

Rolnummers 6212 en 6257
Arrest nr. 90/2016 van 9 juni 2016

ARREST

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven en door het Hof van Beroep te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters E. De Groot en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter E. De Groot,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

a. Bij vonnis van 8 mei 2015 in zake Michel Michiels tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 1 juni 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 57 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992, gelezen in samenhang met artikel 197, tweede lid van ditzelfde Wetboek zoals gewijzigd door artikel 28 van de Programmawet van 19 december 2014, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat, wanneer de uitgaven vermeld in artikel 57 WIB 92 gedaan worden door een belastingplichtige onderworpen aan de personenbelasting, deze uitgaven slechts als beroepskosten worden aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt, en dit ook als het bedrag van de kosten begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte, terwijl, wanneer deze uitgaven gedaan worden door een belastingplichtige die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, deze niet verantwoorde uitgaven wel als beroepskosten worden aanvaard indien deze uitgaven begrepen zijn in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte ? ».

b. Bij arrest van 24 juni 2015 in zake Robert Peeters tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 18 augustus 2015, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het artikel 57 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) in combinatie met artikel 53, 2° van het zelfde wetboek, de artikelen 10 en 11 van de Gecoördineerde Grondwet in samenhang met de artikelen 170 en 172 van dezelfde Grondwet, doordat de fiscale aftrekbaarheid in de personenbelasting van een aantal kosten vermeld in artikel 57 WIB 1992 afhankelijk wordt gesteld van de verantwoording door individuele fiches en een samenvattende opgave die overgelegd moeten worden in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt, zonder dat aan de belastingplichtige de mogelijkheid wordt gegeven aan te tonen dat het bedrag van deze kosten begrepen is in een door genieter overeenkomstig artikel 305 WIB 92 ingediende aangifte, terwijl daarentegen voor de toepassing van de vennootschapsbelasting in artikel 219, laatste lid WIB 92 deze mogelijkheid wél wordt geboden aan de belastingplichtige vennootschap, met als resultaat, niet alleen dat de sanctie van het tarief van 300 procent der geheime commissielonen van artikel 129, lid 1 en 2 WIB 92 niet kan worden toegepast, maar dat bovendien voormelde kosten voorzien in artikel 57 WIB 92 voor de vennootschap blijvend als beroepskosten worden aangemerkt ingevolge artikel 197 WIB 92 ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6212 en 6257 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

In de zaak nr. 6212 zijn memories ingediend door :

- Michel Michiels, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. W. Robben, advocaat bij de balie te Hasselt;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Declercq, advocaat bij de balie te Brussel.

In de zaak nr. 6257 zijn memories ingediend door :

- Robert Peeters, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. R. Tournicourt, advocaat bij de balie te Brussel, en Mr. M. Delanote, advocaat bij de balie te Gent;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Declercq.

Robert Peeters heeft ook een memorie van antwoord ingediend in de zaak nr. 6257.

Bij beschikking van 20 april 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 11 mei 2016 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 11 mei 2016 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen*

Zowel voor de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven (zaak nr. 6212), wat de aanslagjaren 2010 en 2011 betreft, als voor het Hof van Beroep te Brussel (zaak nr. 6257), wat het aanslagjaar 2007 betreft, gaat het geschil over de aftrekbaarheid als beroepskosten van bepaalde uitgaven, gedaan door een belastingplichtige in de personenbelasting. Artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 staat die aftrekbaarheid slechts toe wanneer de uitgaven worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die tijdig en in de juiste vorm zijn voorgelegd, zelfs indien de uitgaven door de verkrijger ervan zijn opgenomen in zijn aangifte.

Beide verwijzende rechtscolleges stellen vast dat dezelfde uitgaven, gedaan door een belastingplichtige in de vennootschapsbelasting, wel aftrekbaar zijn als beroepskosten indien de uitgaven door de verkrijger ervan zijn opgenomen in zijn aangifte. Dezelfde kosten worden dus verschillend behandeld naargelang de belastingplichtige onderworpen is aan de personenbelasting dan wel aan de vennootschapsbelasting. Alvorens uitspraak te doen, stellen de rechtscolleges de hiervoor aangehaalde prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. M. Michiels is van mening dat de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6212 bevestigend moet worden beantwoord. Het verschil in behandeling zou zijn oorsprong vinden in het feit dat de toepassing van artikel 197, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) beperkt is tot de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting, terwijl artikel 57 van hetzelfde Wetboek toepasselijk is op alle belastingplichtigen die winsten behalen, ongeacht of zij onderworpen zijn aan de personenbelasting of aan de vennootschapsbelasting.

Artikel 197, tweede lid, van het WIB 1992 staat de fiscale aftrekbaarheid van niet op de voorgeschreven wijze verantwoorde uitgaven in bepaalde gevallen toe, meer bepaald wanneer die uitgaven door de verkrijger ervan zijn opgenomen in zijn aangifte. Die afwijking beoogt volgens de parlementaire voorbereiding ondernemers ertoe aan te zetten « de begunstigden van toegekende vergoedingen tijdig te identificeren, in plaats van ondernemers te bestraffen, louter omdat zij bepaalde administratieve formaliteiten niet vervullen ». Volgens M. Michiels blijkt daaruit dat, zodra het normdoel is bereikt (het belasten van het inkomen van de verkrijger), dubbele belasting zoveel mogelijk moet worden vermeden. In het licht van die doelstelling kan niet redelijk worden verantwoord dat de afwijking van artikel 57 van het WIB 1992 enkel geldt voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. De wetgever beoogde immers alle ondernemers, ongeacht of zij natuurlijke personen of rechtspersonen zijn.

M. Michiels verwijst naar de arresten nrs. 45/2001 en 3/2007, waarin het Hof heeft aanvaard dat de afzonderlijke aanslag op de zogenaamde « geheime commissielonen » enkel toepasselijk is op de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting omdat voor die categorie « de risico's op misbruik het grootst zijn en het verlies voor de Schatkist het zwaarst doorweegt ». De vaststelling dat diezelfde categorie thans door de wetgever gunstiger wordt behandeld dan de belastingplichtigen in de personenbelasting, waarbij de risico's op misbruik het kleinst zijn en het verlies voor de Schatkist minder zwaar doorweegt, zou aantonen dat het in het geding zijnde verschil in behandeling de toets van het gelijkheidsbeginsel niet kan doorstaan.

M. Michiels verwijst ten slotte naar het arrest nr. 182/2006, waarin het Hof de verantwoordingsplicht, vervat in artikel 57 van het WIB 1992, heeft aanvaard als algemene maatregel in de strijd tegen de fiscale fraude. Nu het niet langer gaat om een algemene maatregel, zou die maatregel niet langer verantwoord zijn.

A.2. R. Peeters is van oordeel dat de prejudiciële vraag in de zaak nr. 6257 bevestigend moet worden beantwoord. Hij merkt op dat zowel in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting een verantwoordingsplicht rust op de belastingplichtige die beroepsmatig erelonen of bezoldigingen betaalt aan derden. Die verantwoordingsplicht stelt de fiscale administratie in staat de verkrijgers van die inkomsten te identificeren en te belasten. De niet-naleving van de verantwoordingsplicht heeft in de personenbelasting de niet-aftrekbaarheid van de kosten tot gevolg, ongeacht of de verkrijger de betrokken bedragen in zijn aangifte heeft opgenomen. In het arrest nr. 182/2006 heeft het Hof de maatregel pertinent bevonden ten aanzien van de doelstelling van de wetgever, aangezien hij het mogelijk maakt de fiscale fraude te bestrijden.

In de vennootschapsbelasting heeft de niet-naleving van de verantwoordingsplicht een ander gevolg, namelijk een afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen, ongeacht of de betrokken bedragen volledig in de boekhouding werden opgenomen zodat de verkrijger op die bedragen werd of kon worden belast. In het arrest nr. 72/2004 heeft het Hof ook die maatregel pertinent bevonden ten aanzien van de voormelde doelstelling. Uit die rechtspraak leidt R. Peeters af dat het sanctiemechanisme, met de daaraan door de wetgever gekoppelde gestrengheid, zowel in de vennootschapsbelasting als in de personenbelasting redelijk verantwoord en evenredig is. Uit de rechtspraak blijkt eveneens dat de wetgever aan vennootschappen zwaardere sancties mag opleggen dan aan natuurlijke personen.

De gestrengheid in het sanctiebeleid werd later gemilderd, maar uitsluitend voor belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. Indien de belastingplichtige vennootschap aantoont dat het bedrag van de kosten is opgenomen in de aangifte van de verkrijger, dan is niet alleen de afzonderlijke aanslag niet verschuldigd maar is dat bedrag ook als beroepskosten aftrekbaar. Het verschil in behandeling dat daardoor ontstaat tussen de belastingplichtige in de vennootschapsbelasting en de belastingplichtige in de personenbelasting, die de voormelde afwijking van de verantwoordingsplicht niet geniet, kan volgens R. Peeters niet objectief en redelijk worden verantwoord.

Hij verwijst ten slotte naar het arrest nr. 44/2000 inzake het gedifferentieerde sanctiebeleid dat de wetgever eertijds had uitgewerkt ten aanzien van rechtspersonen onderworpen aan de vennootschapsbelasting en rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Daaruit blijkt dat de wetgever, door de gestrengheid van de sanctie slechts ten aanzien van één van beide categorieën van belastingplichtigen te verzachten, een onderscheid maakt dat niet te rechtvaardigen valt. Uit het arrest nr. 132/2010 zou voortvloeien dat een gedifferentieerd sanctiebeleid is toegestaan indien daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. Dat zou evenwel in de thans voorliggende situatie niet het geval zijn.

A.3. De Ministerraad is van mening dat de prejudiciële vragen in beide zaken, die dezelfde draagwijdte hebben, ontkennend moeten worden beantwoord. Hij merkt allereerst op, met verwijzing naar de memorie van toelichting bij de programmawet van 19 december 2014, dat de wetgever aan de bijzondere aanslag op geheime commissielonen een louter vergoedend en dus niet langer een bestraffend karakter wilde verlenen. Vervolgens is hij van oordeel dat de belastingplichtigen in de personenbelasting en de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting niet vergelijkbaar zijn, vermits het gaat om twee fiscaalrechtelijk en gemeenrechtelijk van elkaar onderscheiden categorieën van personen die elk onderworpen zijn aan een verschillend systeem van inkomstenbelasting, met eigen regels en tarieven. In het arrest nr. 3/2007 heeft het Hof het verschil in behandeling van beide categorieën, wat de afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen betreft, niet discriminerend bevonden.

Om aan de vennootschapsbelasting onderworpen te zijn, moet de belastingplichtige persoon zodanig zijn opgericht dat hij, naar Belgisch of buitenlands recht, rechtspersoonlijkheid heeft verkregen die hem onderscheidt van zijn aandeelhouders, vennoten of leden. De Ministerraad merkt op dat bij de keuze van het al dan niet oprichten van een vennootschap verschillende beoordelingselementen een rol zullen spelen, waaronder de fiscale behandeling van de inkomsten die uit de beoefende activiteit zullen worden verkregen. Hij wijst op de rechtspraak van het Hof die rekening houdt met het feit dat men beslist een rechtspersoon op te richten na de voor- en nadelen van een dergelijke oprichting te hebben afgewogen.

A.4. In zijn memorie van antwoord merkt R. Peeters nog op dat de aftrekbaarheid van niet op de voorgeschreven wijze verantwoorde kosten steeds de regel is geweest in de vennootschapsbelasting, ook wanneer de voormelde afzonderlijke aanslag niet daadwerkelijk werd toegepast omdat de verkrijger de inkomsten in zijn aangifte had opgenomen. Het zou dus niet correct zijn de aftrekbaarheid te situeren in het door de voormelde programmawet nagestreefde doel. Daarnaast betwist hij de stelling dat de in het geding zijnde categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zouden zijn. Hoewel aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting verschillende beginselen ten grondslag liggen, worden voor beide categorieën van belastingplichtigen dezelfde grondslagbepalende elementen in aanmerking genomen. Hij verwijst in dat verband naar het arrest nr. 46/2004.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), dat bepaalt :

« De volgende kosten worden slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt :

1° commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn, behoudens de in artikel 30, 3° bedoelde bezoldigingen;

2° bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald aan personeelsleden, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden, met uitzondering van de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld;

3° vaste vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever ».

De voormelde uitgaven kunnen slechts als beroepskosten worden aangenomen indien diegene die ze verricht het bewijs ervan levert door middel van « individuele fiches » en een « samenvattende opgave » (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/47, p. 40).

B.2. De verwijzende rechters wensen van het Hof te vernemen of artikel 57 van het WIB 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (zaak nr. 6212), dan wel dezelfde artikelen in samenhang gelezen met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet (zaak nr. 6257), schendt doordat zij de aftrekbaarheid als beroepskosten niet toestaat wanneer de in die bepaling bedoelde uitgaven, gedaan door een belastingplichtige in de personenbelasting, niet op de voorgeschreven wijze worden verantwoord (door individuele fiches en een samenvattende opgave die tijdig en in de juiste vorm zijn voorgelegd), zelfs niet indien de uitgaven door de verkrijger ervan zijn opgenomen in zijn aangifte, terwijl dezelfde uitgaven in dezelfde omstandigheden, gedaan door een belastingplichtige in de vennootschapsbelasting, wel aftrekbaar zijn als beroepskosten.

B.3. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale aangelegenheden.

Noch uit de verwijzingsbeslissing in de zaak nr. 6257, noch uit de ingediende stukken blijkt dat het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zoals gewaarborgd in artikel 170 van de Grondwet, aan de orde is. De in het geding zijnde bepaling wordt immers niet verweten dat zij de essentiële elementen van een belasting onvoldoende zou bepalen of ten onrechte een delegatie aan de uitvoerende macht zou verlenen. Het Hof dient die bepaling dus enkel te onderzoeken in het licht van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, zoals gewaarborgd door de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.4.1. Artikel 57 van het WIB 1992 geldt in beginsel ook voor de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting. Onder voorbehoud van de uitdrukkelijk vermelde afwijkingen zijn, wat hun aard betreft, de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde als die welke inzake de personenbelasting worden beoogd (artikel 183 van het WIB 1992).

B.4.2. Artikel 197, tweede lid, van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 28 van de programmawet van 19 december 2014, bepaalt evenwel :

« Bij toepassing van artikel 219, zesde en zevende lid, worden in afwijking van artikel 57 de niet verantwoorde uitgaven beschouwd als beroepskosten ».

Die bepaling is van toepassing op alle geschillen die nog niet definitief zijn afgesloten op de datum van haar inwerkingtreding, zijnde 29 december 2014 (artikel 40 van de voormelde programmawet).

B.4.3. Artikel 219 van het WIB 1992, opgenomen in hoofdstuk III (« Berekening van de belasting ») van titel III (« Vennootschapsbelasting »), regelt de « geheime commissielonen ». Het bepaalt :

« Een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten als bedoeld in artikel 57 en op voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave alsmede op de verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden en op de in artikel 53, 24°, bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard.

Die aanslag is gelijk aan 100 pct. van die kosten, voordelen van alle aard, financiële voordelen en verdoken meerwinsten, tenzij kan worden aangetoond dat de verkrijger van die kosten, die voordelen van alle aard en die financiële voordelen een rechtspersoon is, of dat de verdoken meerwinsten terug zijn opgenomen in de boekhouding, als bedoeld in het vierde lid, in welke gevallen de aanslag gelijk is aan 50 pct.

Als verdoken meerwinsten worden niet aangemerkt, de reserves als bedoeld in artikel 24, eerste lid, 2° tot 4°.

Verdoken meerwinsten kunnen terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt, zelfs indien de toepasselijke aanslagtermijnen als bedoeld in artikel 354, eerste lid, zijn verstreken, voor zover de belastingplichtige niet schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke administratieve of onderzoeksdaden.

Bovendien worden de voormelde verdoken meerwinsten slechts onderworpen aan deze aanslag in het geval zij niet het gevolg zijn van een verwerping van beroepskosten.

Deze aanslag wordt niet toegepast indien de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, of van de voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte.

Wanneer het bedrag van de kosten bedoeld in artikel 57 of van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, niet is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte, wordt deze aanslag in hoofde van de belastingplichtige niet toegepast indien de verkrijger op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd uiterlijk binnen 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffend aanslagjaar ».

B.4.4. De voormelde bepalingen hebben tot gevolg dat het niet voldoen aan de voorwaarde van de voorgeschreven verantwoording van de bedoelde uitgaven (het tijdig en in de juiste vorm voorleggen van de individuele fiches en een samenvattende opgave), geen ongunstige gevolgen heeft voor de belastingplichtige in de vennootschapsbelasting indien het bedrag van de uitgaven door de verkrijger ervan is opgenomen in zijn aangifte.

Niet alleen wordt de afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting op de geheime commissielonen in dat geval niet geheven (artikel 219, zesde en zevende lid, van het WIB 1992), maar bovendien worden de niet op de voorgeschreven wijze verantwoorde uitgaven desalniettemin in aanmerking genomen als beroepskosten (artikel 197, tweede lid, van het WIB 1992).

B.4.5. De belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting worden dus, door de voormelde afwijking van de regel van niet-aftrekbaarheid vervat in artikel 57 van het WIB 1992, gunstiger behandeld dan de belastingplichtigen in de personenbelasting, die niet dezelfde afwijking genieten indien het bedrag van de niet op de voorgeschreven wijze verantwoorde uitgaven door de verkrijger ervan is opgenomen in zijn aangifte.

B.5.1. De Ministerraad betwist de vergelijkbaarheid van beide categorieën van belastingplichtigen.

B.5.2. De personenbelasting en de vennootschapsbelasting vallen onder verschillende fiscale stelsels. Naast de verschillen betreffende de aanslagvoet, dient te worden opgemerkt dat alle inkomsten, winsten en baten van de vennootschappen belastbaar zijn, wat niet het geval is voor die van de natuurlijke personen; terwijl de natuurlijke personen van hun belastbaar inkomen enkel de bij de wet voorgeschreven kosten kunnen aftrekken, kan de vennootschap alle kosten aftrekken behoudens die welke bij de wet zijn uitgesloten.

B.5.3. Verschil en niet-vergelijkbaarheid mogen evenwel niet worden verward. De verschillende beginselen die aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting ten grondslag liggen, kunnen weliswaar een element zijn in de beoordeling van een verschil in behandeling, maar zij kunnen niet volstaan om tot de niet-vergelijkbaarheid te besluiten, anders zou de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie van elke inhoud worden ontdaan.

B.5.4. De verschillen tussen beide belastingstelsels sluiten niet uit dat de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en de belastingplichtigen in de personenbelasting met betrekking tot bepaalde specifieke verrichtingen kunnen worden vergeleken.

B.6. Het komt de wetgever toe de grondslag van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.7. Bij zijn arrest nr. 182/2006 van 29 november 2006 heeft het Hof vastgesteld dat artikel 57 van het WIB 1992, zoals het van kracht was vóór de wijziging ervan bij de programmawet (I) van 24 december 2002, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schond in zoverre het geen onderscheid maakte tussen, enerzijds, de belastingplichtige die de bedoelde uitgaven niet op de voorgeschreven wijze heeft verantwoord, maar waarbij de verkrijger het bedrag van die uitgaven spontaan in zijn aangifte heeft opgenomen en, anderzijds, de belastingplichtige die de bedoelde uitgaven evenmin op de voorgeschreven

wijze heeft verantwoord, maar waarbij de verkrijger het bedrag van die uitgaven niet spontaan in zijn aangifte heeft opgenomen. Het Hof steunde zijn oordeel op de volgende redenen :

« B.2.2. Door het opleggen van een strikte verantwoordingsplicht heeft de wetgever zich willen verzekeren van de effectieve medewerking van de belastingplichtigen. De belastingplichtige loopt een sanctie op - de weigering van de aftrek als beroepskosten - indien hij de bijzondere identificatieplicht niet naleeft en aldus de fiscus verhindert na te gaan of die betalingen bij de verkrijger wel hun geëigend fiscaal stelsel hebben ondergaan.

De bedoelde verantwoordingsstukken beogen de werkelijkheid en de aftrekbaarheid van de door de belastingplichtige aangevoerde betalingen na te gaan en de overeenkomstige bedragen tijdig te belasten bij de verkrijgers.

B.2.3. Het niet opmaken van individuele fiches en samenvattende opgaven is in beginsel een voldoende aanleiding om de aftrek als beroepskosten te verwerpen. De wet legt geen verband tussen de aftrek van beroepskosten en het al dan niet belasten ervan voor de verkrijgers. Bovendien is een frauduleuze intentie niet vereist.

B.2.4. Het Hof moet onderzoeken of de maatregel redelijk verantwoord is doordat hij geldt op een dermate algemene en absolute wijze. De eisende partijen voor de verwijzende rechter, op wier verzoek de prejudiciële vraag is gesteld, beweren in dat verband dat de aftrek als beroepskosten, in het geval dat de voorgeschreven verantwoordingsstukken niet worden overgelegd, zou moeten worden toegestaan wanneer die nalatigheid de aanslag van de verkrijger niet heeft belet en aan de goede trouw van de betrokkenen niet kan worden getwijfeld.

B.3.1. Het is gewettigd dat de wetgever ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen.

Het voorschrift om de verantwoordingsstukken over te leggen strekt ertoe de belastingplichtigen te dwingen hun verplichting na te komen om in de wettelijke vorm en binnen de wettelijke termijn de fiscale administratie de inlichtingen te bezorgen die het haar mogelijk maken tot de aanslag van de verkrijgers van de inkomsten over te gaan. De maatregel is pertinent ten opzichte van de doelstellingen van de wetgever aangezien hij het mogelijk maakt de fiscale fraude te bestrijden.

B.3.2. Aannemen dat de aangegeven beroepskosten niet zouden mogen worden verworpen wanneer de belastingplichtige de bijzondere verantwoordingsplicht niet heeft nageleefd maar waarbij toch die sommen door de verkrijger ervan spontaan werden aangegeven zodat de verkrijger op die bedragen werd of kon worden belast, zou de sanctie van de verwerping van de aftrek als beroepskosten haar slagkracht ontnemen en zou het ontradende effect wegnemen dat de wetgever heeft beoogd. De belastingplichtige zal immers, in die omstandigheden, niet ertoe worden aangezet zijn medewerking aan de fiscus te verlenen. Bovendien is het bijzonder moeilijk, zo niet nagenoeg onmogelijk, na te gaan of de nalatige belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld ».

B.8. Uit de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 19 december 2014 blijkt dat de wetgever aan de afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen, toepasselijk in de vennootschapsbelasting, een louter vergoedend en dus niet langer een bestraffend karakter wilde toekennen (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-0672/001, p. 10). De afzonderlijke aanslag heeft voortaan als enig doel het verlies aan inkomstenbelastingen te compenseren. Om die doelstelling niet te ondergraven, achtte de wetgever het aangewezen de niet op de voorgeschreven wijze verantwoorde uitgaven tevens in aanmerking te nemen als beroepskosten indien het bedrag van de betrokken uitgaven door de verkrijger ervan is opgenomen in zijn aangifte.

B.9. De personenbelasting voorziet niet in een afzonderlijke aanslag op de « geheime commissielonen ». Het behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever om te beslissen, rekening houdend met de reeds vermelde verschillen tussen de in het geding zijnde belastingstelsels en met de doelstelling van een efficiënte fiscale controle, die in het bijzonder wordt bemoeilijkt door het feit dat de inkomsten van een natuurlijke persoon zowel kunnen afhangen van een beroepsactiviteit als van activa verkregen buiten elke beroepsactiviteit, dat de regel van niet-aftrekbaarheid van beroepskosten in geval van verzuim van de bijzondere verantwoordingsplicht in de personenbelasting zijn verantwoording behoudt, terwijl hij die in de vennootschapsbelasting niet langer in alle omstandigheden noodzakelijk acht waarbij de mogelijkheid van verwarring tussen het private en professionele karakter van de inkomsten niet bestaat voor de vennootschappen, waarvan de inkomsten noodzakelijkerwijze verbonden zijn met de uitoefening van het maatschappelijk doel.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 197, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 9 juni 2016.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

E. De Groot