

Rolnummer 3953
Arrest nr. 3/2007 van 11 januari 2007

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van kracht vóór de wijziging ervan bij de wet van 30 maart 1994, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 21 maart 2006 in zake de bvba « Bribel » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 30 maart 2006, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het artikel 219 WIB92 (in de versie geldend voor de aanslagjaren 1993 en 1994) de artikelen 10 en/of 11 van de Grondwet, waar dit artikel de werk- of opdrachtgevers/vennootschappen die in strijd met artikel 57 WIB92 en de ten uitvoer daarvan genomen regelen nagelaten hebben tijdig de vereiste individuele fiches en samenvattende opgaven op te stellen, sanctioneert met een bijzondere aanvullende aanslag daar waar de werk- of opdrachtgevers/natuurlijke personen diezelfde sanctie niet kunnen oplopen, in aanmerking nemende dat (i) de verplichtingen voortvloeiend uit artikel 57 WIB92 en de uitvoeringsmaatregelen in dezelfde mate betrekking hebben op werk- of opdrachtgevers/natuurlijke personen en vennootschappen en (ii) de situatie van werk- of opdrachtgevers/vennootschappen en werk- of opdrachtgevers/natuurlijke personen dezelfde is in het licht van de doelstelling die bestaat in het vermijden en compenseren van het verlies aan belastingen ingevolge de (eventuele) ontduiking - mogelijk gemaakt doordat de werkgever heeft nagelaten de vereiste fiches op te stellen - door de verkrijger van de inkomsten ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de bvba « Bribel », met maatschappelijke zetel te 2020 Antwerpen, Hortensiastraat 12;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 8 november 2006 :

- is verschenen : Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Tussen de bvba « Bribel » en de fiscale administratie is een geschil ontstaan betreffende de aftrekbaarheid van bepaalde sommen als bedrijfsuitgaven (toepassing van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 1992)) en daarbij over de belastbaarheid van diezelfde uitgaven als geheime commissielonen (toepassing van artikel 219 van het WIB 1992) die niet middels individuele fiches en een samenvattende opgave werden verwoord (toepassing van artikel 57 van het WIB 1992). Concreet verwierp de fiscus de voor de aanslagjaren 1993 en 1994 « als verplaatsingskosten zaakvoerder » geboekte kosten, vermits

die kosten in werkelijkheid betrekking bleken te hebben op kosten voor maaltijden van de zaakvoerder naar aanleiding van verplaatsingen en niet voldeden aan de voorwaarden van artikel 49 van het WIB 1992. Bovendien stelde de fiscus dat aangezien die kosten niet werden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave zoals vereist door artikel 57 van het WIB 1992, zij onderworpen dienden te worden aan de afzonderlijke aanslag van artikel 219 van het WIB 1992.

De bezwaarschriften van de bvba « Bribel » tegen de afzonderlijke aanslagen werden als ongegrond afgewezen. Bij vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 28 november 2001 werd de vordering van de bvba « Bribel » als ongegrond afgewezen.

Bij tussenarrest van 22 november 2005 oordeelt het Hof van Beroep te Antwerpen dat de litigieuze maaltijden niet als beroepskosten aftrekbaar zijn en dat, bij gebreke aan vervulling van de wettelijke voorwaarden van artikel 57 van het WIB 1992, *in casu* terecht toepassing is gemaakt van artikel 219 van het WIB 1992.

Omdat de bvba « Bribel » in haar verzoekschrift van hoger beroep heeft opgeworpen dat artikel 219 van het WIB 1992 het gelijkheidsbeginsel schendt in zoverre een onderscheid zou worden gemaakt tussen werkgevers die vennootschappen zijn en werkgevers die natuurlijke personen zijn, stelt het Hof van Beroep te Antwerpen in een tweede tussenarrest van 21 maart 2006 de bovenvermelde prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De bvba « Bribel » ontkent niet dat het systeem van de vennootschapsbelasting en dat van de personenbelasting van elkaar onderscheiden fiscale stelsels zijn en dat het de wetgever in beginsel vrijstaat in regels te voorzien in het ene stelsel die afwijken van die van het andere stelsel. Zij is echter van mening dat, wanneer de bijzondere finaliteit van een bepaalde rechtsregel losstaat van en niet beïnvloed wordt door de verschillen tussen de respectieve stelsels, de onderscheiden behandeling verantwoord moet zijn om niet in een verboden discriminatie te vallen. Zij merkt in dat verband op dat het feit dat de vennootschapsbelasting niet op dezelfde wijze wordt bepaald als de personenbelasting niet betekent dat er een wezenlijk onderscheid zou bestaan tussen de twee stelsels. Zo kent de vennootschapsbelasting zelf een principiële verwijzing naar de personenbelasting in artikel 183 van het WIB 1992. Ook voor de aftrekbaarheid van de kosten geldt zowel in de vennootschapsbelasting als in de personenbelasting het principe vervat in artikel 49 van het WIB 1992. De bvba « Bribel » is dan ook van mening dat de overweging in het arrest nr. 45/2001 van 18 april 2001 dat aan de personenbelasting en de vennootschapsbelasting verschillende beginselen en een verschillend stelsel van kostenafrek ten grondslag liggen, niet naar recht is verantwoord.

De bvba « Bribel » wijst erop dat artikel 57 van het WIB 1992 een voorwaarde oplegt ten aanzien van de fiscale aftrekbaarheid van bepaalde beroepskosten en dat die bepaling geldt zowel ten aanzien van de personenbelasting als ten aanzien van de vennootschapsbelasting. Echter, enkel met betrekking tot de vennootschapsbelasting geldt dat een afzonderlijke aanslag kan worden gevestigd op grond van de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave. In de personenbelasting bestaat een dergelijke bepaling niet.

De bvba « Bribel » citeert het arrest nr. 72/2004 van 5 mei 2004, waarin het Hof verduidelijkte dat artikel 219 van het WIB 1992 is opgelegd teneinde de administratie ervan te verzekeren dat de belastingplichtigen hun medewerking zouden verlenen aan de mogelijkheid van een belastingheffing ten laste van de genietter van de inkomsten. De bvba « Bribel » is het echter niet eens met de overweging van het Hof in voormeld arrest nr. 72/2004 dat artikel 219 van het WIB 1992 een noodzakelijke maatregel inhoudt om de belastingplichtige te laten meewerken aan een fiscaal controleerbaar geheel. Volgens haar wordt die stelling door het WIB 1992 zelf ontkracht. Zowel vennootschappen als natuurlijke personen zijn onderworpen aan de verplichtingen van artikel 57 van het WIB 1992 en dienen fiches op te stellen om de in dat artikel bedoelde kosten te kunnen aftrekken. Volgens de bvba « Bribel » is het duidelijk dat het doel van artikel 57 van het WIB 1992 erin bestaat de controleerbaarheid van andere belastingplichtigen mogelijk te maken en zij meent dat situatie van de belastingplichtige onder de vennootschapsbelasting en die onder de personenbelasting

dienaangaande identiek is. Zij benadrukt dat de schade die door een belastingplichtige aan de Schatkist wordt toegebracht door artikel 57 van het WIB 1992 niet toe te passen, identiek is wanneer een vennootschap die bepaling niet naleeft als wanneer een natuurlijke persoon dat niet doet. Dit toont volgens haar aan dat de bijzondere finaliteit van artikel 219 van het WIB 1992 losstaat van de verschillen tussen de respectieve stelsels. Het feit dat onder de personenbelasting de sanctie van artikel 219 van het WIB 1992 niet wordt opgelegd, toont volgens haar aan dat die sanctie geen noodzakelijke maatregel is ten aanzien van de inachtneming van artikel 57 van het WIB 1992.

A.1.2. De bvba « Bribel » meent dat vennootschappen en natuurlijke personen in een identieke positie staan ten opzichte van de verplichting tot het opstellen van fiches en samenvattende opgaven, die enkel en alleen is ingevoerd om een controlemechanisme te vormen, en om te vermijden dat genieters van belastbare inkomsten al te gemakkelijk belastingen en socialezekerheidsbijdragen kunnen ontduiken door de verkregen inkomsten niet aan te geven. Om die verplichting doeltreffend te maken, diende de wetgever in een sanctie op die verplichting te voorzien. In de personenbelasting bestaat die louter in de niet-afrekbaarheid van de betrokken kosten die ten onrechte niet op individuele fiches en samenvattende opgaven zijn opgenomen. In de vennootschapsbelasting bestaat de sanctie in de onderwerping aan de aanslag geheime commissielonen, zijnde in de aanslagjaren 1992 en 1993 200 pct. van de ten onrechte niet op individuele fiches en samenvattende opgaven opgenomen kosten. Ze besluit dat het hierbij overduidelijk om een onderscheiden behandeling gaat die discriminerend is. De situatie van vennootschappen en van natuurlijke personen is dezelfde in het licht van het doel van de aanslag geheime commissielonen, die bestaat in het bereiken van de aan de ficheverplichting onderliggende doelstelling, via een sanctie. Tevens heeft de wetgever gewild het verlies aan belastingen ten gevolge van de eventuele ontduiking - mogelijk gemaakt doordat de werkgever heeft nagelaten de vereiste fiches op te stellen - door de verkrijger van de inkomsten te compenseren. De bvba « Bribel » is echter van mening dat het verlies aan belastingen door fraude vanwege de werknemers, mogelijk gemaakt doordat de werk- of opdrachtgever zijn verplichtingen niet naleeft, niet afhankelijk is van de juridische aard van deze laatste. Zij acht het bijgevolg discriminerend dat aan een werk- of opdrachtgever die zich heeft georganiseerd in de vorm van een vennootschap, via een bijzondere aanvullende aanslag een sanctie zou worden opgelegd, terwijl die sanctie niet geldt voor een werk- of opdrachtgever die een natuurlijke persoon is.

A.2.1. De Ministerraad geeft allereerst een uitvoerig overzicht van de wetsgeschiedenis van artikel 219 van het WIB 1992.

De Ministerraad benadrukt allereerst dat het stelsel van de bijzondere afzonderlijke aanslag is opgenomen in het WIB 1992 uitsluitend als een onderdeel van de berekening van de vennootschapsbelasting, van de rechtspersonenbelasting en van de belasting der niet-inwoners en aldus niet van toepassing is in de personenbelasting. Artikel 57 van het WIB 1992 is daarentegen van toepassing zowel in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting en dit ingevolge artikel 183 van het WIB 1992. Via die bepaling heeft de wetgever zich willen verzekeren van de effectieve medewerking van de belastingplichtigen die de in artikel 57 van het WIB 1992 beoogde kosten maken zodat door middel van die bijzondere identificatieplicht kan worden nagegaan of de betalingen bij de verkrijger wel hun geëigend fiscaal aanslagstelsel hebben ondergaan. De wetgever heeft ten aanzien van de schuldenaars van de in artikel 57 van het WIB 1992 vermelde toekenningen de fiscale afrekbaarheid van de kosten aldus afhankelijk gemaakt van het voldoen aan de verplichting tot het overleggen van individuele fiches en samenvattende opgaven. Het niet opmaken van die documenten is een voldoende aanleiding om de aftrek als beroepskosten van de gedane toekenningen te weigeren. In de vennootschapsbelasting is de niet-verantwoording van de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten een voldoende aanleiding om de bijzondere aanslag te vestigen. De Ministerraad wijst in dat verband op de arresten nrs. 28/2003 van 19 februari 2003 en 72/2004 van 5 mei 2004, waarin het Hof oordeelde dat de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting pertinent is ten opzichte van de doelstellingen van de wetgever aangezien hij het mogelijk maakt de fiscale fraude te bestrijden door de praktijken van de geheime commissielonen te ontmoedigen.

A.2.3. De Ministerraad is van oordeel dat de bvba « Bribel » uitgaat van een onterechte gelijkstelling van de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting met de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de personenbelasting, vermits het twee fiscaalrechtelijk en gemeenrechtelijk van elkaar onderscheiden categorieën van personen betreft die elk onderworpen zijn aan een verschillend systeem van inkomstenbelasting met eigen regels en eigen tarieven. Het stelsel van de bijzondere aanslag op niet bewezen lasten en bedragen is daarbij inherent aan de vennootschapsbelasting maar niet aan de personenbelasting.

Om de bekritiseerde onderscheiden behandeling te verklaren dient volgens de Ministerraad rekening te worden gehouden met het onderscheid dat tussen de vennootschapsbelasting en de personenbelasting bestaat

inzake de tarifiering van de aanslagvoeten en met de onderscheiden behandeling op het vlak van de sociale zekerheid tussen rechtspersonen en natuurlijke personen. Met artikel 219 van het WIB 1992 beoogt de wetgever immers de recuperatie van de fiscale en parafiscale inkomsten die de Schatkist normaal verkrijgt ten gevolge van de toekenning van de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde inkomsten maar die ze zou derven doordat de vennootschap die inkomsten niet op de voorgeschreven wijze verantwoordt. Wanneer dergelijke uitgaven door een aan de personenbelasting onderworpen aannemer of beoefenaar van een vrij beroep worden gedaan zonder de in artikel 57 van het WIB 1992 vereiste verantwoording, wordt op die uitgaven geen afzonderlijke aanslag gevestigd maar worden ze als niet aftrekbare kosten verworpen en bij de winsten of baten van de belastingplichtige gevoegd. Zij worden aldus in de personenbelasting tegen de marginale aanslagvoet belast. Vermits de Schatkist in dat geval geen inkomsten derft, bestaat er naar de mening van de Ministerraad ook geen aanleiding om, met het oog op de recuperatie van de belastingen, in de personenbelasting een bijzonder aanslagstelsel inzake niet bewezen lasten en bedragen in te voeren.

Anders is het in de vennootschapsbelasting, waar artikel 219 van het WIB 1992 de normale belastingheffing waarborgt wanneer die wegens de specifieke aard en tarieven van de vennootschapsbelasting in het gedrang komt. De Ministerraad legt daarbij uit dat tot en met aanslagjaar 1989 de geheime commissielonen alsmede de bijzondere aanslag zelf verworpen uitgaven vormden en vennootschapsbelasting ondergingen zodat die belasting diende te worden afgetrokken van de bijzondere aanslag. Bij wet van 7 december 1988 werd de fiscale regeling van de geheime commissielonen gewijzigd. De Ministerraad leidt uit de parlementaire voorbereiding van die wet af dat de wetgever « zich niet heeft willen beperken tot de belasting alleen die wordt ontgaan doch ook rekening heeft willen houden met de patronale en persoonlijke socialezekerheidsbijdragen die bij de toekenning van geheime commissielonen niet worden betaald ». De Ministerraad benadrukt dat de bijzondere aanslag dus niet louter een bestraffend karakter heeft; ze beoogt ook de compensatie van de fiscale en parafiscale inkomsten die de Staat dreigt te derven. In de fiscale hervorming vanaf het aanslagjaar 1990 is de bijzondere aanslag verschuldigd tegen het tarief van 200 pct. op het nettobedrag van de betaalde commissielonen en wordt de dubbele belasting vermeden door zowel de beoogde commissielonen als de bijzondere aanslag te rangschikken onder de aftrekbare bedrijfsuitgaven, zodat zij niet meer de vennootschapsbelasting ondergaan. Vanaf het aanslagjaar 1995 is het tarief van de bijzondere aanslag op 300 pct. gebracht, waarbij rekening wordt gehouden met de niet ontvangen sociale bijdragen en met het feit dat zowel de niet bewezen lasten en bedragen zelf als de bijzondere aanslag erop als aftrekbare beroepskosten in de vennootschapsbelasting in mindering worden gebracht. De Ministerraad acht een dergelijke berekening van de bijzondere aanslag niet buitensporig ten aanzien van de rechten die aan de Schatkist worden onthouden.

De Ministerraad is van mening dat de gestelde prejudiciële vraag uitgaat van een onjuiste premisse. De essentiële reden waarom de bijzondere aanslag werd ingevoerd in de vennootschapsbelasting bestaat volgens de Ministerraad juist erin dat « in het licht van de doelstelling die bestaat in het vermijden en compenseren van het verlies aan belastingen ingevolge de (eventuele) ontduiking door de verkrijger van de inkomsten » de situatie van de werkgever die een vennootschap is, dermate verschillend is van de situatie van de werkgever die een natuurlijke persoon is, dat de ontstentenis van de mogelijkheid tot toepassing van de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting zou resulteren in een ongelijke behandeling tussen beiden. Omdat de fiscale en parafiscale heffingen bij de verkrijger van de in artikel 57 van het WIB 1992 vermelde toekenningen niet verschillend zijn naarmate de inkomsten worden toegekend door een werkgever die een vennootschap is, dan wel door een werkgever die een natuurlijke persoon is, zouden de gevolgen voor de Schatkist volgens de Ministerraad veel zwaarder doorwegen indien de niet verantwoorde bedragen toegekend door een vennootschap enkel maar zouden leiden tot een loutere verwerping ervan als beroepskosten. De Ministerraad besluit dat in het licht van de doelstelling van de wetgever om, in geval van ontduiking door de verkrijger van de inkomsten, het verlies aan belasting dat hiervan het gevolg is te compenseren, het noodzakelijk was om in de vennootschapsbelasting de maatregel van artikel 219 van het WIB 1992 in te voeren. Doordat in de vennootschapsbelasting de gevolgen van de bijzondere aanslag worden verzacht vermits het verschuldigde bedrag ervan aftrekbaar is als beroepskosten, heeft de wetgever volgens de Ministerraad voldaan aan de vereiste dat er een redelijk verband van evenredigheid moet bestaan tussen het aangewende middel en het beoogde doel.

De Ministerraad merkt tot slot op dat het feit dat het stelsel van de bijzondere afzonderlijke aanslag werd versoepeld vanaf het aanslagjaar 2003 geenszins afbreuk doet aan het niet-discriminerend karakter van het stelsel van de bijzondere aanslag zoals dat voordien van toepassing was. De voormelde versoepeling houdt overigens volgens de Ministerraad het bewijs in van het feit dat het stelsel van de bijzondere aanslag is ingevoerd met het oogmerk het verlies van de belasting te compenseren die het gevolg is van de ontduiking door de verkrijgers van de inkomsten.

A.2.4. In zijn memorie van antwoord herhaalt de Ministerraad dat één van de elementaire verschillen tussen de vennootschapsbelasting en de personenbelasting ligt in de tarifiering van de aanslagvoet. Daarnaast verschillen rechtspersonen en natuurlijke personen ook op het vlak van de sociale zekerheid. De onderscheiden fiscale behandeling die werkgevers die vennootschappen zijn en werkgevers die natuurlijke personen zijn, ondergaan wanneer zij de in artikel 57 van het WIB 1992 vermelde verplichting niet naleven, wordt volgens de Ministerraad redelijk verantwoord door de doelstelling van de wetgever om de fiscale en parafiscale inkomsten die vanwege het gebrek aan verantwoording verloren zouden gaan voor de Schatkist, op evenredige wijze te compenseren.

De Ministerraad is het niet eens met de redenering van de bvba « Bribel » dat, omdat de door middel van fiches en opgaven te verantwoorden inkomsten bij de genietter niet aan andere regels inzake belastingen en socialezekerheidsbijdragen worden onderworpen naargelang zij worden uitgekeerd door een werkgever die een vennootschap is dan wel door een werkgever die een natuurlijke persoon is, eenzelfde sanctie zou moeten worden opgelegd aan degenen die die inkomsten uitkeren, ongeacht hun juridische aard. Naar de mening van de Ministerraad is het integendeel juist om die reden dat de onmogelijkheid tot het vestigen van een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting voor de Schatkist een veel grotere derving aan inkomsten tot gevolg zou hebben dan wanneer in de personenbelasting dergelijke kosten wegens niet-verantwoording ervan zouden worden verworpen als beroepskosten. De Ministerraad benadrukt ten slotte dat met de invoering van artikel 219 van het WIB 1992 de wetgever niet alleen een sanctie wilde opleggen maar ook de inkomsten wenste te compenseren die de Schatkist dreigt te derven wanneer vennootschappen toekenningen verrichten die niet worden verantwoord op de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde wijze. De Ministerraad stelt dat de verplichting van artikel 57 van het WIB 1992 wel degelijk op dezelfde wijze geldt voor vennootschappen als voor natuurlijke personen maar dat ten aanzien van de gevolgen de wetgever zich verplicht zag in de vennootschapsbelasting de maatregel van artikel 219 van het WIB 1992 in te voeren.

A.2.5. In haar memorie van antwoord stelt de bvba « Bribel » vast dat de partijen het eens zijn over de uitgangspunten van de discussie, namelijk dat artikel 57 van het WIB 1992 geldt voor zowel natuurlijke personen onderworpen aan de personenbelasting als voor rechtspersonen onderworpen aan de vennootschapsbelasting; dat artikel 219 van het WIB 1992 een sanctie inhoudt op de naleving van de verplichting bepaald in artikel 57 van het WIB 1992; dat de schade ten gevolge van een inbreuk op artikel 57 van het WIB 1992 identiek is wanneer ze wordt veroorzaakt door een uitkering door een natuurlijke persoon dan wel door een rechtspersoon.

De bvba « Bribel » is het evenwel niet eens met de stelling van de Ministerraad dat de verschillen op het vlak van het belastingtarief tussen vennootschappen en natuurlijke personen zouden rechtvaardigen dat vennootschappen ten aanzien van de bestreden maatregel verschillend worden behandeld. Zij is het evenmin eens met het voorbeeld aangehaald door de Ministerraad inzake de niet-verantwoorde kosten in de personenbelasting. Zij stelt dat ook in de vennootschapsbelasting kosten als verworpen uitgaven kunnen worden behandeld waardoor die aan het normale tarief in de vennootschapsbelasting worden onderworpen en dat de aanslag in de personenbelasting ook kan resulteren in een verlies voor de Schatkist omdat het tarief in de personenbelasting een progressief tarief is. Zij leidt hieruit af dat de argumentatie van de Ministerraad als zou een ontradende maatregel als vervat in artikel 219 van het WIB 1992 overbodig zijn in de personenbelasting niet correct is. In bepaalde gevallen is het volgens haar mogelijk dat een belastingplichtige die een natuurlijke persoon is, die een niet door een fiche verantwoord bedrag uitbetaalt, een grotere schade zou berokkenen aan de Schatkist dan wanneer dit gebeurt door een belastingplichtige die een rechtspersoon is.

- B -

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting op de zogenaamde « geheime commissielonen ». De in het geding zijnde bepaling is artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) zoals die bepaling van toepassing was voor de aanslagjaren 1993 en 1994. Die bepaling luidt :

« Een bijzondere afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten, vermeld in artikel 57, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.

Die aanslag is gelijk aan 200 % van die kosten ».

De voormelde bepaling verwijst voor haar materieel toepassingsgebied naar artikel 57 van het WIB 1992. Wanneer een vennootschap de sommen bedoeld in die bepaling (dat wil zeggen de commissies, makelaarslonen, erelonen en voordelen van alle aard die zijn betaald aan de verkrijgers voor wie die sommen beroepsinkomsten zijn, of nog de bezoldigingen en pensioenen betaald aan personeelsleden of gewezen personeelsleden, alsmede aan bestuurders en zaakvoerders) niet binnen de opgelegde termijn verantwoordt met de door de wet voorgeschreven individuele fiches en samenvattende opgaven, waarbij de volledige identiteit van de begunstigde wordt bekendgemaakt, is zij een bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting verschuldigd.

B.2. Het belastingstelsel dat geldt voor geheime commissielonen, is het resultaat van meerdere opeenvolgende wetswijzigingen. De parlementaire voorbereiding van die verschillende aanpassingen toont aan dat de wetgever bepaalde vormen van misbruik heeft willen bestrijden. Hij heeft dan ook een « correlatie [gelegd] tussen, eensdeels, de aftrekbaarheid van de bedragen in hoofde van diegene die ze betaalt en, anderdeels, de belastbaarheid van die bedragen ten name van de verkrijgers ».

Daarom heeft hij, bij wet van 25 juni 1973, de bijzondere aanslag vastgesteld « ter compensatie van het verlies van de belasting die niet van de verkrijgers kan worden gevorderd » en hij heeft het bedrag van de bijzondere aanslag die door vennootschappen verschuldigd is « berekend volgens een formule die zodanig is opgevat dat de totale belasting (vennootschapsbelasting plus bijzondere aanslag) 65 % van de bedoelde belastingen bedraagt, wat ongeveer met het marginale tarief van de personenbelasting overeenstemt [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/7, pp. 38-39).

Bij de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 heeft de wetgever de vaste termijn ingevoerd waarbinnen de individuele fiches en de samenvattende opgave aan de administratie moeten worden toegezonden. Tevens werd het tarief van de aanslag gebracht op « het verschil tussen de zevenenzestig en half honderdsten van het

drievoudige van die lasten of bedragen enerzijds en het gedeelte van de overeenkomstig de artikelen 126 tot 128 en 130 berekende vennootschapsbelasting dat verhoudingsgewijs op het drievoudige van die lasten of bedragen betrekking heeft anderzijds ». De wetgever stelde dat het de bedoeling was de aanslag op een zodanig niveau te brengen dat geen enkele vennootschap belang erbij heeft dergelijke bedragen niet meer te rechtvaardigen volgens de wettelijke vormvereisten (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/47, pp. 64-66).

Bij de wet van 7 december 1988 werd, « met het oog op een vereenvoudigde berekening », de vroegere berekeningswijze vervangen door een aparte bijzondere aanslag tegen het tarief van 200 pct. (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-1, p. 26), terwijl zowel de niet-verantwoorde kosten als de afzonderlijke aanslag zelf aftrekbaar werden als beroepskosten. De verhoging van het tarief werd gemotiveerd als « het resultaat van de beslissing van de Regering om zich niet te beperken tot de belasting alleen, doch om de patronale en persoonlijke sociale zekerheidsbijdragen, die niet worden geheven door de toekenning van geheime commissielonen, op te nemen in de aanslag » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-2, p. 131).

Bij de wet van 30 maart 1994 werd het tarief van de afzonderlijke aanslag verhoogd van 200 pct. naar 300 pct., met als doel de fraude te ontraden (*Parl. St.*, Kamer, 1993-1994, nr. 1290/6, pp. 45-46 en p. 86). Bij de wet van 4 mei 1999 is het toepassingsgebied van de aanslag geheime commissielonen uitgebreid tot de verdoken meerwinsten. Bij de wet van 27 november 2002 is, met ingang van het aanslagjaar 2003, artikel 219 aangevuld met een vierde lid dat stelt dat de aanslag op de geheime commissielonen niet wordt toegepast wanneer de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten is begrepen in een door de genierter overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte.

B.3. Uit de prejudiciële vraag kan worden afgeleid dat de verwijzende rechter van het Hof beoogt te vernemen of de in het geding zijnde bepaling - voor de aanslagjaren 1993 en 1994 - een discriminatie instelt tussen belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen (« de werk- of opdrachtgevers/natuurlijke personen ») en diegenen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen (« de werk- of opdrachtgevers/vennootschappen ») aangezien enkel de laatstgenoemden de in het geding zijnde aanslag verschuldigd zijn.



B.4.1. Aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting liggen verschillende beginselen ten grondslag. 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. Anders dan in de personenbelasting, worden de niet verantwoorde kosten en lasten - en, bij wege van gelijkgeschakeling, de verdoken meerwinsten -, wanneer zij aan de in het geding zijnde aanslag onderworpen zijn, als aftrekbare beroepskosten beschouwd (WIB 1992, artikel 197) en de afzonderlijke aanslag is op dezelfde wijze aftrekbaar van de belastbare grondslag (artikelen 197, 198, eerste lid, 1<sup>o</sup>, en 463*bis*, § 1, derde lid, van het WIB 1992).

B.4.2. Ook al is het juist, zoals gesteld in de prejudiciële vraag, dat de verplichtingen voortvloeiend uit artikel 57 van het WIB 1992 op dezelfde wijze gelden voor diegenen die aan de personenbelasting zijn onderworpen en diegenen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, toch dient het Hof rekening te houden, niet alleen met het fundamentele onderscheid vermeld in B.4.1, maar ook met de bijzondere doelstelling van de wetgever zoals die, zeker sinds de wet van 7 december 1988, uit de wetshistoriek van het belastingstelsel inzake geheime commissielonen naar voren komt. Meer bepaald blijkt dat de bijzondere aanslag op de geheime commissielonen niet alleen een ontradend karakter heeft, maar ook het verlies voor de Schatkist voortvloeiend uit de ontduiking van de personenbelasting en van de socialezekerheidsbijdragen wil compenseren.

Het bekritiseerde verschil in behandeling kan bijgevolg worden verantwoord door het gewettigde streven van de wetgever om streng op te treden in die sectoren waar de risico's op misbruiken het grootst zijn en het verlies voor de Schatkist het zwaarst doorweegt.

B.5. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1993 en 1994, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 11 januari 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts