



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.531/3
van 22 april 2025

avis 77.531/3
du 22 avril 2025

over

sur

een wetsvoorstel 'tot
vrijstelling van belastbaarheid
voor fooien' (*Parl.St.* Kamer
2024-25, nr. 56-0740/1)

une proposition de loi
'exonérant les pourboires
d'impôt' (*Doc. parl.*,
Chambre, 2024-2025,
n° 56-0740/1)

Op 26 februari 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot vrijstelling van belastbaarheid voor fooien’ (*Parl.St. Kamer 2024-25, nr. 56-0740/1*).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 25 maart 2025 en 22 april 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 Pieter AERTGEERTS, adjunct-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 22 april 2025.

*

Le 26 février 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘exonérant les pourboires d'impôt’ (*Doc. parl., Chambre, 2024-2025, n° 56-0740/1*).

La proposition a été examinée par la troisième chambre les 25 mars 2025 et 22 avril 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 Pieter AERTGEERTS, auditeur adjoint.

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 22 avril 2025.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe fooien zowel in de personenbelasting als in de sociale zekerheid vrij te stellen.

Ten eerste beoogt het voorstel fooien vrij te stellen van personenbelasting door deze niet langer als een bezoldiging van de werknemer te beschouwen zoals thans vervat in artikel 31, tweede lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 2 van het voorstel), maar ze voortaan als vrijgestelde inkomsten te beschouwen zoals vervat in het voorgestelde artikel 38, § 1, eerste lid, 37°, van het WIB 92 (artikel 3).

Daarnaast beoogt het voorstel fooien vrij te stellen in de sociale zekerheid door deze niet langer als loon te beschouwen zoals thans vervat in artikel 2 van de wet van 12 april 1965 ‘betreffende de bescherming van het loon der werknemers’ (artikel 4) en in artikel 19, § 2, van het koninklijk besluit van 28 november 1969 ‘tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’ (artikel 5).

De aan te nemen wet treedt in werking op 1 januari van het kalenderjaar volgend op de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (artikel 6).

ALGEMENE OPMERKING

3. Volgens de huidige stand van de wetgeving zijn fooien in de inkomstenbelastingen belastbaar en in de sociale zekerheid bijdrageplichtig, terwijl de indieners van het voorstel beogen om fooien in beide stelsels vrij te stellen.

3.1. Blijkens vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof komt het de wetgever toe om, krachtens artikel 172, tweede lid, van de Grondwet een vrijstelling of vermindering van belasting toe te kennen. Wanneer hij ten voordele van sommige belastingplichtigen een fiscale vrijstelling invoert, mag hij evenwel het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet schenden.²

Daarbij komt het de wetgever ook toe te oordelen in hoeverre het opportuun is om, in het kader van zijn sociaaleconomisch beleid, maatregelen te nemen met het oog op het verhogen van de werkgelegenheid dan wel de voorwaarden van de daartoe bestaande maatregelen te

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

² GwH 20 april 2023, nr. 67/2023, B.6.2-B.6.3; GwH 16 mei 2024, nr. 52/2024, B.6.

wijzigen. In het bijzonder komt het de wetgever toe de belastingvrijstellingen te bepalen die daarmee gepaard gaan. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. De wetgever beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid en dient niet aan te tonen dat de reeds bestaande maatregelen onvoldoende zijn om de nagestreefde doelstelling te bereiken.³

Aldus komt het ook de wetgever toe om fooien als nader te omschrijven categorie van belastbaar inkomen (opmerkingen 3.3 en 3.4) van belasting vrij te stellen.⁴

Vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel rijst hierbij evenwel de vraag of het om advies voorgelegde wetsvoorstel een te verantwoorden onderscheid in behandeling invoert tussen soortgelijke categorieën werknemers die bezoldigingen ontvangen met een variabele looncomponent.

Met het oog op de toets van het wetsvoorstel aan het gelijkheidsbeginsel (3.4), wordt allereerst een beknopt overzicht gegeven van de thans geldende belastbaarheid van fooien (3.2) en wordt vervolgens een analyse gemaakt van de draagwijdte van het begrip “fooi” in het licht van zowel de thans geldende belastbaarheid ervan als het om advies voorgelegde wetsvoorstel (3.3).

3.2. Thans is de belastbaarheid van fooien fiscaal geregeld als volgt.

3.2.1. Wat de *inkomstenbelastingen* betreft, zijn bezoldigingen op grond van artikel 23, § 1, 4°, van het WIB 92 belastbaar als beroepsinkomsten. Naar luid van artikel 30, 1°, van het WIB 92 omvatten bezoldigingen, “ongeacht de schuldenaar of de benaming ervan en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend”, bezoldigingen van werknemers. Deze bezoldigingen van werknemers zijn, luidens artikel 31, eerste lid, van het WIB 92, “alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever”. Artikel 31, tweede lid, 1°, van het WIB 92 preciseert dat daartoe inzonderheid behoren: “wedden, lonen, commissies, gratificaties, premies, vergoedingen *en alle andere soortgelijke beloningen, met inbegrip van fooien* en toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever”. Aldus zijn fooien belastbaar als beroepsinkomsten in de personenbelasting.

In uitvoering van artikel 31, derde lid, van het WIB 92, luidens hetwelk de Koning de minimumbedragen vastlegt voor bezoldigingen die belastbaar zijn ten name van werknemers die volledig, hoofdzakelijk of bijkomend met fooien worden bezoldigd, bepaalt artikel 17 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) dat de belastbare brutobezoldiging van volledig, hoofdzakelijk of bijkomend met fooien bezoldigde werknemers niet minder mag bedragen dan de forfaitaire bezoldiging die tot grondslag heeft gediend voor de berekening van de bijdragen welke

³ GwH 30 januari 2025, nr. 8/2025, B.16. Zie ook GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, B.5.

⁴ Dit is evenzeer in overeenstemming met het grondwettelijk legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, zoals vervat in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet.

die werknemers en hun werkgevers verschuldigd zijn ter uitvoering van de wetgeving betreffende de sociale zekerheid. De fiscale regeling verwijst hier naar deze in de sociale zekerheid.⁵

Werkgevers die schuldenaar zijn van bezoldigingen van werknemers, dus met inbegrip van bezoldigingen die geheel of gedeeltelijk uit fooien bestaan, zijn bedrijfsvoorheffing verschuldigd (artikel 270, eerste lid, 1°, van het WIB 92). Deze bedrijfsvoorheffing wordt, luidens artikel 275, §§ 1 en 2, van het WIB 92, vastgesteld volgens de regels vastgelegd door de Koning, die verschillende categorieën van belastingplichtigen en inkomsten kan onderscheiden. Het bedrag van de bedrijfsvoorheffing wordt op forfaitaire wijze bepaald.

In nummer 275/17 van de Commentaar bij het WIB 92 wordt verder verduidelijkt dat voor werknemers van wie de bezoldiging geheel of gedeeltelijk uit fooien bestaat, de bedrijfsvoorheffing op hun gewone bezoldiging wordt berekend op de volgende bedragen (die vooraf worden verminderd met de verplichte inhoudingen ter uitvoering van de sociale wetgeving of van een ermee gelijkgesteld wettelijk of reglementair statuut)⁶:

“1° wanneer de fooien worden berekend op de ontvangsten van de onderneming, ongeacht of die fooien al dan niet begrepen zijn in de door de klanten betaalde prijs: het bedrag van de eventuele vaste bezoldiging, verhoogd met het aandeel van de werknemer in de fooien (waarbij het totaal van die fooien ten minste gelijk moet zijn aan het product van de ontvangsten die aanleiding gaven tot de inning van fooien met het percent dat in de onderneming gewoonlijk wordt toegepast) of, indien dit hoger is, het bedrag van de forfaitaire bezoldigingen die tot grondslag hebben gediend voor de berekening van de bijdragen welke door die werknemers en hun werkgevers ter uitvoering van de wetgeving betreffende de sociale zekerheid verschuldigd zijn (zie 31/49);

2° in de andere gevallen: het bedrag van de forfaitaire bezoldigingen die tot grondslag hebben gediend voor de berekening van de bijdragen welke door die werknemers en hun werkgevers ter uitvoering van de wetgeving betreffende de sociale zekerheid verschuldigd zijn.”

In nummer 275/18 van de Commentaar bij het WIB 92 wordt vervolgens geconcludeerd dat “[d]e berekeningsgrondslag van de [bedrijfsvoorheffing] die bij met fooien bezoldigde werknemers in aanmerking wordt genomen, [dus] verschilt (...) naargelang de fooien al dan niet worden berekend op de ontvangsten van de onderneming die de gezegde werknemers in dienst heeft”. Worden de fooien berekend op basis van de ontvangsten van de onderneming, dus ongeacht de manier waarop de fooi wordt verkregen en ongeacht of ze al dan niet in de van de klanten gevraagde prijs is inbegrepen, is het bedrag dat tot grondslag voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing dient dat van de eventuele vaste bezoldiging verhoogd met het aandeel van de werknemer in de fooien. Het bedrag van het aandeel van de werknemer in de fooi moet minstens gelijk zijn aan het product van de ontvangsten die aanleiding geven tot de inning van fooien met het percent van de fooi dat bij diens werkgever gewoonlijk wordt toegepast. Dat bedrag wordt verminderd met de door de werknemer gedragen sociale bijdragen. Worden de fooien daarentegen niet op grond van de ontvangsten van de onderneming berekend, gaat het om gevallen waarin het

⁵ Zie artikel 2, eerste lid, 2°, van de wet van 12 april 1965 en de artikelen 25 en 40 van het koninklijk besluit van 28 november 1969. Zie ook CommIB 31/48-31/54.

⁶ CommIB 275/9: “De inhouding van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid door de werkgever heeft echter geen invloed op de berekening van de [bedrijfsvoorheffing]. De berekeningsgrondslag van de [bedrijfsvoorheffing] mag dan ook in geen geval met het bedrag van de bijzondere bijdrage worden verminderd.”

bepalen van de fooi op geen enkele wijze afhankelijk is van de ontvangsten van de onderneming (wanneer het bedrag van de fooi volledig willekeurig door de klant wordt bepaald) of gevallen waarin de met fooien bezoldigde werknemer geen enkele som voor rekening van de onderneming ontvangt (onder wie “aangestelden toiletten” zoals vermeld in de toelichting bij het voorstel, maar ook vestiairebedienden, kruiers, programmaverkopers, ...). In die gevallen is het bedrag dat tot grondslag dient voor de bedrijfsvoorheffing gelijk aan het bedrag van de forfaitaire bezoldigingen zoals vervat in het voormelde artikel 17 van het KB/WIB 92.

Dienovereenkomstig bepaalt bijlage III bij het KB/WIB 92, in uitvoering van artikel 88 van het KB/WIB 92⁷, de toepassingsregels en de berekeningswijze die van toepassing zijn om de bedrijfsvoorheffing vast te stellen die bij de bron verschuldigd is op inkomsten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2025 en wordt een afzonderlijke afdeling van die bijlage gewijd aan wat onder werkelijk betaalde of toegekende bruto-inkomsten moet worden verstaan voor werknemers van wie de bezoldiging geheel of gedeeltelijk uit fooien bestaat.⁸

3.2.2. Wat daarnaast de *belasting over de toegevoegde waarde* (hierna: BTW) betreft, kan worden verwezen naar de BTW-commentaar⁹ waarin voor diensten in de zin van artikel 18 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wordt verduidelijkt dat de door gidsen, buschauffeurs en begeleiders van reizen ontvangen fooien en drinkgelden, in het geval deze vrijwillig en naar eigen goeddunken door de reizigers worden gegeven, niet kunnen worden geacht de tegenprestatie te zijn van een aan reizigers verleende dienst. Deze bedragen vallen aldus buiten de werkingssfeer van de BTW, zelfs als de betrokken personen zelf om een fooi vragen en verwachten een bepaald bedrag te ontvangen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij vrijwillige fooien ontvangen volgens het ‘pay what you want/tour for tips’-principe.

3.3. De thans geldende zeer gedetailleerd uitgewerkte fiscale regeling inzake de belastbaarheid van fooien in de personenbelasting is aldus duidelijk verbonden met deze in de sociale zekerheid en vertrekt vanuit de in de artikelen 30 en 31 van het WIB 92 vervatte ruime draagwijdte van het begrip “fooi” (opmerking 3.2.1). Er kan immers worden gesteld dat een “fooi” een als bezoldiging belastbare beloning is die voor de werknemer de opbrengst is van arbeid in

⁷ Deze bijlage voert artikel 88 van het KB/WIB 92 uit, naar luid waarvan het bedrag van de aan de bron verschuldigde bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de schalen en de erbij horende regels vermeld in bijlage III.

⁸ Die afdeling van bijlage III bij het KB/WIB 92 luidt als volgt: “13. Voor werknemers wier bezoldiging geheel of gedeeltelijk uit fooien bestaat, moet, *voor de toepassing van afdeling 5*, onder werkelijk betaalde of toegekende bruto-inkomsten worden verstaan: 13.1. wanneer de fooien worden berekend op de ontvangsten, ongeacht of die fooien al dan niet begrepen zijn in de door de klanten betaalde prijs: het bedrag van de vaste bezoldiging verhoogd met het aandeel van de werknemer in de fooien (waarbij het totaal van die fooien ten minste gelijk moet zijn aan het product verkregen door vermenigvuldiging van de ontvangsten die aanleiding gaven tot de inning van fooien met het percent dat in de onderneming gewoonlijk wordt toegepast) of, indien dit hoger is, het bedrag van de forfaitaire bezoldigingen die tot grondslag hebben gediend voor de berekening van de bijdragen welke door die werknemers en hun werkgever ter uitvoering van de wetgeving betreffende de sociale zekerheid verschuldigd zijn; 13.2. in de andere gevallen: het bedrag van de forfaitaire bezoldigingen die tot grondslag hebben gediend voor de berekening van de bijdragen welke die werknemers en hun werkgever ter uitvoering van de wetgeving betreffende de sociale zekerheid verschuldigd zijn.” Aldus wordt voor werknemers van wie de bezoldiging geheel of gedeeltelijk uit fooien bestaat, bepaald wat moet worden verstaan onder de werkelijk betaalde of toegekende bruto-inkomsten “voor de toepassing van afdeling 5”. Die afdeling 5 van bijlage III bij het KB/WIB 92 regelt hoe de sociale inhoudingen in mindering worden gebracht van de werkelijk betaalde of toegekende bruto-inkomsten (artikelen 25, 25.1 en 25.2 van bijlage III bij het KB/WIB 92). Ook hier legt de fiscale regeling dus opnieuw de link met deze in de sociale zekerheid.

⁹ BTW-commentaar, Boekwerk I, Hoofdstuk 3, Afdeling 2: 5.B. Totale afwezigheid van een tegenprestatie – d. Fooien.

dienst van een werkgever, ongeacht de schuldenaar of de benaming ervan en de wijze waarop de beloning wordt vastgesteld en toegekend. Bezoldigingen van werknemers kunnen geheel of gedeeltelijk, hoofdzakelijk of bijkomend, uit fooien bestaan, daaronder begrepen alle fooien die al dan niet op grond van de ontvangsten van de onderneming worden berekend.

Met het oog op een beoordeling van de voorgestelde vrijstelling in het licht van het gelijkheidsbeginsel, rijst de vraag of de indieners van het wetsvoorstel dezelfde (ruime) invulling van het begrip “fooi” als de thans geldende invulling voor de toepassing van de belastbaarheid ervan voor ogen hebben.

3.3.1. In de tekst van het wetsvoorstel wordt alvast zonder nadere precisering gewag gemaakt van het begrip “fooi”. Er lijkt te dien aanzien dan ook geen reden voorhanden om te veronderstellen dat de draagwijdte van het begrip “fooi” in het wetsvoorstel zou afwijken van de ruime invulling ervan zoals die in opmerking 3.3 is samengevat.

3.3.2. In de toelichting bij het wetsvoorstel geven de indieners ervan evenwel de indruk dat zij specifiek de situatie beogen waarbij een klant een “blijk van waardering” geeft “ten aanzien van de kwaliteiten van een werknemer-dienstverlener”, ongeacht of deze fooi via de werkgever wordt uitbetaald¹⁰, maar zonder iets te wijzigen “aan de situatie van arbeiders die geheel of gedeeltelijk worden betaald met fooien of bedieningsgeld, zoals geregeld bij het ministerieel besluit tot vaststelling van het forfaitair dagloon voor de berekening van de bijdragen voor sociale zekerheid van de aangestelden toiletten wier loon geheel of gedeeltelijk uit fooien of bedieningsgeld bestaat en van hun werkgevers die niet ressorteren onder het Paritair Comité voor het hotelbedrijf”.¹¹ Op grond van de toelichting is het aldus onduidelijk of de indieners van het wetsvoorstel wel de thans geldende ruime invulling van het begrip “fooien” voor ogen hebben.

Niettemin maakt, zoals in 3.3.1 opgemerkt, de tekst van het wetsvoorstel zelf gewag van het algemene begrip “fooi”, zonder uitsluiting van de fooien voor de aangestelden toiletten buiten de hotelsector, zonder enige beperking tot fooien van werknemers die tewerkgesteld zijn bij werkgevers die ressorteren onder het Paritair Comité voor het hotelbedrijf, zonder uitsluiting van bezoldigingen die hoofdzakelijk of zelfs geheel uit fooien bestaan, of nog, fooien die op grond van

¹⁰ De toelichting bij het wetsvoorstel luidt ter zake als volgt: “Fooien gelden in hoofde van de klant als een blijk van waardering ten aanzien van de kwaliteiten van een werknemer-dienstverlener. Ze worden niet zozeer als verloning geïnterpreteerd, maar eerder als beloning. De praktijk is zich om die reden ook nauwelijks van de belastbaarheid van deze fooien bewust. Fooien worden geïnterpreteerd als handgiften, hoewel het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ze belastbaar stelt.

Als een ober rechtstreeks 5 euro ontvangt van de klant, blijft daar maar de helft van over. Bovendien moet dat bedrag van 5 euro effectief worden aangegeven in de belastingaangifte.

Complexer wordt het als de fooi via de uitbater wordt betaald. Dan is die werkgever daarop sociale bijdragen en bedrijfsvoorheffing verschuldigd. Ook dat veroorzaakt een administratieve poespas voor de horeca-uitbater.

Meer en meer fooien worden trouwens elektronisch betaald door een afronding naar boven van het verschuldigde bedrag.

Dit wetsvoorstel wil fooien daarom vrijstellen van belasting binnen de personenbelasting. Dergelijke wetswijziging versterkt de koopkracht van gewaardeerde werkende krachten en verlicht de administratieve lasten voor diezelfde werknemers en voor hun werkgevers.”

¹¹ De situatie met betrekking tot de aangestelden toiletten buiten de hotelsector betreft de vaststelling van het forfaitair dagloon ter bepaling van de bijdragen voor de sociale zekerheid en heeft geen betrekking op de fiscale belastbaarheid ervan. Zie het ministerieel besluit van 23 april 2010 ‘tot vaststelling van het forfaitair dagloon voor de berekening van de bijdragen voor sociale zekerheid van de aangestelden toiletten wier loon geheel of gedeeltelijk uit fooien of bedieningsgeld bestaat en van hun werkgevers die niet ressorteren onder het Paritair Comité voor het hotelbedrijf’.

de ontvangsten van de onderneming worden berekend. Het gevolg is dat alle “fooien”, zoals thans voor de bestaande belastbaarheid ervan ruim ingevuld (opmerking 3.3), door de aan te nemen wet zowel fiscaal als sociaal zullen worden vrijgesteld, terwijl de indieners van het voorstel in de toelichting ervan een beperktere invulling van het begrip “fooi” lijken te suggereren.

3.3.3. Aan de gemachtigde werd gevraagd om het voorgestelde verschil in behandeling tussen enerzijds de fiscale begrippen “fooien” en bijvoorbeeld “toelagen”, en anderzijds de socialezekerheidsrechtelijke begrippen “fooien” en “bedieningsgeld” toe te lichten. De gemachtigde antwoordde hierop het volgende:

“Het verschil tussen **fooien** en **toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever**, ligt vooral in de **bron en aard**.

1. Fooien

- **Definitie:** Geldelijke of materiële voordelen die een werknemer ontvangt van klanten, zonder tussenkomst van de werkgever.
- **Bron:** Direct afkomstig van klanten.
- **Vrijwilligheid:** Wordt gegeven als een blijk van waardering en is niet verplicht.

2. Toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van de beroepswerkzaamheid worden verkregen

- **Definitie:** Alle voordelen die een werknemer ontvangt in het kader van zijn werk, ongeacht de frequentie, en die niet als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever gelden.
- **Bron:** Kan afkomstig zijn van derden of van de werkgever zelf.
- **Voorbeeld:** Commissies, bonussen, extralegale voordelen, geschenken van leveranciers.

Het verschil [tussen fooien en bedieningsgeld] zit hem in het feit dat **bedieningsgeld** een **structureel en voorspelbaar** onderdeel is van de verloning van de werknemer, terwijl **fooien** een **spontane en onzekere** inkomstenbron vormen.

1. Wettelijk en contractueel karakter van bedieningsgeld

- Bedieningsgeld is een **gereguleerd** of **gebruiksgebonden** voordeel, wat betekent dat het expliciet in de arbeidsovereenkomst, een sectorale regeling of bedrijfstraditie vastligt.
- Werknemers kunnen hier in bepaalde gevallen **recht op hebben**, waardoor het juridisch beschouwd wordt als een **deel van hun loon**.

2. Voorspelbaarheid en regelmaat

- Bedieningsgeld wordt **systematisch toegekend**, vaak als een percentage van de omzet of servicekosten. Dit maakt het vergelijkbaar met een **vaste loontoeslag**.
- Fooien daarentegen zijn afhankelijk van de goodwill van klanten en kunnen van dag tot dag of van werknemer tot werknemer sterk verschillen.

3. Sociale bescherming en evenwicht in de bijdragen

- Omdat bedieningsgeld een **structureel deel** is van het inkomen, is het eerlijk om hierop sociale bijdragen te heffen, net zoals op normaal loon.
- Fooien zijn **onzeker** en **geen gegarandeerde inkomstenbron**, waardoor ze eerder een extraatje vormen dan een volwaardig loonbestanddeel.”

De gemachtigde schuift met dit antwoord een veel beperktere definitie van het begrip “fooi” naar voren dan de formulering ervan in de tekst van het om advies voorgelegde wetsvoorstel én dan de ruime invulling die thans aan het begrip “fooi” voor de belastbaarheid ervan wordt gegeven. Een “fooi” omvat vandaag wel degelijk ook beloningen die *niet* “[d]irect afkomstig [zijn] van klanten” maar *met* “tussenkost van de werkgever” worden ontvangen.¹²

3.3.4. Bij gebrek aan een duidelijke afbakening van het begrip “fooi” rijst overigens de vraag of de tekst van het wetsvoorstel wel de doelstelling ervan bereikt, met name de koopkracht van gewaardeerde werkende krachten versterken en de administratieve lasten voor diezelfde werknemers en voor hun werkgevers verlichten, zoals vermeld in de toelichting bij het voorstel. Te dien aanzien verwijst de toelichting ook naar het volgende: “Door deze lastenvrijstelling kan er ook op legale wijze een cultuur ontstaan waarbij klanten worden aangemoedigd om een fooi te betalen. Dat kan de koopkracht van de vele tienduizenden mensen die in de horeca werken alleen maar ten goede komen”.

In het licht van die doelstelling dient in de tekst van het wetsvoorstel zelf duidelijk tot uitdrukking te worden gebracht of de indieners van het wetsvoorstel al dan niet de vrijstelling van de belastbaarheid van fooien willen beperken tot bijvoorbeeld de horecasector, of het daarbij dan enkel gaat om een fooi die rechtstreeks, in contant geld, individueel en/of spontaan (niet verplicht) wordt ontvangen van de klant, of nog, of de fooi slechts een zeer marginale variabele looncomponent uitmaakt. Indien dat laatste niet het geval zou zijn, zou de zogenaamde cultuuromslag die de indieners van het wetsvoorstel beogen (dat klanten worden aangemoedigd een fooi te betalen) wel eens een mogelijke uitholling van het echte loon van de werknemer kunnen veroorzaken (namelijk wanneer het loon van de werknemer door de werkgever wordt verminderd in functie van de door de werknemer van klanten ontvangen fooien).

¹² Zie opmerkingen 3.2.1 en 3.3: artikel 30, 1°, van het WIB 92 stelt immers dat bezoldigingen belastbaar zijn “ongeacht de schuldenaar of de benaming ervan en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend”. Zie ook bv. DESCHRIJVER D., *Het fiscale loonbegrip: enige nadere beschouwingen over evolutie en draagwijdte*, Larcier, 2010, 204, nr. 304: “Zulke fooien zijn eveneens als belastbare bezoldigingen van een werknemer te beschouwen. Het gaat hier weliswaar om loonbestanddelen die niet door de werkgever worden betaald, maar wel door derden. Dit is echter geen bezwaar om als bezoldigingen belastbaar te zijn; artikel 30 WIB 1992 stelt – zoals gezegd – dat bezoldigingen belastbaar zijn ‘ongeacht de schuldenaar’.” (interne voetnoten geschrapt). Zie ook VAN DE WOESTEYNE I., *Handboek personenbelasting 2023-2024*, Larcier, 2010, 391: “Het is niet nodig dat de bezoldiging rechtstreeks voortspuit uit de arbeidsovereenkomst zelf en aldus door de werknemer kan worden opgeëist. De vergoeding moet niet noodzakelijk door de werkgever worden toegekend om belastbaar te zijn. Ook de toekenning door een derde persoon komt in aanmerking.”

3.3.5. Uit de voormelde analyse van het begrip “fooi” moet worden geconcludeerd dat het onduidelijk is welke invulling aan het begrip “fooi” in het om advies voorgelegde wetsvoorstel wordt gegeven.

3.4. De onduidelijke afbakening van het begrip “fooi” heeft als gevolg dat de beoordeling van de voorgestelde vrijstelling ervan in de personenbelasting en de sociale zekerheid in het licht van het gelijkheidsbeginsel wordt bemoeilijkt.

3.4.1. Volgens vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof verbiedt het gelijkheidsbeginsel, ook in fiscale zaken, de wetgever niet een fiscaal voordeel toe te kennen aan sommige belastingplichtigen, op voorwaarde dat het aldus ingevoerde verschil in behandeling op een objectief criterium berust en redelijk verantwoord is.

Met betrekking tot fiscale vrijstellingen heeft het Grondwettelijk Hof hieraan toegevoegd:

“B.6.6. Het komt de wetgever toe de vrijstellingen te bepalen van de belastbare inkomsten. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge. Bovendien komt het de wetgever toe te oordelen of een stelsel van vrijstellingen dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gewijzigd en daarbij te bepalen voor welke periode, in welke omstandigheden en volgens welke modaliteiten die wijziging van toepassing is.

De maatschappelijke keuzes die bij het inzamelen en het inzetten van middelen worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever. Wanneer bij die keuzes een verschil in behandeling blijkt, dient het Hof evenwel na te gaan of dat verschil berust op een redelijke verantwoording.”¹³

Fiscale vrijstellingen die de wetgever invoert dienen aldus duidelijk te worden bepaald, en bijhorende keuzes die een verschil in behandeling als gevolg hebben moeten redelijk worden verantwoord.

3.4.2. De vraag rijst evenwel welke categorie van werknemers met een variabele looncomponent de indieners van het wetsvoorstel precies voor ogen hebben om de “fooien” die deze werknemers ontvangen vrij te stellen, en welke categorie van werknemers niet.

Is de vrijstelling met andere woorden bedoeld voor werknemers die fooien ontvangen en niet voor werknemers die “andere soortgelijke beloningen” of “toelagen” ontvangen?

Of beogen de indieners van het wetsvoorstel veeleer vrijstelling te verlenen aan werknemers die een welbepaald type fooi ontvangen dan aan werknemers die een ander type fooi ontvangen? Wordt bijvoorbeeld een verschil in behandeling beoogd tussen de categorie van werknemers wier bezoldiging slechts marginaal bestaat uit fooien en de categorie van werknemers wier bezoldiging hoofdzakelijk bestaat uit fooien? Of beogen de indieners van het wetsvoorstel veeleer een vrijstelling in te voeren van fooien die individueel, rechtstreeks en spontaan van de klant worden ontvangen, dus zonder enige tussenkomst van de werkgever, dan een vrijstelling van fooien die met tussenkomst van de werkgever worden ontvangen (hetzij bijvoorbeeld via de verdeling door de werkgever onder de werknemers van een gemeenschappelijke “pot” van fooien

¹³ GwH 23 april 2020, nr. 53/2020, B.6.6.

in contant geld, hetzij een aandeel in de digitaal ontvangen fooien)? Of nog anders geformuleerd, wordt eerder de categorie van werknemers beoogd wier fooien niet worden berekend op basis van de ontvangsten van de onderneming die de werknemer die de fooien ontvangt in dienst heeft (namelijk het onderscheid dat voor de berekeningsgrondslag van de bedrijfsvoorheffing wordt gebruikt)?

3.4.3. Gelet op de grote onduidelijkheid omtrent de draagwijdte van het om advies voorgelegde wetsvoorstel, ziet de afdeling Wetgeving van de Raad van State af van het verder onderzoek, onder meer in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

Het staat aan de indieners van het wetsvoorstel om het aan een nieuw en grondig onderzoek te onderwerpen vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel. Voor elk van de voorgestelde maatregelen dient een deugdelijke verantwoording voorhanden te zijn. Bovendien moet worden bepaald en gemotiveerd welke “fooien” zullen worden vrijgesteld. Die verantwoording zal moeten voldoen aan de door het Grondwettelijk Hof op dat vlak gestelde voorwaarden. Hierbij dient ook rekening te worden gehouden met de coherentie van de aan te nemen wet met de thans geldende regels in de personenbelasting en de sociale zekerheid.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'exonérer les pourboires tant dans l'impôt des personnes physiques que dans la sécurité sociale.

En premier lieu, la proposition vise à exonérer les pourboires de l'impôt des personnes physiques en ce qu'elle ne les considère plus comme une rémunération du travailleur, ainsi que le prévoit actuellement l'article 31, alinéa 2, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 2 de la proposition), mais désormais comme des revenus exonérés, ainsi que le prévoit l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 37^o, proposé, du CIR 92 (article 3).

En outre, la proposition vise à exonérer les pourboires dans la sécurité sociale en ce qu'elle ne les considère plus comme rémunération, ainsi que le prévoient actuellement l'article 2 de la loi du 12 avril 1965 'concernant la protection de la rémunération des travailleurs' (article 4) et l'article 19, § 2, de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 'pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs' (article 5).

La loi à adopter entre en vigueur le 1^{er} janvier de l'année civile suivant sa publication au Moniteur belge (article 6).

OBSERVATION GÉNÉRALE

3. Dans l'état actuel de la législation, les pourboires sont imposables dans les impôts sur les revenus et soumis à cotisation dans la sécurité sociale, alors que les auteurs de la proposition entendent exonérer les pourboires dans les deux régimes.

3.1. Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, il revient au législateur, en vertu de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, d'accorder une exemption ou modération d'impôt. Il ne peut toutefois, en établissant une exemption fiscale au profit de certains redevables, méconnaître le principe d'égalité et de non-discrimination ².

À cet égard, il appartient aussi au législateur d'apprécier dans quelle mesure il est opportun, dans le cadre de sa politique socio-économique, de prendre des mesures en vue d'augmenter le taux d'emploi ou de modifier les conditions relatives aux mesures existantes à cette

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² C.C., 20 avril 2023, n° 67/2023, B.6.2-B.6.3 ; C.C., 16 mai 2024, n° 52/2024, B.6.

fin. Il lui appartient, en particulier, de déterminer les exonérations d'impôt y afférentes. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socio-économique. Le législateur dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation et ne doit pas démontrer que les mesures déjà prises ne sont pas suffisantes pour atteindre l'objectif poursuivi ³.

Ainsi, il appartient également au législateur d'exonérer d'impôt les pourboires en tant que catégorie de revenus imposables à préciser (observations 3.3 et 3.4) ⁴.

Du point de vue du principe d'égalité, la question se pose toutefois à cet égard de savoir si la proposition de loi soumise pour avis instaure une différence de traitement à justifier entre des catégories similaires de travailleurs qui reçoivent des rémunérations assorties d'une composante salariale variable.

En vue du contrôle de la proposition de loi au regard du principe d'égalité (3.4), il est donné tout d'abord un aperçu succinct du régime d'imposabilité des pourboires, actuellement en vigueur (3.2), et la portée de la notion de « pourboire » est ensuite analysée au regard tant de son régime d'imposabilité, actuellement en vigueur, que de la proposition de loi soumise pour avis (3.3).

3.2. À l'heure actuelle, l'imposabilité des pourboires est réglementée sur le plan fiscal comme suit.

3.2.1. En ce qui concerne les *impôts sur les revenus*, les rémunérations sont imposables comme revenus professionnels en vertu de l'article 23, § 1^{er}, 4^o, du CIR 92. Aux termes de l'article 30, 1^o, du CIR 92, les rémunérations comprennent, « quels qu'en soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi », les rémunérations des travailleurs. Selon l'article 31, alinéa 1^{er}, du CIR 92, ces rémunérations des travailleurs sont « toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur ». L'article 31, alinéa 2, 1^o, du CIR 92 précise qu'à cet effet, ces rémunérations comprennent notamment : « les traitements, salaires, commissions, gratifications, primes, indemnités *et toutes autres rétributions analogues, y compris les pourboires* et autres allocations même accidentelles, obtenues en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque, sauf en remboursement de dépenses propres à l'employeur ». Ainsi, les pourboires sont imposables à titre de revenus professionnels dans l'impôt des personnes physiques.

En exécution de l'article 31, alinéa 3, du CIR 92, selon lequel le Roi détermine le minimum des rémunérations imposables dans le chef des travailleurs rémunérés totalement, principalement ou accessoirement au pourboire, l'article 17 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) dispose que le montant brut des rémunérations imposables dans le chef des travailleurs rémunérés totalement, principalement ou accessoirement au pourboire ne peut être inférieur à celui des rémunérations forfaitaires qui ont servi de base au calcul des cotisations dues par ces travailleurs et par leurs

³ C.C., 30 janvier 2025, n° 8/2025, B.16. Voir également C.C., 28 septembre 2017, n° 107/2017, B.5.

⁴ C'est également conforme au principe constitutionnel de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution.

employeurs en exécution de la législation concernant la sécurité sociale. Le régime fiscal fait référence en l'occurrence au régime de la sécurité sociale ⁵.

Les employeurs qui sont débiteurs de rémunérations des travailleurs - donc en ce compris les rémunérations constituées, en tout ou en partie, par des pourboires - sont redevables du précompte professionnel (article 270, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92). Selon l'article 275, §§ 1^{er} et 2, du CIR 92, ce précompte professionnel est déterminé suivant les indications des barèmes établis par le Roi, qui peut distinguer diverses catégories de contribuables et de revenus. Le montant du précompte professionnel est fixé de manière forfaitaire.

Le numéro 275/17 du Commentaire du CIR 92 précise en outre qu'en ce qui concerne les travailleurs dont la rémunération est totalement ou partiellement constituée par des pourboires, le précompte professionnel dû sur leurs rémunérations ordinaires est calculé sur les montants ci-après (qui sont préalablement diminués des retenues obligatoirement effectuées en exécution de la législation sociale ou d'un statut légal ou réglementaire y assimilé) ⁶ :

« 1^o lorsque les pourboires sont calculés en fonction des recettes de l'entreprise, que ces pourboires soient ou non compris dans le prix payé par la clientèle : le montant de la rémunération fixe éventuelle majoré de la quote-part du travailleur dans les pourboires (le total de ces derniers devant être au moins égal au produit obtenu en multipliant les recettes ayant donné lieu à la perception de pourboires par le pourcentage habituellement pratiqué dans l'entreprise) ou, si celui-ci est plus élevé, le montant des rémunérations forfaitaires qui ont servi de base au calcul des cotisations dues par ces travailleurs et par leur employeur en exécution de la législation relative à la sécurité sociale (voir 31/49) ;

2^o dans les autres cas : le montant des rémunérations forfaitaires qui ont servi de base au calcul des cotisations dues par ces travailleurs et par leur employeur en exécution de la législation relative à la sécurité sociale ».

Le numéro 275/18 du Commentaire du CIR 92 conclut ensuite que « [l]a base de perception du [précompte professionnel] qui est prise en considération dans le chef des travailleurs rémunérés au pourboire diffère donc selon que les pourboires sont ou non calculés en fonction des recettes de l'entreprise qui les occupe ». Si les pourboires sont déterminés en fonction des recettes de l'entreprise, donc quelle que soit la forme sous laquelle le pourboire est perçu et sans avoir égard au fait qu'il est inclus directement ou non dans le prix réclamé à la clientèle, le montant qui doit servir de base au calcul du précompte professionnel est celui des rémunérations fixes éventuelles, majoré de la quote-part du travailleur dans les pourboires. Le montant de la quote-part du travailleur dans les pourboires doit être au moins égal au produit obtenu en multipliant les recettes ayant donné lieu à la perception de pourboires par le taux de pourboire habituellement pratiqué chez son employeur. Ce montant est diminué des cotisations sociales supportées par le travailleur. Par contre, si les pourboires ne sont pas déterminés en fonction des recettes de l'entreprise, il s'agit de cas où le pourboire n'est, en aucune façon, déterminé en fonction des recettes de l'entreprise (lorsque le montant du pourboire est laissé entièrement à la discrétion du client) ou encore de cas

⁵ Voir l'article 2, alinéa 1^{er}, 2^o, de la loi du 12 avril 1965 et les articles 25 et 40 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969. Voir également Com. Ir 31/48-31/54.

⁶ Com. Ir 275/9 : « La retenue de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale par l'employeur n'a cependant pas d'incidence sur le calcul du [précompte professionnel]. La base de calcul du [précompte professionnel] ne peut dès lors en aucun cas être diminuée du montant de cette cotisation spéciale ».

où le travailleur rémunéré au pourboire ne perçoit aucune somme pour le compte de l'entreprise (dont les « préposés aux toilettes », comme mentionné dans les développements de la proposition, mais également des préposés aux vestiaires, des porteurs de bagages, des ouvreuses, ...). Dans ces cas, le montant qui sert de base au calcul du précompte professionnel est celui des rémunérations forfaitaires, comme le prévoit l'article 17 précité de l'AR/CIR 92.

En conséquence, l'annexe III de l'AR/CIR 92 fixe, en exécution de l'article 88 de l'AR/CIR 92 ⁷, les règles applicables et le mode de calcul afin de déterminer le montant du précompte professionnel dû à la source sur les revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2025 et une section distincte de cette annexe est consacrée à ce qu'il faut entendre par revenus bruts effectivement payés ou attribués en ce qui concerne les travailleurs dont la rémunération est totalement ou partiellement constituée par des pourboires ⁸.

3.2.2. En ce qui concerne par ailleurs *la taxe sur la valeur ajoutée* (ci-après : TVA), il peut être fait référence au commentaire TVA ⁹ qui précise en ce qui concerne les services au sens de l'article 18 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée que les pourboires et dringuelles perçus par les guides, les chauffeurs de bus et les accompagnateurs de voyages ne peuvent pas, dans le cas où ceux-ci sont donnés volontairement et à leur guise par les voyageurs, être considérés comme étant la contrepartie d'un service rendu aux voyageurs. Ces montants sont donc placés hors du champ d'application de la TVA, même si les personnes intéressées sollicitent elles-mêmes un pourboire et espèrent recevoir un certain montant. C'est, par exemple, le cas des pourboires volontaires reçus selon le 'pay what you want/tour for tips'.

⁷ Cette annexe pourvoit à l'exécution de l'article 88 de l'AR/CIR 92, aux termes duquel le montant du précompte professionnel dû à la source est déterminé conformément aux indications des barèmes et des règles d'application y relatives, qui figurent à l'annexe III.

⁸ Cette section de l'annexe III de l'AR/CIR 92 s'énonce comme suit : « 13. En ce qui concerne les travailleurs dont la rémunération est totalement ou partiellement constituée par des pourboires, *pour l'application de la section 5*, il faut entendre par 'revenus bruts' : 13.1. lorsque les pourboires sont calculés en fonction des recettes, que ces pourboires soient ou non compris dans le prix payé par la clientèle : le montant de la rémunération fixe majoré de la quote-part du travailleur dans les pourboires (le total de ces derniers devant être au moins égal au produit obtenu en multipliant les recettes ayant donné lieu à la perception de pourboires par le pourcentage habituellement pratiqué dans l'entreprise) ou, si celui-ci est plus élevé, le montant des rémunérations forfaitaires qui ont servi de base au calcul des cotisations dues par ces travailleurs et par leur employeur en exécution de la législation concernant la sécurité sociale ; 13.2. dans les autres cas : le montant des rémunérations forfaitaires qui ont servi de base au calcul des cotisations dues par ces travailleurs et par leur employeur en exécution de la législation concernant la sécurité sociale ». Ainsi, en ce qui concerne les travailleurs dont la rémunération est totalement ou partiellement constituée par des pourboires, il est précisé ce qu'il faut entendre par revenus bruts effectivement payés ou attribués « pour l'application de la section 5 ». Cette section 5 de l'annexe III de l'AR/CIR 92 règle la manière dont les retenues sociales sont déduites des revenus bruts effectivement payés ou attribués (articles 25, 25.1 et 25.2 de l'annexe III de l'AR/CIR 92). En l'espèce également, le régime fiscal fait de nouveau le lien avec le régime de la sécurité sociale.

⁹ Commentaire TVA, Livre I, Chapitre 3, Section 2 : 5.B. Absence totale de contrepartie - d. Pourboires.

3.3. Le régime fiscal relatif à l'imposabilité des pourboires dans l'impôt des personnes physiques, qui est élaboré de manière très détaillée et est actuellement en vigueur, est donc clairement lié au régime de la sécurité sociale et repose sur la portée étendue de la notion de « pourboire », inscrite aux articles 30 et 31 du CIR 92 (observation 3.2.1). On peut en effet considérer qu'un « pourboire » est une rétribution imposable à titre de rémunération qui constitue, pour le travailleur, le produit du travail au service d'un employeur, quels qu'en soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi. Les rémunérations des travailleurs peuvent être constituées totalement ou partiellement, principalement ou accessoirement, par des pourboires, en ce compris tous les pourboires calculés ou non en fonction des recettes de l'entreprise.

Dans la perspective d'apprécier l'exonération proposée au regard du principe d'égalité, la question se pose de savoir si les auteurs de la proposition de loi envisagent la même interprétation (large) de la notion de « pourboire » que celle qui prévaut actuellement pour l'application de son imposition.

3.3.1. En tout cas, le texte de la proposition de loi fait état, sans autre précision, de la notion de « pourboire ». À cet égard, il ne semble dès lors y avoir aucune raison de supposer que la portée de la notion de « pourboire » inscrite dans la proposition de loi s'écarterait de l'interprétation large de celle-ci, telle qu'elle est résumée dans l'observation 3.3.

3.3.2. Dans les développements de la proposition de loi, les auteurs de celle-ci donnent toutefois à penser qu'ils visent spécifiquement la situation dans laquelle un client émet une « marque d'appréciation » à l'égard « des qualités d'un travailleur-prestataire de services », que ce pourboire soit ou non payé par l'intermédiaire de l'employeur¹⁰, mais sans modifier aucunement « la situation des travailleurs dont la rémunération est constituée en tout ou en partie par des pourboires ou du service, régie par l'arrêté ministériel portant fixation de la rémunération forfaitaire journalière pour le calcul des cotisations de sécurité sociale des préposés aux toilettes dont la rémunération est constituée en tout ou en partie par des pourboires ou du service et de leurs employeurs qui ne relèvent pas de la Commission paritaire de l'industrie hôtelière »¹¹. Sur la base

¹⁰ Les développements de la proposition de loi exposent à cet égard ce qui suit : « Les clients considèrent les pourboires comme une marque d'appréciation des qualités d'un travailleur-prestataire de services. Ces pourboires sont interprétés non pas tant comme une rémunération mais plutôt comme une récompense. C'est la raison pour laquelle dans la pratique, l'on n'a guère conscience du caractère imposable de ces pourboires. Ils sont perçus comme des dons manuels, alors que le Code des impôts sur les revenus 1992 les considère comme des revenus imposables.

Lorsqu'un serveur reçoit 5 euros directement de la part du client, il n'en conserve que la moitié. De plus, il doit indiquer ce montant de 5 euros dans sa déclaration fiscale.

La situation se complique lorsque le pourboire lui est versé par l'intermédiaire de l'exploitant. L'employeur doit alors payer des cotisations sociales et retenir le précompte professionnel sur ce montant. Cette situation contribue aux difficultés administratives rencontrées par les exploitants d'établissements horeca.

Notons à cet égard que de plus en plus de clients versent un pourboire en arrondissant le montant de l'addition dont ils s'acquittent par paiement électronique.

La présente proposition de loi vise donc à exonérer les pourboires de l'impôt des personnes physiques. Cette modification législative renforcera le pouvoir d'achat des travailleurs appréciés et allègera la charge administrative pesant sur ces mêmes travailleurs et sur leurs employeurs ».

¹¹ La situation relative aux préposés aux toilettes en dehors du secteur hôtelier concerne la fixation de la rémunération journalière forfaitaire en vue de déterminer les cotisations de sécurité sociale et ne porte pas sur son imposabilité fiscale. Voir l'arrêté ministériel du 23 avril 2010 'portant fixation de la rémunération forfaitaire journalière pour le calcul des cotisations de sécurité sociale des préposés aux toilettes dont la rémunération est constituée en tout ou en

de ces développements, on n'aperçoit donc pas clairement si les auteurs de la proposition de loi visent effectivement la portée étendue de la notion de « pourboire » qui prévaut actuellement.

Il n'en reste pas moins, ainsi qu'il a été constaté dans l'observation 3.3.1, que le texte de la proposition de loi lui-même fait état de la notion générale de « pourboire », sans exclure les pourboires versés aux préposés aux toilettes en dehors du secteur hôtelier, sans aucune limitation aux pourboires des travailleurs occupés par des employeurs ressortissant à la Commission paritaire de l'industrie hôtelière, sans exclusion des rémunérations constituées principalement, voire entièrement, par des pourboires, ou encore, les pourboires calculés en fonction des recettes de l'entreprise. Il en résulte que tous les « pourboires », tels qu'ils sont actuellement largement définis pour leur imposabilité existante (observation 3.3), seront exonérés sur les plans tant fiscal que social par la loi dont l'adoption est envisagée, alors que les auteurs de la proposition semblent suggérer dans les développements de celle-ci une portée plus limitée de la notion de « pourboire ».

3.3.3. Il a été demandé au délégué de préciser la différence de traitement proposée entre, d'une part, les notions fiscales de « pourboires » et d'« allocations » par exemple, et, d'autre part, les notions de sécurité sociale de « pourboires » et de « service ». Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Het verschil tussen **fooien** en **toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever**, ligt vooral in de **bron en aard**.

1. Fooien

- **Definitie:** Geldelijke of materiële voordelen die een werknemer ontvangt van klanten, zonder tussenkomst van de werkgever.
- **Bron:** Direct afkomstig van klanten.
- **Vrijwilligheid:** Wordt gegeven als een blijk van waardering en is niet verplicht.

2. Toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van de beroepswerkzaamheid worden verkregen

- **Definitie:** Alle voordelen die een werknemer ontvangt in het kader van zijn werk, ongeacht de frequentie, en die niet als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever gelden.
- **Bron:** Kan afkomstig zijn van derden of van de werkgever zelf.
- **Voorbeeld:** Commissies, bonussen, extralegale voordelen, geschenken van leveranciers.

Het verschil [tussen fooien en bedieningsgeld] zit hem in het feit dat **bedieningsgeld** een **structureel en voorspelbaar** onderdeel is van de verloning van de werknemer, terwijl **fooien** een **spontane en onzekere** inkomstenbron vormen.

1. Wettelijk en contractueel karakter van bedieningsgeld

- Bedieningsgeld is een **gereguleerd** of **gebruiksgebonden** voordeel, wat betekent dat het expliciet in de arbeidsovereenkomst, een sectorale regeling of bedrijfstraditie vastligt.
- Werknemers kunnen hier in bepaalde gevallen **recht op hebben**, waardoor het juridisch beschouwd wordt als een **deel van hun loon**.

2. Voorspelbaarheid en regelmaat

- Bedieningsgeld wordt **systematisch toegekend**, vaak als een percentage van de omzet of servicekosten. Dit maakt het vergelijkbaar met een **vaste loontoeslag**.
- Fooien daarentegen zijn afhankelijk van de goodwill van klanten en kunnen van dag tot dag of van werknemer tot werknemer sterk verschillen.

3. Sociale bescherming en evenwicht in de bijdragen

- Omdat bedieningsgeld een **structureel deel** is van het inkomen, is het eerlijk om hierop sociale bijdragen te heffen, net zoals op normaal loon.
- Fooien zijn **onzeker** en **geen gegarandeerde inkomstenbron**, waardoor ze eerder een extraatje vormen dan een volwaardig loonbestanddeel ».

Par cette réponse, le délégué propose une définition beaucoup plus limitée de la notion de « pourboire » que la formulation de celle-ci dans le texte de la proposition de loi soumise pour avis et que l'interprétation large actuellement conférée à la notion de « pourboire » pour son impossibilité. Un « pourboire » comporte aujourd'hui bel et bien également des rétributions qui *ne* proviennent *pas* directement de clients, mais sont reçues *moyennant* l'intervention de l'employeur¹².

3.3.4. En l'absence d'une délimitation claire de la notion de « pourboire », la question se pose d'ailleurs de savoir si le texte de la proposition de loi atteint effectivement son objectif, à savoir renforcer le pouvoir d'achat des travailleurs appréciés et alléger la charge administrative pesant sur ces mêmes travailleurs et sur leurs employeurs, comme le mentionnent les développements de la proposition. À cet égard, les développements font également référence à ce

¹² Voir les observations 3.2.1 et 3.3 : l'article 30, 1°, du CIR 92 dispose en effet que les rémunérations sont imposables « quels qu'en soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi ».

Voir également par exemple DESCHRIJVER D., *Het fiscale loonbegrip: enige nadere beschouwingen over evolutie en draagwijdte*, Larcier, 2010, 204, n° 304: « Zulke fooien zijn eveneens als belastbare bezoldigingen van een werknemer te beschouwen. Het gaat hier weliswaar om loonbestanddelen die niet door de werkgever worden betaald, maar wel door derden. Dit is echter geen bezwaar om als bezoldigingen belastbaar te zijn; artikel 30 WIB 1992 stelt – zoals gezegd – dat bezoldigingen belastbaar zijn 'ongeacht de schuldenaar' ». (notes de bas de page internes supprimées). Voir aussi VAN DE WOESTEYNE I., *Handboek personenbelasting 2023-2024*, Larcier, 2010, p. 391 : « Het is niet nodig dat de bezoldiging rechtstreeks voortspuit uit de arbeidsovereenkomst zelf en aldus door de werknemer kan worden opgeëist. De vergoeding moet niet noodzakelijk door de werkgever worden toegekend om belastbaar te zijn. Ook de toekenning door een derde persoon komt in aanmerking ».

qui suit : « En instaurant cette exonération de charges, la loi pourrait contribuer à l'émergence d'une culture qui inciterait les clients à laisser un pourboire. Le pouvoir d'achat des dizaines de milliers de travailleurs du secteur de l'horeca en sortirait renforcé ».

À la lumière de cet objectif, le texte de la proposition de loi doit lui-même indiquer clairement si les auteurs de la proposition de loi veulent limiter ou non l'exonération de l'imposabilité des pourboires par exemple au secteur de l'horeca, ou s'il s'agit uniquement à cet égard de pourboires reçus directement, en espèces, individuellement et/ou spontanément (sans obligation), du client, ou encore, si le pourboire ne constitue qu'une composante salariale variable très marginale. Si tel n'est pas le cas, le *changement culturel* visé par les auteurs de la proposition de loi (inciter les clients à laisser un pourboire) pourrait bel et bien entraîner une érosion éventuelle du salaire réel du travailleur (à savoir lorsque le salaire du travailleur est réduit par l'employeur en fonction des pourboires que le travailleur a reçus des clients).

3.3.5. Force est de conclure de l'analyse précitée de la notion de « pourboire » qu'on n'aperçoit pas clairement quelle portée la proposition de loi soumise pour avis donne à la notion de « pourboire ».

3.4. La délimitation peu claire de la notion de « pourboire » a pour effet de rendre malaisée l'appréciation de l'exonération proposée de celui-ci dans l'impôt des personnes physiques et dans la sécurité sociale au regard du principe d'égalité.

3.4.1. Selon la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, le principe d'égalité n'interdit pas au législateur, également en matière fiscale, d'octroyer un avantage fiscal à certains contribuables, pour autant que la différence de traitement ainsi créée repose sur un critère objectif et puisse se justifier raisonnablement.

Pour ce qui concerne les exonérations fiscales, la Cour constitutionnelle a ajouté ce qui suit :

« B.6.6. Il appartient au législateur de fixer les exonérations portant sur les revenus imposables. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. Il appartient en outre au législateur d'apprécier si un régime d'immunisation instauré par lui doit être modifié ou non et, ce faisant, de déterminer pour quelle période, dans quelles conditions et selon quelles modalités cette modification est applicable.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. Lorsqu'une différence de traitement apparaît à l'occasion de ces choix, la Cour se doit toutefois d'examiner si cette différence repose sur une justification raisonnable »¹³.

Les exonérations fiscales que le législateur instaure doivent donc être clairement précisées, et les choix y afférents ayant pour effet une différence de traitement doivent être raisonnablement justifiés.

3.4.2. La question se pose toutefois de savoir quelle catégorie de travailleurs disposant d'une composante salariale variable, les auteurs de la proposition de loi visent précisément pour

¹³ C.C., 23 avril 2020, n° 53/2020, B.6.6.

exonérer les « pourboires » reçus par ces travailleurs, et quelle catégorie de travailleurs n'est pas visée.

En d'autres termes, l'exonération est-elle destinée aux travailleurs qui reçoivent ces pourboires et non aux travailleurs qui reçoivent d'« autres rétributions analogues » ou « allocations ».

Ou les auteurs de la proposition de loi visent-ils à accorder une exonération aux travailleurs qui reçoivent un type de pourboire déterminé plutôt qu'aux travailleurs qui reçoivent un autre type de pourboire? Une différence de traitement est-elle par exemple envisagée entre la catégorie de travailleurs dont la rémunération n'est constituée que marginalement par des pourboires et la catégorie de travailleurs dont la rémunération est principalement constituée de pourboires? Ou les auteurs de la proposition de loi visent-ils à instaurer une exonération des pourboires reçus individuellement, directement et spontanément du client, donc sans aucune intervention de l'employeur, plutôt qu'une exonération de pourboires qui sont reçus moyennant l'intervention de l'employeur (soit par exemple à la suite du partage par l'employeur d'un « pot » commun de pourboires en espèces entre les travailleurs, soit une quote-part dans les pourboires reçus par voie numérique)? Ou encore - formulé différemment - visent-ils plutôt la catégorie de travailleurs dont les pourboires ne sont pas calculés en fonction des recettes de l'entreprise qui occupe le travailleur qui reçoit ces pourboires (à savoir la distinction utilisée comme base de calcul du précompte professionnel)?

3.4.3. Eu égard à la grande imprécision concernant la portée de la proposition de loi soumise pour avis, la section de législation du Conseil d'État renonce à en poursuivre l'examen, notamment au regard du principe d'égalité.

Il revient aux auteurs de la proposition de loi de soumettre la proposition de loi à un examen nouveau et approfondi du point de vue du principe d'égalité. Chacune des mesures proposées devra faire l'objet d'une justification adéquate. En outre, il faudra préciser et motiver quels « pourboires » seront exonérés. Cette justification devra satisfaire aux conditions fixées par la Cour constitutionnelle sur ce point. À cet égard, il convient de tenir compte également de la cohérence de la loi dont l'adoption est envisagée avec les règles actuellement en vigueur dans l'impôt des personnes physiques et dans la sécurité sociale.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE