

Rolnummers 7519, 7520 en 7586
Arrest nr. 176/2021 van 2 december 2021

A R R E S T

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

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, D. Pieters en S. de Bethune, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

a. Bij twee arresten van 16 februari 2021, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 24 februari 2021, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 219 W.I.B. 1992 zoals gewijzigd door de programmawet van 19 december 2014, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat verenigingen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting en die vergoedingen toekennen aan vrijwilligers zonder deze te vermelden op een individuele fiche en een samenvattende opgave verschillend worden behandeld naargelang de verkrijgers van de vergoedingen niet ondubbelzinnig geïdentificeerd werden binnen de 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffende aanslagjaar, maar binnen de toegekende aanslagtermijnen van de artikelen 354 of de aanslagtermijnen van 358 W.I.B. 1992 aan de geëigende belasting werden onderworpen zodat in hoofde van deze verenigingen de aanslag geheime commissielonen van artikel 219 W.I.B. 1992 (100 %) niet toegepast wordt en naargelang de verkrijgers van de vergoedingen niet ondubbelzinnig geïdentificeerd werden binnen de termijn van de twee jaar en 6 maanden vanaf 1 januari van het betreffende aanslagjaar maar de administratie, na identificatie, de mogelijkheid heeft gehad de verkrijgers van de vergoedingen alsnog binnen de toegekende aanslagtermijnen van de artikelen 354 of 358 W.I.B. 1992 aan de geëigende belasting te onderwerpen, zonder dat de verkrijgers evenwel daadwerkelijk werden belast, waardoor in hoofde van deze verenigingen de aanslag geheime commissielonen van artikel 219 W.I.B. 1992 (100 %) wel toegepast wordt ? ».

b. Bij arrest van 18 mei 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 27 mei 2021, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 219 W.I.B. 1992 zoals gewijzigd door de programmawet van 19 december 2014, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting die vergoedingen toekennen zonder deze te vermelden op een individuele fiche en een samenvattende opgave verschillend worden behandeld naargelang de verkrijgers van de vergoedingen niet ondubbelzinnig geïdentificeerd werden binnen de 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffende aanslagjaar, maar binnen de toegekende aanslagtermijnen van de artikelen 354 of de aanslagtermijnen van 358 W.I.B. 1992 aan de geëigende belasting werden onderworpen zodat in hoofde van deze vennootschappen de aanslag geheime commissielonen van artikel 219 W.I.B. 1992 (100 %) niet toegepast wordt en naargelang de verkrijgers van de vergoedingen niet ondubbelzinnig geïdentificeerd werden binnen de termijn van de twee jaar en 6 maanden vanaf 1 januari van het betreffende aanslagjaar maar de administratie, na identificatie, de mogelijkheid heeft gehad de verkrijgers van de vergoedingen alsnog binnen de toegekende aanslagtermijnen van de artikelen 354 of 358 W.I.B. 1992 aan de geëigende belasting te onderwerpen, zonder dat de verkrijgers evenwel daadwerkelijk werden belast, waardoor in hoofde van deze vennootschappen de aanslag geheime commissielonen van artikel 219 W.I.B. 1992 (100 %) wel toegepast wordt ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7519, 7520 en 7586 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de vzw « Radio Tele Randstad », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Geluyckens, advocaat bij de balie van Antwerpen (in de zaak nr. 7519);
- de vzw « Radio Sint-Jan », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Geluyckens (in de zaak nr. 7520);
- de bv « Poons Maritime Consultancy », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Van Belle, advocaat bij de balie van Antwerpen (in de zaak nr. 7586);
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen (in alle zaken).

De bv « Poons Maritime Consultancy » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 22 september 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 6 oktober 2021 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 6 oktober 2021 in beraad genomen.

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

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

De zaken nrs. 7519 en 7520 betreffen aanslagen van ambtswege die door de fiscale administratie werden gevestigd ten aanzien van verenigingen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Bij die aanslagen van rechtswege werden onkostenvergoedingen voor vrijwilligers als niet-verantwoorde kosten onderworpen aan de afzonderlijke aanslag waarin is voorzien in artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), dit bij gebrek aan verantwoording van die kosten middels individuele fiches en vermits de verkrijgers ervan niet op ondubbelzinnige wijze werden geïdentificeerd binnen 2 jaar en 6 maanden vanaf 1 januari van het betreffende aanslagjaar.

De zaak nr. 7586 betreft een beslissing van de fiscale administratie tot wijziging van de aangifte van een vennootschap. Die wijziging van aangifte strekte ertoe een bezoldiging die werd geboekt op de rekening-courant van één van de aandeelhouders te onderwerpen aan de afzonderlijke aanslag waarin is voorzien in artikel 219 van het WIB 1992, nu die vergoeding niet werd verantwoord door de nodige fiches en de verkrijger ervan pas werd geïdentificeerd buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden vanaf 1 januari van het betreffende aanslagjaar.

De betrokken rechtspersonen hebben een verzoekschrift neergelegd bij de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, strekkende tot vernietiging van die aanslagen in de vennootschapsbelasting. Die vorderingen werden ongegrond verklaard.

In het kader van de beroepen die tegen die vonnissen werden ingesteld, stelt het Hof van Beroep te Antwerpen vast dat de verkrijgers van die vergoedingen werden geïdentificeerd buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden

volgens op 1 januari van het betreffende aanslagjaar. Ofschoon zij niet effectief werden belast op de ontvangen vergoedingen, bestond hiertoe principieel nog de mogelijkheid gedurende enkele maanden.

Het verwijzende rechtscollege is van oordeel dat het Hof bij zijn arrest nr. 125/2019 van 26 september 2019 niet uitsluit dat het onredelijk zou zijn dat de afzonderlijke aanslag die is neergelegd in artikel 219 van het WIB 1992 wordt toegepast wanneer de administratie na het verstrijken van de in die bepaling voorgeschreven termijn, maar binnen de toepasselijke aanslagtermijn die is neergelegd in de artikelen 354 en 358 van het WIB 1992, de verkrijger van het voordeel identificeert en de mogelijk heeft gehad deze aan de geëigende belasting te onderwerpen maar hiertoe, om welke reden ook, niet is overgegaan.

In die omstandigheid beslist het verwijzende rechtscollege de bovenvermelde prejudiciële vragen te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De vzw « Radio Tele Randstad » en de vzw « Radio Sint-Jan », appellanten voor het verwijzende rechtscollege in de zaken nrs. 7519 en 7520, voeren in hun afzonderlijke doch nagenoeg identieke memories aan dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Zij zijn van oordeel dat een logische toepassing van het arrest van het Hof nr. 125/2019 van 26 september 2019 met zich meebrengt dat de bijzondere aanslag bedoeld in artikel 219 van het WIB 1992 niet kan worden toegepast, niet alleen wanneer de verkrijger van het niet-verantwoorde voordeel van alle aard effectief binnen de wettelijke aanslagtermijnen werd belast, maar ook wanneer deze wordt geïdentificeerd buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden doch op een ogenblik dat de fiscale administratie hem nog steeds op die voordelen kan belasten.

Het zou immers niet redelijk verantwoord zijn dat de verstrekker van het voordeel van alle aard aan de bijzondere aanslag wordt onderwerpen in de gevallen waarin de verkrijger van dat voordeel ondubbelzinnig geïdentificeerd is en nog belast kon worden op het voordeel. Anders zou er een dubbele belasting zijn en zou de aanslag niet meer louter een compensatie voor een misgelopen belasting zijn.

In onderhavig geval waren de verkrijgers van het voordeel bekend op 13 oktober 2016. Aangezien de betwisting het aanslagjaar 2014 betreft, was 30 december 2016 de uiterste datum om de verkrijgers te belasten. De fiscale administratie had aldus de mogelijkheid om binnen de periode van oktober tot en met december 2016 de administratieve procedure te doorlopen. Indien er bijvoorbeeld op 3 december 2016 een wijziging van aangifte zou zijn verstuurd, diende het antwoord van de belanghebbende uiterlijk op 7 december 2016 te zijn verstuurd. De fiscale administratie zou vervolgens perfect de mogelijkheid hebben gehad om tijdig een kennisgeving van de beslissing tot taxatie en vervolgens een aanslagbiljet te versturen. De belanghebbende kan niet worden gestraft voor de nalatigheid van de fiscale administratie.

A.2. De bv « Poons Maritime Consultancy », appellante voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7586, is van oordeel dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.

Het Grondwettelijk Hof zou de voorliggende vraag reeds hebben beantwoord bij zijn arrest nr. 125/2019 van 26 september 2019, waarin het op ondubbelzinnige wijze zou hebben geoordeeld dat het irrelevant is of de verkrijger van de bezoldiging al dan niet effectief werd belast. In onderhavige zaak werd de verkrijger door de administratie geïdentificeerd op 5 juli 2017, zijnde vijf dagen na het verloop van de termijn van 2 jaar en 6 maanden die is vastgesteld bij artikel 219 van het WIB 1992. Het feit dat hij niet effectief werd belast, hoewel daar nog de mogelijkheid toe bestond tot 31 december 2017, is niet te wijten aan de verkrijger van het voordeel of aan de bv « Poons Maritime Consultancy », maar louter aan de administratie zelf, die ter zake een verboden opportuniteitsbeslissing heeft genomen. De administratie kan immers niet afwijken van de verplichting om tot taxatie over te gaan wanneer zij hiertoe nog de mogelijkheid heeft. Dit zou een schending uitmaken van het gelijkheidsbeginsel en van het wettigheidsbeginsel dat is neergelegd in artikel 170 van de Grondwet. Bovendien zou de administratie aldus afstappen van de louter vergoedende doelstelling van artikel 219 van het WIB 1992 en opnieuw bestraffend optreden ten aanzien van de verstrekker van het voordeel.

De bv « Poons Maritime Consultancy » voert voorts aan dat de termijn van 2 jaar en 6 maanden het evenredigheidsbeginsel schendt, bij ontstentenis van enige verantwoording betreffende de aangewende middelen en het beoogde doel. Die termijn zou bovendien indruisen tegen de artikelen 354 en 358 van het WIB 1992, die bepalen dat de belasting kan worden gevestigd binnen een aanslagtermijn van drie, vijf of zeven jaar.

A.3. De Ministerraad stelt dat de in de prejudiciële vraag vergeleken categorieën zich in verschillende situaties bevinden. Hoewel beide categorieën zich in een situatie bevinden waarin de verkrijger van het voordeel niet werd geïdentificeerd binnen de termijn van 2 jaar en 6 maanden, waardoor de uitzondering die is neergelegd in artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 niet van toepassing is, heeft de administratie in beide situaties een verschillende beslissing genomen. Terwijl de verkrijger van het voordeel in de ene situatie effectief onderworpen werd aan de geëigende belasting, heeft de administratie in de andere situatie – ondanks de identificatie van de verkrijger na de termijn van 2 jaar en 6 maanden en de mogelijkheid om deze op de valreep nog aan een gewone aanslag te onderwerpen – toch het zekere voor het onzekere genomen en voor de toepassing van de bijzondere aanslag ten aanzien van de vennootschap gekozen. Die verschillende behandeling is afhankelijk van de keuze van de administratie, die naar gelang van de concrete situatie kan oordelen of ze met zekerheid nog een gewone aanslag bij de verkrijger kan vestigen, dit rekening houdend met het doel van de wet. Dat doel is enerzijds het vergoedende karakter van de bijzondere aanslag waarborgen en het straffende karakter ervan wegnemen en anderzijds het ontradende karakter van die aanslag vrijwaren.

Het gekozen criterium van onderscheid zou bovendien objectief, redelijk en pertinent zijn. De bijzondere aanslag kan worden vermeden door medewerking te verlenen zodat de verkrijger van het voordeel tijdig en ondubbelzinnig kan worden geïdentificeerd. Rekening houdend met een aanslagtermijn van 3 jaar, achtte de wetgever het redelijk te voorzien in een termijn van maximaal 2 jaar en 6 maanden te rekenen vanaf 1 januari van het betreffende aanslagjaar. Aan de fiscale administratie dient immers de nodige tijd te worden verleend om de aanslag te kunnen vestigen. Bovendien dient die duidelijke termijn van 2 jaar en 6 maanden de rechtszekerheid, nu zonder die termijn de vraag zou rijzen hoelang de administratie moet wachten om de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting te kunnen toepassen. Derhalve past die termijn in het kader van een evenwicht tussen de verplichting voor de administratie om een aanslag te vestigen binnen de wettelijke aanslagtermijn en de rechten van verdediging van de belastingplichtigen. Er kan volgens de Ministerraad geen klaarblijkelijke schending van het gelijkheidsbeginsel worden afgeleid uit het vaststellen door de wetgever van die termijn. De Ministerraad verwijst ter zake naar het arrest nr. 92/2017 van 13 juli 2017, waarin het Hof verduidelijkte dat de uitzondering in geval van een ondubbelzinnige en tijdige identificatie enkel toepassing kan vinden voor zover die identificatie de belastingadministratie effectief in staat stelt om over te gaan tot de belasting van de begunstigde. De wetgever heeft bovendien de spontane inkeer willen aanmoedigen. Indien belastingplichtigen zich binnen de termijn van 2 jaar en 6 maanden niet hebben aangeboden, noch hun medewerking hebben verleend, hebben zij hun kans verkeken om onder die uitzondering te vallen. Het feit dat er na die termijn nog gevallen kunnen bestaan waarin de verkrijger alsnog kan worden belast terwijl de administratie ervoor gekozen heeft toch de verstrekker van het voordeel aan de bijzondere aanslag te onderwerpen, is op zich niet discriminerend. In ieder geval is dat onderscheid vanwege de keuzemogelijkheid van de administratie gerechtvaardigd en proportioneel in het licht van de beoogde doelstellingen.

De Ministerraad benadrukt dat het voor de administratie soms moeilijk en zelfs nagenoeg onmogelijk is om met zekerheid te achterhalen of de belastingplichtige te goeder trouw is en om aldus het vergoedende karakter van de bijzondere aanslag te waarborgen door het risico te nemen om na identificatie van de verkrijger van het voordeel een gewone aanslag ten aanzien van de laatstgenoemde te vestigen wanneer die aanslag nog betwist kan worden. Rekening houdend met het feit dat de administratie de bijzondere aanslag niet mag opleggen vooraleer de termijn van 2 jaar en 6 maanden is verstreken en dat het haar niet is toegelaten de gewone en de bijzondere aanslag tegelijk toe te passen, is de discretionaire bevoegdheid van de administratie hier de beste oplossing. Haar keuze zal afhangen van de concrete situatie en van de houding van de belastingplichtige.

Tot slot stelt de Ministerraad dat de uitzondering op de toepassing van de bijzondere aanslag die is neergelegd in artikel 219 van het WIB 1992 een loutere beleidskeuze van de wetgever is om in een beperkt aantal gevallen aan de vennootschap het « voordeel van de twijfel » te verlenen. Aldus vervalt de bijzondere aanslag indien de verkrijger van het voordeel werd geïdentificeerd binnen een termijn die als redelijk kan worden beschouwd voor zowel de vennootschap als de begunstigde, hierbij rekening houdend met de werking van de fiscale procedure. Gelet op de ruime beoordelingsbevoegdheid waarover de wetgever *in fiscalibus* beschikt, zou die keuze van de wetgever niet kennelijk onredelijk zijn, noch op een manifeste vergissing berusten.

De Ministerraad besluit dan ook dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

A.4.1. De bv « Poons Maritime Consultancy », appellante voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7586, voert in haar memorie van antwoord aan dat de memorie van de Ministerraad in die zaak uit de debatten moet worden geweerd. In die memorie wordt immers voor de « analyse van de getoetste norm » verwezen naar de memorie van de Ministerraad in de samengevoegde zaken nrs. 7519 en 7520. Vermits de bv « Poons Maritime Consultancy » geen kennis heeft kunnen nemen van de inhoud van de laatstgenoemde memorie, zouden haar rechten van de verdediging worden geschonden.

A.4.2. Ten gronde benadrukt de bv « Poons Maritime Consultancy » dat artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 louter vereist dat de verkrijger van het voordeel ondubbelzinnig wordt geïdentificeerd binnen de termijn van 2 jaar en 6 maanden. Noch een erkenning door de verkrijger, noch een effectieve belasting van de verkrijger binnen de voormelde termijn, noch het uitblijven van een betwisting van de gevestigde aanslag zijn noodzakelijke voorwaarden voor de toepassing van die bepaling.

Voorts is de toepassing van artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 geen keuzestelsel. Anders zou een taxatie overeenkomstig artikel 219 van het WIB 1992 zijn gebaseerd op loutere willekeur van de behandelende ambtenaar en zou er een schending van de rechtszekerheid voorliggen. De rechtszekerheid vereist daarentegen dat, zodra de verkrijger van het voordeel ondubbelzinnig werd geïdentificeerd, de administratie overgaat tot het vestigen van een aanslag te zijnen aanzien en de afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting niet wordt toegepast.

De bv « Poons Maritime Consultancy » benadrukt voorts dat de termijn van 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffende aanslagjaar een willekeurige termijn uitmaakt. Dit blijkt uit het feit dat de effectieve belasting van de verkrijger van het voordeel in onderhavig geval nog mogelijk was. Na de identificatie van de verkrijger waren er immers nog 5 maanden en 26 dagen om een aanslag te vestigen. Binnen die termijn heeft de administratie de afzonderlijke aanslag ten aanzien van de verstreckende vennootschap gevestigd, doch heeft zij geen fiscale wijzigingsprocedure ten aanzien van de verkrijger opgestart. De oorzaak van het feit dat er geen aanslag ten aanzien van de verkrijger werd gevestigd, ligt dan ook niet bij de betrokken belastingplichtigen doch wel bij de administratie zelf.

- B -

Ten aanzien van de exceptie van de bv « Poons Maritime Consultancy »

B.1.1. De bv « Poons Maritime Consultancy », appellante voor het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 7586, vraagt het Hof de memorie van de Ministerraad in die zaak uit de debatten te weren wegens schending van de rechten van de verdediging.

B.1.2. De Ministerraad verwijst in zijn memorie in de zaak nr. 7586, wat betreft de « analyse van de getoetste norm : historiek, doel van de wetgever en verwerking van de vorige prejudiciële vragen [aan het Hof] », naar zijn memorie in de samengevoegde zaken nrs. 7519 en 7520.

De rechten van de verdediging zouden worden geschonden indien de Ministerraad louter zou verwijzen naar de standpunten die hij in een andere zaak, met andere partijen, heeft ontwikkeld. De argumentatie ten gronde van de Ministerraad, wat betreft de « grondwettelijke

analyse n.a.v. de huidige prejudiciële vraag », is echter wel in diens memorie in de zaak nr. 7586 opgenomen. Vermits de bv « Poons Maritime Consultancy » daarvan kennis heeft genomen, zijn de rechten van de verdediging van die partij en het beginsel van het contradictoire karakter van de debatten niet geschonden. Dit blijkt ook uit het dienstig verweer dat zij in haar memorie van antwoord heeft kunnen voeren.

B.1.3. De memorie van de Ministerraad in de zaak nr. 7586 dient niet uit de debatten te worden geweerd, behoudens in zoverre daarin louter wordt verwezen naar stukken in de samengevoegde zaken nrs. 7519 en 7520.

Ten gronde

B.2. De prejudiciële vragen hebben betrekking op de afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting die is neergelegd in artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals het werd vervangen bij artikel 30 van de programmawet van 19 december 2014.

Artikel 219 van het WIB 1992, in die versie, 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^o, en 32, tweede lid, 2^o, 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^o, 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^o tot 4^o.

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.3. Uit de prejudiciële vragen en de motieven van de verwijzingsbeslissingen blijkt dat de prejudiciële vragen in wezen betrekking hebben op de termijn van 2 jaar en 6 maanden die is neergelegd in artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992.

Het Hof beperkt zijn onderzoek bijgevolg tot die bepaling.

B.4.1. Bij zijn arrest nr. 125/2019 van 26 september 2019 heeft het Hof inzake die bepaling geoordeeld :

« B.6. [...]

Indien de fiscale administratie een niet-aangegeven voordeel van alle aard vaststelt, de verkrijger ervan op een ondubbelzinnige wijze identificeert en deze binnen de voormelde wettelijke aanslagtermijnen aan de geëigende belasting onderwerpt of daartoe nog de mogelijkheid heeft gehad, is het, gelet op de in B.5.4 vermelde doelstellingen, zonder redelijke verantwoording dat de verstrekker van het voordeel aan een afzonderlijke aanslag wordt onderworpen. Het tegenovergestelde zou ertoe leiden dat zowel de verstrekker als de verkrijger van het voordeel aan de geëigende belastingen kunnen worden onderworpen, hetgeen verder gaat dan de door de wetgever nagestreefde loutere compensatie van een belastinginkomstenverlies.

Door de niet-toepassing van de in het geding zijnde afzonderlijke aanslag te beperken tot de gevallen waarin de verkrijger van het voordeel van alle aard louter op een ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd binnen 2 jaar en 6 maanden, en door niet in een niet-toepassing te voorzien voor de gevallen waarbij de verkrijger van het niet-aangegeven voordeel van alle aard

buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden wordt geïdentificeerd, doch binnen één van de wettelijke aanslagtermijnen werd onderworpen aan het geëigende belastingstelsel, heeft de wetgever derhalve een termijn ingesteld die in het licht van de nagestreefde doelstellingen niet redelijk verantwoord is.

In zoverre de niet-toepassing van de afzonderlijke aanslag wordt beperkt tot de gevallen waarbij de verkrijger van het voordeel van alle aard binnen 2 jaar en 6 maanden louter ondubbelzinnig werd geïdentificeerd en niet geldt in de gevallen waarbij de verkrijger buiten die termijn op een ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd, maar binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werd belast, is artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992 niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

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

De afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen mag bijgevolg geen toepassing vinden wanneer de verkrijger van het voordeel van alle aard binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werd belast ».

B.4.2. In navolging van dat arrest heeft de wetgever de in het geding zijnde bepaling, die inmiddels het zesde lid van artikel 219 van het WIB 1992 is geworden door de opheffing van het vierde lid bij de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting », gewijzigd bij de wet van 27 juni 2021 « houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten ».

Thans luidt die bepaling dat de afzonderlijke aanslag evenmin wordt toegepast « indien het bedrag [van de niet-aangegeven kosten of voordelen van alle aard] begrepen is in een aanslag die met akkoord van de binnenlandse verkrijger te zijnen name wordt gevestigd binnen de termijnen bedoeld in de artikelen 354, eerste en tweede lid, en 358 ».

Die wijzigingen hebben geen weerslag op het onderzoek van de prejudiciële vragen.

B.5. Het verwijzende rechtscollège wenst van het Hof te vernemen of het in het geding zijnde artikel 219, zevende lid, van het WIB 1992, zoals het werd vervangen bij artikel 30 van de programmawet 19 december 2014, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat rechtspersonen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting en die vergoedingen toekennen zonder deze te vermelden op een individuele fiche en een samenvattende opgave, fiscaal verschillend worden behandeld naargelang de verkrijgers van

die vergoedingen die niet ondubbelzinnig werden geïdentificeerd binnen 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffende aanslagjaar, enerzijds, binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werden belast en, anderzijds, niet binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werden belast ofschoon de fiscale administratie na de identificatie hiertoe de mogelijkheid had. In het eerste geval wordt de vennootschap krachtens het voormelde arrest nr. 125/2019 van 26 september 2019 niet aan de afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting onderworpen, terwijl de vennootschap in het tweede geval wel aan die aanslag wordt onderworpen.

B.6. Bij het voormelde arrest nr. 125/2019 diende het Hof zich uit te spreken over de situatie waarbij de verkrijger van een voordeel buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden op een ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd maar binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werd belast. Het Hof heeft zich bij dat arrest niet uitgesproken over de situatie waarbij de verkrijger van het voordeel van alle aard buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden op een ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd en niet binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werd belast, hoewel daartoe nog de mogelijkheid bestond.

B.7.1. 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 de wet van 25 juni 1973 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met betrekking tot inzonderheid de belastingheffing over meerwaarden, de grondslag en de berekening van de vennootschapsbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders, zomede tot de beteugeling van sommige vormen van belastingontduiking en -ontwijking », de afzonderlijke aanslag vastgesteld « ter compensatie van het verlies van de belasting die niet van de verkrijgers kan worden gevorderd » (*ibid.*, p. 39).

B.7.2. 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.7.3. 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 % 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.7.4. 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 300 tot 100 % (met, in bepaalde gevallen, een bijkomende vermindering tot 50 %), te vermeerderen met de aanvullende crisisbijdrage die is neergelegd in artikel 463*bis*, § 1, 1^o, van het WIB 1992. 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 aantoonbaar 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.7.5. Uit een antwoord van de minister van Financiën blijkt dat die termijn van 2 jaar en 6 maanden beoogde de fiscale administratie een periode van ten minste zes maanden te geven om met toepassing van artikel 354, eerste lid, van het WIB 1992 een aanvullende aanslag te vestigen ten aanzien van de verkrijger van het niet-aangegeven voordeel (Vr. en Antw., Kamer, 2015-2016, QRVA 54-072, p. 250).

Krachtens artikel 354, eerste lid, van het WIB 1992 kan de op een ondubbelzinnige wijze geïdentificeerde verkrijger van een voordeel van alle aard dat noch op een fiche werd vermeld, noch werd aangegeven, binnen een termijn van drie jaar aan de geëigende belasting worden onderworpen teneinde in de beoogde middelen voor de Schatkist te voorzien. Die termijn wordt verlengd tot zeven jaar in geval van een inbreuk op de bepalingen van het WIB 1992 of van de uitvoeringsbesluiten, gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden (artikel 354, tweede lid, van het WIB 1992). In de in artikel 358 van het WIB 1992 vermelde gevallen mag de belasting bovendien worden gevestigd nadat de in artikel 354 vermelde termijnen verstreken zijn.

B.8.1. 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.8.2. In het licht van het door de wetgever nagestreefde doel dat erin bestaat, zoals vermeld in B.7.4, het verlies voor de Schatkist te compenseren dat verbonden is aan het bestaan van geheime commissielonen die neerkomen op fiscale fraude, is het niet zonder redelijke verantwoording dat de niet-toepassing van de in het geding zijnde aanslag wordt beperkt tot de gevallen waarin de verkrijger van het voordeel van alle aard op een ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd binnen 2 jaar en 6 maanden en, overeenkomstig het in B.4.1 vermelde arrest van het Hof nr. 125/2019 van 26 september 2019, tot de gevallen waarin de verkrijger van het voordeel van alle aard buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden werd geïdentificeerd doch binnen één van de wettelijke aanslagtermijnen werd onderworpen aan het geëigende belastingstelsel.

Indien de afzonderlijke aanslag evenmin van toepassing zou zijn in de gevallen waarin de verkrijger van het voordeel van alle aard buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden werd geïdentificeerd en niet binnen één van de wettelijke aanslagtermijnen werd onderworpen aan het geëigende belastingstelsel, hoewel daartoe nog de mogelijkheid bestond, zou dit ertoe leiden dat noch de verstrekker, noch de verkrijger van het voordeel aan de geëigende belastingen worden onderworpen, hetgeen afbreuk zou doen aan de door de wetgever nagestreefde compensatie van een belastinginkomstenverlies.

B.8.3. 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, zoals het werd vervangen bij artikel 30 van de programmawet van 19 december 2014, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet, in zoverre de niet-toepassing van de afzonderlijke aanslag niet geldt in de gevallen waarin de verkrijger van het voordeel van alle aard buiten de termijn van 2 jaar en 6 maanden op een ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd en niet binnen de wettelijke aanslagtermijnen aan het geëigende belastingstelsel werd onderworpen, hoewel daartoe nog de mogelijkheid bestond.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 2 december 2021.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen