

Rolnummer 1835
Arrest nr. 30/2001 van 1 maart 2001

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen - waarbij artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, is gewijzigd - en van artikel 48, §1, van dezelfde wet, ingesteld door V. Egret.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en G. De Baets, en de rechters P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse, M. Bossuyt en E. De Groot, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van het beroep

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 7 december 1999 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 8 december 1999, heeft V. Egret, wonende te 1080 Brussel, Reimond Stijnsstraat 86, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen - waarbij artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, is gewijzigd - en van artikel 48, § 1, van dezelfde wet (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 juni 1999).

II. De rechtspleging

Bij beschikking van 8 december 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 28 januari 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 februari 2000.

Memories zijn ingediend door :

- R. Van Damme, wonende te 1000 Brussel, Keizer Karelstraat 15, bij op 9 februari 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 7 maart 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 2 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- V. Egret, bij op 23 mei 2000 ter post aangetekende brief;
- R. Van Damme, bij op 23 mei 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 26 mei 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 31 mei 2000 en 29 november 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 7 december 2000 en 7 juni 2001.

V. Egret heeft een aanvullende memorie ingediend bij op 3 juli 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 21 december 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 10 januari 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen bij op 22 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 10 januari 2001 :

- zijn verschenen :
- . V. Egret, uit eigen naam;
- . B. Druart, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J. Delruelle en M. Bossuyt verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. *Onderwerp van de bestreden bepalingen*

Artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen luidt :

« In artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vervangen door artikel 5 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

A) Het eerste lid wordt vervangen als volgt :

' 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. '

B) Het artikel aanvullen met een derde lid, luidend als volgt :

' Het eerste lid is niet van toepassing op natuurlijke personen, die onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen in verenigingen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen zoals bedoeld in artikel 220, 3°, mits de inkomsten van onroerende goederen die zij uit diezelfde vereniging of rechtspersoon verkrijgen niet voor de in het tweede lid, 3°, bedoelde herkwalficatie tot bezoldiging in aanmerking komen. ' »

Artikel 48, § 1, van de voormelde wet bepaalt :

« De artikelen 2, 19, A, 23, 24 en 33, B, hebben uitwerking vanaf het aanslagjaar 1998. »

IV. In rechte

- A -

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij

A.1. De verzoekende partij is bediende bij een naamloze vennootschap waar zij sinds 1 maart 1983 belast is met alle kantoorwerk en hulp-boekhoudster, telefoniste-receptioniste en secretaresse is. Haar bezoldiging was vastgesteld op 29.000 frank bruto per maand.

In 1985 is zij tot loontrekkend directeur benoemd met een bezoldiging van 32.019 frank bruto per maand en is zij aangewezen als bestuurder (onbezoldigd mandaat) bij een beslissing van de algemene vergadering van 28 juni 1985.

De verzoekende partij heeft een belang om de vernietiging te vorderen van de beide voormelde bepalingen die, doordat zij het attractiebeginsel invoeren voor elke som die om welke reden ook wordt gestort aan de bestuurder van een vennootschap die in diezelfde vennootschap een onbezoldigd mandaat uitoefent, haar fiscale toestand met terugwerkende kracht wijzigen en haar een nadeel berokkenen.

Ten aanzien van het belang van de tussenkomende partij

A.2. De tussenkomende partij is in 1971 aangeworven in een bedrijf als arbeider-mechanicus met een loon van 80 frank per uur. Dat bedrijf is omgevormd tot een naamloze vennootschap op 26 november 1980. Bij een beslissing van de algemene vergadering van 13 december 1982, is zij aangewezen als bestuurder (onbezoldigd). Haar jaarloon bedroeg in 1999 809.363 frank bruto.

De tussenkomende partij heeft er belang bij haar opmerkingen bij die van de verzoekende partij te voegen in zoverre de beide bestreden wettelijke bepalingen, doordat zij het attractiebeginsel invoeren voor elke som die om welke reden ook wordt gestort aan de bestuurder van een vennootschap die in diezelfde vennootschap een onbezoldigd mandaat uitoefent, haar fiscale toestand met terugwerkende kracht wijzigen en haar een nadeel berokkenen.

Ten gronde

Betreffende het eerste middel

A.3.1. Een eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat ten aanzien van de bedrijfsleiders of de bestuurders van een vennootschap alle inkomsten die zij van een vennootschap innen op discriminerende en terugwerkende wijze belast worden als inkomsten van bedrijfsleiders, terwijl de andere belastingplichtigen belast worden op basis van de aard van hun inkomsten.

A.3.2. Nadat de Ministerraad in herinnering heeft gebracht waarin het attractiebeginsel bestaat en nadat hij heeft onderstreept dat diezelfde attractie destijds werd toegepast voor de vroegere categorie van werkende vennoten, neemt hij aan dat het betwiste verschil in behandeling bestaat, maar hij voegt daaraan toe dat het redelijkerwijze verantwoord is ten aanzien van het doel van de wetgever en dat de gevolgen ervan niet onevenredig zijn.

De wetgever, die immers vaststelde dat de belastingadministratie het niet erover eens raakte of het attractiebeginsel al dan niet was afgeschaft bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 dat artikel 32 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna W.I.B.) had gewijzigd, is via de bestreden wet opgetreden ten einde elke twijfel weg te nemen omtrent de wil om het attractiebeginsel te behouden en zulks met de bedoeling te vermijden dat «sommigen dit (de twijfel over het behoud van het attractiebeginsel) aangrijpen om hun beloningen als bedrijfsleider zowel fiscaal als parafiscaal te gaan optimaliseren. Zo zouden tweemaal de

forfaitaire kosten kunnen worden ingebracht, of het inkomen worden onttrokken aan de sociale zekerheid van de zelfstandigen » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/1, p. 3).

Die beide doelstellingen, die van vitaal belang zijn voor de Staat, zijn wettig en evenredig vermits de wetgever de maatregel heeft beperkt tot het enkele geval waarin het risico van misbruik mogelijk was, dit wil zeggen wanneer men verscheidene hoedanigheden binnen eenzelfde vennootschap cumuleert. Het attractiebeginsel wordt niet toegepast op natuurlijke personen die een onbezoldigd mandaat van bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar uitoefenen in vennootschappen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, van het W.I.B.

De gevolgen van de maatregel, die eveneens door de wetgever in aanmerking zijn genomen, blijven binnen redelijke perken in verhouding tot het nagestreefde doel : het eerste middel is niet gegrond.

A.3.3. De verzoekende partij en de tussenkomende partij zijn van mening dat de door de Ministerraad gegeven verantwoordingen niet juist zijn, noch in feite noch in rechte. In hun bijzonder geval hebben de loontrekkenden van een bedrijf die een onbezoldigd mandaat van bestuurder uitoefenen immers voordien nooit de « dubbele aftrek van beroepskosten » kunnen genieten, wat de verantwoording van de wetgever om de aan de bedrijfsleiders opgelegde ongelijke behandeling te gronden, tenietdoet. Bovendien dient te worden opgemerkt dat het door de Ministerraad ontwikkelde argument niet relevant is vermits de categorie van « leidinggevende personen » niet bestond vóór het koninklijk besluit van 20 december 1996. Hoe kan men voor de toekomst een beginsel afschaffen voor een categorie van personen op wie het niet van toepassing was ?

Ten slotte is de oplossing die voor de hypothetische grond van onzekerheid wordt aangedragen in de nieuwe bepaling van artikel 32 van het W.I.B. onevenredig met het zogenaamde door de wetgever beoogde doel, in zoverre zij enkel de bestuurders en de bedrijfsleiders beoogt, die niet de enigen zijn voor wie het risico van misbruik mogelijk is. Het risico is onbestaande in het geval waarin de bestuurder of de bedrijfsleider geen enkele vergoeding krijgt voor de uitoefening van zijn mandaat, hetzij in handelsvennootschappen waarvan de inkomsten zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting, hetzij in de verenigingen of de rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, van het W.I.B.

Betreffende het tweede middel

A.4.1. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat artikel 48, §1, van de voormelde wet van 4 mei 1999 artikel 2 van dezelfde wet zonder billijke reden met terugwerkende kracht toepast op de inkomsten die in de loop van de jaren 1997 en 1998 zijn geïnd door de enkele bedrijfsleiders terwijl voor de andere belastingplichtigen hun beroepsinkomsten belast en ingekohierd werden overeenkomstig de op dat ogenblik van toepassing zijnde wetgeving (zijnde voor de jaren 1997 en 1998) met inachtneming van de beginselen van de niet-retroactiviteit van de wetten (vastgesteld in artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek), van de rechtszekerheid en van de annualiteit van de belastingen (artikelen 171 en 172 van de Grondwet).

A.4.2. De Ministerraad, die niet zo ver gaat te beweren dat het attractiebeginsel nooit door de wetgever is opgegeven (het koninklijk besluit van 20 december 1996 schijnt het voorwerp van grote verwarring te hebben uitgemaakt, zowel op het vlak van de formulering als van de interpretatie ervan) noch, bijgevolg, dat er enige retroactiviteit is, is van mening dat die - door de wetgever gewilde - retroactiviteit redelijkerwijze verantwoord is.

Het blijkt immers dat de bedoeling van de wetgever erin bestond elke dubbelzinnigheid weg te nemen, en zulks ten voordele van de belastingplichtigen maar ook van de belastingadministratie, die zich in een volkomen rechtsonzekerheid bevonden. Men diende « de onzekerheid weg te nemen » die bestaan heeft na het koninklijk besluit van 20 december 1996 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, pp. 13 en 14). Men dient dus ervan uit te gaan dat de retroactiviteit ten goede komt aan de betrokkenen, die opnieuw rechtszekerheid vinden wat betreft het op hen van toepassing zijnde fiscaal statuut.

De gevolgen van de maatregel zijn, hunnerzijds, redelijk ten aanzien van het nagestreefde doel; volgens de bewoordingen van de Minister van Financiën « staat het buiten kijf dat de meeste belastingplichtigen (of hun vertegenwoordigers) bij gebrek aan duidelijkheid terzake, hun inkomsten niet anders dan vroeger hebben

aangegeven op hun belastingaangifte ». De retroactieve maatregel is aldus diegene die het meest kan worden verantwoord ten aanzien van het aantal belastingplichtigen die van mening waren dat het attractiebeginsel nooit was afgeschaft.

Het tweede middel is niet gegrond.

A.4.3. De verzoekende partij en de tussenkomende partij weerleggen de stelling van de Ministerraad door te beweren dat zowel de tekst van het koninklijk besluit van 1996 als die van de bekrachtigingswet van 1997 duidelijk zijn en unaniem zo zijn geïnterpreteerd dat ze de afschaffing van het attractiebeginsel teweegbrengen. De dubbelzinnigheid en de rechtsonzekerheid zijn enkel toe te schrijven aan de belastingadministratie. De terughoudendheid van de belastingadministratie om een nieuwe, duidelijke fiscale wetgeving toe te passen, waardoor precies mogelijke rechtsonzekerheid en verwarring teweeg worden gebracht, kan niet worden aangenomen ter verantwoording van de schending van het beginsel van de niet-retroactiviteit van de fiscale wetten. Dat zou erop neerkomen zich te beroepen op zijn eigen laakbaar optreden. Bovendien breidt de nieuwe tekst de draagwijdte van het attractiebeginsel aanzienlijk uit.

Betreffende het derde middel

A.5.1. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet, doordat voor de personen die, tegelijkertijd met een betrekking als loontrekkende, in eenzelfde bedrijf een onbezoldigd mandaat van bestuurder uitoefenen, maar die met loopbaanonderbreking zijn, de extralegale vervangingsinkomens die door het bedrijf met toepassing van de sociale wetgeving worden toegekend, op discriminerende wijze belast worden als normale beroepsinkomsten van bedrijfsleider, terwijl die inkomsten voor de andere belastingplichtigen belast worden volgens de categorie waartoe ze behoren, dit wil zeggen als vervangingsinkomens die een specifieke belastingvermindering genieten.

A.5.2. Het derde middel berust volgens de Ministerraad op een verkeerd postulaat. Er moet immers een onderscheid worden gemaakt tussen de toepassing van het attractiebeginsel en de berekening van de belasting. Het attractiebeginsel is weliswaar, zoals voor de andere inkomsten, van toepassing op de vervangingsinkomens : die worden dus beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider. Wat daarentegen de berekening van de belasting betreft, worden de vervangingsinkomens op dezelfde wijze behandeld als voor alle belastingplichtigen. Zij genieten dus eenzelfde bijzondere belastingvermindering : de aangevoerde discriminatie bestaat dus niet.

A.5.3. De verzoekende partij en de tussenkomende partij verwerpen de redenering van de Ministerraad. In de eerste plaats is het systeem van loopbaanonderbreking enkel van toepassing op loontrekkenden, die dus op basis van een arbeidsovereenkomst zijn tewerkgesteld. Vervolgens bestaat er geen enkele rubriek in vak XII « Bezoldigingen van bedrijfsleiders » in de belastingaangifte om die extralegale vergoeding voor loopbaanonderbreking te kunnen aangeven.

Bijgevolg zal de door een vennootschap aan haar bediende gestorte extralegale vergoeding niet de belastingvermindering kunnen genieten die van toepassing is op de vervangingsinkomens, zoals daarin is voorzien in vak IV « Wedden, lonen [enz.] » van de aangifte. Alle door de bedrijfsleiders geïnde inkomsten worden geglobaliseerd in rubriek 400, met uitzondering van de ontslagvergoeding en het vervroegde vakantiegeld. Dat wordt door de tegenpartij erkend doordat zij de volgende discrete formulering gebruikt : « de inkomsten (bedoeld in artikel 31, tweede lid, 4°) worden geherkwalificeerd als bezoldigingen van bedrijfsleider ».

Wat het bijzondere geval van de verzoekster betreft, worden in de aanslag voor het aanslagjaar 1997 (inkomsten van 1996) van 18 december 1997 de door de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening (R.V.A.) toegekende vergoeding (rubriek 271) en de extralegale vergoeding (rubriek 269) belast als vervangingsinkomens. In de gewijzigde aanslag van 1997 (inkomsten van 1996) van 23 december 1999 is weliswaar alleen de vergoeding van de R.V.A. opgenomen bij de vervangingsinkomens. De aanvankelijke berekening van de belasting is bijna identiek voor de twee aanslagen met uitzondering weliswaar van de vermindering voor vervangingsinkomens die in het eerste geval 54.321 frank bedraagt en in het tweede geval 15.028 frank. Dat verschil is dus aanzienlijk.

Betreffende het vierde middel

A.6.1. Het vierde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat artikel 2 van de voormelde wet van 4 mei 1999, zonder geldige reden, een onderscheid maakt tussen, enerzijds, de natuurlijke personen die een onbezoldigd mandaat van bestuurder in verenigingen zonder winstoogmerk of andere rechtspersonen bedoeld in artikel 220, 3°, van het W.I.B. 1992 cumuleren met een betrekking als loontrekkende en, anderzijds, de natuurlijke personen die een onbezoldigd mandaat van bestuurder tegelijkertijd uitoefenen met een betrekking als loontrekkende in vennootschappen die worden belast in de vennootschapsbelasting, terwijl op basis van de wijze waarop die beide functies worden uitgeoefend en zij hun loon ontvangen geen enkel element het mogelijk maakt een objectief verschil te maken.

A.6.2. De door de wetgever bedoelde uitzondering had, volgens de Ministerraad, tot doel de vrijwillige participatie van loontrekkenden in de beoogde rechtspersonen niet te ontmoedigen en aldus te vermijden dat hun organisatie in gevaar wordt gebracht.

Dat verschil in behandeling is op geldige wijze gemotiveerd en is evenredig met het door de wetgever nagestreefde doel. De situatie van een handelsvennootschap is immers ten eerste verschillend van die van een vereniging zonder winstoogmerk (v.z.w.). In laatstgenoemde is het vrijwilligerswerk essentieel want het maakt een goedkopere werking van de vereniging mogelijk. Het oogmerk van een v.z.w. is bovendien normalerwijze niet de winst, *a fortiori* de winst van de vennoten en nog minder van de loontrekkenden die er werken. Het risico van misbruik dat de wetgever heeft willen opvangen door het attractiebeginsel te bevestigen, bestaat in theorie niet voor de v.z.w.'s. Hetzelfde geldt in beginsel voor de in artikel 220, 3°, van het W.I.B. 1992 beoogde rechtspersonen.

Daaraan moet worden toegevoegd dat de wetgever geweigerd heeft het voordeel van de uitzondering op het attractiebeginsel toe te kennen aan de vennootschappen met een sociaal oogmerk «om misbruiken of omzeilingen van de wetbepaling te vermijden». Bij het invoeren van de uitzondering op het attractiebeginsel ging de behoedzaamheid van de wetgever zelfs zo ver dat hij die uitzondering uitsloot in het geval waarin zou blijken dat de vennootschapsmandataris een goed verhuurt aan de v.z.w. tegen een buitensporige prijs (derde lid van artikel 32). Er is een radicaal verschil tussen de door de verzoekster aangevoerde situaties (enerzijds, onbezoldigde opdracht van bestuurder in een v.z.w. of een in artikel 220, 3°, van het W.I.B. 1992 bedoelde rechtspersoon; anderzijds, onbezoldigde opdracht van bestuurder in een aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap).

Het vierde middel is niet gegrond.

A.6.3. De verzoekende partij en de tussenkomenende partij doen opmerken dat in beide gevallen het mandaat van bestuurder onbezoldigd wordt uitgeoefend. Het personeel van een bedrijf aanmoedigen om deel te nemen aan de besluitvorming (medebeheer) over het lot van de vennootschap die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, is even lovenswaardig en bevorderlijk voor de vennootschap als in het geval van de in artikel 220, 3°, van het W.I.B. 1992 beoogde rechtspersonen.

In de beide gevallen wensen de aandeelhouders of vennoten bekwame beroepsmensen te betrekken bij hun beslissingen, te meer daar het in dit geval gaat om loontrekkenden van de onderneming zelf. Het verschil in behandeling is dus niet geldig gemotiveerd, in zoverre het kennelijk onevenredig is met het nagestreefde doel.

Betreffende het vijfde middel

A.7.1. Het vijfde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat de personen die tegelijkertijd een bestuurdersmandaat uitoefenen en als loontrekkende zijn tewerkgesteld in dezelfde vennootschap niet de vermindering van 5 pct. als forfaitaire beroepskosten kunnen genieten voor die beide onderscheiden activiteiten, terwijl de andere belastingplichtigen naar believen, zonder verdere verantwoording, hogere forfaitaire beroepskosten die aan de loontrekkenden worden toegekend kunnen aftrekken, en forfaitaire lasten van 5 pct. voor hun inkomsten als bestuurder in een andere vennootschap zelfs met forfaitaire beroepskosten die gelijk zijn aan die welke voor de loontrekkenden worden toegekend voor de baten.

A.7.2. De Ministerraad is van mening dat de vergeleken situaties noch identiek noch vergelijkbaar zijn : enerzijds, is er de situatie van de persoon die terzelfder tijd een bestuurdersmandaat uitoefent en als loontrekkende is tewerkgesteld in dezelfde vennootschap; anderzijds, is er de situatie van de persoon die een bestuurdersmandaat uitoefent in de ene vennootschap en als loontrekkende is tewerkgesteld in een andere vennootschap. Niet vergelijkbare situaties kunnen verschillend worden behandeld. Bovendien is het beginsel juist bedoeld om alle van dezelfde vennootschap geïnde sommen te behandelen als bezoldigingen van bedrijfsleider, met de bedoeling die in het antwoord op het eerste middel is uiteengezet. Dat doel zou geen enkele betekenis hebben in het geval van verschillende taken die in verscheidene vennootschappen worden uitgeoefend.

Het vijfde middel is niet gegrond.

A.7.3. Volgens de verzoekende partij en de tussenkomende partij zijn de vergeleken situaties niet zo verschillend als de memorie van de Ministerraad wel zou doen uitschijnen.

In de eerste plaats heeft elke verschillende activiteit, in de huidige wetgeving, het absolute recht forfaitaire beroepskosten te genieten, dit wil zeggen zelfs indien de fiscus zou bewijzen dat de belastingplichtige in feite geen beroepskosten heeft gehad.

Bovendien is het door de Staat aangewende middel onevenredig om reden dat andere, billijker oplossingen kennelijk mogelijk waren.

- B -

Ten aanzien van de aanvullende memorie van antwoord

B.1.1. De verzoekende partij heeft het Hof op 3 juli 2000 een « aanvullende memorie van antwoord » doen toekomen, die de griffie heeft ontvangen op 4 juli 2000.

B.1.2. Geen enkele bepaling van de wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof voorziet erin dat een aanvullende memorie van antwoord kan worden ingediend en voorziet bijgevolg evenmin in een termijn waarin die geldig zou kunnen worden ingediend.

B.1.3. De « aanvullende memorie van antwoord » wordt uit de debatten geweerd.

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij en de tussenkomende partij en ten aanzien van de omvang van het beroep

B.2. De verzoekende partij en de tussenkomende partij, die beiden bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waar zij ook houder zijn van een onbezoldigd mandaat

van bestuurder, hebben belang bij het vorderen van de vernietiging van de artikelen 2 en 48, § 1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen uitsluitend in zoverre die bepalingen stellen dat vanaf het aanslagjaar 1998 alle beloningen die zij van die vennootschap ontvangen zullen worden beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider.

B.3. Daaruit volgt dat het Hof niet de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de beide voormelde bepalingen zal onderzoeken, in zoverre die van toepassing zijn op natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij ook houder zijn van het mandaat van bezoldigd bestuurder of zaakvoerder.

Ten gronde

Wat het eerste en het tweede middel samen betreft

B.4. Het eerste en het tweede middel zijn gericht tegen de artikelen 2 en 48, § 1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, in zoverre zij het attractiebeginsel op discriminerende en retroactieve wijze zouden invoeren vanaf het aanslagjaar 1998 voor de bedrijfsleiders die binnen eenzelfde vennootschap een betrekking als loontrekkende en een - al dan niet bezoldigd - mandaat van bestuurder uitoefenen.

B.5.1. Tot en met het aanslagjaar 1997 maakte het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna W.I.B.) een onderscheid tussen de bezoldigingen van werknemers, de bezoldigingen van bestuurders van kapitaalvennootschappen en ten slotte de bezoldigingen van de werkende vennoten van personenvennootschappen. Een bestuurder van een kapitaalvennootschap was, volgens het toenmalige artikel 32 van het W.I.B., onderworpen aan het attractiebeginsel krachtens hetwelk de beroepsinkomsten die hij uit zijn vennootschap ontving onder de « bezoldigingen van bestuurders » vielen en die bijgevolg als dusdanig moesten worden belast.

Het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996 heeft de vroegere classificaties gewijzigd door die van de « bezoldigingen van bestuurders », enerzijds, en die van de « bezoldigingen van werkende vennoten », anderzijds, te schrappen. Het koninklijk besluit riep echter een nieuwe categorie in het leven, die van de « bezoldigingen van bedrijfsleiders ».

Luidens artikel 32, eerste lid, 1°, van het W.I.B. 1992, gewijzigd bij bovenvermeld koninklijk besluit, waren de « aan een natuurlijk persoon, wegens de uitoefening van een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies » verleende of toegekende beloningen belastbaar als bezoldigingen van bedrijfsleider. Hetzelfde gold, volgens artikel 32, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1992, voor de beloningen verleend of toegekend « aan een natuurlijk persoon die in de vennootschap een werkzaamheid of een leidende functie van dagelijks bestuur, van commerciële, technische of financiële aard uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst » (categorie die ook « zelfstandige directeurs » wordt genoemd).

B.5.2. In de versie die het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996 voorafgaat, bestond het woord « wegens », dat sinds dat besluit in artikel 32, eerste lid, 1°, van het W.I.B. voorkomt, niet. Daaruit is een controverse ontstaan omtrent de vraag of het voormelde koninklijk besluit, doordat het dat woord invoert, het attractiebeginsel had geschrapt dat van toepassing is op de door de bestuurders geïnde inkomsten « wegens » bezoldigde activiteiten die worden uitgeoefend binnen die vennootschappen en die bijgevolg belastbaar zouden zijn geweest als bezoldigingen van werknemers.

Het Hof stelt vast dat op het ogenblik waarop het ontwerp van wet ter bekrachtiging van het voormelde bijzonderemachtenbesluit werd onderzocht, de Commissie voor de Financiën van de Senaat de minister de draagwijdte van de in dat besluit doorgevoerde fiscale wijzigingen hoorde becommentariëren en in verband met het attractiebeginsel in het bijzonder hoorde verklaren :

« Inzake de bestuurders en zaakvoerders, natuurlijke personen, is het antwoord omtrent de handhaving van het attractiebeginsel genuanceerd. In het eerste lid, 1°, van het nieuwe artikel 32 wordt de beloning duidelijk in verband gebracht met de uitoefening van een maatschappelijke opdracht : bijgevolg is er geen attractie meer in dit stadium. [...] [Het attractiebeginsel] is beperkt tot de bezoldigingen vermeld onder 2° van het eerste lid van het nieuwe artikel 32 : de bezoldigingen van vennootschapsleiders. De bestuurder die, binnen dezelfde vennootschap, orgaan en zelfstandig commercieel directeur is, valt aldus onder het nieuwe artikel 32 wat betreft de totale bezoldiging die hij van de vennootschap ontvangt. Daarentegen, indien hij bestuurder en loontrekkend commercieel directeur is, zal zijn inkomen verdeeld worden onder de artikelen 31 en 32. » (*Parl. St.*, Senaat, 1996-1997, nr. 1-612, p. 7)

Daaruit volgt dat, in tegenstelling tot de door de Ministerraad in zijn memorie geuite twijfels, de auteurs van het bijzonderemachtenbesluit van 20 december 1996 en de wetgever die dat besluit heeft bekrachtigd het attractiebeginsel hebben opgeheven met volle kennis van zaken.

B.6.1. In dat licht wijzigt het bestreden artikel 2 van de voormelde wet van 4 mei 1999 artikel 32, zoals het was herzien bij het koninklijk besluit van 20 december 1996, in zoverre het het attractiebeginsel herstelt en, wat betreft de mandaten van bestuurder die onbezoldigd worden uitgeoefend, het attractiebeginsel invoert, doordat het de beloningen die worden toegekend aan een natuurlijk persoon «die een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent» als bezoldigingen van bedrijfsleider beschouwt. Bijgevolg zullen alle van de vennootschap geïnde beloningen voortaan belast worden als bezoldigingen van bedrijfsleider. Volgens het eveneens bestreden artikel 48, § 1, van dezelfde voormelde wet van 4 mei 1999, heeft artikel 2 uitwerking vanaf het aanslagjaar 1998.

B.6.2. De parlementaire voorbereiding van de bestreden artikelen van de wet van 4 mei 1999 onderhoudt een zekere verwarring in verband met de bedoelingen van de wetgever.

Volgens de memorie van toelichting herstellen de beide bepalingen het attractiebeginsel niet: zij zouden het enkel bevestigen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/1, p. 3). Tijdens de bespreking in de Commissie voor de financiën van de Kamer heeft de minister, die de wordingsgeschiedenis van het debat in herinnering bracht, en met name de in B.5.2 geciteerde verklaringen van de minister, echter gezegd dat «het voorliggende wetsontwerp [...] in hoofde van de natuurlijke personen dat beginsel opnieuw uitdrukkelijk in[voert]». Hij voegde daaraan toe dat om «[...] ieder misverstand [te] voorkomen» «de regering [...] het dan ook opportuun [heeft] geacht om met terugwerkende kracht terug te keren naar de vroegere tekst» (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, pp. 13-14).

Een commissielid heeft in dezelfde bespreking betoogd dat «het hier een kennelijk foute interpretatie [betreft]. De vorige minister van Financiën heeft immers meermaals uitdrukkelijk verklaard dat het attractiebeginsel door het koninklijk besluit van 20 december 1996 werd opgeheven. Waarom dat principe dan opnieuw invoeren?» (*Parl. St.*, Kamer, *ibid.*, p. 5).

B.6.3. Volgens de memorie van toelichting is het de bedoeling van de bestreden bepalingen te vermijden dat belastingplichtigen tweemaal het forfait voor lasten toepassen : de eerste maal voor de inkomsten die zijn uitbetaald wegens de uitoefening van een functie als bedrijfsleider, de tweede maal voor de andere inkomsten die zij van de vennootschap ontvangen. Krachtens het attractiebeginsel worden al de inkomsten die een bedrijfsleider van zijn vennootschap ontvangt opnieuw beschouwd als bezoldigingen van bedrijfsleider, waardoor hij, enerzijds, slechts eenmaal het forfait voor lasten kan aftrekken en, anderzijds, het hem verboden wordt zijn inkomen te onttrekken aan de sociale zekerheid van de zelfstandigen (*Parl. St.*, Kamer, *op. cit.*, nr. 1949/1, p. 3).

B.6.4. Wat in het bijzonder de toepassing van het attractiebeginsel betreft voor natuurlijke personen die, zoals te dezen de verzoekende partij en de tussenkommende partij, een onbezoldigd mandaat van bestuurder uitoefenen, lijkt het attractiebeginsel op het eerste gezicht neutraal te zijn : de bezoldigingen van werknemers worden bezoldigingen van bedrijfsleiders, die tegen hetzelfde tarief worden belast. Door die herkwalificatie genieten zij evenwel niet langer de forfaitaire aftrek voor bezoldigingen van werknemers, maar die voor bezoldigingen van bedrijfsleiders die - althans voor lagere bedragen - minder gunstig is (artikel 51 van het W.I.B.).

Tijdens de parlementaire voorbereiding werd een amendement ingediend dat ertoe strekte te voorzien in een uitzondering te hunnen gunste. Het was aldus verantwoord : « Tal van initiatieven en bedrijven uit de sector van de 'sociale economie' promoten immers de participatie van de werknemers in de ondernemingen. Zo krijgen werknemers niet zelden de kans om een onbezoldigd mandaat als bestuurder uit te oefenen ». Volgens de parlementaire voorbereiding « [...] erkent [de minister] dat die argumenten steek houden. Om misbruiken en omzeiling van de wetsbepaling te voorkomen wenst hij niettemin dat die uitzondering beperkt zou blijven tot de verenigingen zonder winstoogmerk of tot andere rechtspersonen als bedoeld in artikel 220, 3°, WIB 92 [...] » (*Parl. St.*, Kamer, *op. cit.*, nr. 1949/8, p. 14).

B.6.5. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen 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 er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.6.6. Hoewel het attractiebeginsel in zijn algemeenheid beschouwd weliswaar pertinent is ten aanzien van het doel dat erin bestaat te beletten dat, door een opsplitsing van de beroepsinkomsten, tweemaal een forfaitaire aftrek voor beroepskosten mogelijk wordt, is het dat niet ten aanzien van de situatie van de natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een vennootschap waarin zij ook een niet bezoldigde opdracht hebben van bestuurder. Zij kunnen immers geen forfaitaire dubbele aftrek genieten, vermits zij geen enkele bezoldiging ontvangen voor de uitoefening van hun opdracht. De Ministerraad toont niet aan - en het Hof ziet niet in - vanwege welke misbruiken enkel in een uitzondering is voorzien voor onbezoldigde bestuurders van een vereniging zonder winstoogmerk.

B.6.7. Het bestreden artikel 2 van de voormelde wet van 4 mei 1999 schendt dus de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het zonder verantwoording de natuurlijke personen beoogt die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij ook houder zijn van een onbezoldigde opdracht als bestuurder.

B.7.1. Het eveneens bestreden artikel 48, § 1, van de voormelde wet van 4 mei 1999 bepaalt dat artikel 2 van dezelfde wet uitwerking heeft vanaf het aanslagjaar 1998.

B.7.2. Aangezien het voormelde artikel 48, § 1, onlosmakelijk verbonden is met artikel 2 van de wet van 4 mei 1999, is het niet noodzakelijk de vraag te beoordelen of het terugwerkende karakter ervan bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Er dient te worden geoordeeld dat artikel 48, § 1, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in dezelfde mate als die welke is aangegeven in B.6.7.

B.8. Het eerste en het tweede middel zijn gegrond.

Wat de andere middelen betreft

B.9. Aangezien de andere middelen niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden, dienen ze niet te worden onderzocht.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 2, A), 1°, en artikel 48, §1, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, in zoverre zij van toepassing zijn op natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij bovendien onbezoldigd een opdracht van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 1 maart 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior