

Rolnummer 6691
Arrest nr. 123/2018 van 4 oktober 2018

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters J.-P. Snappe, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*

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

Bij arrest van 13 juni 2017 in zake de bvba « Stibrimmo » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 juni 2017, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 219 WIB 92 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in die zin uitgelegd dat artikel 219, lid 7 WIB 92 niet zou moeten worden toegepast indien de verkrijger van het bedrag van de kosten bedoeld in artikel 57 of van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2<sup>o</sup>, en 32, tweede lid, 2<sup>o</sup> dat niet wordt verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave en [voortkomt] uit verdoken meerwinsten op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd uiterlijk binnen 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffende aanslagjaar, terwijl artikel 219, lid 7 WIB 92 in de gegeven omstandigheden wel zou moeten worden toegepast indien het betreffende bedrag niet zou voortkomen uit verdoken meerwinsten ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de bvba « Stibrimmo », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Maus, advocaat bij de balie te Gent;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. I. Bollingh, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 6 juni 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. Derycke en P. Nihoul te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, 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 27 juni 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 27 juni 2018 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*

Blijkens een notariële akte van 8 augustus 2011 heeft de bvba « Stibrimmo » een boerderij verkocht voor een prijs van 620 000 euro. Ingevolge een strafrechtelijk onderzoek werd vastgesteld dat de kopers in werkelijkheid 720 000 euro hebben betaald, waarvan 100 000 euro « in het zwart » werd betaald en niet in het patrimonium van de vennootschap terug te vinden was.

Op 20 maart 2014 werd, overeenkomstig artikel 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992), voor het aanslagjaar 2012 een bericht van wijziging van de aangifte in de vennootschapsbelasting verstuurd aan de bvba « Stibrimmo ». Daarin wordt vastgesteld dat de vennootschap, door een lagere koopprijs dan de werkelijke verkoopprijs te boeken, vrijwillig haar boekhoudkundig resultaat en haar winst heeft verlaagd ten belope van 100 000 euro. Er wordt dienvolgens besloten op die verdoken

meerwinst de afzonderlijke aanslag van 300 %, verhoogd met de crisisbijdrage, te vestigen, zoals bepaald in het toenmalige artikel 219 van het WIB 1992. Op 21 maart 2014 wordt een kennisgeving van onmiddellijke eisbaarstelling verstuurd, omdat de taxatiedienst van oordeel was dat de belangen van de Schatkist in het gedrang waren, en wordt een aanvullende aanslag in de personenbelasting gevestigd voor een te betalen bedrag van 309 000 euro.

Bij verzoekschrift van 5 januari 2015 stelt de bvba « Stibrimmo » een vordering in bij de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, strekkende tot nietigverklaring van de aanvullende aanslag. Bij vonnis van 16 december 2015 wordt die vordering ongegrond verklaard, « met dien verstande dat de in hoofde van eiseres gevestigde aanslag over het aanslagjaar 2012 [...] bevestigd wordt ten belope van de bij wet gewijzigde aanslagvoet met name 103 % voor een bedrag van 103 000,00 euro ».

De bvba « Stibrimmo » stelt tegen dat vonnis hoger beroep in bij het Hof van Beroep te Gent. Zij voert daarbij onder meer aan dat, vermits de verkrijgers van de verdoken meerwinst ondubbelzinnig werden geïdentificeerd bij onderzoekshandelingen die uiterlijk in februari 2014 werden verricht, geen afzonderlijke aanslag kan worden gevestigd krachtens het zevende lid van artikel 219 van het WIB 1992. Het Hof van Beroep stelt vast dat die bepaling enkel de daarin vermelde kosten en voordelen van alle aard betreft, en niet de verdoken meerwinsten. Voor die meerwinsten heeft de wetgever enkel in een tariefverlaging voorzien in geval van spontane regularisatie, hetgeen in onderhavig geval niet is gebeurd. Volgens de bvba « Stibrimmo » leidt de in het geding zijnde bepaling, in die interpretatie, tot een onverantwoord verschil in behandeling. Het is in die omstandigheid dat het verwijzende rechtscollege, overeenkomstig het verzoek van de bvba « Stibrimmo », beslist de bovenvermelde prejudiciële vraag te stellen.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De Ministerraad werpt voorafgaandelijk op dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege haar belang bij de prejudiciële vraag heeft verloren ingevolge het arrest nr. 92/2017 van 13 juli 2017, waarin het Hof heeft beslist dat er sprake is van een onverantwoord verschil in behandeling indien de in het geding zijnde bepaling aldus wordt geïnterpreteerd dat zij ertoe kan leiden dat de geheime commissielonen aan de belastingheffing ontsnappen.

In onderhavig geval werden de begunstigden van de verdoken meerwinsten daarop niet belast op grond van de toenmalige wetgeving. Indien het Hof de onderhavige prejudiciële vraag bevestigend zou beantwoorden, zouden die meerwinsten onbelast blijven, hetgeen aanleiding zou geven tot de in het voormelde arrest nr. 92/2017 vastgestelde discriminatie.

A.1.2. De Ministerraad stelt vast dat het Hof de afzonderlijke aanslag van artikel 219 van het WIB 1992 reeds verschillende keren heeft beoordeeld, en telkens heeft besloten dat de in het geding zijnde maatregel pertinent is in het licht van het door de wetgever nagestreefde en wettige doel fiscale fraude te bestrijden.

De Ministerraad benadrukt dat de opeenvolgende wetswijzigingen ertoe strekten aan de afzonderlijke aanslag niet enkel een ontradend maar ook een vergoedend karakter toe te kennen. Met de vrijstellingen ingevoerd in het zesde en het zevende lid van artikel 219 van het WIB 1992 beoogde de wetgever voorrang te verlenen aan een correcte belastingheffing ten aanzien van de begunstigde van het inkomen. Aldus voorziet artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 in een vrijstelling van de afzonderlijke aanslag indien de verkrijger binnen de daarin bepaalde termijn op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd. Zulks stelt de belastingadministratie immers in staat om ten laste van de verkrijger een belasting in te kohieren binnen de bij artikel 354, eerste lid, van het WIB 1992 vastgestelde termijn.

Die uitzondering geldt niet voor de verdoken meerwinsten, waarvoor de wetgever immers in een andere maatregel heeft voorzien. Artikel 219, vierde lid, van het WIB 1992 voorziet in een tariefverlaging van de afzonderlijke aanslag wanneer de verdoken meerwinsten alsnog spontaan in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar waarin die meerwinst werd verwezenlijkt. De wetgever heeft aldus in een vergelijkbare uitzondering voorzien voor verdoken meerwinsten met het oog op de belastingheffing ten aanzien

van de begunstigde, zijnde de vennootschap. Indien de vennootschap de verdoken meerwinsten in een later belastbaar tijdperk boekt en uitbetaalt aan bijvoorbeeld een zaakvoerder, moeten hiervoor fiscale fiches en een samenvattende opgave worden opgemaakt. Bij ontstentenis hiervan zou men onder de regeling inzake de geheime commissielonen kunnen vallen.

A.1.3. Volgens de Ministerraad zijn de verdoken meerwinsten, enerzijds, en de niet-verantwoorde beroepskosten en voordelen van alle aard, anderzijds, dermate verschillend dat zij niet met elkaar vergeleken kunnen worden. Verdoken meerwinsten vormen opbrengsten van de vennootschap die niet zijn opgenomen in het boekhoudkundig resultaat, zoals zwarte omzet, en die bijgevolg zeer moeilijk vast te stellen zijn. Bij gebrek aan spoor in het kas- of bankboek is het *de facto* onmogelijk de begunstigde ondubbelzinnig te identificeren. Geheime commissielonen zijn kosten zoals bedoeld in artikel 57 van het WIB 1992, met name bezoldigingen, pensioenen, commissies en erelonen, waarvoor geen fiches en samenvattende opgave werden opgemaakt. Die geheime commissielonen kunnen gemakkelijk worden vastgesteld door na te gaan of de verschillende kostenposten in de boekhouding worden verantwoord door fiches en een samenvattende opgave.

Het geïndiceerde verschil in behandeling is niet zonder redelijke verantwoording en in verhouding met het doel van fraudebestrijding, temeer daar de ontdoken belasting veel groter is bij verdoken meerwinsten dan bij niet-verantwoorde kosten. De verdoken meerwinsten vormen in eerste instantie opbrengsten van de vennootschap, en dienen bijgevolg ten aanzien van de vennootschap belast te worden in de vennootschapsbelasting. Indien die verdoken meerwinsten vervolgens aan de aandeelhouders worden uitgekeerd als dividend, zoals in de zaak voor het verwijzende rechtscollege, is daarop bovendien inkomstenbelasting verschuldigd. Het verlies aan belastingen dat de Staat hierbij lijdt is duidelijk groter dan het verlies aan belastingen bij niet-verantwoorde beroepskosten, dat zich immers beperkt tot de belasting verschuldigd door de begunstigden van het inkomen.

A.2.1. De bvba « Stibrimmo », eisende partij voor het verwijzende rechtscollege, betwist dat zij haar belang zou hebben verloren ingevolge het arrest nr. 92/2017. De ongrondwettigheid die het Hof bij dat arrest heeft vastgesteld, betrof de situatie waarbij de verkrijger binnen de voorgeschreven termijn op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd doch zonder dat de administratie daarvan in kennis was gesteld binnen de toepasselijke aanslagtermijn. Daardoor had de administratie de verkrijger niet kunnen belasten. Volgens het Hof is het niet verantwoord dat de betrokken vennootschap in een dergelijk geval zou kunnen ontsnappen aan de afzonderlijke aanslag voor geheime commissielonen.

Die situatie zou echter wezenlijk verschillen van de situatie voor het verwijzende rechtscollege, waarbij de administratie reeds vóór het verstrijken van de gewone aanslagtermijn kennis had van de identiteit van de verkrijger van de verdoken meerwinsten en die meerwinsten aldus tijdig had kunnen belasten. Vermits het louter te wijten is aan een keuze van de belastingadministratie om de betrokkene niet te belasten, is er in onderhavig geval geen sprake van een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.2.2. De bvba « Stibrimmo » benadrukt dat de wetgever, door te voorzien in uitzonderingen op de toepassing van de afzonderlijke aanslag, aan de belastingplichtige de mogelijkheid wou bieden om zelf zijn fiscale situatie te regulariseren vooraleer de aanslag wordt gevestigd. Bovendien heeft de administrateur-generaal van de fiscaliteit uitdrukkelijk aan zijn administratie opgedragen om de afzonderlijke aanslag nog slechts als uitzonderingsmaatregel te beschouwen. Die kerngedachte blijft behouden in het nieuwe artikel 219 van het WIB 1992. De uitzondering op de toepassing van de afzonderlijke aanslag wordt evenwel afhankelijk gemaakt van de tijdige en ondubbelzinnige identificatie van de verkrijger, zodat de belastingadministratie de mogelijkheid heeft om de fiscale situatie van de verkrijger recht te zetten. Indien de verkrijger niet of niet tijdig werd geïdentificeerd, zal de afzonderlijke aanslag kunnen worden gevestigd.

In de zaak voor het verwijzende rechtscollege zou de belastingadministratie hebben vastgesteld dat de verdoken meerwinst die door de bvba « Stibrimmo » werd gerealiseerd, rechtstreeks aan de aandeelhouders is toegekomen. Op basis van het attractatiebeginsel zouden die betalingen moeten worden beschouwd als belastbare beroepskosten. Vermits de verkrijgers van de geheime commissielonen aldus tijdig werden geïdentificeerd en de belastingadministratie dienvolgens de mogelijkheid had om de verkrijgers effectief te belasten in de personenbelasting, zou overeenkomstig artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 geen afzonderlijke aanslag op geheime commissielonen kunnen worden gevestigd.

A.2.3. Met de invoering van de afzonderlijke aanslag voor geheime commissielonen beoogde de wetgever te voorzien in een compensatie voor het verlies aan belastingen dat de Staat lijdt, doordat de belastingadministratie geen kennis heeft van de identiteit van de begunstigden van het inkomen en hen aldus niet

kan belasten. Door de uitbetalende vennootschap te belasten, wil men vermijden dat deze de identiteit van de verkrijgers zou verzwijgen.

De uitbreiding van de aanslag op de geheime commissielonen tot de verdoken meerwinsten past eveneens in het kader van die doelstelling. De wetgever heeft aldus een sluitend systeem tot stand gebracht, nu het voor de toepassing van de afzonderlijke aanslag op de verdoken meerwinsten niet vereist is dat de begunstigde van die meerwinsten wordt geïdentificeerd, noch dat wordt aangetoond dat zij worden aangewend om kosten als bedoeld in artikel 57 van het WIB 1992 te dragen. Indien mogelijk dient evenwel steeds voorrang te worden gegeven aan de belasting van de begunstigten van het inkomen in de personenbelasting, boven de belasting van de uitkerende vennootschap door middel van de aanslag geheime commissielonen. Voorts zou de aanslag op geheime commissielonen bij voorkeur moeten worden toegepast op kosten en voordelen van alle aard en slechts in ondergeschikte orde op verdoken meerwinsten, hetgeen impliciet zou worden bevestigd door de belastingadministratie in een omzendbrief van 11 juni 2015.

Volgens de bvba « Stibrimmo » blijkt uit het voorgaande dat er een onderlinge samenhang bestaat tussen de afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en voordelen enerzijds en op verdoken meerwinsten anderzijds. De aanslag op verdoken meerwinsten vormt louter een vangnet indien die meerwinsten het vermogen van de vennootschap niet hebben verlaten in de vorm van kosten of van een voordeel van alle aard of indien dit niet kan worden vastgesteld. Aldus zou ook in de rechtsleer worden verdedigd dat toepassing moet kunnen worden gemaakt van artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 indien verdoken meerwinsten worden gebruikt om niet-verantwoorde kosten of voordelen uit te betalen. Zulks zou de grondwetsconforme interpretatie van de in het geding zijnde bepaling zijn.

De door de Ministerraad verdedigde interpretatie van artikel 219 van het WIB 1992 zou daarentegen impliceren dat belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, ongelijk worden behandeld, zonder dat er een redelijke verantwoording voor die verschillende behandeling voorhanden is.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting die is neergelegd in artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), zoals het werd vervangen bij artikel 30 van de programmawet van 19 december 2014.

Artikel 219 van het WIB 1992 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<sup>o</sup>, en 32, tweede lid, 2<sup>o</sup>, 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<sup>o</sup>, 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.1.2. Artikel 57 van het WIB 1992 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 ».

#### B.1.3. Artikel 31 van het WIB 1992 bepaalt :

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

Daartoe behoren inzonderheid :

[...]

2° voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid;

[...] ».

B.1.4. Artikel 32 van hetzelfde Wetboek bepaalt :

« Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die :

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst.

Daartoe behoren inzonderheid :

[...]

2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, tweede lid, 2° tot 5°;

[...] ».

B.2.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, « in die zin uitgelegd dat artikel 219, lid 7 WIB 92 niet zou moeten worden toegepast indien de verkrijger van 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° dat niet wordt verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave en [voortkomt] uit verdoken meerwinsten op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd uiterlijk binnen 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffende aanslagjaar, terwijl artikel 219, lid 7 WIB 92 in de gegeven omstandigheden wel zou moeten worden toegepast indien het betreffende bedrag niet zou voortkomen uit verdoken meerwinsten ».

B.2.2. Noch uit de verwijzingsbeslissing, noch uit de ingediende stukken blijkt dat de verdoken meerwinsten werden aangewend voor kosten zoals bedoeld in artikel 57 van het WIB 1992 of voor voordelen van alle aard zoals bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, van hetzelfde Wetboek.

Uit de feiten van de aan het verwijzende rechtscollege voorgelegde zaak en de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt enkel dat de belastingadministratie heeft vastgesteld dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege een verdoken meerwinst heeft gerealiseerd en dat de beide aandeelhouders, van wie één tevens zaakvoerder is, dat bedrag hebben verkregen, zonder dat werd vastgesteld waarom dat bedrag werd uitbetaald.

In zoverre daarbij aan het Hof een vraag wordt gesteld over het verschil in behandeling dat door de in het geding zijnde bepaling zou worden ingesteld tussen de niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, naargelang zij al dan niet voortkomen uit verdoken meerwinsten, behoeft de prejudiciële vraag geen antwoord.

B.2.3. Uit de verwijzingsbeslissing en de motivering ervan blijkt dat het verwijzende rechtscollege van het Hof wenst te vernemen of artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat die bepaling enkel voor de niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard voorziet in de niet-toepassing van de afzonderlijke aanslag indien de verkrijger daarvan op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd binnen de daarin bepaalde termijn, en niet voor de verdoken meerwinsten. Het Hof onderzoekt de prejudiciële vraag in die zin.

B.3.1. De Ministerraad werpt voorafgaandelijk op dat de eisende partij voor het verwijzende rechtscollege haar belang bij de prejudiciële vraag zou hebben verloren. Een bevestigend antwoord op die vraag zou er immers toe leiden dat de begunstigden van de verdoken meerwinst hierop niet worden belast, hetgeen blijkens het arrest nr. 92/2017 van 13 juli 2017 een ongeoorloofde discriminatie zou uitmaken.

B.3.2. Het staat noch aan de partijen noch aan het Hof om te beoordelen welk belang de partijen voor het verwijzende rechtscollege hebben bij de door dat rechtscollege aan het Hof gestelde vraag.



B.4.1. 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 » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/7, pp. 38-39).

Daarom heeft hij, bij wet van 25 juni 1973, de afzonderlijke aanslag vastgesteld « ter compensatie van het verlies van de belasting die niet van de verkrijgers kan worden gevorderd » (*ibid.*, p. 39).

B.4.2. Oorspronkelijk was de in het geding zijnde bepaling enkel van toepassing ten aanzien van de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten, zijnde 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. Wanneer een vennootschap de sommen bedoeld in die bepaling niet binnen de opgelegde termijn verantwoordt met de door de wet voorgeschreven individuele fiches en samenvattende opgave, waarbij de volledige identiteit van de begunstigde wordt bekendgemaakt, is zij een afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting verschuldigd. Die niet-verantwoorde kosten omvatten de « geheime commissielonen ».

De afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting op de geheime commissielonen strekt er aldus toe 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 over te gaan.

B.4.3. Sedert de wetswijziging van 30 maart 1994 blijkt dat naast die wettige doelstelling de wetgever tevens de bedoeling had de fraude te ontraden, waarbij de afzonderlijke aanslag werd vastgesteld op het tarief van 300 pct. en onder meer ertoe strekte het niet-nakomen door de belastingplichtige van zijn verplichtingen te bestraffen teneinde herhaling van de inbreuken te voorkomen (*Parl. St.*, Kamer, 1993-1994, nr. 1290/6, pp. 45-46 en p. 86).

B.4.4. Bij de wet van 4 mei 1999 is het toepassingsgebied van de aanslag op de geheime commissielonen uitgebreid tot de verdoken meerwinsten. Het betreft « de door de administratie vastgestelde winsten [...] die niet begrepen zijn in het boekhoudkundig resultaat van de vennootschap en derhalve evenmin onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden. Inzonderheid betreft het de omzet die een onderneming in het zwart heeft gerealiseerd » (*Vr. en Antw.*, Kamer, 1999-2000, nr. 16, p. 1774; zie dezelfde definitie in de administratieve commentaar op artikel 219 van het WIB 1992, nr. 219/19).

Die uitbreiding strekte ertoe een einde te maken aan de onzekerheden die voortvloeiden uit sommige beslissingen van de hoven en rechtbanken, waarbij de verdoken meerwinsten met de niet-verantwoorde kosten werden gelijkgesteld, en die betrekking hebben op de bewijzen die de belastingadministratie moet leveren om de verdoken meerwinsten aan de afzonderlijke aanslag te kunnen onderwerpen :

« Tot dusver aanvaardden de hoven en de rechtbanken de uitbreidende lezing van artikel 219, WIB 92, door te stellen dat de administratie moest aantonen dat de onderneming bepaalde inkomsten had verdoezeld en dat die inkomsten nergens onder een andere rubriek in de boekhouding voorkwamen (dat wil zeggen dat ze niet op een andere wijze in de boekhouding waren verrekend; bijvoorbeeld, de opname van inkomsten in een passiefrekening in ruil voor een boeking onder de activa, aan de debetzijde van de thesaurierekening van de vennootschap). Voor het gerecht hoefde de administratie evenwel niet te kunnen aantonen wie precies bij die uitkering voordeel deed en waarom zij werd uitbetaald (Gent, 2 juni 1991).

De rechtspraak is echter geëvolueerd. Op grond van enkele arresten dient de administratie te bewijzen dat dergelijke winsten aan het vermogen van de vennootschap werden onttrokken *en* dat ze bovendien hebben gediend als kosten in de zin van artikel 57, WIB 92.

Volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 26 mei 1994 dient het volgende drievoudige bewijs te worden geleverd :

1° het bestaan van de verzwegen winst (een hogere winst dan die welke werd aangegeven);

2° de verzwegen winst werd aan het vermogen van de vennootschap onttrokken;

3° de verzwegen winst werd aangewend als kosten in de zin van artikel 57, WIB 92.

De administratie moet thans dus bewijzen :

1. dat er verzwegen winsten bestaan, op grond van feitelijke (artikel 340, WIB 92) of wettelijke (artikel 342, WIB 92) vermoedens;

2. dat de aldus op ‘ geldige wijze ’ vastgestelde winst aan de onderneming werd onttrokken en gediend heeft als kosten in de zin van artikel 57, WIB 92.

Vaak beschouwt die rechter die bewijsvoering als een opeenvolging van vermoedens en hij verwerpt ze dan ook. Teneinde een dergelijke opeenvolging van bewijslasten op het niveau van de administratie te vermijden (wat vaak leidt tot het onmogelijke bewijs) en terug te komen tot de vorige uitlegging van artikel 219, WIB 92, wordt voorgesteld dat artikel te wijzigen zodat de toepassing van de afzonderlijke aanslag uitdrukkelijk zou worden gevestigd naar gelang van de voormelde verzwegen winsten en op zodanige wijze dat niet door de administratie moet worden aangetoond dat die winsten aan de onderneming werden onttrokken op de manier bedoeld in artikel 57, WIB 92 (dat wil zeggen in de vorm van commissies, vergoedingen en andere lonen die in het zwart werden betaald) » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, pp. 41 en 42; in dezelfde zin, nr. 1949/1, pp. 11 en 12).

B.4.5. Bij de programmawet van 19 december 2014 heeft de wetgever aan de afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen een louter vergoedend en dus niet langer een bestraffend karakter willen 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.

Overeenkomstig dat doel heeft de wetgever het tarief van de afzonderlijke aanslag op geheime commissielonen teruggebracht van 309 tot 103 pct. (met, in bepaalde gevallen, een bijkomende vermindering tot 51,5 pct.). Hij heeft eveneens de gevallen van niet-toepassing van die aanslag, zoals ingevoerd bij de wet van 27 november 2002, aangepast.

Aldus is de aanslag niet van toepassing wanneer de betrokken belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten of de voordelen van alle aard begrepen is in de door de verkrijger tijdig ingediende aangifte in de inkomstenbelasting (artikel 219, zesde lid, van het WIB 1992). Bij ontstentenis van zulk een aangifte, wanneer de kosten of de voordelen van alle aard niet tijdig door de verkrijger ervan zijn aangegeven, wordt de aanslag voortaan 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 » (artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992).

B.5. Het verwijzende rechtscollege wenst van het Hof te vernemen of de in het geding zijnde bepaling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre de

uitzondering op de toepassing van de afzonderlijke aanslag, zoals daarin is voorzien in artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992, enkel geldt ten aanzien van de daarin bedoelde niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, en niet ten aanzien van de verdoken meerwinsten.

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.7.1. De wetgever beoogt met de in het geding zijnde afzonderlijke aanslag, enerzijds, fraude te bestrijden door de praktijk van geheime commissielonen en verdoken meerwinsten te ontmoedigen en, anderzijds, het verlies voor de Schatkist dat voortvloeit uit het ontduiken van de belasting op die commissielonen en meerwinsten, te compenseren door middel van de afzonderlijke aanslag.

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.

B.7.2. In het licht van dat nagestreefde doel is het niet zonder redelijke verantwoording dat de uitzondering op de toepassing van de afzonderlijke aanslag in geval van de ondubbelzinnige en tijdige identificatie van de verkrijger, is beperkt tot de niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard en niet geldt voor de verdoken meerwinsten.

De eerstgenoemde kosten en voordelen zijn in de boekhouding opgenomen, doch werden niet op de door de wet voorgeschreven wijze verantwoord, waardoor de fiscus wordt verhinderd na te gaan of die betalingen bij de verkrijger hun geëigend fiscaal stelsel hebben ondergaan. Anders is het voor de verdoken meerwinsten, die niet in het boekhoudkundige resultaat van de vennootschap werden opgenomen en dus niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap kunnen worden teruggevonden, waardoor die inkomsten noch ten aanzien van de betrokken vennootschap, noch in voorkomend geval ten aanzien van de verkrijger ervan kunnen worden belast.

Rekening houdend met die verschillen vermocht de wetgever redelijkerwijze te oordelen dat de meerwinsten die op verdoken wijze aan het vermogen van de vennootschap werden onttrokken, wat de toepassing van de afzonderlijke aanslag betreft, aan strengere regels moeten worden onderworpen dan de niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard. Het verschil in behandeling tussen de verdoken meerwinsten en de niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, doordat de in het geding zijnde bepaling enkel voor de kosten en voordelen van alle aard voorziet in een uitzondering op de toepassing van de afzonderlijke aanslag, is derhalve niet zonder redelijke verantwoording.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 219, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 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 4 oktober 2018.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschant

A. Alen