

Rolnummer 4818
Arrest nr. 132/2010 van 25 november 2010

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*   \*

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

Bij vonnis van 14 oktober 2009 in zake de nv « *Entreprise de Montage du Centre* » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 30 november 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 219 van het WIB 1992, zoals het voor het aanslagjaar 1994 van toepassing was, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het in geen enkele mogelijkheid voorziet om te ontsnappen aan de betaling van de afzonderlijke aanslag wanneer het gaat om kosten die zijn toegekend als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever, terwijl de aanslag voor de andere in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten niet verschuldigd is indien de belastingplichtige aantoont dat die kosten zijn begrepen in een door de genierter overeenkomstig artikel 305 van het WIB 1992 ingediende aangifte ? Is de sanctie van artikel 219 van het WIB 1992 niet onevenredig in zoverre het doel van de wet erin bestaat te vermijden dat bezoldigingen niet worden belast terwijl de vergoedingen die de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever zijn, krachtens artikel 31 van het WIB 1992 net niet belastbaar zijn ten aanzien van de genierter ervan ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « *Entreprise de Montage du Centre* », waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 6041 Charleroi, chaussée de Courcelles 303;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 7 oktober 2010 :

- zijn verschenen :

. Mr. R. Forestini en Mr. J.-F. Libert, advocaten bij de balie te Brussel, voor de nv « *Entreprise de Montage du Centre* »;

. Mr. S. Titi, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. C. Taquin, advocaat bij de balie te Bergen, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Spreutels en E. De Groot verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Gedurende het jaar 2003 betaalt de naamloze vennootschap « *Entreprise de Montage du Centre* » vaste vergoedingen aan een van haar werknemers, die zij, in haar aangifte in de vennootschapsbelasting met

betrekking tot het aanslagjaar 2004, voorstelt als terugbetalingen van kosten die door die werknemer zijn gemaakt wegens verplaatsingen voor rekening van zijn werkgever.

De Administratie der directe belastingen is van oordeel dat die vergoedingen in werkelijkheid bezoldigingen in de zin van de artikelen 30, 1<sup>o</sup>, en 57, 2<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vormen. Aangezien zij bovendien vaststelt dat die bezoldigingen in geen enkele individuele fiche of samenvattende opgave in de zin van artikel 57 van dat Wetboek worden vermeld, meent zij dat de vennootschap de in artikel 219 van hetzelfde Wetboek bedoelde afzonderlijke aanslag van 300 pct. dus verschuldigd is.

Bij een bezwaarschrift van 8 augustus 2006 betwist de nv « Entreprise de Montage du Centre » de op haar naam ingekohierde aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2004, in zoverre de voormelde afzonderlijke aanslag daarin is opgenomen. Op 17 juni 2008 verwerpt de gewestelijke directeur der directe belastingen te Charleroi dat bezwaarschrift echter.

De Rechtbank van eerste aanleg te Bergen, waarbij een beroep tegen die beslissing is ingesteld, merkt eerst op dat de Staat niet aantoont dat de vaste vergoedingen geen terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever vormen. Zij leidt daaruit af dat zij niet als bezoldigingen van de werknemer kunnen worden beschouwd. Zij meent evenwel dat de vennootschap, aangezien die vergoedingen niet worden verantwoord door het overleggen van een individuele fiche of een samenvattende opgave in de zin van artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en aangezien zij door de werknemer niet zijn aangegeven in zijn aangifte in de personenbelasting met betrekking tot het aanslagjaar 2004, daadwerkelijk een afzonderlijke aanslag gelijk aan 300 pct. van het bedrag van die vergoedingen verschuldigd is, met toepassing van artikel 219 van dat Wetboek.

De Rechtbank merkt vervolgens op dat de belastingplichtige die zijn met bezoldigingen overeenstemmende kosten niet verantwoordt door het overleggen van een individuele fiche of een samenvattende opgave in de zin van artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, kan worden vrijgesteld van het betalen van een afzonderlijke aanslag van 300 pct., indien hij aantoont dat het bedrag van die kosten door de genietter van die bezoldigingen in zijn belastingaangifte is vermeld. Zij beslist bijgevolg om, op verzoek van de nv « Entreprise de Montage du Centre », aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag*

A.1. De Ministerraad is in hoofdorde van mening dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is.

Hij merkt in de eerste plaats op dat die vraag betrekking heeft op een verschil in behandeling tussen twee categorieën van kosten, terwijl het onderzoek van de bestaanbaarheid van een wetsbepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet uitgaat van een vergelijking tussen twee categorieën van personen. Hij haalt in dat verband het arrest nr. 27/2008 van het Hof van 28 februari 2008 aan.

De Ministerraad merkt vervolgens op dat de vergelijking, indien de prejudiciële vraag betrekking heeft op een verschil in behandeling tussen, enerzijds, de personen die vaste vergoedingen uitkeren als terugbetaling van werkelijke eigen kosten en, anderzijds, de personen die andere in artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde kosten maken, irrelevant is, aangezien de categorieën worden beschreven onder verwijzing naar kosten van een totaal verschillende aard, en niet onder verwijzing naar de situatie van die personen. Hij verduidelijkt dat de omstandigheid dat verschillende categorieën van kosten in een zelfde artikel worden vermeld, niet betekent dat zij soortgelijk zijn. Hij beklemtoont dat de voormelde vergoedingen, behalve in geval van fraude die het vergoedende karakter ervan doet verdwijnen, in beginsel niet belastbaar zijn ten aanzien van de genietter ervan, terwijl de andere voormelde kosten voor die laatste belastbare inkomsten vormen. De Ministerraad merkt ook op dat die vergoedingen, wegens die verschillende aard, nooit los van de in artikel 57, 2<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde kosten voorkomen.

A.2. De naamloze vennootschap « Entreprise de Montage du Centre » antwoordt dat de prejudiciële vraag ontvankelijk is.

Zij voert aan dat die vraag betrekking heeft op het verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen die kosten zoals bedoeld in artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 maken : enerzijds, diegenen die vaste vergoedingen uitkeren als terugbetaling van werkelijke kosten die hun eigen zijn en, anderzijds, diegenen die andere in die wetsbepaling bedoelde kosten maken. De eiseres voor de verwijzende rechter is van oordeel dat die twee vergelijkbare categorieën van personen niet op identieke wijze worden behandeld, met betrekking tot de mogelijkheid, bedoeld in artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, om aan de betaling van de afzonderlijke aanslag te ontsnappen.

*Ten aanzien van de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet*

A.3.1. De nv « Entreprise de Montage du Centre » is van oordeel dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

A.3.2. De nv « Entreprise de Montage du Centre » merkt op dat de invoering van de afzonderlijke aanslag beantwoordt aan een economische logica die de correcte inning van de door de belastingplichtige verschuldigde belasting beoogt. Zij is van mening dat een aanslag met betrekking tot bedragen die zijn uitbetaald aan een niet in fiches geïdentificeerde genietter, wordt verantwoord door de noodzaak om deze te identificeren teneinde een belasting op die bedragen te innen. De eiseres voor de verwijzende rechter haalt in dat verband een arrest van het Hof van Cassatie van 12 september 2003 aan waarin de *ratio legis* van artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in herinnering is gebracht. Zij is van mening dat de van haar gevorderde afzonderlijke aanslag, in die context, niet is verantwoord aangezien de vergoedingen die zij aan haar werknemer heeft toegekend, niet belastbaar zijn.

Zij verduidelijkt dat de te dezen in het geding zijnde bepaling artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en niet artikel 57 van dat Wetboek is.

De nv « Entreprise de Montage du Centre » voert vervolgens aan dat bij de in het geding zijnde bepaling een discriminerend verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen twee categorieën van werkgevers van wie de personeelsleden kosten zoals bedoeld in artikel 57 van hetzelfde Wetboek genieten : enerzijds, diegenen van wie de personeelsleden bezoldigingen in hun aangifte in de personenbelasting hebben vermeld en, anderzijds, diegenen van wie de personeelsleden geen dergelijke aangifte hebben gedaan wegens het feit dat zij vergoedingen zoals bedoeld in artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 hebben ontvangen, die niet belastbaar zijn. Zij merkt op dat, wanneer de genoemde kosten niet worden verantwoord door het overleggen van individuele fiches en van een samenvattende opgave, enkel de werkgevers van de eerste categorie de in artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vervatte regel kunnen genieten, aangezien het voor de werkgevers van de andere categorie wettelijk onmogelijk is om aan te tonen dat de genietter van de uitgekeerde vergoedingen ze heeft aangegeven.

De nv « Entreprise de Montage du Centre » leidt bovendien uit de motieven van het arrest nr. 44/2000 van het Hof van 6 april 2000 af dat de afzonderlijke aanslag in strijd is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer het ontbreken van individuele fiches of aan een samenvattende opgave, bedoeld in artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de correcte inning van de belasting die verschuldigd is door de personeelsleden die bezoldigingen genieten die niet door dergelijke documenten zijn verantwoord, niet heeft verhinderd.

A.3.3. De nv « Entreprise de Montage du Centre » beweert eveneens dat artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt in zoverre het geen verschil in behandeling creëert tussen de belastingplichtigen die hun belastbare grondslag verlagen door stortingen aan derden wier identiteit de administratie onbekend is en de « belastingplichtigen van wie het verzuim de administratie niet heeft verhinderd over te gaan tot het belasten van de verkrijgers » van dergelijke stortingen, « laat staan wanneer de vergoedingen geen belastbare inkomsten ten aanzien van de verkrijgers vormen ».

Zij voert aan dat de in artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde sanctie, rekening houdend met het nagestreefde doel - dat erin bestaat te verhinderen dat bezoldigingen niet worden

belast -, onevenredig is wanneer zij betrekking heeft op vergoedingen als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever, aangezien die met toepassing van artikel 31 van hetzelfde Wetboek niet belastbaar zijn ten aanzien van de genietter ervan.

A.4.1. De Ministerraad is, in ondergeschikte orde, van mening dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

A.4.2. Hij merkt in de eerste plaats op dat in artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geen enkel onderscheid wordt gemaakt tussen de belastingplichtigen die de in artikel 57 van hetzelfde Wetboek bedoelde kosten maken.

Hij erkent evenwel dat er, in de feiten, een verschil in behandeling bestaat tussen de belastingplichtigen die kosten zoals bedoeld in artikel 57, 1° en 2°, maken en zij die de in artikel 57, 3°, bedoelde kosten maken, aangezien de genietter van die laatste kosten de betrokken vergoedingen niet in zijn belastingaangifte moet aangeven. De Ministerraad leidt daaruit af dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op een feitelijk verschil in behandeling.

A.4.3.1. De Ministerraad, die het arrest nr. 72/2004 van het Hof van 5 mei 2004 aanhaalt, beklemtoont dat de invoering van de afzonderlijke aanslag bij artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ertoe strekte om de belastingplichtigen die de in artikel 57 van hetzelfde Wetboek bedoelde kosten maken, ervan af te brengen die kosten te onttrekken aan de controle van de belastingadministratie, door de identiteit van de genietters van die kosten niet op te geven.

Hij merkt evenwel op dat de draagwijdte en het doel van de controle van de administratie met betrekking tot de in artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde kosten verschillen van die van de controle die zij wenst uit te voeren ten aanzien van de in artikel 57, 1° en 2°, van dat Wetboek bedoelde kosten. In dat laatste geval gaat het erom na te gaan of de genietters van die kosten wel degelijk de inkomsten daaruit hebben aangegeven. De Ministerraad zet daarentegen uiteen dat de administratie door het overleggen van individuele fiches en van een samenvattende opgave met betrekking tot de in artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde kosten wordt ingelicht over het bestaan van de betrokken vaste vergoedingen en over de identiteit van de genietters ervan. De Ministerraad, die in dat verband verwijst naar de parlementaire voorbereiding van artikel 13 van de wet van 8 augustus 1980 « betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 » - waarbij de verplichting tot overlegging van individuele fiches en van een samenvattende opgave is uitgebreid tot de in artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde kosten - en naar een arrest van het Hof van Cassatie van 23 januari 1987, merkt op dat de administratie, zonder die inlichtingen, in voorkomend geval niet kan aantonen dat die vergoedingen belastbare bezoldigingen verbergen die de genietter had moeten aangeven. Hij beklemtoont vervolgens dat die inlichtingen het de administratie mogelijk maken na te gaan of de genietter van de vaste vergoedingen de verantwoordingsstukken met betrekking tot de kosten in kwestie niet heeft gebruikt om aanspraak te maken op de aftrek van die kosten als beroepskosten, terwijl zijn werkgever de door die kosten verantwoorde vaste vergoedingen eveneens als beroepskosten aftrok. De Ministerraad verduidelijkt dat artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 enkel betrekking heeft op de vaste vergoedingen, waarbij de terugbetalingen van kosten op grond van verantwoordingsstukken dus zijn uitgesloten. Hij leidt daaruit af dat de verplichting tot overlegging van individuele fiches en van een samenvattende opgave zich beperkt tot de situaties waarin het risico van fraude het meest waarschijnlijk is.

A.4.3.2. De Ministerraad, die de parlementaire voorbereiding van artikel 2 van de wet van 27 november 2002 « tot wijziging van artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » aanhaalt, zet uiteen dat het aannemen van artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ertoe strekt om het de belastingplichtige mogelijk te maken aan de afzonderlijke aanslag te ontsnappen indien en alleen indien de administratie in kennis is gesteld van de inlichtingen waardoor zij haar controle kan uitvoeren, namelijk het bestaan van de betrokken kosten en de identiteit van de genietters ervan.

De Ministerraad, die opmerkt dat, vermits de genietter van de in artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde kosten ze niet moet aangeven, de administratie enkel kan worden ingelicht over het bestaan ervan via de individuele fiches en de samenvattende opgave die door de schuldenaar van de betrokken vergoedingen worden opgesteld en bezorgd, is van mening dat het verantwoord is om het die laatste niet mogelijk te maken aan de afzonderlijke aanslag te ontsnappen indien hij die fiches en die opgave niet overlegt. Hij brengt het arrest nr. 28/2003 van het Hof van 19 februari 2003 ter sprake en beklemtoont in dat verband dat de erg waarschijnlijke misbruiken die de in het geding zijnde bepaling beoogt tegen te gaan, ernstig

afbreuk kunnen doen aan de belangen van de Schatkist en dat de afzonderlijke aanslag zijn ontradende karakter met betrekking tot de voormelde vergoedingen moet behouden.

De Ministerraad zet eveneens uiteen dat de nv « Entreprise de Montage du Centre » een verkeerde lezing van het arrest nr. 44/2000 maakt.

A.4.4. De Ministerraad repliceert ten slotte dat de nv « Entreprise de Montage du Centre » aan het Hof een prejudiciële vraag probeert voor te leggen die niet in de verwijzingsbeslissing (A.3.3) aan het Hof is gesteld, hetgeen zij niet mag doen. Hij is bovendien van mening dat in het arrest nr. 72/2004 reeds een antwoord wordt gegeven op die « nieuwe vraag ».

- B -

B.1.1. Artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het op het aanslagjaar 2004 van toepassing was, ingevolge de wijzigingen ervan bij artikel 15 van de wet van 30 maart 1994 « tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit », bij artikel 21 van de wet van 4 mei 1999 « houdende diverse fiscale bepalingen » en bij artikel 2 van de wet van 27 november 2002 « tot wijziging van artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 », bepaalde :

« Een 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 300 pct. van die kosten.

[...]

Deze aanslag is niet van toepassing indien de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, begrepen is in een door de genieter overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte ».

Die bepaling vormt, samen met artikel 219*bis* van hetzelfde Wetboek, afdeling II (« Afzonderlijke aanslagen ») van hoofdstuk III (« Berekening van de belasting ») van titel III (« Vennootschapsbelasting ») van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

B.1.2. Artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het op het aanslagjaar 2004 van toepassing was, ingevolge de wijziging ervan bij artikel 21 van de programmawet (I) van 24 december 2002, bepaalde :

« 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 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 ».

B.1.3. Artikel 305 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het op het aanslagjaar 2004 van toepassing was, bepaalde :

« Belastingplichtigen die aan de personenbelasting, aan de vennootschapsbelasting of aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, zomede belastingplichtigen die ingevolge de artikelen 232 tot 234, aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, zijn gehouden ieder jaar aan de administratie der directe belastingen een aangifte over te leggen in de vormen en binnen de termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311.

Indien de belastingplichtige overleden of wettelijk onbekwaam is, rust de verplichting tot aangifte in het eerste geval op de erfgenamen, algemene legatarissen of begiftigden, in het tweede geval op de wettelijke vertegenwoordiger.

Bij ontbonden vennootschappen rust de verplichting op de vereffenaars.

Belastingplichtigen die niet kunnen lezen, noch ondertekenen, mogen hun aangifte laten invullen door de personeelsleden van de dienst waar zij moeten worden ingeleverd, mits zij de vereiste inlichtingen verstrekken. In dat geval wordt van deze omstandigheid melding gemaakt in de aangifte en wordt deze ondertekend door het personeelslid die ze in ontvangst neemt.

De aangiften mogen ook worden overgelegd door een lasthebber, die alsdan van de algemene lastgeving krachtens welke hij optreedt moet doen blijken ».

B.2. Uit de feiten van de aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak, de motieven van zijn verwijzingsbeslissing en de bewoordingen van de prejudiciële vraag blijkt dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, van artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in zoverre het een verschil in behandeling zou invoeren tussen

twee categorieën van vennootschappen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen en die, voor het aanslagjaar 2004, kosten die zijn gemaakt voor een werknemer die een lid van hun personeel is en die aan de personenbelasting is onderworpen, niet verantwoord door het overleggen van een individuele fiche en een samenvattende opgave, bedoeld in artikel 57 van hetzelfde Wetboek : enerzijds, die welke een in die laatste bepaling bedoelde bezoldiging niet verantwoord en, anderzijds, die welke vaste vergoedingen als terugbetaling van werkelijke kosten eigen aan de werkgever, zoals bedoeld in dezelfde bepaling, niet verantwoord.

B.3.1. De in het geding zijnde bepaling maakt het die beide categorieën van vennootschappen mogelijk te ontsnappen aan de inkohiering van de bij artikel 219, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevoerde afzonderlijke aanslag, voor zover zij aantonen dat het bedrag van de niet-verantwoorde kosten is begrepen in de aangifte in de personenbelasting die hun werknemer in beginsel aan de Administratie der directe belastingen moet overleggen, ter uitvoering van artikel 305 van hetzelfde Wetboek.

B.3.2. Rijksinwoners zijn aan de personenbelasting onderworpen op grond van alle in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde belastbare inkomsten (artikel 5 van dat Wetboek). Tot die inkomsten behoren de beroepsinkomsten (artikelen 6 en 23, § 1, 4°, van hetzelfde Wetboek) die onder meer de « bezoldigingen van werknemers » (artikel 30, eerste lid, 1°) omvatten.

Zoals het op het aanslagjaar 2004 van toepassing was, bepaalde artikel 31, eerste en tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 :

« Bezoldigingen van werknemers zijn alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever.

Daartoe behoren inzonderheid :

1° 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;

[...]

5° bezoldigingen die door een werknemer zijn verkregen, zelfs indien ze zijn betaald of toegekend aan zijn rechtverkrijgenden.



[...] ».

Uit het voorgaande blijkt dat de in artikel 57, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde bezoldiging een belastbaar inkomen is dat in de jaarlijkse aangifte in de personenbelasting moet worden vermeld, terwijl de in artikel 57, 3°, van dat Wetboek bedoelde vergoedingen geen deel uitmaken van het belastbaar inkomen in de personenbelasting, zodat de genietter ervan ze niet in die aangifte moet vermelden.

B.3.3. De vennootschap die, voor het aanslagjaar 2004, aan haar werknemer toegekende vaste vergoedingen als terugbetaling van werkelijke kosten eigen aan de werkgever niet verantwoordt door het overleggen van een individuele fiche en een samenvattende opgave, bedoeld in artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, is dus niet in de mogelijkheid om aan te tonen dat het bedrag van die vergoedingen is begrepen in de aangifte in de personenbelasting van de werknemer die die vergoedingen heeft ontvangen.

In tegenstelling tot de vennootschap die tot de eerste in B.2 beschreven categorie behoort, kan zij dus niet ontsnappen aan de inkohiering van de afzonderlijke aanslag, met toepassing van de in het geding zijnde bepaling.

B.4. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet is een bijzondere toepassing, in fiscale aangelegenheden, van die regel.

B.5.1. Het voormelde artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 neemt, in essentie, artikel 47, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 over, zoals het bij artikel 13 van de wet van 8 augustus 1980 « betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 » was vervangen.

Die bepaling strekt ertoe « pogingen tot belastingontwijking en -ontduiking te vrijdelen » (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/47, p. 18). De individuele fiches en de samenvattende opgaven waarvan het opstellen bij die bepaling wordt vereist, moeten de identificatie van de genietters van de daarin bedoelde kosten mogelijk maken, opdat de Administratie der directe belastingen zich ervan kan vergewissen dat die kosten ten aanzien van de genietters ervan zijn of zullen worden belast (*ibid.*, nr. 323/1, pp. 5 en 6; *ibid.*, nr. 323/47, pp. 16, 18 en 19; *Parl. St.*, Senaat, 1979-1980, nr. 483/9, p. 34). Tijdens de parlementaire voorbereiding van artikel 2 van de wet van 27 november 2002 - waarbij de in het geding zijnde bepaling aan artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is toegevoegd - is in herinnering gebracht dat het opstellen van die individuele fiches en van die samenvattende opgaven een « controlemiddel » voor de administratie vormt (*Parl. St.*, Senaat, 2001-2002, nr. 468/5, p. 4).

De in artikel 57, 3<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde vaste vergoedingen zijn vergoedingen die de werkgever aan zijn personeelslid betaalt zonder dat die het bewijs van de gemaakte kosten aan de eerstgenoemde moet voorleggen (*Parl. St.*, Senaat, 1979-1980, nr. 483/9, pp. 32 en 33).

B.5.2. In artikel 219, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt de regel uitgedrukt die vroeger in artikel 33, § 1, eerste lid, van de wet van 7 december 1988 « houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen » was opgenomen, dat op zijn beurt artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 vervangt (*Parl. St.*, Senaat, 1988, nr. 440/1, pp. 25 tot 27).

De invoering van de in die laatste bepaling bedoelde aanslag strekte ertoe de maker van de in artikel 47, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 opgesomde kosten ervan af te brengen om de individuele fiches en de samenvattende opgave, die het de Administratie der directe belastingen mogelijk maken zich te vergewissen van het belasten van die kosten, niet op te stellen (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/1, p. 6; *Parl. St.*,

Senaat, 1979-1980, nr. 483/9, p. 50; *Parl. St.*, Senaat, 1988, nr. 440/1, p. 26). Tijdens de parlementaire voorbereiding van artikel 15 van de wet van 30 maart 1994 « tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit » - waarbij het tarief van die aanslag is verhoogd - is in herinnering gebracht dat die aanslag ertoe strekt fraude te ontraden (*Parl. St.*, Kamer, 1993-1994, nr. 1290/6, p. 86).

B.5.3. De in het geding zijnde bepaling strekt dan weer ertoe om de financiële gevolgen van het niet-opstellen van de individuele fiches en van de samenvattende opgave te verzachten voor de belastingplichtige die te goeder trouw handelt en die kan aantonen dat zijn gedrag de Administratie der directe belastingen daadwerkelijk niet heeft verhinderd om de noodzakelijke informatie voor de correcte toepassing van de belastingwet te verzamelen (*Parl. St.*, Senaat, 2001-2002, nr. 468/8, p. 2; *Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, nr. 1913/002, pp. 3 en 5).

B.6.1. De bij artikel 219, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevoerde aanslag heeft tot doel de vennootschappen ertoe aan te zetten om aan de Administratie der directe belastingen de inlichtingen te bezorgen die zij nodig heeft om te waken over de correcte toepassing van de belastingwet op de genietters van de bedoelde kosten.

B.6.2. Indien de vennootschap, die bezoldigingen in de zin van artikel 57, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan een lid van haar personeel toekent, de vereiste fiche en opgave niet overlegt, kan de administratie toch de correcte toepassing van de belastingwet op de genietter van die bezoldigingen verzekeren, indien hij die inkomsten correct aangeeft ter uitvoering van artikel 31 van hetzelfde Wetboek.

Daarentegen kan de administratie, indien de vennootschap, die vaste vergoedingen als terugbetaling van werkelijke kosten eigen aan de werkgever in de zin van artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan een lid van haar personeel toekent, niet de vereiste fiche en opgave overlegt, de correcte toepassing van de belastingwet op de genietter van die vergoedingen niet verzekeren. Zoals in B.3.2 is opgemerkt, maken die vergoedingen geen deel uit van het belastbaar inkomen in de personenbelasting, zodat de genietter ervan in zijn aangifte in de personenbelasting niet moet vermelden dat hij dergelijke vergoedingen heeft ontvangen. Die genietter zou, in die aangifte, evenwel geneigd kunnen zijn

om aanspraak te maken op de aftrek, als beroepskosten in de zin van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, van de voor rekening van zijn werkgever gemaakte kosten (door bijvoorbeeld gebruik te maken van de documenten die de werkelijkheid van de kosten aantonen, die door derden zijn opgesteld en die hij niet aan zijn werkgever heeft moeten bezorgen), ondanks het feit dat die kosten zijn terugbetaald via de voormelde vaste vergoedingen - die zelf door de vennootschap als beroepskosten zijn afgetrokken met toepassing van artikel 197 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. In een dergelijk voorbeeldgeval maken de in de artikelen 57 en 219, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde individuele fiche en samenvattende opgave het de administratie mogelijk te waken over de correcte toepassing van de belastingwet op de genietters van de in artikel 57, 3°, van dat Wetboek bedoelde kosten.

B.6.3. Blijft het feit dat de vennootschap, die vaste vergoedingen als terugbetaling van werkelijke kosten eigen aan de werkgever in de zin van artikel 57, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan een lid van haar personeel toekent, de vereiste individuele fiche en samenvattende opgave kan opstellen om te vermijden dat zij de bij artikel 219, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevoerde afzonderlijke aanslag verschuldigd is.

B.6.4. Uit het voorgaande vloeit voort dat het in B.3.3 beschreven verschil in behandeling op een redelijke verantwoording berust.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 219, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het op het aanslagjaar 2004 van toepassing was, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 25 november 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior