde computerprogramma's niet voldoende gelijk zijn aan de wel-in-aanmerking-komende auteursrechten om hun niet-opname als een schending van het gelijkheidsbeginsel te beschouwen. Bij deze uitbreiding moet de vraag worden gesteld of er sprake is van dergelijke fundamentele verschillen dat een gelijke behandeling als discriminatoir moet worden beschouwd. De regering is van mening dat de verschillen tussen softwareontwikkelaars en overige digitale beroepen dermate beperkt zijn dat de uitbreiding naar computerprogramma's niet als een schending van het gelijkheidsbeginsel kan worden beschouwd."

In de memorie van toelichting wordt hieraan de volgende toelichting toegevoegd:

"Bovendien zorgde het niet-in-aanmerking-nemen van de in boek XI, titel 6, WER bedoelde computerprogramma's voor bijkomende onzekerheid over welke auteursrechtelijke beschermde inkomsten van softwareontwikkelaars wel onder het nieuwe artikel 17, 5°, eerste streepje, WIB 92 zouden vallen en welke niet langer in aanmerking zouden komen omdat ze onder de uitgesloten categorie van inkomsten uit de overdracht of de verlening van een licentie van computerprogramma's kwalificeren. Een onzekerheid die des te opmerkelijk is gezien de hierboven aangehaalde feitelijke gelijkstelling van computerprogramma's met werken van letterkunde."

9.3. In het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel moet vooreerst het eerder door de afdeling Wetgeving geformuleerde voorbehoud in herinnering worden gebracht omtrent het regime voor de inkomsten uit auteursrechten in het algemeen. Hoewel de gemachtigde bevestigde dat bij de thans voorliggende hervorming de doelstelling ongewijzigd blijft om een regeling te treffen voor "begunstigden die van nature blootgesteld zijn aan de risico's van wisselvalligheid en onzekerheid" die eigen zijn aan de betrokken activiteit (opmerking 9.1), blijft de vaststelling dat die wisselvalligheid en onzekerheid veel minder relevant zijn voor personen die reeds een vast

inkomen hebben in loondienst, terwijl nochtans ook deze personen – zij het binnen de beperkingen van artikel 37, tweede lid, van het WIB 92<sup>13</sup> – in aanmerking blijven komen voor het auteursrechtenregime.

Bovendien heeft het Grondwettelijk Hof bevestigd dat uit de bijzondere regeling in het WER inzake computerprogramma's "kan worden afgeleid dat de ontwikkeling van computerprogramma's op algemene wijze past in het kader van stabiele economische relaties" (opmerking 9.2). Om die reden was het Grondwettelijk Hof van oordeel dat het verschil in behandeling ten aanzien van de ontwikkelaars van computerprogramma's "op een pertinent criterium berust met het oog op de verwezenlijking van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen"<sup>14</sup>, meer bepaald de voormelde door de gemachtigde bevestigde doelstellingen.

Het is zeer de vraag of, in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, de ontworpen regeling inzake computerprogramma's tegemoetkomt aan de doelstelling ervan om die activiteiten te treffen die buiten "het kader van stabiele economische relaties" vallen. Het oogt dan ook twijfelachtig of de ontworpen uitbreiding van het fiscale gunstregime voor inkomsten uit auteursrechten verenigbaar kan worden geacht met het fiscale gelijkheidsbeginsel.

Minstens staat het aan de stellers van het voorontwerp om in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof de memorie van toelichting aan te vullen met een deugdelijke verantwoording ter zake.

#### 4. Bovenmatige forfaitair geraamde voordelen van alle aard

10. Bij de artikelen 75 tot 83 van het voorontwerp wordt het bovenmatig toekennen van forfaitair geraamde belaste voordelen van alle aard aan werknemers en bedrijfsleiders beperkt en gesanctioneerd.

---

<sup>13</sup> Artikel 37, tweede lid, van het WIB 92 luidt als volgt:

"In afwijking daarvan behouden de inkomsten bedoeld in artikel 17, § 1, 5°, hun hoedanigheid van roerende inkomsten, behalve indien en in de mate dat:

- de verhouding tussen de totale vergoedingen voor de overdrachten of verleningen van licenties van de auteursrechten en naburige rechten en de totale vergoedingen, waarin ook de vergoedingen voor de geleverde prestaties zijn begrepen, meer dan 30 pct. bedraagt;

- zij meer bedragen dan 37.500 euro;

en voor zover dat het gemiddelde inkomen uit auteursrechten en naburige rechten, vastgesteld vóór de toepassing van de in de voorgaande streepjes bedoelde beperkingen, die in de vier vorige belastbare tijdperken zijn ontvangen, in voorkomend geval met uitsluiting van de periode waarin de activiteit is begonnen, het absolute maximumplafond van 37.500 euro niet overschrijdt."

<sup>14</sup> GwH 16 mei 2024, nr. 52/2024, B.11. Die doelstelling werd door het Grondwettelijk Hof als volgt samengevat (B.7): "Uit de in B.1.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever, met de bestreden bepaling, wil terugkeren naar de oorspronkelijke doelstellingen van de wet van 16 juli 2008, namelijk de toepassing van een passend fiscaal regime op inkomsten die op onregelmatige en wisselvallige wijze worden verkregen in het kader van artistieke activiteiten. De wetgever probeert een einde te maken aan de misbruiken van de fiscale regeling voor auteursrechten, waarvan hij heeft vastgesteld dat zij 'een volwaardige beloningsmethode [is geworden] in sectoren van beroepsactiviteiten die soms ver afstaan van de vooraf gestelde doelstellingen van de wetgever in 2008 [...], niettegenstaande het regelmatige karakter van het bedrag van deze vergoedingen en onafhankelijk van de draagkracht van de begunstigde van deze vergoedingen' (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3015/001, pp. 57-58)."

In de memorie van toelichting wordt bij die ontworpen regeling onder meer het volgende opgemerkt:

“De regering wil de druk op het brutoloon bij werknemers en bedrijfsleiders verminderen door de brutoloonruil naar voordelen van alle aard te beperken tot maximaal 20 pct. van het jaarlijkse brutoloon. Om dit doel te bereiken worden de bovenmatige toegekende forfaitaire voordelen van alle aard onderworpen aan een afzonderlijke heffing van 7,5 pct. voor bovenmatige voordelen toegekend aan werknemers. Voor toekenningen van bovenmatige voordelen aan bedrijfsleiders zal de sanctie het verlies van het verlaagd tarief in de vennootschapsbelasting zijn. Voor de toekenning van bovenmatige voordelen aan bestuurders van verenigingen die belast worden in de rechtspersonenbelasting, geldt hetzelfde afzonderlijk tarief als voor werknemers.”

Artikel 79, 2°, van het voorontwerp voegt in artikel 215, derde lid, 5°, van het WIB 92 een regeling in waardoor het tweede lid van dat artikel niet van toepassing is “op vennootschappen die het bovenmatig deel van de voordelen toekennen aan de bedrijfsleiders als bedoeld in artikel 2, § 1, 25°”. Overeenkomstig artikel 215, tweede lid, van het WIB 92 wordt, in afwijking van het in het eerste lid vastgestelde tarief van 25%, “[v]oor vennootschappen die als kleine vennootschappen worden aangemerkt, (...) het tarief van de belasting op de eerste schijf van 0 tot 100.000 euro evenwel vastgesteld op 20 pct.”.

De gemachtigde bevestigde dat het niet toepassen van het verlaagde tarief de enige voorziene sanctie is op het overschrijden van de grens van 20 % bij de bedrijfsleiders, ook indien de vennootschap niet voor dat tarief in aanmerking komt, omdat het bijvoorbeeld een grote vennootschap betreft:

“Er zal inderdaad geen sanctie zijn indien de vennootschap niet voldeed aan de voorwaarden van het verlaagd tarief om een andere reden.

(...)

De regering is van mening dat in het geval van vennootschappen die niet beschouwd kunnen worden als kleine vennootschap het risico op vervennootschappelijking en het veelvuldig gebruik van de inruil van brutobezoldigingen in forfaitaire gewaardeerde looncomponenten in het verloningspakket van bedrijfsleiders beperkter is dan bij kleine vennootschappen.”

De afdeling Wetgeving beschikt niet over de noodzakelijke feitelijke gegevens om te kunnen beoordelen of, en in welke mate, een overschrijding van de beoogde drempel van 20 % in de praktijk voorkomt bij vennootschappen die niet als een kleine vennootschap worden aangemerkt. Het strekt tot aanbeveling die gegevens in de memorie van toelichting op te nemen.

Indien zou blijken dat dergelijke overschrijdingen zich wel degelijk voordoen, moet het verschil in behandeling tussen vennootschappen die aangemerkt worden als kleine vennootschappen en de overige vennootschappen kunnen worden verantwoord in het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel of moet in een alternatieve wijze van sanctionering worden voorzien, bijvoorbeeld door aansluiting te zoeken bij de regeling die geldt in geval van het bovenmatig toekennen van voordelen van alle aard aan werknemers.

### C. Onderlinge afstemming tussen meerdere ontwerpteksten

11. Het om advies voorgelegde voorontwerp bevat diverse wijzigingen aan bepalingen die worden gewijzigd door andere voorontwerpen waarover de Raad van State recentelijk advies heeft gegeven. Zo verwijzen onder meer artikel 10 van het thans voorliggende voorontwerp naar “de wet van ... 2025 (diverse bepalingen)”<sup>15</sup> en de artikelen 52 respectievelijk 54 van het voorontwerp naar “[de wet van ... (meerwaardebelasting)]” respectievelijk naar “de wet van [wet meerwaardebelasting]”.<sup>16</sup>

De gevolgen van die verschillende ontwerpteksten zijn niet beperkt tot de vermelding van de meest recente wijziging in de wetshistoriek van een wijzigingsbepaling in het thans voorliggende voorontwerp. Zo lijken, bij wijze van voorbeeld, de wijzigingen die bij artikel 96 van het voorliggende voorontwerp worden aangebracht in artikel 129/1 van het WIB 92 te conflicteren met de wijzigingen aan diezelfde bepaling door artikel X11 van het voorontwerp van wet ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’.<sup>17</sup> Artikel 60 van het voorontwerp brengt dan weer een wijziging aan in de tekst van artikel 198<sup>quater</sup> van het WIB 92, terwijl die bepaling in zijn geheel wordt opgeheven bij artikel 74 van het wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen’.<sup>18</sup>

De stellers van het voorontwerp moeten met het oog op de rechtszekerheid zorgen voor een onderlinge afstemming tussen hangende ontwerpteksten. Ook bij de verdere parlementaire bespreking zal rekening moeten worden gehouden met de volgorde van de aan te nemen wetten.

### D. Discrepantie tussen de tekst van het voorontwerp en de memorie van toelichting

12. De stellers van het voorontwerp doen er goed aan om bepaalde discrepanties tussen de memorie van toelichting en de tekst van het voorontwerp weg te werken.

Zo is in de memorie van toelichting onder titel 2 met betrekking tot het bedrag van de belastingvrije som sprake van een “basisbedrag van 5.900 euro” dat de Koning desgevallend zal aanpassen om tot een bedrag van 15.300 euro te komen voor het aanslagjaar 2030, terwijl in artikel 2, 4°, van het voorontwerp een basisbedrag van 6.230 euro wordt vermeld. Hierover bevraagd, verklaarde de gemachtigde dat het “tweede lid van de memorie van toelichting bij Titel 2 zal worden aangepast om het in overeenstemming te brengen met het ontwerp en het eerste lid van die memorie”. Hiermee kan worden ingestemd.

Een ander voorbeeld is het ontworpen artikel 151/2 van het WIB 92 (artikel 20 van het voorontwerp) waarin in het eerste lid gewag wordt gemaakt van “het belastbare inkomen” dat

---

<sup>15</sup> Zie adv.RvS 78.106/1/V van 19 september 2025 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen’.

<sup>16</sup> Zie adv.RvS 78.039/1/V van 12 september 2025 over een voorontwerp van wet ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’.

<sup>17</sup> Adv.RvS 78.039/1/V van 12 september 2025 over een voorontwerp van wet ‘tot invoering van een belasting op meerwaarden op financiële activa’, opmerking 31.

<sup>18</sup> Wetsontwerp ‘houdende diverse bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-963/1, 520. De Raad van State heeft over het voorontwerp dat tot het wetsontwerp heeft geleid advies 77.699/2-3-4-16-VR verleend: adv.RvS 77.699/2-3-4-16-VR van 17 juni 2025, *Parl.St.* Kamer 2024-25, nr. 56-963/1, 399.

meer bedraagt dan 36.535 euro waarop de belastingverminderingen voor pensioenen niet zullen worden toegepast, en in het tweede, derde en vierde lid van schalen van lagere belastbare inkomens die leiden tot een beperktere toepassing van die belastingvermindering, terwijl in de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat de regering voorstelt om de belastingvermindering voor pensioenen vanaf aanslagjaar 2027 te verlagen voor “de hoogste pensioenen”. Het begrip “belastbaar inkomen” heeft evenwel een andere invulling dan het begrip “hoogste pensioenen”. Die discrepantie tussen de tekst van het voorontwerp en de memorie van toelichting moet worden verholpen.

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Artikel 14

13. Gevraagd hoe de uiteenzetting bij artikel 14 in de memorie van toelichting betrekking heeft op artikel 14, c), van het voorontwerp, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De betrokken bepaling zal worden geschrapt.”

Bijgevolg wordt afgezien van het verdere onderzoek van artikel 14, c), van het voorontwerp.

### Artikel 28

14. Artikel 28 van het voorontwerp vervangt artikel 87 van het WIB 92. Het ontworpen artikel 87, vierde lid, herneemt een deel van het thans geldende artikel 87, eerste lid, van het WIB 92. Bij artikel 11 van de programmawet van 18 juli 2025 werd in die bepaling een verwijzing ingevoegd naar artikel 17, § 1, 6°, van het WIB 92 die ontbreekt in het ontworpen artikel 87, vierde lid.

Gevraagd of dat een bewuste weglating is, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Er werd bij het opstellen van de tekst van artikel 28 van het ontwerp nog geen rekening gehouden met de wijziging die is aangebracht aan artikel 87, WIB 92 door de programmawet van 18 juli 2025.

De tekst van artikel 87, vierde lid, WIB 92 zoals vervangen door artikel 28 van ontwerp zal worden aangepast.”

Hiermee kan worden ingestemd.

### Artikel 40

15. Naar luid van artikel 40 van het voorontwerp wordt aan bepaalde belastingplichtigen wier leefloon als vervangingsinkomen belastbaar wordt, een minimaal belastingkrediet voor kinderen ten laste toegekend. In de memorie van toelichting wordt hierover het volgende uiteengezet:

“Belastingplichtigen die een leefloon ontvangen en kinderen ten laste hebben, kunnen momenteel in beginsel aanspraak maken op een belastingkrediet voor kinderen ten laste. Door het leefloon vanaf aanslagjaar 2027 als belastbaar beroepsinkomen in aanmerking te nemen voor de vestiging van de inkomstenbelastingen, kan het bedrag van dat belastingkrediet dalen, met name voor wie 1 of 2 kinderen ten laste heeft. De regering stelt daarom voor om in het kader van een overgangsmaatregel voor de aanslagjaren 2027 tot 2029 een minimaal belastingkrediet te voorzien per kind ten laste voor belastingplichtigen van wie het totale netto-inkomen dat gezamenlijk wordt belast, minstens 7.104 euro (equivalent) leefloon omvat (artikel 40 van het ontwerp). Dit bedrag stemt overeen met het vier keer het actuele bedrag van de uitkering op maandbasis voor een leefloner met gezinslast en wordt jaarlijks geïndexeerd. Dit minimaal belastingkrediet geldt ook enkel voor belastingplichtigen aan wie na toepassing van de co-ouderschapsregeling van artikel 132*bis*, WIB 92 een toeslag op de belastingvrije som wordt toegekend voor kinderen ten laste (artikel 132, eerste lid, 1° tot 5°, WIB 92) die niet meer bedraagt dan de toeslag voor 2 kinderen ten laste.”

Gevraagd naar een concreet voorbeeld van het mechanisme en de voorwaarden vervat in artikel 40, § 2, eerste lid, 2°, en tweede lid, van het voorontwerp, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Voor de toepassing van het minimaal belastingkrediet voor kinderen ten laste gelden twee voorwaarden: een inkomensvoorwaarde, i.c. dat het totale netto-inkomen een bepaald bedrag aan leefloon moet omvatten, en een voorwaarde inzake de hoogte van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, die een bepaald bedrag niet mogen overschrijden.

De hoogte van het bedrag van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste (toeslagen bedoeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 5°, WIB 92) wordt beoordeeld na toepassing van de fiscale co-ouderschapsregeling (dus rekening houdende met het feit dat voor kinderen in co-ouderschap in beginsel de helft van de toeslagen wordt toegekend aan elk van de co-ouders).

In geval van een gemeenschappelijke aanslag, worden de voorwaarden in hoofde van beide echtgenoten samen beoordeeld. Wat de inkomensvoorwaarde betreft, zal er dus rekening worden gehouden met het inkomen van beide echtgenoten. Wat het maximaal bedrag van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste betreft, is het zo dat die toeslag in beginsel wordt gevoegd bij de belastingvrije som van één echtgenoot (doorgaans de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belastbare inkomen).

Een overschot aan toeslagen op de belastingvrije som kan echter ook worden overgeheveld naar de andere echtgenoot. Het tweede lid van artikel 40, § 2, van het ontwerp laat er geen twijfel over bestaan dat in dat geval rekening moet worden gehouden met het bedrag dat in hoofde van de beide echtgenoten wordt in rekening gebracht en dat al dan niet overhevelen van de toeslag voor kinderen ten laste op zich dus geen impact heeft op het vervullen van de voorwaarden voor de toepassing van het minimaal belastingkrediet.

Voorbeeld rekening houdende met de bedragen van de belastingvrije som, toeslagen op de belastingvrije som en tariefschijven voor aanslagjaar 2026 en in de hypothese dat leeflonen belastbare inkomsten vormen.

Echtpaar met twee kinderen ten laste

Totaal netto inkomen echtgenoot 1 : 10.560 euro, waarvan 10.560 euro leefloon;

Totaal netto inkomen echtgenoot 2 : 16.000 euro;

Echtgenoot 1 :

Basisbelasting op 10.560 euro: 2.640 euro

Belastingvrije som : 10.910 euro – 350 euro (overheveling naar echtgenoot 2) = 10.560 euro.

Belasting op de belastingvrije som : 2.640 euro

Belasting Staat: 0 euro

Echtgenoot 2:

Basisbelasting op 16.000 euro : 4.000 euro

Belastingvrije som : 10.910 + 5.110 (toeslag voor twee kinderen ten laste) + 350 euro (overheveling echtgenoot 1) = 16.340 euro

Belasting op de belastingvrije som : 4.343 euro

Belasting Staat: 0 euro

Belastingkrediet kinderen ten laste: 343 euro

Minimaal belastingkrediet kinderen ten laste: 425 euro x 2 = 850 euro.”

Ter wille van de duidelijkheid verdient het aanbeveling het antwoord van de gemachtigde in de memorie van toelichting op te nemen.

Artikel 54

16. Luidens artikel 54 van het voorontwerp wordt artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 92 als volgt aangevuld: “De verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden, met uitsluiting van de financiële activa bedoeld in artikel 92, § 1, en roerende voorwerpen worden voor de toepassing van deze bepaling onweerlegbaar vermoed normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen te zijn indien de opbrengsten daaruit bruto niet meer bedragen dan 972 euro;”.

16.1. Gevraagd hoe het onweerlegbaar vermoeden van die zogenaamde *de minimis* regeling in de praktijk zal werken, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92, kwalificeert winst of baten die, zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden als diverse inkomsten (overeenkomstig artikel 171, 1°, a), WIB 92, belastbaar aan 33 pct.). Dezelfde bepaling sluit de inkomsten uit *normale* verrichtingen van beheer van een *privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen* uit van deze kwalificatie als diverse inkomsten. Deze laatsten moeten bijgevolg niet als diverse inkomsten worden vermeld op de aangifte.

Om onder deze uitsluiting te vallen, moet dus aan twee voorwaarden worden voldaan:

1. De inkomsten moeten voortkomen uit verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.

2. De in 1 vermelde verrichtingen moeten ‘normaal’ zijn, en dus – bijvoorbeeld – geen speculatie uitmaken. Dit is een finaal een feitenkwestie, die blijkbaar voor rechtsonzekerheid zorgt.

Deze wijziging strekt er slechts toe een onweerlegbaar wettelijk vermoeden in te voeren dat inkomsten uit verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden (m.u.v. financiële activa) en roerende voorwerpen (die dus voldoen aan de hierboven vermelde eerste voorwaarde), voortkomen uit ‘normale verrichtingen’, en dus onweerlegbaar worden vermoed ook te voldoen aan de tweede voorwaarde, op voorwaarde dat de opbrengsten (per belastbaar tijdperk en per belastingplichtige) het bedrag van 2.000 euro (geraamd geïndexeerd bedrag aanslagjaar 2027, basisbedrag 972 euro) niet te boven gaan. Indien de opbrengsten dat bedrag niet te boven gaan, is dus geen tegenbewijs mogelijk dat de inkomsten toch voortkomen uit speculatie en zodoende belast moeten worden als ‘diverse’ winst en baten zoals bedoeld in artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92. De inkomsten vormen in dat geval dus geen diverse inkomsten en bijgevolg moeten ze niet als diverse inkomsten\* worden vermeld op de aangifte (net als nu reeds het geval is voor inkomsten die aan de twee bovenvermelde voorwaarden voldoen). De wijze waarop de uitsluiting van de inkomsten uit normale verrichtingen van beheer van een privévermogen in de praktijk werkt (niet-aangifte), verandert dus niet.

Indien de opbrengsten dat bedrag daarentegen wél te boven gaan, kan de administratie de gehele inkomsten belasten als diverse inkomsten, op voorwaarde dat zij, in geval van betwisting daaromtrent, het bewijs levert dat het niet gaat om ‘normale’ verrichtingen. Met andere woorden, voor opbrengsten hoger dan 2.000 euro (aanslagjaar 2027), blijft de ‘oude’ regeling onverkort en ongewijzigd gelden.

Het is aan de belastingplichtige om, in het kader van het indienen van een correcte aangifte, de inkomsten die wél kwalificeren als diverse inkomsten als dusdanig te vermelden op de aangifte (codes 1200/2200). Bovendien legt artikel 321*quinquies*, WIB 92, platformexploitanten een aantal verplichtingen op wat betreft rapportering van opbrengsten van verkopers.

\* Deze bepaling beïnvloedt enkel de toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92, en laat de mogelijke kwalificatie als andere types inkomsten (bijvoorbeeld beroepsinkomsten) uiteraard geheel onverlet. Inkomsten die voortkomen uit een beroepswerkzaamheid vallen niet onder de toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92, en dus ook niet onder enige uitsluiting van die toepassing.”

Ter wille van de duidelijkheid strekt het tot aanbeveling de toelichting op te nemen in de memorie van toelichting.

16.2.       Gevraagd hoe de opbrengsten die “bruto niet meer bedragen dan 972 euro” moeten worden berekend, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De toevoeging van het woord ‘bruto’ heeft tot doel aan te geven dat rekening moet worden gehouden met de ‘bruto’-opbrengsten, zonder dus eventuele (aankoop)kosten in rekening te brengen. Het gaat m.a.w. om de ‘omzet’.

Door rekening te houden met de bruto-opbrengsten, kan zowel door de belastingplichtige als de administratie eenvoudig en zonder veel berekeningen worden vastgesteld of de inkomsten in kwestie al dan niet onder het onweerlegbaar wettelijk vermoeden vallen. Het is namelijk niet evident voor een belastingplichtige om deze kosten bij te houden, aangezien deze personen per definitie zelden tot nooit een boekhouding zullen voeren.

Bijvoorbeeld: er wordt kledij verkocht online, 6 jaar na aankoop. Het is onwaarschijnlijk dat een belastingplichtige elke aankoopbewijs van een stuk kledij bijhoudt.”

Ter wille van de duidelijkheid strekt het tot aanbeveling de toelichting op te nemen in de memorie van toelichting.

### Artikel 58

17. Naar luid van het ontworpen artikel 81, tweede lid, tweede streepje, van het WIB 92 (artikel 58 van het voorontwerp) is de ondernemersaftrek “gelijk aan 10 pct. van het bedrag van de winst en baten (...) met uitsluiting van: (...) de presentiegelden”.

In de memorie van toelichting wordt die uitsluiting als volgt toegelicht:

“- presentiegelden die fiscaal als baten worden beschouwd. Het gaat bijvoorbeeld om de presentiegelden toegekend aan leden van de provincie- of gemeenteraden of de beheerscomités van openbare instellingen of lichamen. Daar deze inkomsten hun oorsprong niet vinden in het voeren van een onderneming, vallen deze buiten de doelgroep van de maatregel”.

Hierover bevraagd, bevestigde de gemachtigde dat de uitsluiting, ondanks de in de memorie van toelichting gegeven voorbeelden, niet beperkt is tot de presentiegelden toegekend aan leden van organen van overheidsinstellingen, maar ook bijvoorbeeld “vergoedingen voor aanwezigheden op vergaderingen van, bijvoorbeeld, private verenigingen of bestuursorganen van rechtspersonen met een economische activiteit” omvat:

“Het begrip presentiegelden dekt ook de vergoedingen voor aanwezigheden op vergaderingen van private verenigingen e.d.

De maatregel is bedoeld als ondersteuning en versterking van zelfstandigen zonder vennootschap (belastingplichtigen die winsten of baten behalen).

De presentiegelden verkregen voor, bijvoorbeeld, aanwezigheden op vergaderingen van de raad van bestuur van een vzw of een stichting, hebben duidelijk een ander karakter, er is bijvoorbeeld geen ondernemingsrisico, en vallen niet onder de inkomsten die met de maatregel worden beoogd, ongeacht of zij op fiscaal vlak gekwalificeerd zouden worden als baten dan wel als bedrijfsleidersbezoldigingen.

Het is precies in de strijd tegen de vervennootschappelijking dat de regering dat zelfstandig ondernemerschap wil ondersteunen en aanmoedigen

Gelet op de motivering is het evident om presentiegelden in de brede betekenis uit te sluiten van deze ondernemersaftrek.”

Het is raadzaam de memorie van toelichting onder het begrip “presentiegelden” aan te vullen met het antwoord van de gemachtigde. Daarbij moet het voorbeeld van “de presentiegelden toegekend aan leden van de provincie(...)raden” worden weggelaten, aangezien die vergoedingen tevens afzonderlijk worden vermeld onder het ontworpen artikel 81, tweede lid, derde streepje, van het WIB 92 door de verwijzing naar de vergoedingen bedoeld in artikel 27, tweede lid, 6°, van het WIB 92.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique <sup>1</sup> et l'accomplissement des formalités prescrites.

\*

### PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. Comme il ressort de son intitulé, l'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de réformer l'impôt des personnes physiques.

C'est à cette fin qu'il modifie le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) comme suit :

- le montant de la quotité du revenu exemptée d'impôt sera augmenté sur une période de quatre exercices d'imposition, les montants des réductions d'impôt pour pensions et indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité étant diminués d'un montant égal à l'avantage qui est obtenu de la majoration de la quotité du revenu exemptée d'impôt (titre 2 de l'avant-projet) ;
- les montants des suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt sont, selon l'exposé des motifs, modernisés et mieux adaptés aux réalités sociologiques contemporaines sur une période de quatre exercices d'imposition (titre 3) ;
- les réductions d'impôt pour autres revenus de remplacement, dont les allocations de chômage et le revenu obtenu pour des prestations fournies dans le cadre d'un contrat de travail ALE <sup>2</sup>, sont diminuées sur une période de quatre exercices d'imposition et finalement supprimées, et les réductions d'impôt pour pensions ne sont pas appliquées si le revenu imposable dépasse un plafond donné et ne sont appliquées que partiellement à différentes échelles de revenus imposables inférieurs (titre 4) ;
- le quotient conjugal est réduit progressivement, sur une période de quatre exercices d'imposition, à la moitié du montant maximum actuellement en vigueur qui peut être attribué en cas d'imposition commune et est supprimé sur une période de vingt exercices d'imposition pour les contribuables dont on ne peut plus raisonnablement attendre qu'ils soient actifs sur le marché du travail (titre 5) ;
- le revenu d'intégration (équivalent) est en principe rendu imposable en tant que revenus de remplacement (titre 6) ;
- les heures supplémentaires sont davantage soutenues fiscalement par l'élargissement de la réduction d'impôt et la dispense de versement du précompte professionnel (titre 7) ;

---

<sup>1</sup> S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

<sup>2</sup> Agence locale pour l'emploi.

- l'âge minimum pour l'application d'un taux réduit pour la première tranche de rémunérations de jeunes sportifs est abaissé à 15 ans (titre 8) ;
- les rémunérations perçues en tant que travailleur par les pensionnés et obtenues après une carrière complète de 45 ans ou après avoir atteint l'âge légal de la retraite sont rendues imposables à un taux distinct réduit (titre 9) ;
- pour les revenus divers, il est instauré une présomption irréfragable pour certaines opérations de gestion normale d'un patrimoine privé jusqu'à un plafond de revenus fixé (titre 10) ;
- une déduction pour entrepreneur est instaurée pour les indépendants à titre principal ou complémentaire (titre 11) ;
- la majoration en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés est supprimée pour un indépendant bénéficiant de bénéfices et de profits et pour les rémunérations accordées par ces contribuables à leur conjoint aidant. Une cinquième période de versement anticipé est en outre introduite (titre 12) ;
- le champ d'application matériel de l'imposabilité des revenus provenant de droits d'auteur est élargi aux revenus relatifs aux programmes d'ordinateur (titre 13) ;
- l'allocation excessive aux travailleurs et aux dirigeants d'entreprise d'avantages de toute nature, imposés et évalués de manière forfaitaire, est limitée et sanctionnée. La rémunération minimale des dirigeants d'entreprise est par ailleurs augmentée (titre 14) ;
- la cotisation spéciale de sécurité sociale est adaptée (titre 15) ;
- le bonus à l'emploi est renforcé (titre 16) ;
- les titres-repas sont rendus plus attractifs sur le plan fiscal (titre 17) ;
- et enfin, un certain nombre de modifications techniques résultant des mesures prévues par l'avant-projet à l'examen sont apportées (titre 18).

### OBSERVATIONS GÉNÉRALES

#### A. Absence de bases (chiffrées) de l'avant-projet.

3. L'avant-projet soumis pour avis se compose de dix-huit titres qui, hormis la disposition générale contenue au titre 1<sup>er</sup> et les modifications techniques contenues au titre 18, contiennent chacun des modifications distinctes mais également des modifications partiellement liées de l'impôt des personnes physiques. Ainsi, par exemple, l'objectif est de neutraliser l'augmentation du montant de la quotité du revenu exemptée d'impôt (article 2 de l'avant-projet) par une diminution des montants de réductions d'impôt données, comme le prévoit l'article 3 de l'avant-projet.

L'avant-projet contient en outre plusieurs dispositions qui portent sur une même disposition du CIR 92, en vigueur actuellement, et qui modifient chaque fois cette disposition sur une période de plusieurs exercices d'imposition, ces modifications successives entrant en vigueur à différents moments. À cela s'ajoutent des mécanismes d'indexation divers.

Le Conseil d'État, section de législation, peut comprendre qu'une réforme en profondeur de l'impôt des personnes physiques, qui est étalée dans le temps, donne lieu à un avant-projet techniquement complexe et peu lisible. En raison de cette lecture malaisée, il appartient toutefois aux auteurs de l'avant-projet d'expliquer et d'étayer cette réforme plus en détail dans l'exposé des motifs. Or, l'exposé des motifs ne fournit aucun commentaire général de l'avant-projet et ne donne qu'une présentation très limitée et fragmentaire par titre, et *a fortiori* il ne précise ni les effets individuels ni les effets cumulés des dispositions en projet sur les impôts concernés au moyen de données chiffrées et d'exemples concrets.

D'ailleurs, l'inspecteur des Finances a constaté dans son avis du 8 juillet 2025 que « [l]es propositions contenues dans le texte en projet ne sont accompagnées d'aucune analyse effectuant des micro-simulations (donnant une indication des coûts ou des gains supportés ou obtenus par personne concernée par la mesure), de sorte que certains critères et paramètres centraux (...) sont impossibles à évaluer ».

L'absence d'informations chiffrées précises et de micro-simulations concernant les effets de la réforme à l'examen sur les contribuables concernés et le caractère très fragmentaire du fondement qui lui est fourni dans l'exposé des motifs compliquent sérieusement, voire rendent impossible, l'examen par la section de législation de l'avant-projet à l'examen notamment concernant la question de savoir si une différence de traitement entre des catégories de contribuables repose sur des critères pertinents et est raisonnablement justifiée à la lumière de l'objectif du régime en projet.

Une réserve doit dès lors être formulée sur ce point.

4. Cette absence d'analyse chiffrée des effets de l'avant-projet est d'autant plus frappante pour des dispositifs qui ont des répercussions sur des groupes de contribuables vulnérables, pour lesquels se pose plus particulièrement aussi la question de l'impact de la réforme en projet dans le cadre de la lutte contre la pauvreté.

L'analyse d'impact de la réglementation indique de manière assez laconique que l'avant-projet n'a « pas d'impact » sur la lutte contre la pauvreté. Cela semble surprenant, compte tenu notamment de la réglementation en projet en matière de principe d'imposabilité du revenu d'intégration (équivalent), qui prévoit également la suppression progressive de la réduction d'impôt correspondante (titre 6 de l'avant-projet).

En outre, l'avant-projet à l'examen diminue notamment la réduction d'impôt pour pensions en ce qui concerne les contribuables dont les revenus sont composés de pensions (titre 2) et prévoit de ne pas faire application de cette réduction d'impôt lorsque le revenu imposable excède 36.535 euros (montant de base) et de limiter son application en cas de revenu imposable inférieur jusqu'à 14.900 euros (titre 4), tandis que le quotient conjugal pour le groupe de conjoints et de

cohabitants légaux qui ont tous deux atteint l'âge de 66 ans au 1<sup>er</sup> janvier 2026 est quant à lui supprimé entièrement (et pas seulement réduit de moitié) (titre 5).

Pour ce groupe de contribuables, l'exposé des motifs ne fournit ni justification chiffrée des effets (individuels et cumulés) de ces dispositifs en projet, ni justification particulière, au regard de l'objectif de la loi à adopter, par exemple en ce qui concerne la différence de traitement entre, d'une part, les conjoints et les cohabitants légaux qui auront tous deux atteint l'âge de 66 ans au 1<sup>er</sup> janvier 2026 et pour lesquels une suppression complète du quotient conjugal (étalée sur vingt exercices d'imposition) est prévue et, d'autre part, tous les autres contribuables soumis à une imposition commune et pour lesquels le quotient conjugal ne sera réduit (sur quatre exercices d'imposition) qu'à la moitié du montant maximal actuellement applicable qui peut être attribué à l'autre partenaire.

Invité à fournir de plus amples explications quant aux effets de la réforme de l'impôt des personnes physiques, à l'examen, sur les groupes de contribuables les plus vulnérables dans le cadre de la lutte contre la pauvreté, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het opzet van het voorontwerp van wet is om de lasten op arbeid te verlagen. Er worden eveneens verschillende maatregelen genomen om het verschil tussen werken en niet werken te vergroten, zonder dat de kans op armoede toeneemt.

Het gros van de lastenverlaging bestaat uit het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som van 10.910 tot 15.300 euro tegen inkomstenjaar 2029.<sup>3</sup> Die lastenverlaging wordt geneutraliseerd voor inkomens uit pensioenen en vervangingsinkomens in ruime zin, met uitsluiting van de belastingplichtigen met een lage uitkering en/of met personen ten laste die vandaag reeds niet volledig genieten van de gewone en aanvullende belastingvermindering omdat de basisbelasting reeds te laag uitvalt.

De belastingverminderingen voor werkloosheid worden tegen 2029 opgeheven. Het optrekken van de belastingvrije som zal die impact reduceren. Om te voorkomen dat in de inkomstenjaren 2026-2028 voor alleenstaanden met kinderlast de netto-uitkering als gevolg van de opheffing van de belastingvermindering lager uitvalt dan het overeenkomstig bedrag van het leefloon bij kinderlast wordt in artikel 16/1 tijdelijk een verhoogde gewone belastingvermindering weerhouden. Voor andere belastingplichtigen stelt dit probleem zich niet.

Wat de niet-indexering van de toeslagen op de belastingvrije som betreft, met uitzondering van de toeslagen voor 1 en 2 kinderen ten laste, zorgt het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som ervoor dat het voordeel per toeslag eveneens toeneemt als gevolg van het feit dat een toeslag in een hogere belastingschijf komt te liggen. Het opzet van de regering is om het bedrag per kind ten laste op termijn gelijk te trekken. De combinatie van het optrekken van de toeslagen voor 1 en 2 kinderen ten laste (versterkt door het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som), tegenover de niet-indexering van de overige toelagen (afgezwakt door het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som) is gekozen voor de minst schadelijke manier om die doelstelling te behalen. De impact voor gezinnen met meer dan 2 kinderen ten laste zal inderdaad minder groot zijn, maar blijft positief. Het is de beleidskeuze van de regering om in te zetten op gezinnen met 1 en 2 kinderen ten laste om beter tegemoet te komen aan de huidige sociologische realiteit.

<sup>3</sup> Note de bas de page dans la réponse citée du délégué : Bij ongewijzigd beleid zou de belastingvrije som in 2029 bij benadering 11.760 euro bedragen.

Wat leefloongerechtigde betreft, heeft de belastbaarstelling van het leefloon geen impact op de verschuldigde belasting. Het voorontwerp van wet voorziet een volledige vrijstelling, evenwel eveneens onderworpen aan de horizontale en verticale beperking – zijnde een beperking in functie van het aandeel in het inkomen en de hoogte van het inkomen – zoals van toepassing op de overige uitkeringen. Evenwel zorgt de belastbaarstelling dat de belastingplichtige op dezelfde wijze wordt belast als voor belastingplichtigen die vandaag over eenzelfde inkomen beschikken. Er wordt in titel 6, hoofdstuk 2 in een tijdelijk en gericht belastingkrediet voorzien voor gezinnen met 1 of twee kinderen ten laste bij wijze van overgangsmaatregel tot het basisbedrag van de belastingvrije som het bedrag van 15.300 bereikt.

Wat het afbouwen van het huwelijksquotiënt betreft, kan de impact voor niet-gepensioneerden negatief zijn. Dit is echter sterk afhankelijk van het aandeel van beide partners in het gezinsinkomen en de hoogte van het inkomen van de partners in kwestie. Bovendien zorgt het optrekken van het basisbedrag van de belastingvrije som voor beide partners dat de impact sterk wordt beperkt. Deze maatregel past binnen een breder activeringspolitiek van de regering en ligt in lijn met talrijke rapporten van de Nationale Bank van België, de Europese Commissie en het IMF. Voor gepensioneerden wordt een zeer ruime overgangsperiode voorzien van 20 jaar voor de volledige uitdoving van het huwelijksquotiënt ».

Il est recommandé d'inclure au moins la réponse du délégué dans l'exposé des motifs à titre de première ébauche de justification. Afin de permettre au législateur de se forger une opinion éclairée de l'exercice de sa liberté d'action en matière fiscale, il est conseillé aux auteurs de l'avant-projet de compléter en outre l'exposé des motifs par une présentation des objectifs poursuivis et par un aperçu chiffré des effets individuels et cumulés des différents dispositifs de l'avant-projet, en accordant une attention particulière à leur impact sur les groupes les plus vulnérables.

## B. Compatibilité avec le principe d'égalité

5. Indépendamment de la réserve émise par le Conseil d'État au cours de l'examen de l'avant-projet faute de fondement particulier et global (chiffré) dans l'exposé des motifs, des questions se posent quant à la compatibilité avec le principe d'égalité en matière fiscale.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé<sup>4</sup>. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette

<sup>4</sup> Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

La Cour constitutionnelle accorde à cet égard un pouvoir d'appréciation étendu au législateur fiscal. Elle considère ainsi ce qui suit :

« En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables <sup>5</sup> ».

### 1. Heures supplémentaires

6. L'article 42, a), de l'avant-projet ajoute à l'énumération des revenus exonérés, contenue dans l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du CIR 92, un point 29<sup>o</sup>/1 rédigé comme suit : « les rémunérations relatives à 240 heures supplémentaires volontaires visées à l'article 25*bis* de la loi sur le travail du 16 mars 1971 et pour autant qu'il s'agisse d'un emploi à temps plein ».

Le délégué a déclaré que la condition prévoyant qu'il doit s'agir d'un emploi à temps plein, vise à éviter que les travailleurs à temps plein ne passent à un emploi à temps partiel afin de pouvoir ensuite bénéficier du régime fiscal des heures supplémentaires volontaires.

Dans l'état actuel de la législation, le système des heures supplémentaires dites volontaires, tel que visé à l'article 25*bis* de la loi du 16 mars 1971 'sur le travail', s'applique à « maximum 100 heures par année civile », ce nombre pouvant toutefois être porté à 360 heures maximum dans une convention collective de travail rendue obligatoire par le Roi.

L'article 2 de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses', sur lequel la section de législation a rendu son avis 78.106/1/V le 19 septembre 2025 <sup>6</sup>, augmente le nombre maximum d'heures supplémentaires volontaires de 100 à 360 heures par année civile et supprime la possibilité d'augmentation par convention collective de travail. Conformément à l'article 25*bis*, § 3, en projet, de la loi du 16 mars 1971 'sur le travail', « [l]a rémunération supplémentaire déterminée à l'article 29, § 1<sup>er</sup> ne s'applique pas aux 240 heures des 360 heures mentionnées à l'article 25*bis*, § 1<sup>er</sup> ». L'article 25*bis*, § 4, en projet, de la loi du 16 mars 1971 'sur le travail' dispose ce qui suit :

« Cet article ne s'applique pas aux travailleurs qui réduisent leur temps de travail en application du chapitre IV, section 5 de la loi de redressement du 22 janvier 1985 contenant des dispositions sociales.

Un travailleur à temps partiel, en dehors du cadre du chapitre IV, section 5, de la loi de redressement du 22 janvier 1985 précitée, peut faire application du présent article uniquement dans le cadre d'un surcroît temporaire du travail et à condition de travailler

<sup>5</sup> Voir C.C., 13 mars 2025, n° 42/2025, B.5.

<sup>6</sup> Avis C.E. 78.106/1/V du 19 septembre 2025 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses', observations 5 et s..

depuis au moins trois ans, sur la base d'un contrat de travail à temps partiel tel que visé à l'article 11bis de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail.

Le deuxième alinéa n'est pas d'application pour les travailleurs à temps partiel qui ont déjà conclu, avant le 1<sup>er</sup> juillet 2025, avec l'employeur concerné, un accord tel que visé dans le présent article ».

Bien que les restrictions prévues à l'article 25bis, § 4, en projet, de la loi du 16 mars 1971 'sur le travail' et à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 29°/1, en projet, du CIR 92 aient un objectif analogue, leur champ d'application n'est pas identique. En effet, en ce qui concerne l'exonération fiscale, il n'y a pas d'exception à la condition de l'occupation à temps plein pour le travailleur à temps partiel qui travaille déjà depuis trois ans sur la base d'un contrat de travail à temps partiel et qui effectue des heures supplémentaires volontaires dans le cas d'un surcroît temporaire du travail, ni pour le travailleur à temps partiel qui a déjà conclu, avant le 1<sup>er</sup> juillet 2025, un accord sur les heures supplémentaires volontaires avec l'employeur<sup>7</sup>. Aucune justification n'est fournie pour cette différence de traitement.

En outre, aucune rémunération supplémentaire n'est due pour les 240 premières heures supplémentaires volontaires, conformément à l'article 25bis, § 3, en projet, de la loi du 16 mars 1971 'sur le travail'. La justification de cette dérogation à l'article 29, § 1<sup>er</sup>, de ladite loi est en lien avec le traitement fiscal et parafiscal favorable de la rémunération des heures supplémentaires. La Cour constitutionnelle a jugé qu'un régime similaire en matière d'heures supplémentaires volontaires dans le secteur de l'horeca, pour lequel était également prévue une exemption du droit à une rémunération supplémentaire pour les heures supplémentaires concernées, était justifié à la lumière de l'exonération des coûts fiscaux et parafiscaux applicable à cet égard, qui permettait aux travailleurs concernés de gagner néanmoins un salaire net plus élevé pour ces heures<sup>8</sup>.

Les travailleurs à temps partiel, visés à l'article 25bis, § 4, alinéas 2 et 3, en projet, de la loi du 16 mars 1971 'sur le travail', sont toutefois exclus de l'application de l'article 38, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 29°/1, en projet, du CIR 92, dès lors que cette dernière disposition fait état d'un emploi à temps plein. En ce qui concerne cette catégorie spécifique de travailleurs à temps partiel, la

<sup>7</sup> Le Conseil d'État a observé ce qui suit au sujet de cette mesure transitoire : « [c]ette mesure transitoire vise, selon le délégué, à répondre aux attentes légitimes des travailleurs et des employeurs qui avaient déjà conclu un accord sur les heures supplémentaires volontaires avant l'entrée en vigueur du régime en projet. (...) Bien que pareil objectif justifie raisonnablement cette mesure transitoire, il ne paraît pas raisonnablement justifié au regard de cet objectif de ne pas respecter également les accords conclus entre le 1<sup>er</sup> juillet 2025 et l'entrée en vigueur du régime à adopter (*Note de bas de page 10 de l'avis cité* : [c]ela s'impose d'autant plus qu'en vertu de l'actuel article 25bis, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi sur le travail, pareils accords ne peuvent être conclus que pour une durée de six mois (renouvelable), ce qui signifie qu'en principe tous les accords en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet 2025 prendront fin au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2026, date prévue pour l'entrée en vigueur.). À moins qu'une justification adéquate puisse encore être fournie à cet égard, le principe constitutionnel d'égalité requiert que cette date charnière coïncide avec la date d'entrée en vigueur de l'article 25bis, § 4, alinéa 2, de la loi sur le travail ». Voir avis C.E. 78.106/1/V du 19 septembre 2025 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses', observations 7.1. et 7.2.

<sup>8</sup> C.C., 28 septembre 2017, n° 107/2017, B.23.3. Le Conseil d'État a formulé une réserve au sujet du traitement (para)fiscal favorable des heures supplémentaires volontaires pour justifier la dérogation au régime en matière de rémunération supplémentaire : voir avis C.E. 78.106/1/V du 19 septembre 2025 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses', observation 6.3.

section de législation n'aperçoit aucune justification de l'exclusion de l'exonération fiscale en projet, à l'examen, au regard du principe d'égalité en matière fiscale.

Le dispositif en projet doit être revu sur ce point et aligné sur le régime en matière de droit du travail.

## 2. Cotisation des pensionnés

7. Outre la réforme, en projet, en matière d'impôt des personnes physiques pour les pensions, telle qu'exposée à l'observation 4, le titre 9 de l'avant-projet apporte, selon son intitulé, des modifications à la « cotisation des pensionnés ».

Aux termes de l'article 171, 1<sup>o</sup>, k), en projet, du CIR 92 (article 52 de l'avant-projet), sont imposables à un taux d'imposition distinct de 33 % « les rémunérations visées à l'article 30, 1<sup>o</sup>, autres que les indemnités obtenues en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire de rémunérations et les rémunérations telles que définies à l'article 38, § 1<sup>er</sup>, 29<sup>o</sup>, payées ou attribuées à un travailleur ayant atteint l'âge légal de la retraite ou ayant accompli suffisamment d'années de service conformément à la législation sur les pensions qui lui est applicable au moment de la mise à la retraite ou de la prise de la pension de retraite ».

À la question de savoir si cette formulation du champ d'application implique qu'il n'est pas nécessaire que le contribuable bénéficie effectivement d'une pension, mais qu'il suffit qu'il ait atteint l'âge légal de la pension, le délégué a répondu comme suit :

« Het is weldegelijk de bedoeling dat de werknemer in kwestie gepensioneerd is, met als bijkomende voorwaarde dat de wettelijke pensioenleeftijd werd bereikt of voldoende dienstjaren werden gewerkt volgens de toepasselijke pensioenwetgeving. Het wetsontwerp zal in die zin verder worden verduidelijkt ».

7.1. L'exposé des motifs définit la portée et l'objectif du dispositif en projet comme suit :

« L'accord de gouvernement prévoit, dans le cadre d'un salaire net plus élevé, que les pensionnés qui souhaitent encore exercer une activité complémentaire après une carrière complète de 45 ans ou après avoir atteint l'âge légal de la retraite paieront désormais moins d'impôts qu'aujourd'hui, avec une imposition fixée à 33 p.c.

La vision de cette disposition est qu'un pensionné qui souhaiterait gagner en plus en aidant dans de petites tâches au sein d'une organisation, comme par exemple le transport scolaire en bus ou en tant qu'huissier dans les tribunaux, et qui, en raison de certaines circonstances, ne pourrait pas bénéficier du statut de flexi-job, ne soit pas pénalisé par une imposition dans les tranches progressives supérieures sur sa rémunération complémentaire ».

À la question de savoir si le dispositif peut également s'entendre de manière plus large que comme étant seulement limité à des « petites tâches », le délégué a répondu ce qui suit :

« Dat klopt. Zoals de Memorie van Toelichting ook impliciet aangeeft is het de bedoeling dat deze afzonderlijke aanslag van 33 pct van toepassing is op bijverdiensten die gelijkaardig zijn aan het werk die een gepensioneerde onder het flexijobstatuut zou toepassen, zijnde flexibel ingezet en ondersteunende taken, maar die door omstandigheden niet onder dat statuut kunnen vallen (bv. doordat de sector geen 'opt in' heeft afgesloten).

In de flexi job regeling voor gepensioneerden geldt eveneens geen beperking op vlak van taken of van verdiensten, zoals bepaald in art. 38, §1, lid 1, 29°.

De Memorie van Toelichting zal in die zin nog verder worden verduidelijkt ».

7.2. À la question de savoir si la justification du régime d'exception fiscal (favorable) figurant dans l'exposé des motifs perd de sa pertinence dans l'hypothèse où il ne serait soumis à aucune limitation quant à la nature des activités ou au montant des revenus, le délégué a répondu comme suit :

« Het gaat om gepensioneerden, zijnde mensen die al een volledige loopbaan achter de rug hebben. De regering gaat ervan uit – en dat blijkt ook veelal uit de praktijk – dat deze mensen eens gepensioneerd geen volledige dagtaak meer gaan vervullen maar waarschijnlijk – maar niet uitsluitend – kleinere taken op zich gaan nemen.

Door de samenloop van een pensioeninkomen en een relatief laag beroepsinkomen is er een hoog marginaal tarief van toepassing op het inkomen bij de aangifte. Om die – veelal onverwachte – hoge belastingaanslag te vermijden heeft de regering gekozen voor de duidelijkheid door een tarief van 33% in te voeren op het beroepsinkomen verdiend na pensionering. Daardoor komt er meer voorzienbaarheid en fiscale rechtszekerheid voor de belastingplichtige.

Deze maatregel past ook binnen een activeringspolitiek waarbij de regering gepensioneerden wil motiveren om aan de slag te blijven. De bedoeling is om de activeringsgraad te verhogen en de kosten van vergrijzing te ondervangen door de drempel op de arbeidsmarkt te verlagen voor pensioengerechtigden (voor wie deze hoger is dan mensen van jongere leeftijd). Om deze reden is dit verschil in behandeling pertinent ».

Il est recommandé d'insérer cette justification dans l'exposé des motifs.

7.3. À la lumière de la justification figurant à l'observation 7.2, la question se pose de savoir pour quelle raison les auteurs de l'avant-projet ont choisi de limiter l'application du taux d'imposition distinct de 33 % aux rémunérations *de travailleurs*, telles que visées à l'article 30, 1°, du CIR 92, et de ne pas l'étendre à d'autres revenus professionnels provenant d'une activité professionnelle *indépendante*, tels que les bénéfices (article 24 du CIR 92) ou les profits (article 27 du CIR 92). En règle générale, ces revenus professionnels, tels que les rémunérations des travailleurs, relèvent également du régime ordinaire de taxation prévu à l'article 130 du CIR 92, alors que l'avant-projet introduit actuellement une différence de traitement fiscal pour ces différents revenus, lorsqu'ils sont recueillis par les pensionnés visés par le régime en projet. Ainsi, les revenus issus d'une même activité seront, dans un cas, imposables à un taux de 33 % lorsque cette activité est exercée par un pensionné en tant que travailleur, et dans l'autre cas, soumis à la progressivité lorsque l'activité est exercée par le pensionné en tant qu'indépendant, percevant des bénéfices ou des profits.

Cette différence de traitement est contraire au principe d'égalité en matière fiscale. On complètera donc l'exposé des motifs par une justification adéquate.

### 3. Revenus provenant de droits d'auteur

8. Les articles 73 et 74 de l'avant-projet visent à élargir, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2026, le champ d'application du régime fiscal favorable pour les revenus provenant de droits d'auteur.

À cet effet, l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5°, premier tiret, du CIR 92 ne fait plus uniquement référence au droit d'auteur et aux droits voisins visés au livre XI, titre 5, du Code de droit économique (ci-après : CDE), mais inclut désormais également les programmes d'ordinateur visés au titre 6 de ce même livre.

En outre, l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5°, deuxième tiret, du CIR 92 est complété par une référence aux « programmes d'ordinateur visés à l'article XI.295 » du CDE. Étant donné que l'article XI.294 du CDE prévoit que les programmes d'ordinateur, en ce compris le matériel de conception préparatoire, sont protégés par le droit d'auteur et assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne, la question se pose de savoir pourquoi l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5°, deuxième tiret, en projet, du CIR 92 ne se réfère qu'à l'article XI.295 du CDE, et non à l'article XI.294 de ce code. Il conviendra d'examiner à nouveau cette disposition sur ce point.

9.1. Il est observé dans l'exposé des motifs de l'avant-projet soumis pour avis que l'une des modifications de la réforme en matière de revenus provenant de droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022 est ainsi annulée. Cette loi a aligné le champ d'application matériel du régime des droits d'auteur sur ce que le législateur avait initialement prévu lors de l'introduction du régime.

Dans l'exposé des motifs relatif au projet de loi devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, il est observé ce qui suit au sujet du champ d'application personnel du régime des droits d'auteur <sup>9</sup> :

« Il convient en outre de viser spécifiquement les revenus de l'espèce qui sont perçus par des bénéficiaires qui sont par nature exposés aux risques d'aléas et de précarité propres aux activités de création et de prestation de nature artistique ».

Interrogé à ce sujet, le délégué a confirmé que la modification actuellement à l'examen relève aussi de cet objectif :

« Deze doelstelling blijft in het ontwerp ongewijzigd.

Dit geldt bijvoorbeeld voor journalisten die op duurzame basis werken in opdracht van een uitgever, maar ook voor content creators, webdesigners of functies die betrokken zijn bij het design van videospellen. Auteurs van met werken van letterkunde gelijkgestelde computerprogramma's worden daarentegen per definitie uitgesloten. Met het wetsontwerp wil de Regering een einde maken aan dit onlogische onderscheid ».

Au sujet de l'avant-projet devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, la section de législation a observé ce qui suit <sup>10</sup> :

« L'exposé des motifs précise que le régime d'imposition particulier pour les droits d'auteur et les droits voisins 'trouve à s'appliquer dans un nombre de plus en plus important de cas et a évolué vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs prérappelés du législateur de 2008' et que le gouvernement, en prévoyant les modifications actuellement en projet, 'entend revenir aux objectifs initiaux du régime particulier applicable aux revenus de la cession ou de

<sup>9</sup> *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/1, 59.

<sup>10</sup> Avis C.E. 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/1, 293.

l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques'.

La question se pose toutefois de savoir si ces modifications, qui se fondent encore sur une définition large des revenus concernés, suffisent pour revenir à ces objectifs initiaux. Ainsi, le fait de percevoir des revenus de manière irrégulière et aléatoire est beaucoup moins pertinent pour des personnes qui disposent déjà d'un revenu fixe en tant que salarié, alors que ces personnes peuvent en principe, elles aussi, continuer à bénéficier du régime fiscal concerné <sup>11</sup> ».

9.2. Dans un arrêt du 16 mai 2024, la Cour constitutionnelle a notamment fourni les précisions suivantes au sujet de la réforme instaurée par la loi-programme du 26 décembre 2022 <sup>12</sup> :

« B.10. Les programmes d'ordinateur sont principalement de nature technique et utilitaire, et leur création intervient dans un contexte économique particulier. Certes, les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur, tout comme les œuvres littéraires et artistiques, mais ils sont seulement 'assimilés' aux œuvres littéraires en vertu de l'article XI.294 du Code de droit économique. En outre, ils sont soumis à un régime particulier et dérogatoire sur plusieurs points au droit commun du droit d'auteur. Ainsi, l'article XI.296 du même Code prévoit que l'employeur est présumé cessionnaire des droits patrimoniaux relatifs aux programmes d'ordinateur créés par un employé dans l'exercice de ses fonctions. Par ailleurs, les dispositions impératives prévues aux articles XI.167/1 à XI.167/6 du même Code ne s'appliquent pas aux programmes d'ordinateur (article XI.295/1 du même Code). Il peut être déduit de ce régime particulier que la création de programmes d'ordinateur s'inscrit, d'une manière générale, dans des relations économiques stables.

B.11. Compte tenu du pouvoir d'appréciation étendu dont il dispose en matière fiscale et de la nécessité de recourir à des catégories qui n'appréhendent la diversité de situations qu'avec un certain degré d'approximation, comme il est dit en B.6, le législateur a pu raisonnablement présumer qu'un risque de précarité et des aléas existent en ce qui concerne les revenus des auteurs d'œuvres littéraires et artistiques, et non - ou d'une manière nettement plus circonscrite - en ce qui concerne les revenus des concepteurs de programmes d'ordinateur.

À cet égard, le législateur a pu tenir compte du fait que, depuis plusieurs années, la création des programmes d'ordinateur donne lieu à un recours relativement systématique au régime fiscal des droits d'auteur, ce que montre le nombre de décisions du Service de décisions anticipées rendues à la demande des entreprises actives dans ce secteur, de sorte que le paiement de droits d'auteur y est devenu un mode de rémunération à part entière.

Il s'ensuit que la différence de traitement attaquée repose sur un critère pertinent en vue de la réalisation des objectifs poursuivis par le législateur ».

Interrogé sur l'objectif du régime en projet, à la lumière de l'appréciation, donnée par la Cour constitutionnelle, de la réforme introduite par la loi-programme du 26 décembre 2022, le délégué a donné les explications suivantes :

<sup>11</sup> Note de bas de page 41 de l'avis cité : Même si les modifications en projet instaurent effectivement une restriction dans l'hypothèse et dans la mesure où le rapport entre les rémunérations totales pour les transferts ou les octrois de licences de droits d'auteur et de droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent également les rémunérations pour les prestations fournies, dépasse 30 p.c. (article 37, alinéa 2, premier tiret, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 – article 103 de l'avant-projet).

<sup>12</sup> C.C., 16 mai 2024, n° 52/2024, B.10-B.11.

« Het beëindigen van dit onderscheid behoort tot de ruime fiscale beoordelingsvrijheid van de wetgever.

De door dit ontwerp beoogde uitbreiding van het materiële toepassingsgebied is een andere casus dan diegene waarover het Grondwettelijk Hof uitspraak heeft gedaan. Het Grondwettelijk Hof oordeelde dat met werken van letterkunde gelijkgestelde computerprogramma's niet voldoende gelijk zijn aan de wel-in-aanmerking-komende auteursrechten om hun niet-opname als een schending van het gelijkheidsbeginsel te beschouwen. Bij deze uitbreiding moet de vraag worden gesteld of er sprake is van dergelijke fundamentele verschillen dat een gelijke behandeling als discriminatoir moet worden beschouwd. De regering is van mening dat de verschillen tussen softwareontwikkelaars en overige digitale beroepen dermate beperkt zijn dat de uitbreiding naar computerprogramma's niet als een schending van het gelijkheidsbeginsel kan worden beschouwd ».

L'exposé des motifs ajoute sur ce point les commentaires suivants :

« De plus, le fait de ne pas prendre en compte les programmes d'ordinateur visés dans le livre XI, titre 6, CDE a créé une incertitude supplémentaire quant aux revenus protégés par le droit d'auteur des développeurs de logiciels qui seraient couverts par le nouvel article 17, 5°, premier tiret, CIR 92 et ceux qui ne seraient plus éligibles car ils relèvent de la catégorie exclue des revenus provenant de la cession ou de l'octroi d'une licence de programmes d'ordinateur. Une incertitude d'autant plus remarquable compte tenu de l'assimilation factuelle susmentionnée des programmes d'ordinateur aux œuvres littéraires ».

9.3. À la lumière du principe d'égalité en matière fiscale, il importe tout d'abord de rappeler la réserve formulée précédemment par la section de législation concernant le régime applicable aux revenus provenant de droits d'auteur en général. Bien que le délégué ait confirmé que, dans le cadre de la réforme actuellement à l'examen, l'objectif reste inchangé, à savoir établir un régime pour les « bénéficiaires qui sont par nature exposés aux risques d'aléas et de précarité » propres à l'activité concernée (observation 9.1), force est de constater que ces risques d'aléas et de précarité sont beaucoup moins pertinents pour les personnes qui disposent déjà d'un revenu fixe en tant que salarié, alors que ces personnes peuvent, elles aussi, continuer à bénéficier du régime des droits d'auteur - tout en restant dans les limites de l'article 37, alinéa 2, du CIR 92 <sup>13</sup>.

En outre, la Cour constitutionnelle a confirmé que du régime particulier relatif aux programmes d'ordinateur, figurant dans le CDE, il peut être « déduit (...) que la création de programmes d'ordinateur s'inscrit, d'une manière générale, dans des relations économiques stables » (observation 9.2). Pour cette raison, la Cour constitutionnelle a estimé que la différence de traitement à l'égard des créateurs de programmes d'ordinateur « repose sur un critère pertinent

<sup>13</sup> L'article 37, alinéa 2, du CIR 92 dispose :

« Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où :

- le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, dépasse 30 p.c. ;
- ils excèdent 37.500 euros ;

et pour autant que la moyenne des revenus des droits d'auteur et des droits voisins, déterminés avant l'application des limitations prévues aux tirets qui précèdent, qui ont été perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes, le cas échéant à l'exclusion de la période au cours de laquelle l'activité a débuté, ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 euros ».

en vue de la réalisation des objectifs poursuivis par le législateur »<sup>14</sup>, à savoir les objectifs précités et confirmés par le délégué.

Il est fort douteux que, au regard de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le régime en projet en matière de programmes d'ordinateur réponde à son objectif, à savoir cibler les activités qui ne s'inscrivent pas dans le cadre de « relations économiques stables ». Il semble donc également douteux que l'extension en projet du régime fiscal favorable pour les revenus provenant de droits d'auteur puisse être considérée comme compatible avec le principe d'égalité en matière fiscale.

Il appartient à tout le moins aux auteurs de l'avant-projet de compléter, à la lumière de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, l'exposé des motifs par une justification adéquate en la matière.

#### 4. Avantages excessifs de toute nature, évalués de manière forfaitaire

10. Les articles 75 à 83 de l'avant-projet limitent et sanctionnent l'allocation excessive aux travailleurs et aux dirigeants d'entreprise d'avantages de toute nature, imposés et évalués de manière forfaitaire.

L'exposé des motifs observe, entre autres, ce qui suit à propos de ce dispositif en projet :

« Le gouvernement souhaite réduire la pression sur les salaires bruts chez les travailleurs et dirigeants d'entreprise en limitant la conversion des salaires bruts en avantages de toute nature à un maximum de 20 p.c. du salaire brut annuel. Pour atteindre cet objectif, les avantages forfaitaires de toute nature alloués de manière excessive seront soumis à une cotisation distincte de 7,5 p.c. pour la part excessive des avantages de toute nature alloués aux travailleurs. Pour les avantages excessifs alloués aux dirigeants d'entreprise, la sanction sera la perte du taux réduit dans l'impôt des sociétés. Les avantages excessifs alloués aux administrateurs d'associations assujetties à l'impôt des personnes morales seront soumis à la même cotisation distincte que celui des travailleurs ».

L'article 79, 2°, de l'avant-projet insère dans l'article 215, alinéa 3, 5°, du CIR 92 un dispositif en vertu duquel l'alinéa 2 de cet article n'est pas applicable « aux sociétés qui allouent la part excessive des avantages de toute nature aux dirigeants d'entreprise, visé[s] à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 25° ». Conformément à l'article 215, alinéa 2, du CIR 92, par dérogation au taux de 25% fixé à l'alinéa 1<sup>er</sup>, « [p]our les sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés, le taux de l'impôt sur la première tranche de 0 à 100 000 euros est toutefois fixé à 20 p.c. ».

---

<sup>14</sup> C.C., 16 mai 2024, n° 52/2024, B.11. Cet objectif a été résumé par la Cour constitutionnelle comme suit (B.7) : « Il ressort des travaux préparatoires cités en B.1.3 que, par la disposition attaquée, le législateur entend revenir aux objectifs initiaux de la loi du 16 juillet 2008, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques. Le législateur cherche à mettre un terme aux abus du régime fiscal des droits d'auteur, dont il a constaté qu'il est devenu 'un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs prérappelés du législateur de 2008 [...], nonobstant le caractère régulier du montant de ces rémunérations et indépendamment de la capacité contributive du bénéficiaire de ces rémunérations' (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, DOC 55-3015/001, pp. 57-58) ».

Le délégué a confirmé que la non-application du taux réduit est la seule sanction prévue en cas de dépassement de la limite de 20 % pour les dirigeants d'entreprise, même si la société n'est pas éligible pour ce taux, par exemple parce qu'il s'agit d'une grande société :

« Er zal inderdaad geen sanctie zijn indien de vennootschap niet voldeed aan de voorwaarden van het verlaagd tarief om een andere reden.

(...)

De regering is van mening dat in het geval van vennootschappen die niet beschouwd kunnen worden als kleine vennootschap het risico op vervennootschappelijking en het veelvuldig gebruik van de inruil van brutobezoldigingen in forfaitaire gewaardeerde looncomponenten in het verloningspakket van bedrijfsleiders beperkter is dan bij kleine vennootschappen ».

La section de législation ne dispose pas des éléments de fait nécessaires lui permettant d'apprécier si, et dans quelle mesure, le seuil visé de 20 % est dépassé dans la pratique dans le cas de sociétés qui ne sont pas considérées comme des petites sociétés. Il est recommandé d'intégrer ces éléments dans l'exposé des motifs.

S'il s'avère que de tels dépassements se produisent effectivement, il faut pouvoir justifier la différence de traitement entre les sociétés qui sont considérées comme des petites sociétés et les autres sociétés au regard du principe d'égalité en matière fiscale, ou il convient de prévoir un autre mode de sanction, par exemple en cherchant à se rapprocher du dispositif applicable en cas d'allocation excessive d'avantages de toute nature aux travailleurs.

### C. Articulation entre plusieurs textes en projet

11. L'avant-projet soumis pour avis apporte diverses modifications à des dispositions qui sont modifiées par d'autres avant-projets sur lesquels le Conseil d'État a récemment donné des avis. Ainsi, par exemple, l'article 10 de l'avant-projet actuellement à l'examen renvoie à « la loi du ... 2025 (diverses) [lire : (dispositions diverses)] »<sup>15</sup> et les articles 52 et 54 de l'avant-projet se réfèrent respectivement à « [la loi du ... (impôts sur les plus-values)] » et à « la loi du [loi plus-values] »<sup>16</sup>.

Les effets de ces différents textes en projet ne peuvent pas se résumer à la mention, dans l'avant-projet à l'examen, de la modification la plus récente dans l'historique d'une disposition modificative. Ainsi, à titre d'exemple, les modifications que l'article 96 de l'avant-projet à l'examen apporte à l'article 129/1 du CIR 92 semblent se heurter aux modifications apportées à cette même disposition par l'article X11 de l'avant-projet de loi 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers'<sup>17</sup>. L'article 60 de l'avant-projet modifie quant à lui le

<sup>15</sup> Voir l'avis C.E. 78.106/1/V du 19 septembre 2025 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses'.

<sup>16</sup> Voir l'avis C.E. 78.039/1/V du 12 septembre 2025 sur un avant-projet de loi 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers'.

<sup>17</sup> Avis C.E. 78.039/1/V du 12 septembre 2025 sur un avant-projet de loi 'introduisant un impôt sur les plus-values sur les actifs financiers', observation 31.

texte de l'article 198<sup>quater</sup> du CIR 92, alors que cette disposition est abrogée dans son ensemble par l'article 74 du projet de loi 'portant des dispositions diverses' <sup>18</sup>.

Afin de garantir la sécurité juridique, les auteurs de l'avant-projet veilleront à l'articulation des projets de textes en cours. Lors des travaux préparatoires ultérieurs également, il conviendra de tenir compte de l'ordre chronologique des lois à adopter.

#### D. Discordance entre le texte de l'avant-projet et l'exposé des motifs

12. Les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés d'éliminer certaines discordances entre l'exposé des motifs et le texte de l'avant-projet.

Ainsi, l'exposé des motifs mentionne, au titre 2, en ce qui concerne le montant de la quotité du revenu exemptée d'impôt, un « montant de base de 5.900 euros », que le Roi ajustera, le cas échéant, pour atteindre un montant de 15.300 euros pour l'exercice d'imposition 2030, tandis que l'article 2, 4°, de l'avant-projet mentionne un montant de base de 6.230 euros. Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré que l'alinéa 2 de l'exposé des motifs relatif au titre 2 sera adapté de manière à le faire concorder avec le projet et l'alinéa 1<sup>er</sup> de cet exposé des motifs. On peut se rallier à cette adaptation.

L'article 151/2, en projet, du CIR 92 (article 20 de l'avant-projet) constitue un autre exemple : son alinéa 1<sup>er</sup> fait mention du « revenu imposable » dépassant 36.535 euros, sur lequel les réductions d'impôt pour pensions ne seront pas appliquées, et ses alinéas 2, 3 et 4 mentionnent des échelles de revenus imposables inférieurs entraînant une application plus limitée de cette réduction d'impôt, tandis que l'exposé des motifs précise que le gouvernement propose de réduire la réduction d'impôt pour pensions pour « les pensions les plus élevées » à compter de l'exercice d'imposition 2027. Or, la notion de « revenu imposable » a une autre définition que celle de « pensions les plus élevées ». Il convient d'éliminer cette discordance entre le texte de l'avant-projet et l'exposé des motifs.

### EXAMEN DU TEXTE

#### Article 14

13. À la question de savoir en quoi les explications relatives à l'article 14 dans l'exposé des motifs se rapportent à l'article 14, c), de l'avant-projet, le délégué a répondu comme suit :

« De betrokken bepaling zal worden geschrapt ».

Il est dès lors renoncé à poursuivre l'examen de l'article 14, c), de l'avant-projet.

---

<sup>18</sup> Projet de loi 'portant des dispositions diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2024-25, n° 56-963/1, p. 520. Le Conseil d'État a donné l'avis 77.699/2-3-4-16-VR sur l'avant-projet devenu le projet de loi : avis C.E. 77.699/2-3-4-16-VR du 17 juin 2025, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-25, n° 56-963/1, p. 399.

### Article 28

14. L'article 28 de l'avant-projet remplace l'article 87 du CIR 92. L'article 87, alinéa 4, en projet, reproduit une partie de l'article 87, alinéa 1<sup>er</sup>, actuellement en vigueur, du CIR 92. L'article 11 de la loi-programme du 18 juillet 2025 a inséré dans cette disposition une référence à l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 6°, du CIR 92, qui fait défaut à l'article 87, alinéa 4, en projet.

À la question de savoir s'il s'agit d'une omission délibérée, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Er werd bij het opstellen van de tekst van artikel 28 van het ontwerp nog geen rekening gehouden met de wijziging die is aangebracht aan artikel 87, WIB 92 door de programmawet van 18 juli 2025.

De tekst van artikel 87, vierde lid, WIB 92 zoals vervangen door artikel 28 van ontwerp zal worden aangepast ».

On peut se rallier à cette adaptation.

### Article 40

15. Aux termes de l'article 40 de l'avant-projet, il est alloué à certains contribuables dont le revenu d'intégration est imposable en tant que revenu de remplacement, un crédit d'impôt minimal pour enfants à charge. L'exposé des motifs précise à cet égard ce qui suit :

« Les contribuables qui perçoivent un revenu d'intégration et ont des enfants à charge peuvent actuellement, en principe, bénéficier d'un crédit d'impôt pour enfants à charge. En considérant le revenu d'intégration comme un revenu professionnel imposable à partir de l'exercice d'imposition 2027 pour l'établissement des impôts sur les revenus, le montant de ce crédit d'impôt pourrait diminuer, notamment pour ceux ayant un ou deux enfants à charge. C'est pourquoi le gouvernement propose, dans le cadre d'une mesure transitoire pour les exercices d'imposition 2027 à 2029, de prévoir un crédit d'impôt minimum par enfant à charge pour les contribuables dont l'ensemble des revenus nets imposé conjointement comprend au moins 7.104 euros de revenu d'intégration (équivalent) (article 40 du projet). Ce montant correspond à quatre fois le montant mensuel actuel de l'allocation pour une personne bénéficiant du revenu d'intégration avec charge de famille, et il sera indexé annuellement. Ce crédit d'impôt minimal ne s'applique également qu'aux contribuables qui, après application du régime de coparentalité de l'article 132*bis* du CIR 92, bénéficient d'un supplément de la quotité du revenu exemptée d'impôt pour enfants à charge (article 132, alinéa 1<sup>er</sup>, 1° à 5°, CIR 92), sans que ce supplément ne dépasse celui prévu pour deux enfants à charge ».

Invité à fournir un exemple concret du mécanisme et des conditions contenues à l'article 40, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, et alinéa 2, de l'avant-projet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Voor de toepassing van het minimaal belastingkrediet voor kinderen ten laste gelden twee voorwaarden: een inkomensvoorwaarde, i.c. dat het totale netto-inkomen een bepaald bedrag aan leefloon moet omvatten, en een voorwaarde inzake de hoogte van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, die een bepaald bedrag niet mogen overschrijden.

De hoogte van het bedrag van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste (toeslagen bedoeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 5°, WIB 92) wordt beoordeeld na toepassing van de fiscale co-ouderschapsregeling (dus rekening houdende met het feit dat voor kinderen in co-ouderschap in beginsel de helft van de toeslagen wordt toegekend aan elk van de co-ouders).

In geval van een gemeenschappelijke aanslag, worden de voorwaarden in hoofde van beide echtgenoten samen beoordeeld. Wat de inkomensvoorwaarde betreft, zal er dus rekening worden gehouden met het inkomen van beide echtgenoten. Wat het maximaal bedrag van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste betreft, is het zo dat die toeslag in beginsel wordt gevoegd bij de belastingvrije som van één echtgenoot (doorgaans de echtgenoot met het hoogste gezamenlijk belastbare inkomen).

Een overschot aan toeslagen op de belastingvrije som kan echter ook worden overgeheveld naar de andere echtgenoot. Het tweede lid van artikel 40, § 2, van het ontwerp laat er geen twijfel over bestaan dat in dat geval rekening moet worden gehouden met het bedrag dat in hoofde van de beide echtgenoten wordt in rekening gebracht en dat al dan niet overhevelen van de toeslag voor kinderen ten laste op zich dus geen impact heeft op het vervullen van de voorwaarden voor de toepassing van het minimaal belastingkrediet.

Voorbeeld rekening houdende met de bedragen van de belastingvrije som, toeslagen op de belastingvrije som en tariefschijven voor aanslagjaar 2026 en in de hypothese dat leeflonen belastbare inkomsten vormen.

Echtpaar met twee kinderen ten laste

Totaal netto inkomen echtgenoot 1 : 10.560 euro, waarvan 10.560 euro leefloon;

Totaal netto inkomen echtgenoot 2 : 16.000 euro;

Echtgenoot 1 :

Basisbelasting op 10.560 euro: 2.640 euro

Belastingvrije som : 10.910 euro – 350 euro (overheveling naar echtgenoot 2) = 10.560 euro.

Belasting op de belastingvrije som : 2.640 euro

Belasting Staat: 0 euro

Echtgenoot 2:

Basisbelasting op 16.000 euro : 4.000 euro

Belastingvrije som : 10.910 + 5.110 (toeslag voor twee kinderen ten laste) + 350 euro (overheveling echtgenoot 1) = 16.340 euro

Belasting op de belastingvrije som : 4.343 euro

Belasting Staat: 0 euro

Belastingkrediet kinderen ten laste: 343 euro

Minimaal belastingkrediet kinderen ten laste: 425 euro x 2 = 850 euro ».

Dans un souci de clarté, il est recommandé d'insérer la réponse donnée par le délégué dans l'exposé des motifs.

### Article 54

16. Selon l'article 54 de l'avant-projet, l'article 90, alinéa 1<sup>er</sup>, 1<sup>o</sup>, du CIR 92 est complété comme suit : « Les opérations de gestion d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille, à l'exclusion des actifs financiers visés à l'article 92, § 1<sup>er</sup>, et objets mobiliers sont, pour l'application de cette disposition, irréfragablement présumés constituer des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé lorsque les produits bruts qui en résultent ne dépassent pas 972 euros ; ».

16.1. À la question de savoir comment la présomption irréfragable de ce régime dit *de minimis* fonctionnera dans la pratique, le délégué a donné la réponse suivante :

« Artikel 90, eerste lid, 1<sup>o</sup>, WIB 92, kwalificeert winst of baten die, zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden als diverse inkomsten (overeenkomstig artikel 171, 1<sup>o</sup>, a), WIB 92, belastbaar aan 33 pct.). Dezelfde bepaling sluit de inkomsten uit *normale* verrichtingen van beheer van een *privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen* uit van deze kwalificatie als diverse inkomsten. Deze laatsten moeten bijgevolg niet als diverse inkomsten worden vermeld op de aangifte.

Om onder deze uitsluiting te vallen, moet dus aan twee voorwaarden worden voldaan:

1. De inkomsten moeten voortkomen uit verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.

2. De in 1 vermelde verrichtingen moeten 'normaal' zijn, en dus – bijvoorbeeld – geen speculatie uitmaken. Dit is een finaal een feitenkwestie, die blijkbaar voor rechtsonzekerheid zorgt.

Deze wijziging strekt er slechts toe een onweerlegbaar wettelijk vermoeden in te voeren dat inkomsten uit verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden (m.u.v. financiële activa) en roerende voorwerpen (die dus voldoen aan de hierboven vermelde eerste voorwaarde), voortkomen uit 'normale verrichtingen', en dus onweerlegbaar worden vermoed ook te voldoen aan de tweede voorwaarde, op voorwaarde dat de opbrengsten (per belastbaar tijdperk en per belastingplichtige) het bedrag van 2.000 euro (geraamd geïndexeerd bedrag aanslagjaar 2027, basisbedrag 972 euro) niet te boven gaan. Indien de opbrengsten dat bedrag niet te boven gaan, is dus geen tegenbewijs mogelijk dat de inkomsten toch voortkomen uit speculatie en zodoende belast moeten worden als 'diverse' winst en baten zoals bedoeld in artikel 90, eerste lid, 1<sup>o</sup>, WIB 92. De inkomsten vormen in dat geval dus geen diverse inkomsten en bijgevolg moeten ze niet als diverse inkomsten\* worden vermeld op de aangifte (net als nu reeds het geval is voor inkomsten die aan de twee bovenvermelde voorwaarden voldoen). De wijze waarop de uitsluiting van de inkomsten uit normale verrichtingen van beheer van een privévermogen in de praktijk werkt (niet-aangifte), verandert dus niet.

Indien de opbrengsten dat bedrag daarentegen wél te boven gaan, kan de administratie de gehele inkomsten belasten als diverse inkomsten, op voorwaarde dat zij, in geval van betwisting daaromtrent, het bewijs levert dat het niet gaat om 'normale' verrichtingen. Met andere woorden, voor opbrengsten *hoger* dan 2.000 euro (aanslagjaar 2027), blijft de 'oude' regeling onverkort en ongewijzigd gelden.

Het is aan de belastingplichtige om, in het kader van het indienen van een correcte aangifte, de inkomsten die wél kwalificeren als diverse inkomsten als dusdanig te vermelden op de aangifte (codes 1200/2200). Bovendien legt artikel 321*quinquies*, WIB 92, platformexploitanten een aantal verplichtingen op wat betreft rapportering van opbrengsten van verkopers.

\* Deze bepaling beïnvloedt enkel de toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92, en laat de mogelijke kwalificatie als andere types inkomsten (bijvoorbeeld beroepsinkomsten) uiteraard geheel onverlet. Inkomsten die voortkomen uit een beroepswerkzaamheid vallen niet onder de toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92, en dus ook niet onder enige uitsluiting van die toepassing ».

Dans un souci de clarté, il est recommandé d'insérer ces explications dans l'exposé des motifs.

16.2. À la question de savoir comment les « produits bruts » qui « ne dépassent pas 972 euros » doivent être calculés, le délégué a répondu ce qui suit :

« De toevoeging van het woord 'bruto' heeft tot doel aan te geven dat rekening moet worden gehouden met de 'bruto'-opbrengsten, zonder dus eventuele (aankoop)kosten in rekening te brengen. Het gaat m.a.w. om de 'omzet'.

Door rekening te houden met de bruto-opbrengsten, kan zowel door de belastingplichtige als de administratie eenvoudig en zonder veel berekeningen worden vastgesteld of de inkomsten in kwestie al dan niet onder het onweerlegbaar wettelijk vermoeden vallen. Het is namelijk niet evident voor een belastingplichtige om deze kosten bij te houden, aangezien deze personen per definitie zelden tot nooit een boekhouding zullen voeren.

Bijvoorbeeld: er wordt kledij verkocht online, 6 jaar na aankoop. Het is onwaarschijnlijk dat een belastingplichtige elke aankoopbewijs van een stuk kledij bijhoudt ».

Dans un souci de clarté, il est recommandé d'insérer ces précisions dans l'exposé des motifs.

### Article 58

17. Selon l'article 81, alinéa 2, deuxième tiret, en projet, du CIR 92 (article 58 de l'avant-projet), la déduction pour entrepreneur est « égale à 10 p.c. du montant des bénéfices et des profits (...) à l'exclusion : (...) des jetons de présence ».

L'exposé des motifs justifie cette exclusion comme suit :

« - des jetons de présence fiscalement considérés comme des profits. Il s'agit, par exemple, des jetons de présence octroyés aux membres de conseils provinciaux ou communaux ou des comités de gestion des établissements ou organismes publics. Étant donné que ces revenus ne trouvent pas leur origine dans la direction d'une entreprise, ceux-ci tombent hors du champ d'application personnel de la mesure ».

Interrogé à ce sujet, le délégué a confirmé qu'en dépit des exemples donnés dans l'exposé des motifs, l'exclusion n'est pas limitée aux jetons de présence octroyés aux membres d'organes d'institutions publiques, mais concerne aussi, par exemple, des indemnités de présence

à des réunions d'associations privées ou d'organes administratifs de personnes morales exerçant une activité économique :

« Het begrip presentiegelden dekt ook de vergoedingen voor aanwezigheden op vergaderingen van private verenigingen e.d.

De maatregel is bedoeld als ondersteuning en versterking van zelfstandigen zonder vennootschap (belastingplichtigen die winsten of baten behalen).

De presentiegelden verkregen voor, bijvoorbeeld, aanwezigheden op vergaderingen van de raad van bestuur van een vzw of een stichting, hebben duidelijk een ander karakter, er is bijvoorbeeld geen ondernemingsrisico, en vallen niet onder de inkomsten die met de maatregel worden beoogd, ongeacht of zij op fiscaal vlak gekwalificeerd zouden worden als baten dan wel als bedrijfsleidersbezoldigingen.

Het is precies in de strijd tegen de vervennootschappelijking dat de regering dat zelfstandig ondernemerschap wil ondersteunen en aanmoedigen

Gelet op de motivering is het evident om presentiegelden in de brede betekenis uit te sluiten van deze ondernemersaftrek ».

Il est conseillé de compléter l'exposé des motifs relatif à la notion de « jetons de présence » par la réponse du délégué. À cet égard, l'exemple des « jetons de présence octroyés aux membres de conseils provinciaux » doit être omis, dès lors que ces indemnités font l'objet d'une mention distincte à l'article 81, alinéa 2, troisième tiret, en projet, du CIR 92 par le biais d'une référence aux indemnités visées à l'article 27, alinéa 2, 6°, du CIR 92.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE