

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

IXe KAMER

A R R E S T

**nr. 217.118 van 5 januari 2012
in de zaak A. 156.453/IX-4678**

In zake :

1. de VZW UNIE VAN ZELFSTANDIGE ONDERNEMERS (UNIZO)
2. de VZW FÉDÉRATION NATIONALE DES UNIONS DES CLASSES MOYENNES (FNUCM)
3. de NV SALM INVEST
4. de NV OVANIS

bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat bij het Hof van Cassatie Willy Van Eeckhoutte
kantoor houdend te 9051 Gent
Drie Koningenstraat 3
bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Zelfstandigen
bijgestaan en vertegenwoordigd door
advocaat Christophe Boeraeve
kantoor houdend te 1190 Brussel (Vorst)
Brugmannlaan 183
bij wie woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 12 oktober 2004, strekt tot de nietigverklaring van de artikelen 1, 2 en 7 van het koninklijk besluit van 31 juli 2004 houdende wijziging van het koninklijk besluit van 15 maart 1993 tot uitvoering van hoofdstuk II van titel III van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen, met betrekking tot de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van vennootschappen bestemd voor het sociaal statuut.

II. Verloop van de rechtspleging

2. Bij arrest nr. 199.420 van 11 januari 2010 heeft de Raad van State de excepties aangaande de ontvankelijkheid van het beroep verworpen en het eerste middel niet gegrond bevonden. Vervolgens heeft de Raad, in het kader van het onderzoek van het tweede, vierde en zesde middel, prejudiciële vragen voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof.

Bij arrest nr. 142/2010 van 16 december 2010 heeft het Grondwettelijk Hof geantwoord.

De memories na het arrest van het Grondwettelijk Hof werden regelmatig gewisseld.

Auditeur Inge Vos heeft een aanvullend verslag opgesteld.

De verzoekende partijen hebben een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 12 december 2011.

Staatsraad Jeroen Van Nieuwenhove heeft verslag uitgebracht.

Advocaat Sofie Heyndrickx, die loco advocaat bij het Hof van Cassatie Willy Van Eeckhoutte verschijnt voor de verzoekende partijen, en advocaat Matthias Desimpelaere, die loco advocaat Christophe Boeraeve verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Auditeur Inge Vos heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3. Voor het feitenrelaas kan worden verwezen naar het tussenarrest nr. 199.420 van 11 januari 2010. In dit arrest werden de door de verwerende partij opgeworpen ontvankelijkheidsexcepties verworpen, werd het eerste middel ongegrond bevonden en werden met het oog op het onderzoek van de resterende middelen drie prejudiciële vragen gesteld aan het Grondwettelijk Hof. Bij zijn arrest nr. 142/2010 van 16 december 2010 heeft het Hof die vragen beantwoord.

IV. Onderzoek van het tweede tot het zesde middel

A. Tweede middel

Uiteenzetting van het middel

4. In het tweede middel wordt de schending aangevoerd van de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet.

De verzoekende partijen stellen dat de bestreden vennootschapsbijdrage niet als een sociale zekerheidsbijdrage maar als een belasting beschouwd moet worden. De bijdrageplichtige vennootschappen leveren immers geen arbeidsprestaties en genieten zelf ook geen enkele socialezekerheidsprestatie. De bijdrage heeft enkel tot doel de begrotingstekorten bij te passen. Bovendien wordt de hoogste bijdrage opgelegd aan de grotere vennootschappen, waarvan het veel onwaarschijnlijker is dat zij een zelfstandige beroepsactiviteit inhouden.

Het vaststellen van de hoogte van de verschuldigde bijdrage is een essentieel element van de betrokken belasting, dat overeenkomstig de artikelen 170 en 172 van de Grondwet bij wet moet geregeld worden. De delegatie aan de Koning in artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen, om het bedrag van de bijdrage vast te stellen, rekening houdend met de omvang van de vennootschap, is dan ook strijdig met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet.

De verzoekende partijen verzochten om dienaangaande een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof te stellen. Deze prejudiciële vraag werd door de Raad van State als volgt aan het Hof voorgelegd:

“Schendt artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen, zoals gewijzigd door de programmawet van 22 december 2003, de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenlezing met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het aan de Koning de bevoegdheid verleent het bedrag van de ingevolge die wet door vennootschappen verschuldigde bijdrage vast te leggen, terwijl overeenkomstig de genoemde grondwetsbepalingen een belasting slechts door de wet mag worden opgelegd en alle rechtsonderhorigen, dus ook de vennootschappen die tot betaling van de bijdrage gehouden zijn, op gelijke wijze de garantie moeten hebben dat een belasting slechts kan worden opgelegd door een democratisch verkozen en beraadslagend orgaan dat alle rechtsonderhorigen vertegenwoordigt?”

De verzoekende partijen stellen dat indien deze prejudiciële vraag door het Grondwettelijk Hof bevestigend wordt beantwoord, de bestreden bepalingen moeten worden vernietigd wegens strijdigheid met de aangehaalde grondwetsbepalingen.

5. In hun memorie van wederantwoord voegen de verzoekende partijen daar nog aan toe dat het Grondwettelijk Hof zich in zijn arrest nr. 77/93 enkel uitgesproken heeft over een middel waarin de schending van de artikelen 10 en 11 (en niet van de artikelen 170 en 172) van de Grondwet werd aangevoerd. Uit het aangehaalde arrest kan dan ook niet worden besloten tot de grondwettigheid van de betrokken wetsbepaling.

De afwezigheid van een verband tussen de bijdrage en de uitvoering van arbeidsprestaties kan worden afgeleid uit het gegeven dat de arbeidsprestaties als zelfstandige niet kunnen worden toegerekend aan de vennootschap. De vennootschap is geen socialezekerheidsbijdragen verschuldigd en is evenmin gerechtigd op socialezekerheidsuitkeringen. De zelfstandige en de vennootschap kunnen niet worden gelijkgesteld. De zelfstandige is socialezekerheidsbijdragen verschuldigd en de vennootschap is de vennootschapsbelasting verschuldigd. Het is bijgevolg ook niet mogelijk om de betrokken jaarlijkse bijdrage voor te stellen als de invoering van een zekere gelijkheid tussen diegenen die diensten verrichten als natuurlijke personen en diegenen die daarvoor een vennootschapsvorm hebben gekozen, aangezien het om fundamenteel verschillende situaties gaat en aangezien vennootschappen nooit gerechtigd zijn op socialezekerheidsuitkeringen.

Bovendien wordt de hoogste bijdrage opgelegd aan grotere vennootschappen, die juist het minst of zelfs helemaal geen zelfstandige beroepsactiviteiten inhouden, terwijl de kleinere vennootschappen een minder hoge bijdrage moeten betalen. Hieruit blijkt nog duidelijker dat elk verband tussen de bijdrage en de sociale zekerheid ontbreekt.

De bijdrage verschaft geen enkel voordeel, laat staan een direct, individueel en evenredig voordeel, zoals wel het geval is voor socialezekerheidsbijdragen. Er is voldaan aan de kenmerkende criteria voor een belasting, met name het dwingend karakter en het ontbreken van een geïndividualiseerde en rechtstreekse tegenprestatie.

Het vaststellen van het tarief van de bijdrage is ten slotte wel degelijk een essentieel bestanddeel van de belasting dat niet aan de Koning kan worden gedelegeerd zonder in te gaan tegen artikel 170 van de Grondwet.

Beoordeling

6. Artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen luidt als volgt:

“Art. 91. De vennootschappen zijn een jaarlijkse forfaitaire bijdrage verschuldigd.

De Koning stelt, opdat het van toepassing zal zijn vanaf 2004, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de door vennootschappen verschuldigde bijdragen vast, maar zonder dat deze de 868 EUR kunnen overschrijden. Hierbij kan Hij een onderscheid maken op basis van criteria die rekening houden met inzonderheid de omvang van de vennootschap.”

De hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag met betrekking tot de grondwettigheid van deze wetsbepaling werd door het Grondwettelijk Hof bij arrest nr. 142/2010 van 16 december 2010 als volgt beantwoord:

“B.4.1. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepalingen met de artikelen 170 en 172, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11, van de Grondwet, doordat zij de Koning de bevoegdheid verlenen het bedrag van de door de vennootschappen verschuldigde bijdrage vast te leggen.

B.4.2. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

B.4.3. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.

B.4.4. Het door de belastingplichtige te betalen bedrag vormt een essentieel element van een belasting. Het in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet gewaarborgde fiscale wettigheidsbeginsel vereist bijgevolg dat de belastingwet nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke

criteria bevat aan de hand waarvan kan worden uitgemaakt welk bedrag de belastingplichtige verschuldigd is.

B.4.5. Krachtens de in het geding zijnde bepalingen, zijn de vennootschappen een jaarlijkse forfaitaire bijdrage verschuldigd die als een belasting dient te worden beschouwd en wordt aan de Koning de bevoegdheid verleend die bijdrage vast te stellen, met dien verstande dat zij niet hoger mag zijn dan 868 euro.

De in het geding zijnde bepalingen komen erop neer dat de Koning wordt gemachtigd een essentieel element van de belasting, namelijk het belastingtarief, in concreto vast te stellen. De wetgever heeft evenwel niet alleen het beginsel van de forfaitaire belasting in de wet opgenomen, maar ook het maximumbedrag van die belasting bepaald. De wetgever heeft enkel beoogd aan de Koning over te laten om, op basis van criteria die rekening houden met de omvang van de vennootschap, het tarief vast te stellen.

Uit het woord « inzonderheid » in het in het geding zijnde artikel 91, tweede lid, tweede zin, kan echter worden afgeleid dat de Koning nog andere criteria dan de omvang van de vennootschap in aanmerking zou kunnen nemen.

B.4.6. Bijgevolg is de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar met het in artikel 170, § 1, van de Grondwet besloten wettigheidsbeginsel, doch enkel in zoverre zij het woord « inzonderheid » bevat.

In die mate dient de eerste prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.”

7. Hieruit blijkt dat het Grondwettelijk Hof artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen in strijd heeft geacht met artikel 170, § 1, van de Grondwet, althans in zoverre die bepaling het mogelijk maakt dat de Koning andere criteria dan de omvang van de vennootschap in aanmerking zou kunnen nemen voor het vaststellen van het belastingtarief.

Hieruit vloeit voort dat in zoverre het bestreden besluit het belastingtarief uitsluitend bepaalt aan de hand van criteria die verband houden met de omvang van de vennootschap, de wettigheid ervan niet wordt aangetast door de voormelde bevinding van het Grondwettelijk Hof.

8. Uit de artikelen *2bis* en *2ter*, van het koninklijk besluit van 15 maart 1993 tot uitvoering van hoofdstuk II van titel III van de wet van

30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen, met betrekking tot de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van de vennootschappen, bestemd voor het sociaal statuut der zelfstandigen, zoals ingevoegd bij de artikelen 1 en 2 van het bestreden besluit, kan worden opgemaakt dat de jaarlijkse forfaitaire bijdrage bedoeld in artikel 91 van de wet van 30 december 1992 wordt vastgesteld op 840 euro, respectievelijk 347,50 euro, naargelang het balanstotaal van de betrokken vennootschap voor het voorlaatste afgesloten boekjaar al dan niet groter is dan 520.000 euro. Het balanstotaal wordt bepaald als “de totale boekwaarde van de activa zoals blijkt uit het balansschema dat vastgesteld is bij koninklijk besluit op grond van artikel 92, § 1, van het Wetboek van vennootschappen” en is één van de drie criteria die in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen worden gebruikt om uit te maken of een bepaalde vennootschap als een “kleine vennootschap” kan worden beschouwd. Aldus wordt in het bestreden besluit wel degelijk uitsluitend een criterium gehanteerd dat verband houdt met de omvang van de vennootschap.

9. Het tweede middel is niet gegrond.

B. Derde middel

Uiteenzetting van het middel

10. In een derde middel wordt de schending aangevoerd van de artikelen 88, d), en 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen.

De verzoekende partijen betogen dat de bestreden bepalingen ertoe leiden dat voor wat betreft de hoogte van de verschuldigde bijdrage, een onderscheid wordt gemaakt op grond van criteria die niet zijn toegelaten door artikel 91 van de wet van 30 december 1992, met name de rechtsvorm, de nationaliteit of de activiteit. Het in het bestreden artikel 2 gebruikte criterium van het balanstotaal moet immers blijken uit de totale boekwaarde van de activa zoals

blijkt uit het balansschema. Een aantal vennootschappen zijn evenwel niet verplicht een balansschema op te maken, namelijk de in artikel 92, § 3, van het Wetboek van vennootschappen opgesomde vennootschappen, alsook de vennootschappen bedoeld in artikel 93, tweede lid, van hetzelfde wetboek. In die gevallen wordt de hoogte van de bijdrage niet bepaald door de omvang van de vennootschap, maar wel door haar activiteit (in het geval bedoeld in artikel 92, § 3) of haar rechtsvorm (in het geval bedoeld in artikel 93, tweede lid), ook indien het gaat om vennootschappen met een balanstotaal van meer dan 520.000 euro.

Voorts zijn niet alle vennootschappen ertoe gehouden om een jaarrekening neer te leggen bij de Nationale Bank van België. De overgrote meerderheid van de buitenlandse vennootschappen zijn immers vrijgesteld van deze openbaarmakingsverplichting op grond van artikel 107, § 3, van het Wetboek van vennootschappen. Aldus wordt een onderscheid gemaakt op grond van de nationaliteit, veeleer dan op grond van de omvang van de vennootschap.

De bestreden bepalingen miskennen het doel dat de wetgever met artikel 91 van de wet van 30 december 1992 beoogde, namelijk het verbeteren van de situatie van de kleine ondernemingen en het uitschakelen van het onrechtvaardig karakter van de forfaitaire bijdrage. Het nieuwe bedrag van de vennootschapsbijdrage voor de “kleine” vennootschappen is evenwel hetzelfde als het voordien toepasselijke bedrag, zodat de situatie van deze vennootschappen niet verbeterd, maar slechts bestendig wordt. Voorts wordt door de bestreden bepalingen opnieuw een forfait ingevoerd, waarbij het onderscheid tussen de twee gehanteerde categorieën veel te ongenueanceerd is, hetgeen kan resulteren in een onevenredig zware belasting van de vennootschap.

11. In hun memorie van wederantwoord voegen de verzoekende partijen aan die argumentatie nog toe dat het gegeven dat de omzet van een vennootschap bedoeld in het hiervoor aangehaalde artikel 93, tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen, beperkt moet zijn tot 500.000 of 620.000 euro,

nog niet betekent dat het balanstotaal minder dan 520.000 euro zou bedragen. Voorts stellen zij dat de verwerende partij erkent dat 3,42 procent van de vennootschappen niet onderworpen zijn aan de verplichting om hun rekeningen neer te leggen en dat voor wat betreft die vennootschappen dus geen rekening wordt gehouden met de omvang van de vennootschap. De activiteitendomeinen van de vennootschappen die niet verplicht zijn een balansschema op te maken, zijn uitgebreider dan de verwerende partij doet uitschijnen.

In artikel 91 van de wet van 30 december 1992 wordt bepaald dat de Koning een onderscheid kan maken in het bedrag van de bijdrage “op basis van criteria die rekening houden met inzonderheid de omvang van de vennootschap”. Het woord “inzonderheid” betekent “met name”, wat inhoudt dat enkel met dat criterium rekening kan worden gehouden en niet met een ander criterium.

Beoordeling

12. Artikel 88, d), van de wet van 30 december 1992 luidt als volgt:

“Art. 88. Voor de toepassing van dit hoofdstuk moet worden verstaan onder:

[...]

d) ‘Vennootschap’: de aan de Belgische vennootschapsbelasting of belasting der niet-inwoners onderworpen vennootschappen;

[...]”.

In artikel 1 van het koninklijk besluit van 15 maart 1993 wordt voor de definitie van “vennootschap” verwezen naar de zo-even aangehaalde wetsbepaling.

Uit de artikelen *2bis* en *2ter*, van het koninklijk besluit van 15 maart 1993 tot uitvoering van hoofdstuk II van titel III van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen, met betrekking tot de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van de vennootschappen, bestemd

voor het sociaal statuut der zelfstandigen, zoals ingevoegd bij de artikelen 1 en 2 van het bestreden besluit, kan worden opgemaakt dat de jaarlijkse forfaitaire bijdrage bedoeld in artikel 91 van de wet van 30 december 1992 wordt vastgesteld op 840 euro, respectievelijk 347,50 euro, naargelang het balanstotaal van de betrokken vennootschap voor het voorlaatste afgesloten boekjaar al dan niet groter is dan 520.000 euro. Bij de beoordeling van het tweede middel werd reeds uiteengezet dat de bestreden bepalingen aldus uitsluitend een criterium hanteren dat aansluit op het in artikel 91 van de voormelde wet vermelde criterium van de omvang van de vennootschap.

13. De door de verzoekende partijen in het derde middel bespeurde onwettigheid komt er in wezen op neer dat de wijze waarop de bestreden bepalingen het criterium met betrekking tot de omvang van de vennootschap uitwerken, namelijk aan de hand van het balanstotaal van deze vennootschap, niet strookt met de door hen aangehaalde wetsbepalingen, omdat bepaalde vennootschappen overeenkomstig de door de verzoekende partijen aangehaalde bepalingen van het Wetboek van vennootschappen hetzij niet verplicht zijn een balansschema op te maken, hetzij niet verplicht zijn hun jaarrekening neer te leggen bij de Nationale Bank van België.

De verzoekende partijen gaan er vooreerst aan voorbij dat de door hen bekritiseerde onwettigheden uitsluitend gebaseerd zijn op wetsbepalingen. De Koning vermocht in het bestreden besluit niet af te wijken van deze wetsbepalingen door de erin bedoelde vennootschappen alsnog te verplichten tot het opmaken van een balansschema, respectievelijk het neerleggen van hun jaarrekening bij de Nationale Bank van België.

Bij de beoordeling van het tweede middel is gebleken dat de keuze om in de bestreden bepalingen aan te sluiten bij één van de drie criteria - het balanstotaal - die in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen worden gebruikt om uit te maken of een bepaalde vennootschap als een “kleine vennootschap” kan worden beschouwd, als dusdanig niet onwettig is, omdat het

gekozen criterium verband houdt met de omvang van de vennootschap, zoals bedoeld in artikel 91 van de wet van 30 december 1992. De verzoekende partijen voeren ook niet aan dat die keuze kennelijk onredelijk zou zijn. Die keuze heeft wel tot gevolg dat de bij het aangehaalde wetboek voorgeschreven regels moeten worden gevolgd om dat balanstotaal te kunnen bepalen. Het gegeven dat voor een aantal vennootschappen, waarvan de verzoekende partijen niet aantonen dat het om een beduidend aantal gaat, op grond van die laatstgenoemde regels geen balanstotaal kan worden bepaald, betekent nog niet dat wordt afgeweken van het criterium met betrekking tot de omvang van de vennootschap, zoals bedoeld in artikel 91 van de wet van 30 december 1992.

14. Voor wat betreft de vennootschappen bedoeld in artikel 92, § 3, van het Wetboek van vennootschappen, die vrijgesteld zijn van de verplichting tot het opstellen van een jaarrekening, moet worden opgemerkt dat verscheidene van die vennootschappen onderworpen zijn aan specifieke, op maat gesneden regels, zoals kan worden afgeleid uit artikel 108 van dat wetboek. De in artikel 93, tweede lid, van dat wetboek bedoelde vennootschappen zijn volgens die wetsbepaling enkel vrijgesteld van het opstellen van een jaarrekening indien hun omzet over het laatste boekjaar een door de Koning bepaald bedrag niet overschrijdt, hetgeen opnieuw aansluit op het in artikel 91 van de wet van 30 december 1992 bedoelde criterium met betrekking tot de omvang van de vennootschap. Het gegeven dat in het laatstgenoemde geval wordt verwezen naar de omzet, veeleer dan naar het balanstotaal, doet geen afbreuk aan die conclusie.

Voor wat betreft de vennootschappen die overeenkomstig artikel 107, § 3, van het Wetboek van vennootschappen vrijgesteld zouden zijn van de verplichting tot het neerleggen van de jaarrekening bij de Nationale Bank van België, gaan de verzoekende partijen eraan voorbij dat de door hen aangehaalde bepaling betrekking heeft op de bijkantoren van buitenlandse vennootschappen en niet op de buitenlandse vennootschappen zelf, die op grond van artikel 107, § 1, van dat wetboek principieel worden onderworpen aan de verplichting tot het neerleggen van de jaarrekening bij de Nationale Bank van

België. De verzoekende partijen tonen niet aan dat die bijkantoren desalniettemin beschouwd zouden moeten worden als afzonderlijke vennootschappen.

15. In de mate dat de verzoekende partijen aanvoeren dat de bestreden bepalingen het doel zouden miskennen dat de wetgever met artikel 91 van de wet van 30 december 1992 beoogde, met name het verbeteren van de situatie van de kleine ondernemingen en het uitschakelen van het onrechtvaardig karakter van de forfaitaire bijdrage, blijkt uit de parlementaire voorbereiding van het voormelde artikel 91 dat de Koning op grond van die bepaling “criteria [kan] vastleggen die een onderscheid maken tussen diverse types van vennootschappen, gerelateerd me[t] hun omvang. Naargelang het type van vennootschap waartoe men behoort, zal de ene of de andere bijdrage verschuldigd zijn.” (*Parl.St. Kamer*, 2003-2004, nr. 51-473/18, p. 11). Tevens wordt in de parlementaire voorbereiding door de minister van Middenstand en Landbouw verklaard dat de bepaling de Koning toelaat “de bijdragen te moduleren en zodoende kunnen deze van kleine vennootschappen verminderen. Ze voegt eraan toe dat dit tegemoet komt aan een vraag van de sector. Het innen van een forfaitair bedrag is immers zeer negatief voor de kleine vennootschappen.” (*ibid.*, nr. 51-473/31, p. 15). Hieruit kan worden opgemaakt dat het de bedoeling was van de wetgever om de mogelijkheid te creëren voor de Koning om gedifferentieerde bijdragen vast te stellen aan de hand van de omvang van de vennootschap. Uit het antwoord van de minister blijkt bovendien dat het innen van een forfaitair bedrag als zeer negatief werd ervaren voor de kleine vennootschappen en dat de nieuwe regeling zal toelaten dat de kleine vennootschappen lagere bijdragen betalen.

Aangezien de bestreden bepalingen tot gevolg hebben dat kleine vennootschappen lagere bijdragen betalen dan grotere vennootschappen, stroken zij wel degelijk met de bedoeling van de wetgever. Overigens kan uit de parlementaire voorbereiding niet worden afgeleid dat de Koning ertoe gehouden was de bijdragen voor de kleine vennootschappen te verminderen, aangezien de betrokken minister ter zake enkel gewag maakt van een mogelijkheid en niet van een zekerheid, laat staan een verplichting.

16. Het derde middel is niet gegrond.

C. Vierde middel

Uiteenzetting van het middel

17. In een vierde middel wordt de schending aangevoerd van de artikelen 10, 11 en 171 (lees: 172) van de Grondwet.

De verzoekende partijen argumenteren dat alle vennootschappen waarop de bestreden bepalingen van toepassing zijn, zich in een verschillende situatie bevinden ten aanzien van de vraag welke financiële last zij kunnen dragen en welke bijdrage zij kunnen betalen. De bestreden bepalingen houden geen rekening met de grote verschillen die er dienaangaande tussen de verschillende vennootschappen kunnen bestaan. Het hanteren van een forfaitaire bijdrage is net het omgekeerde van een bijdrage die in verhouding staat tot de concrete toestand van de bijdrageplichtige, zoals vereist door de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het Grondwettelijk Hof bevestigde in zijn arrest nr. 77/93 dat de eenmalige vennootschapbijdrage principieel in strijd was met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en heeft de eenmalige vennootschapbijdrage uitsluitend aanvaard omwille van het eenmalig karakter, de tijdsdruk en het beperkte bedrag. Deze argumenten kunnen allerminst de thans bestreden bepalingen verantwoorden, aangezien het gaat om een jaarlijkse bijdrage, er van tijdsdruk geen sprake meer kan zijn en het bedrag fors verhoogd werd, althans voor de grotere vennootschappen, terwijl het bedrag niet werd verlaagd voor de kleine vennootschappen.

In de mate dat het criterium van het balanstotaal door de bestreden bepalingen zelf wordt ingevoerd, kan de Raad van State die bepalingen rechtstreeks toetsen aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. De opdeling van de vennootschappen door dit criterium in slechts twee categorieën, is niet van aard om de hoogte van de bijdrage op voldoende wijze af te stemmen op de

concrete financiële toestand van de betrokken vennootschappen. Een dergelijk grove opdeling miskent de grote diversiteit die er bestaat tussen de verschillende vennootschappen.

Het forfaitaire karakter van de bijdrage daarentegen vloeit rechtstreeks voort uit artikel 91 van de wet van 30 december 1992 zelf. Daarom verzochten de verzoekende partijen om daarover een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof te stellen. Deze prejudiciële vraag werd door de Raad van State als volgt aan het Hof voorgelegd:

“Schendt artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen, zoals gewijzigd door de programmawet van 22 december 2003, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat het oplegt dat de jaarlijkse bijdrage die de vennootschappen verschuldigd zijn, een forfaitair karakter moet hebben en de Koning een onderscheid kan maken op basis van criteria die rekening houden met de omvang van de vennootschap waardoor vennootschappen die zich op een andere manier van elkaar onderscheiden dan door de omvang van de vennootschap niettemin op identieke wijze worden behandeld?”

De verzoekende partijen stellen dat een bevestigend antwoord door het Grondwettelijk Hof op deze vraag alleszins tot gevolg heeft dat de Raad van State het vierde middel gegrond moet bevinden en dat de bestreden bepalingen moeten worden vernietigd.

18. In hun memorie van wederantwoord betogen de verzoekende partijen nog dat een vergelijking van de door hen bekritiseerde regeling met de minimumbijdrage in het sociaal statuut van de zelfstandige niet pertinent is. De zelfstandigen bouwen immers met hun bijdragen een recht op uitkeringen op, wat voor de vennootschappen niet het geval is.

Beoordeling

19. De hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag met betrekking tot de grondwettigheid van artikel 91 van de wet van 30 december 1992 werd door

het Grondwettelijk Hof bij arrest nr. 142/2010 van 16 december 2010 als volgt beantwoord:

“B.5.1. De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepalingen met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat zij in een bijdrage voorzien die een forfaitair karakter dient te hebben en de Koning toelaat een onderscheid te maken op basis van criteria die rekening houden met de omvang van de vennootschap, waardoor vennootschappen die zich op een andere wijze van elkaar onderscheiden dan door hun omvang, niettemin op identieke wijze worden behandeld.

B.5.2. Krachtens de in het geding zijnde bepalingen zijn de vennootschappen «een jaarlijkse forfaitaire bijdrage verschuldigd» en wordt aan de Koning de bevoegdheid verleend om de verschuldigde belasting vast te stellen, met een maximum van 868 euro, waarbij Hij een onderscheid kan maken op basis van criteria die rekening houden met de omvang van de vennootschap.

B.5.3. In zijn arrest nr. 77/93 van 3 november 1993 heeft het Hof omtrent de bestaanbaarheid met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, van artikel 78 van de wet van 26 juni 1992, geoordeeld dat het aan de wetgever staat, geplaatst voor een belangrijk tekort in het sociaal statuut der zelfstandigen, te oordelen in hoeverre het opportuun is om, veeleer dan de sociale bijdragen van de zelfstandigen te verhogen of het fiscaal statuut van de vennootschappen te wijzigen, aan de vennootschappen de verplichting op te leggen een bijdrage te leveren tot de financiering van het stelsel van de sociale zekerheid der zelfstandigen wanneer het financiële evenwicht ervan wordt bedreigd door de omzetting van beroepsactiviteiten als zelfstandige in activiteiten als vennoot of als dusdanig beschouwde activiteiten.

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 30 december 1992 blijkt dat die tendensen zich doorzetten, zodat met het oog op een duurzaam financieel evenwicht van het stelsel van de sociale zekerheid der zelfstandigen, de forfaitaire bijdrage werd bestendigd in die zin dat die bijdrage voortaan jaarlijks verschuldigd is.

Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 279 van de programmawet van 22 december 2003 blijkt dat, ten gevolge van de in het geding zijnde bepalingen, de Koning voortaan verschillende bijdragen, bestemd voor het stelsel van de sociale zekerheid der zelfstandigen, kan vaststellen naar gelang van de omvang van de vennootschap. Aldus kan Hij criteria vastleggen die een onderscheid maken tussen diverse types van vennootschappen waarbij met de omvang van de vennootschappen rekening wordt gehouden. Aangezien die bijdragen worden gemoduleerd, zullen de kleinere vennootschappen lagere bijdragen betalen.

B.5.4. In zijn voormelde arrest nr. 77/93 heeft het Hof erop gewezen dat het begrip forfait de tegenpool is van het begrip evenredigheid, maar dat kan

worden aangenomen dat overwegingen van doeltreffendheid en kosten de wetgever verhinderen rekening te houden met het feit dat de vennootschappen zich in de meest diverse toestanden bevinden.

Zoals de bepalingen waarover het Hof in zijn voormelde arrest nr. 77/93 uitspraak heeft gedaan, voorzien de thans in het geding zijnde bepalingen eveneens in een forfaitaire bijdrage, met dien verstande evenwel dat thans de wetgever zelf een criterium van onderscheid heeft aangegeven - de omvang van de vennootschap - op basis waarvan de Koning de verschuldigde bijdrage kan moduleren, zonder dat die bijdrage 868 euro kan overschrijden.

Ermee rekening houdend dat een forfait per hypothese situaties beoogt die moeilijk kunnen worden geregeld door middel van algemene bepalingen die het voorwerp van een wet uitmaken en dat de in het geding zijnde bepalingen in een criterium van onderscheid en een maximumbedrag voorzien die niet onredelijk kunnen worden geacht, vermocht de wetgever, in een materie waar een grote verscheidenheid aan situaties bestaat, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, aan de Koning de bevoegdheid toe te wijzen om, binnen de voormelde grenzen, de bijdragen vast te stellen die door de vennootschappen *in concreto* verschuldigd zijn.

Daaraan wordt geen afbreuk gedaan door het gegeven dat vennootschappen die zich op een andere wijze dan door hun omvang van elkaar onderscheiden, op identieke wijze worden behandeld. Immers, nu het criterium van de omvang van de vennootschap niet onredelijk is om op basis daarvan het bedrag van de bijdrage door de Koning te laten bepalen, kan de wetgever niet worden verweten dat hij niet ook nog in andere criteria heeft voorzien.

B.5.5. Voor het overige staat het aan de bevoegde rechter om na te gaan of de Koning de aan Hem verleende machtiging met naleving van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie heeft uitgevoerd.

B.5.6. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.”

20. Hieruit blijkt dat het Grondwettelijk Hof artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen in overeenstemming heeft geacht met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling voorziet in een bijdrage die een forfaitair karakter moet hebben en de Koning toelaat een onderscheid te maken op basis van criteria die rekening houden met de omvang van de vennootschap.

Hieruit vloeit voort dat in zoverre de bestreden artikelen 1 en 2 ter uitvoering van de voormelde wetsbepaling voorzien in een vergoeding met

een forfaitair karakter, er geen schending voorligt van de aangehaalde grondwetsbepalingen.

21. In zoverre de verzoekende partijen aanvoeren dat het in het bestreden artikel 2 gehanteerde criterium van het balanstotaal de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt, omdat de onderverdeling van de vennootschappen in twee groepen aan de hand van het balanstotaal de hoogte van de bijdrage niet op voldoende wijze afstemt op de concrete financiële toestand van de betrokken vennootschappen, kan uit de zo-even aangehaalde overwegingen van het Grondwettelijk Hof worden afgeleid dat overwegingen van doeltreffendheid en kosten eraan in de weg kunnen staan dat rekening kan worden gehouden met het feit dat de vennootschappen zich in de meest diverse toestanden bevinden. Het veeleer beperkte bedrag, in vergelijking met andere belastingen waaraan vennootschappen onderworpen zijn, van de door de verzoekende partijen bekritiseerde bijdrage, vermag te verantwoorden dat de bestreden bepalingen slechts in twee categorieën van vennootschappen voorziet, namelijk naargelang het balanstotaal 520.000 euro al dan niet overschrijdt. Het onderscheid tussen een tarief van 347,50 euro en een tarief van 840 euro is niet van aard om op een kennelijk onredelijke wijze rekening te houden met de verscheidene financiële en economische situaties waarin vennootschappen zich kunnen bevinden.

22. Het vierde middel is niet gegrond.

D. Vijfde middel

Uiteenzetting van het middel

23. In een vijfde middel wordt de schending aangevoerd van artikel 12 van het EG-Verdrag.

De verzoekende partijen argumenteren dat nagenoeg alle buitenlandse vennootschappen, ongeacht of zij een balanstotaal van meer of minder dan 520.000 euro hebben, slechts het lagere bedrag van de bijdrage (347,50 euro) zullen moeten betalen aangezien zij overeenkomstig artikel 107, § 3, van het Wetboek van vennootschappen hun jaarrekening niet moeten neerleggen bij de Nationale Bank van België en hun balanstotaal daardoor niet kan worden nagegaan. Dit komt neer op een discriminatie op grond van nationaliteit ten aanzien van de Belgische vennootschappen met een balanstotaal van meer dan 520.000 euro, die het hogere bedrag van 840 euro moeten betalen.

24. In hun memorie van wederantwoord merken de verzoekende partijen nog op dat alleszins niet kan worden voorgehouden dat de filialen van buitenlandse vennootschappen zich vrijwillig zouden onderwerpen aan de verplichting tot het houden van een jaarrekening. Dat is immers een onbewezen bewering.

Beoordeling

25. Artikel 12, eerste lid, van het EG-Verdrag, zoals het van toepassing was bij het nemen van de bestreden bepalingen, luidt als volgt:

“Art. 12. Binnen de werkingssfeer van dit Verdrag en onverminderd de bijzondere bepalingen, daarin gesteld, is elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden.
[...]”.

De bestreden bepalingen hanteren alleszins geen rechtstreeks onderscheid op grond van de nationaliteit van de betrokken vennootschappen. De aangehaalde verdragsbepaling geldt evenwel niet alleen voor directe discriminatie, maar ook voor indirecte discriminatie. Indirecte discriminatie ontstaat als een regeling weliswaar geen beroep doet op een ontoelaatbaar onderscheidingscriterium, maar door het hanteren van andere, als dusdanig niet verboden onderscheidingscriteria, effecten heeft die met het verboden onderscheidingscriterium samenvallen of dit benaderen.

26. Bij de beoordeling van het derde middel werd reeds vastgesteld dat het niet de buitenlandse vennootschappen zijn die overeenkomstig artikel 107, § 3, van het Wetboek van vennootschappen vrijgesteld zijn van de verplichting tot het neerleggen van de jaarrekening bij de Nationale Bank van België, maar wel de bijkantoren van buitenlandse vennootschappen. De buitenlandse vennootschappen zelf worden immers wel degelijk op grond van artikel 107, § 1, van dat wetboek principieel onderworpen aan de verplichting tot het neerleggen van de jaarrekening bij de Nationale Bank van België. Hieruit volgt dat de door de verzoekende partijen bespeurde verschillende behandeling van binnenlandse en buitenlandse vennootschappen niet voorhanden is.

De verzoekende partijen tonen voorts niet aan dat die bijkantoren desalniettemin beschouwd zouden moeten worden als afzonderlijke vennootschappen, nog afgezien van de vraag of er in dat geval toch sprake zou zijn van een verschillende behandeling, gelet op hetgeen zo-even werd uiteengezet met betrekking tot de verplichtingen ten aanzien van de buitenlandse vennootschappen om een geconsolideerde jaarrekening neer te leggen, die in beginsel ook betrekking heeft op de bijkantoren, die geen afzonderlijke rechtspersoonlijkheid hebben. Overigens zou een volledige onderwerping van bijkantoren van buitenlandse vennootschappen aan de verplichting om specifiek de op hen betrokken jaarrekening neer te leggen bij de Nationale Bank van België op zijn minst op gespannen voet staan met het vrij vestigingsrecht van ondernemingen in de Europese Unie.

27. Het vijfde middel is niet gegrond.

E. Zesde middel

Uiteenzetting van het middel

28. In een zesde middel wordt de schending aangevoerd van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De verzoekende partijen stellen dat ook indien men van oordeel zou zijn dat de vennootschapsbijdrage een socialezekerheidsbijdrage is, rechtsonderhorigen die niet sociaal verzekerd zijn en die op geen enkele wijze rechten kunnen putten uit het feit dat zij bijdragen betalen, toch onderworpen worden aan een bijdrageplicht. De bestreden bepalingen houden bijgevolg een discriminatie in ten aanzien van andere rechtsonderhorigen die in de sociale zekerheid gerechtigd en/of bijdrageplichtig zijn, zonder dat er een redelijke en evenredige verantwoording kan worden aangevoerd.

In de parlementaire voorbereiding van de wet van 26 juni 1992 werd nog aangevoerd dat de toentertijd eenmalige bijdrage een compensatie was voor de sociale bijdragen die verloren gingen doordat zelfstandigen hun beroepsactiviteit meer en meer onderbrachten in vennootschappen, maar die bekommernis kwam helemaal niet meer tot uiting in de parlementaire voorbereiding van de wijziging van de programmawet van 22 december 2003 waarbij artikel 91 van de wet van 30 december 1992 werd gewijzigd. Die motivering gaat overigens niet meer op, aangezien in de huidige regeling van de bijdrage aan alle vennootschappen een bijdrageplicht wordt opgelegd zonder een onderscheid te maken naargelang zij al dan niet een zelfstandige beroepsactiviteit inhouden. Ook al is dit voor grotere vennootschappen onwaarschijnlijker, toch wordt aan hen juist een hogere bijdrage opgelegd. Bovendien heeft de oprichting of het bestaan van de overgrote meerderheid van de betrokken vennootschappen op geen enkele wijze geleid tot een vermindering van de inkomsten van de sociale zekerheid voor de zelfstandigen.

De verzoekende partijen verzochten om dienaangaande een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof te stellen. Deze prejudiciële vraag werd door de Raad van State als volgt aan het Hof voorgelegd:

“Indien het Grondwettelijk Hof van oordeel is dat de vennootschapsbijdrage in artikel 91 van de wet van 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen als een sociale zekerheidsbijdrage dient te worden gekwalificeerd, schendt dit artikel dan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het aan personen die geen sociaal verzekerden zijn en op geen enkele wijze enig recht hebben of kunnen creëren op socialezekerheidsprestaties, oplegt een sociale zekerheidsbijdrage te betalen en daarbij aan de Koning de bevoegdheid verleent de omvang van die sociale zekerheidsbijdrage te bepalen?”

29. In hun memorie van wederantwoord onderlijnen de verzoekende partijen nog dat grotere vennootschappen een hogere bijdrage moeten betalen, terwijl die vennootschappen niet in aanmerking komen voor het onderbrengen van activiteiten die voorheen door een zelfstandige natuurlijke persoon werden uitgeoefend.

Beoordeling

30. De hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag met betrekking tot de grondwettigheid van artikel 91 van de wet van 30 december 1992 werd door het Grondwettelijk Hof bij arrest nr. 142/2010 van 16 december 2010 als volgt beantwoord:

“B.3.1. De verwijzende rechter stelt drie prejudiciële vragen over artikel 91 van de wet van 30 december 1992. De eerste twee vragen gaan uit van de zienswijze - gedeeld door de verzoekende partijen in het bodemgeschil - dat de in het geding zijnde bijdrage een belasting zou zijn. De derde vraag gaat uit van de zienswijze - gedeeld door de Ministerraad - dat die bijdrage een socialezekerheidsbijdrage zou zijn.

Bijgevolg dient het Hof eerst te onderzoeken of de in het geding zijnde bijdrage als een belasting dan wel als een socialezekerheidsbijdrage dient te worden beschouwd. Enkel in het eerste geval kan een mogelijke schending van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet worden aangevoerd, zoals in de eerste twee prejudiciële vragen wordt gedaan.

B.3.2. De artikelen 170, 172 en 173 van de Grondwet bevatten het wettigheidsbeginsel inzake belastingen en retributies. Zij zijn niet van toepassing op socialezekerheidsbijdragen. Hoewel belastingen en socialezekerheidsbijdragen door hun verplichtend karakter gemeenschappelijke kenmerken kunnen hebben, zijn zij fundamenteel verschillend: de belastingen dienen om de algemene uitgaven van openbaar nut te dekken, terwijl de socialezekerheidsbijdragen bij uitsluiting bestemd zijn voor de financiering van stelsels van tegemoetkomingen ter vervanging of aanvulling van het inkomen uit arbeid.

De in het geding zijnde bijdrage is een belasting in de zin van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet: die bijdrage is een heffing die gezagshalve door de Staat wordt opgelegd en is niet de tegenprestatie voor een dienst die door de overheid wordt geleverd ten voordele van de afzonderlijk beschouwde heffingsplichtige.

In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, wordt aan die vaststelling geen afbreuk gedaan door het gegeven dat de opbrengst van die bijdrage voor de financiering van het stelsel van de sociale zekerheid der zelfstandigen is bestemd, noch door het gegeven dat op die bijdrage het beginsel van de annualiteit niet van toepassing is. Het beginsel van de annualiteit van de belastingen houdt enkel in dat de uitvoerende macht tot het innen van de door of krachtens de wet geregelde belastingen niet kan overgaan dan nadat zij daartoe van de wetgevende macht, in de begrotingswet of de financiewet, machtiging heeft gekregen. Vanwege de eenjarigheid van de rijksmiddelenbegroting geldt die machtiging voor één jaar en moet ze jaarlijks worden vernieuwd. Artikel 171 van de Grondwet belet evenwel geenszins dat de belastingwetten voor langer dan een jaar of zelfs voor onbepaalde duur worden ingevoerd.

B.3.3. Het betalen van de in het geding zijnde bijdrage doet geen bijkomende rechten op het vlak van de sociale zekerheid ontstaan, zodat een rechtstreekse band met de sociale zekerheid van de bijdrageplichtige personen ontbreekt. Daaruit volgt dat de in het geding zijnde bijdrage niet als een socialezekerheidsbijdrage kan worden beschouwd.

B.3.4. Nu de in het geding zijnde bijdrage een belasting is, behoeft de derde prejudiciële vraag geen antwoord.”

31. Hieruit blijkt dat het Grondwettelijk Hof van oordeel was dat de in het geding zijnde bijdrage wel degelijk beschouwd moest worden als een belasting en niet als een socialezekerheidsbijdrage. Aangezien de verzoekende partijen in het zesde middel van deze premisse uitgaan, kan het middel niet tot de nietigverklaring leiden van de bestreden bepalingen.

32. Het zesde middel is niet gegrond.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoekende partijen wordt verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op 700 euro, elk voor een vierde.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van 5 januari 2012, door de Raad van State, IXe kamer, samengesteld uit:

André Vandendriessche,	kamervoorzitter,
Daniël Moons,	staatsraad,
Jeroen Van Nieuwenhove,	staatsraad,
bijgestaan door	
Vera Wauters,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Vera Wauters

André Vandendriessche