

Rolnummer 5589
Arrest nr. 66/2014 van 24 april 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 (wijziging van artikel 342 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 19 april 2012 in zake Jean-Luc Bulteau tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 22 februari 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Namen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« - Schendt artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het aan artikel 342 van het WIB 1992 een paragraaf 3 toevoegt die ertoe strekt de in paragraaf 2 van hetzelfde artikel bedoelde belastbare minima, bij niet-aangifte, uit te breiden tot de ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep, en niet tot de andere belastingplichtigen ?

- Schendt artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het aan artikel 342 van het WIB 1992 een paragraaf 3 toevoegt die ertoe strekt de in paragraaf 2 van hetzelfde artikel bedoelde belastbare minima, bij niet-aangifte, uit te breiden tot de ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep zonder bij die laatstgenoemden een onderscheid te maken tussen de in hoofdberoep uitgeoefende activiteiten en de in bijberoep uitgeoefende activiteiten, en door bijgevolg een identieke regel op verschillende categorieën van belastingplichtigen toe te passen ?

- Schendt artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het aan artikel 342 van het WIB 1992 een paragraaf 3 toevoegt die ertoe strekt bij niet-aangifte de in paragraaf 2 vastgestelde belastbare minima die oorspronkelijk enkel zijn geconcipieerd voor de buitenlandse ondernemingen die geen aangifte binnen de toegekende termijn hebben ingediend, tot de ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep uit te breiden, aangezien zodoende een zelfde regel op verschillende categorieën van belastingplichtigen wordt toegepast ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Jean-Luc Bulteau, wonende te 1000 Brussel, Notelaarsstraat 253;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 11 maart 2014 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. D. Higiroy *loco* Mr. S. Bruy, advocaten bij de balie te Charleroi, voor Jean-Luc Bulteau;
 - . Mr. G. Gauthier, advocaat bij de balie te Dinant, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en R. Leysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

Tijdens het belastbaar tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 2005 ontvangt de eiser voor de verwijzende rechter vervangingsinkomsten, *in casu* werkloosheidsuitkeringen, en oefent hij tegelijkertijd een zelfstandige activiteit in bijberoep uit. Hij dient geen enkele aangifte in de personenbelasting voor het in het geding zijnde aanslagjaar in binnen de toegekende termijn.

Bij een kennisgeving van aanslag van ambtswege van 30 maart 2006 deelt de taxatieambtenaar aan de eiser voor de verwijzende rechter zijn voornemen mee om de belastbare grondslag te bepalen door rekening te houden met de bedragen van de onroerende inkomsten en van de werkloosheidsuitkeringen die hij kent, alsook met de inkomsten als zelfstandige die met toepassing van artikel 342, §§ 2 en 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) en artikel 182, § 2, van het besluit tot uitvoering van het WIB 1992 zijn vastgesteld.

De eiser voor de verwijzende rechter betwist de kennisgeving van aanslag van ambtswege buiten de wettelijke termijn. De taxatieambtenaar gaat over tot de inkohiering en op 30 mei 2006 dient de eiser voor de verwijzende rechter een bezwaarschrift in dat bij een beslissing van de directeur der belastingen van 23 augustus 2007 wordt verworpen. Het is in het kader van het tegen die beslissing ingestelde beroep dat de zaak bij het Hof aanhangig wordt gemaakt.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Vooraf voert de Ministerraad aan dat hij in de vragen die aan het Hof zijn voorgelegd, niet de categorieën van personen ontwaart die met elkaar moeten worden vergeleken.

Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, zou de verwijzende rechter in werkelijkheid beogen een onderscheid te maken tussen de winsten of baten van een ondernemer of van een beoefenaar van een vrij beroep en de door de werknemers ontvangen lonen. Terwijl de aanslag van ambtswege ten aanzien van die laatstgenoemde *a priori* gemakkelijk is in zoverre de lonen ruimschoots bekend zijn, zou dezelfde procedure moeilijk zijn inzake winsten en baten, die bij niet-aangifte erg moeilijk kunnen worden vastgesteld. Beide soorten van inkomsten ondergaan dus doelbewust niet dezelfde behandeling.

De tweede prejudiciële vraag zou erop neerkomen dat men zich afvraagt waarom de wetgever geen rekening heeft gehouden met het criterium van de duur van de activiteit voor de beoogde inkomsten. In de maatregel zouden in werkelijkheid niet de belastingplichtigen in aanmerking worden genomen die stelselmatig twee beroepsactiviteiten uitoefenen waarvan de ene als het *accessorium* van de andere zou moeten worden beschouwd, maar wel de belastingplichtigen die ondernemers of beoefenaars van een vrij beroep zijn en die geen aangifte hebben ingediend of die aangifte te laat hebben ingediend, ongeacht de tijd die aan hun activiteit is besteed.

Door de Ministerraad wordt aangevoerd dat de diversiteit van de door de ondernemers en de beoefenaars van een vrij beroep uitgeoefende activiteiten en de vrijheid van de markten volgens vraag en aanbod van dien aard zijn dat het invoeren van een forfait waarbij rekening wordt gehouden met de effectieve activiteitsduur, zij het ten opzichte van een andere activiteit, nog meer ongelijkheden zou kunnen veroorzaken. Beide vergeleken categorieën van personen zouden erg goed hetzelfde inkomen kunnen verwerven, voor de ene binnen langere tijd en voor de andere binnen kortere tijd, zodat het criterium van onderscheid niet relevant is.

Met betrekking tot de identieke behandeling van de buitenlandse en Belgische ondernemingen, die in de derde prejudiciële vraag wordt beoogd, wijst de Ministerraad erop dat de Belgische Staat een einde heeft gemaakt aan de discriminatie die door het Hof van Justitie van de Europese Unie bij zijn arrest van 22 maart 2007 (zaak C-383/05, *Raffaele Talotta*) was opgemerkt tussen de Belgische belastingplichtigen en de buitenlandse belastingplichtigen. Die twee categorieën van belastingplichtigen hebben immers een gelijke aangifteplicht waarvan de niet-naleving een identiek gevolg met zich meebrengt.

Volgens de Ministerraad kan het feit dat op sommigen een maatregel van toepassing wordt gemaakt die voordien enkel op anderen van toepassing was, bijgevolg niet *ipso facto* een discriminatie teweegbrengen, temeer daar die uitbreiding onrechtstreeks door de Europese overheden was gevraagd.

A.1.2. De Ministerraad geeft vervolgens aan dat de maatregel waarvan het discriminerende karakter wordt beoogd, hoe dan ook objectief en redelijk verantwoord is.

Hij beklemtoont dat voor de Senaat in herinnering is gebracht dat alle belastingaangiften in beginsel binnen de wettelijke termijn moeten worden ingediend en dat, indien zulks niet het geval is, een aanslag van ambtswege kan worden gevestigd op voorwaarde dat die wordt gemotiveerd. De belastingplichtige heeft het recht het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten te bewijzen, hetgeen tot gevolg heeft dat de rechtbanken in de praktijk regelmatig aanslagen van ambtswege vernietigen om reden van willekeur.

A.1.3. Het bij de in het geding zijnde bepaling ingevoerde systeem van de minima was reeds van toepassing op de buitenlandse ondernemingen die in België werkzaam waren. De wetgever heeft de fiscus dus van een doeltreffender verweermiddel willen voorzien wanneer de ondernemingen of de beoefenaars van een vrij beroep geen belastingaangifte indienen of ze zonder verantwoording te laat indienen.

A.1.4. De Ministerraad beklemtoont eveneens het feit dat, hoewel de wetgever een belastbaar systeem als wettelijk vermoeden heeft gekozen, zulks niets afdoet aan het recht van de belastingplichtige om het tegendeel te bewijzen, waarbij de omkering van de bewijslast te wijten is aan de onachtzaamheid van de belastingplichtige.

De Ministerraad haalt eveneens de parlementaire voorbereiding aan van de wet waarbij de in het geding zijnde bepaling is ingevoegd en waaruit blijkt dat de administratie, indien de belastingplichtige stukken voorlegt die kunnen aantonen dat hij op andere inkomsten moet worden belast die minder hoog zijn dan de minima die zijn vastgesteld bij de wet op de aanslag van ambtswege, haar taxatie dienovereenkomstig zal aanpassen. Het doel van de wet bestaat dus enkel erin het de administratie mogelijk te maken sneller te reageren bij niet-aangifte of in geval van een te late of onvolledige aangifte en niet om een verdoken administratieve geldboete op te leggen.

De Ministerraad haalt ter ondersteuning van zijn argumentatie de conclusies van advocaat-generaal Ganshof van der Meersch vóór het arrest van het Hof van Cassatie van 23 mei 1950 (in zake « Chapelle », *Arr. Cass.*, 1949-1950, p. 597) aan.

A.1.5. De Ministerraad verwijst ten slotte naar het antwoord dat door de minister van Financiën is gegeven op een parlementaire vraag, waarin hij preciseerde dat de betwiste maatregel, die ertoe strekt doeltreffend op te treden tegen het niet indienen of het zonder verantwoording te laat indienen van de belastingaangifte, de beginselen van behoorlijk bestuur naleefde.

A.1.6. In een circulaire van 25 november 2005 zou eveneens worden gepreciseerd dat de in het geding zijnde bepaling niet moet worden toegepast indien blijkt dat de belastingplichtige al verschillende jaren geen activiteit meer uitoefent, hetgeen eveneens zou aantonen dat de beginselen van behoorlijk bestuur worden nageleefd.

A.2.1. De eiser voor de verwijzende rechter verwijst naar het arrest nr. 36/2005 van 16 februari 2005 om te besluiten dat de werknemers en de zelfstandigen wel degelijk vergelijkbare categorieën vormen.

In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, rust de verplichting om de fiscale fiches aan de administratie over te zenden, niet alleen op de werknemers maar ook op de beoefenaars van een vrij beroep.

A.2.2. Wat de eerste vraag betreft, voert de eiser voor de verwijzende rechter, steunend op de rechtsleer, aan dat het in het geding zijnde artikel 342, § 3, door het minimum van de belastbare winst te beogen, niet van toepassing kan zijn op de beoefenaars van een vrij beroep aangezien die baten en geen winsten verkrijgen. De

ondernemingen, zelfstandigen en beoefenaars van een vrij beroep die op hun winsten worden belast, zouden dus zonder redelijke verantwoording worden gediscrimineerd ten opzichte van de beoefenaars van een vrij beroep die baten verkrijgen.

De eiser voor de verwijzende rechter verwijst naar een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Luik van 31 mei 2012 waarin die Rechtbank heeft geoordeeld dat het in het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 vastgelegde forfait van 19 000 euro het resultaat was van een « raar en onaanvaardbaar » vermoeden. De omstandigheid dat het forfait, sedert het voormelde geschil zich heeft voorgedaan, zonder enige verantwoording is opgetrokken van 9 500 tot 19 000 euro, zou het volledig willekeurige karakter van de vaststelling van de belastbare grondslag bevestigen.

De conclusies van de administratie voor de verwijzende rechter zouden eveneens het comminatoire en bestraffende karakter van de in het geding zijnde bepalingen bevestigen.

A.2.3. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, refereert de eiser voor de verwijzende rechter aan het advies van de Raad van State vóór het aannemen van de in het geding zijnde bepaling, advies waarin is geoordeeld dat die bepaling aan de belastingplichtige essentiële waarborgen zou ontzeggen, *in casu* het recht om de aanslag te laten vernietigen indien de belastbare grondslag op willekeurige wijze was vastgesteld, alsook de mogelijkheid om de vermindering van de ambtshalve vastgestelde belastbare grondslag te verkrijgen door het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten te bewijzen.

Volgens de eiser voor de verwijzende rechter zou de regeling van de belastbare minima geen atypisch bewijsmiddel voor het vaststellen van de belastbare grondslag uitmaken. Indien zulks wel het geval was geweest, zou de wetgever een onderscheid hebben gemaakt tussen de situatie van de zelfstandigen in hoofdberoep en die van de zelfstandigen in bijberoep.

Er zou afbreuk worden gedaan aan artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens door het feit dat de bevoegdheid met volle rechtsmacht van de rechtbank wordt belemmerd wanneer de fiscale sanctie wordt verhuld als een bewijsmiddel, zoals te dezen het geval is.

A.2.4. Wat de derde prejudiciële vraag betreft, beklemtoont de eiser voor de verwijzende rechter dat het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn arrest heeft gepreciseerd dat België van het in het geding zijnde artikel zou kunnen afzien in zoverre de controles van de buitenlandse ondernemingen geen bijzondere moeilijkheden opleveren. Zulks zou dus *a fortiori* gelden voor de controles van de binnenlandse ondernemingen of belastingplichtigen.

De belastbare minima zijn oorspronkelijk geconcipieerd voor de buitenlandse ondernemingen die over middelen beschikken die essentieel verschillen van die waarover de ondernemingen beschikken die binnen een beperkt geografisch gebied werkzaam zijn. De eiser voor de verwijzende rechter voert aan dat het Hof van Justitie van de Europese Unie de bedoeling had om aan alle belastingplichtigen dezelfde procedurele waarborgen te garanderen en niet om aan de verschillende categorieën van belastingplichtigen procedurele rechten te ontnemen.

- B -

B.1. Aan het Hof worden drie prejudiciële vragen gesteld betreffende artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), ingevoegd bij artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 (*Belgisch Staatsblad*, 12 juli 2005).

B.2.1. Artikel 342 van het WIB 1992 bepaalt :

« § 1. Bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de administratie, worden de in artikel 23, § 1, 1° en 2° vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen.

De administratie kan te dien einde, in overleg met de betrokken beroepsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststellen.

De in vorig lid bedoelde forfaitaire grondslagen van aanslag mogen vastgesteld worden voor drie opeenvolgende aanslagjaren.

De administratie kan eveneens, in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren.

§ 2. De Koning bepaalt, met inachtneming van de in § 1, eerste lid vermelde gegevens, het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van de vreemde firma's die in België werkzaam zijn.

§ 3. Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, zijn de belastbare minima die door de Koning in uitvoering van § 2 zijn vastgesteld, eveneens van toepassing op elke onderneming en beoefenaar van een vrij beroep ».

B.2.2. Artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992, genomen met toepassing van de in paragraaf 2 van het voormelde artikel vervatte delegatie, bepaalt :

« § 1. De minimumwinst die belastbaar is ten name van buitenlandse firma's die in België werkzaam zijn en volgens de vergelijkingsprocedure neergelegd in artikel 342, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 belastbaar zijn, alsmede, bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, de minimumwinst die belastbaar is ten name van Belgische ondernemingen wordt bepaald als volgt :

1° landbouwbedrijven, tuinbouwbedrijven of boomkwekerijen : forfaitaire schaal vastgesteld voor de Belgische belastingplichtigen die in dezelfde landbouwstreek een soortgelijk beroep uitoefenen;

2° ondernemingen behorend tot de :

a) scheikundige nijverheid : 22.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

b) voedingsnijverheid : 12.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

c) metaalnijverheid, fijn mechanische nijverheid en bedrijven, ondernemingen die niet-energetische delfstoffen winnen en verwerken, bouwnijverheid en alle andere niet *sub* a en b, hierboven vermelde nijverheidsbedrijven en -ondernemingen : 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

3° ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector :

a) groothandel, kleinhandel, vervoer, horeca, ingenieurs- en studiebureaus, informatica en electronica en andere diensten aan ondernemingen : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

b) tussenpersonen in handel en vervoer : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 14.500 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

c) banken, krediet- en wisselinstellingen : 24.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

d) verzekeringen : 2,50 EUR per 25 EUR geïnde premies;

e) alle andere bedrijven en ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar).

§ 2. Het bedrag van de overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare winst mag in geen geval lager zijn dan 19.000 EUR.

Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte is het minimumbedrag vastgelegd in het eerste lid ook van toepassing op de belastbare baten van beoefenaars van een vrij beroep.

§ 3. De overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare inkomsten omvatten niet de in artikel 228, § 2, 9°, g en i, van hetzelfde Wetboek vermelde meerwaarden ».

B.3. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, maken de drie prejudiciële vragen die aan het Hof zijn gesteld, het voldoende mogelijk de categorieën van personen die het wordt verzocht te vergelijken, te bepalen.

B.4.1. In de eerste vraag wordt het Hof verzocht de bestaanbaarheid van artikel 342, § 3, van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te onderzoeken, in zoverre het van toepassing is op de ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep en niet op de andere belastingplichtigen, *in casu* de werknemers.

B.4.2. In de tweede prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht zich uit te spreken over de gelijkheid van behandeling die uit de in het geding zijnde bepaling voortvloeit tussen de belastingplichtigen die een zelfstandige activiteit in hoofdberoep uitoefenen en die welke een zelfstandige activiteit in bijberoep uitoefenen.

B.4.3. Ten slotte wordt een derde prejudiciële vraag aan het Hof gesteld over het feit dat de ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep, bij niet-aangifte, door de in het geding zijnde bepaling op dezelfde wijze worden behandeld als de buitenlandse ondernemingen bedoeld in artikel 342, § 2, van het WIB 1992.

B.4.4. Het in het geding zijnde artikel 342, § 3, van het WIB 1992 laat de belastingadministratie toe gebruik te maken van het systeem van forfaitaire minimumwinsten, wanneer de betrokken belastingplichtigen geen of een laattijdige aangifte doen van hun inkomsten.

De derde prejudiciële vraag heeft betrekking op de toepassing van het systeem van de forfaitaire minimumwinsten op de betrokken categorie van ondernemingen of personen als dusdanig, terwijl de eerste en de tweede vraag betrekking hebben op de omvang van het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling. Om die reden dient de derde prejudiciële vraag eerst te worden beantwoord.

Over de derde prejudiciële vraag

B.5. Het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de identieke behandeling die voortvloeit uit het feit dat het systeem van de forfaitaire minimumwinsten dat op grond van artikel 342, § 2, wordt gebruikt ten aanzien van buitenlandse ondernemingen die geen bewijskrachtige gegevens kunnen voorleggen, werd uitgebreid tot de ondernemingen of de beoefenaars van een vrij beroep die geen belastingaangifte doen of deze niet tijdig doen.

B.6.1. Artikel 342 van het WIB 1992 vormt een bewijsmiddel door wettelijke vermoedens waarover de administratie beschikt om het bestaan en het bedrag van de belastingschuld vast te stellen wanneer de belastingplichtige om een of andere reden nalaat

die gegevens aan de administratie ter beschikking te stellen. Het toepassingsgebied ervan wordt beperkt tot de beroepsinkomsten die worden gevormd door de winsten of baten bedoeld in artikel 23, § 1, 1° en 2°, van het WIB 1992. De wetgever voorziet in verschillende bewijsmethodes om het belastbaar inkomen te bepalen, onder meer een vergelijking met minstens drie soortgelijke belastingplichtigen, de forfaitaire grondslagen en de minimum belastbare winsten.

B.6.2. Wat de buitenlandse ondernemingen betreft die in België werkzaam zijn, bepaalt artikel 342, § 2, dat de Koning de minimum belastbare winst kan vaststellen wanneer zij geen bewijskrachtige gegevens aan de belastingadministratie voorleggen. De vermelde bepaling werd uitgevoerd door het in B.2.2 vermelde artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993.

B.6.3. Door artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 aan te nemen, heeft de wetgever het bestaande systeem van de forfaitaire minimumwinsten bedoeld in artikel 342, § 2, van het WIB 1992, dat tot dan enkel van toepassing was op buitenlandse ondernemingen die in België werkzaam zijn, uitgebreid tot alle ondernemingen (natuurlijke personen en rechtspersonen) en alle beoefenaars van een vrij beroep die geen fiscale aangifte in de inkomstenbelasting invullen of die ze buiten de termijnen bedoeld in de artikelen 308 tot 311 van het WIB 1992 overleggen.

B.7.1. In de memorie van toelichting bij het ontwerp dat de programmawet is geworden, wordt gepreciseerd :

«Deze bepaling strekt ertoe om het bestaande systeem van de forfaitaire minimumwinsten vermeld in artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) uit te breiden tot alle ondernemingen (natuurlijke personen en rechtspersonen) en beoefenaars van een vrij beroep die geen fiscale aangifte in de inkomstenbelastingen invullen of die ze buiten de termijnen voorzien in de artikelen 308 tot 311 WIB 92, overleggen.

Dit systeem van minima dat kadert binnen de taxatie bij wettelijke vermoedens, en inzonderheid de taxatie bij vergelijking met minstens drie soortgelijke belastingplichtigen vermeld in artikel 342, § 1, WIB 92, is momenteel inderdaad enkel van toepassing op buitenlandse ondernemingen die in België werkzaam zijn. Voor die ondernemingen bepaalt artikel 182, KB/WIB 92 op forfaitaire wijze en per sector de belastbare minimumwinsten.

De uitbreiding van die minima tot alle ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep zal derhalve toelaten om de struikelsteen te vermijden die er voor de fiscus te vaak in bestaat om een ambtshalve aanslag te moeten vestigen die, bij gebrek aan belastingaangifte, voldoende gemotiveerd is.

De maatregel beoogt bijgevolg om alle ondernemingen en beoefenaars van vrije beroepen er toe aan te zetten hun fiscale verplichtingen inzake het indienen van de aangifte na te komen.

Deze maatregel concretiseert qua principe op die manier het wetsvoorstel dat op 22 juli 2004 is ingediend door [...] (DOC 51-1300/01) waarmee het de doelstellingen deelt, te weten de fiscus in hoofdzaak een meer doelmatig verdedigingsmiddel ter hand stellen wanneer de ondernemingen en de beoefenaars van een vrij beroep geen belastingaangifte indienen of deze laattijdig overleggen » (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 30).

B.7.2. Zoals blijkt uit de tekst van de in het geding zijnde artikel 342, § 3, van het WIB 1992 en uit de parlementaire voorbereiding ervan heeft, wanneer een in België gevestigde onderneming of beoefenaar van een vrij beroep zijn belastingaangifte niet of niet binnen de voorgeschreven termijnen indient, de niet-aangifte die eruit voortvloeit tot gevolg dat aan de administratie de mogelijkheid wordt geboden die categorie van belastingplichtigen te belasten door rekening te houden met de door de Koning vastgestelde minimale forfaitaire grondslag. De vastgestelde minima vormen een wettelijk vermoeden bij vergelijking, niet alleen met drie soortgelijke belastingplichtigen, maar ook met een ganse sector of groep van belastingplichtigen.

B.8.1. Zowel ten aanzien van de buitenlandse ondernemingen bedoeld in artikel 342, § 2, van het WIB 1992 als ten aanzien van de ondernemingen of beoefenaars van een vrij beroep bedoeld in artikel 342, § 3, streeft de wetgever eenzelfde doelstelling na. In beide gevallen gaat het er immers om die categorieën van belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te komen door de fiscus een doelmatiger verdedigingsmiddel ter hand te stellen wanneer zij zulks niet doen (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 30). In beide gevallen maakt de wetgever gebruik van een wettelijk vermoeden teneinde de belastingadministratie toe te laten de belastbare grondslag vast te stellen, wanneer de belastingplichtige daartoe niet de nodige informatie verstrekt, hetzij bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens (artikel 342, § 2), hetzij omdat hij geen of geen tijdige aangifte doet (artikel 342, § 3). De doeltreffendheid van fiscale controles vormt een reden van algemeen belang en het nastreven daarvan is een legitieme doelstelling.

B.8.2. Het Hof moet evenwel onderzoeken of de wetgever niet op onevenredige wijze inbreuk heeft gemaakt op de rechten van de in artikel 342, § 3, van het WIB 1992 bedoelde belastingplichtigen door het de administratie mogelijk te maken belastbare minima, zoals vastgesteld bij artikel 182 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992, op hen toe te passen wanneer die belastingplichtigen een belastingaangifte niet of niet tijdig hebben overgelegd.

B.9. Met betrekking tot de in het geding zijnde maatregel is in de parlementaire voorbereiding vermeld :

« De Regering wenst hieromtrent te verduidelijken dat de voorgestelde maatregel kadert binnen de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in de artikelen 351 tot 352*bis*, WIB 92 waarbij ze er slechts is op gericht de toepassing ervan te versnellen door een forfaitaire raming van de belastbare grondslag. Op die wijze behoudt de belastingplichtige die bij toepassing van die minimumwinsten of -baten is getaxeerd bij niet naleving van zijn fiscale verplichtingen inzake de aangifte, het geheel van rechten dat is bepaald in die procedure, inzonderheid het recht om, overeenkomstig artikel 352, eerste lid, WIB 92, het bewijs te leveren van het juiste cijfer van zijn belastbare inkomsten.

Bovendien maakt de nieuwe regel deel uit van het wettelijk vermoeden van artikel 342, WIB 92, maar enkel voor de belastingplichtigen die geen aangifte hebben ingediend of die het laattijdig hebben gedaan. De aandacht moet tevens worden gevestigd op het feit dat de vastgestelde minima ook een wettelijk vermoeden bij vergelijking vormen maar dan niet alleen met drie soortgelijke belastingplichtigen, maar met een ganse sector of groep van belastingplichtigen » (*ibid.*, p. 31).

B.10.1. Artikel 342, § 3, van het WIB 1992 houdt derhalve verband met de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in de artikelen 351 tot 352*bis* van hetzelfde Wetboek, en heeft als doel de toepassing ervan te versnellen door een forfaitaire raming van de belastbare grondslag. De procedure van aanslag van ambtswege heeft tot gevolg de bewijslast om te keren, wat de bepaling van het belastbare bedrag betreft.

B.10.2. Vóór de aanslag ambtshalve wordt gevestigd, geeft de administratie aan de belastingplichtige die zijn aangifte niet of niet tijdig heeft gedaan, bij ter post aangetekende brief kennis van de redenen waarom zij van die procedure gebruik maakt, van het bedrag van de inkomsten en andere gegevens waarop de aanslag zal steunen, alsmede van de wijze waarop die inkomsten en gegevens zijn vastgesteld (artikel 351, tweede lid). In beginsel wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand toegestaan om zijn opmerkingen in te

brengen en mag de aanslag niet vóór het verstrijken van die termijn worden gevestigd (artikel 351, derde lid).

B.10.3. Overeenkomstig artikel 352 van het WIB 1992 heeft de belastingplichtige bovendien steeds het recht de forfaitaire aanslag te betwisten door het tegenbewijs te leveren van het juiste bedrag van zijn inkomsten.

B.10.4. Uit het voorgaande blijkt dat de in het geding zijnde bepaling een relevant middel is om de in B.8.1 in herinnering gebrachte doelstelling die erin bestaat de administratie de noodzakelijke elementen te bezorgen om de belastingaanslag te kunnen vestigen, te bereiken. Zij heeft evenmin onevenredige gevolgen omdat het wettelijk vermoeden dat uit die bepaling volgt, door de in gebreke blijvende belastingplichtige kan worden weerlegd door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de inkomsten die door de uitoefening van zijn beroep zijn gegenereerd. Overigens kan de belastingplichtige bij een niet-tijdige aangifte zich op overmacht beroepen indien aan de voorwaarden daartoe is voldaan.

B.11. De derde prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.12. In de eerste vraag wordt het Hof verzocht de bestaanbaarheid van artikel 342, § 3, van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te onderzoeken, in zoverre het van toepassing is op de ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep en niet op de andere belastingplichtigen, *in casu* de werknemers.

B.13.1. Er bestaan fundamentele verschillen tussen zelfstandigen en werknemers inzake de belastingstelsels die op hen van toepassing zijn. Door die verschillen is het niet mogelijk die categorieën van personen in alle opzichten te vergelijken.

B.13.2. Het vastleggen van bijzondere wijzen van bewijsvoering om de belastbare grondslag te bepalen die van toepassing is op de inkomsten van de ondernemingen of beoefenaars van een vrij beroep, kan worden verantwoord door het feit dat het voor de belastingadministratie moeilijker is om het bedrag van de inkomsten die de beoefenaars van

een vrij beroep ontvangen, vast te stellen, aangezien die inkomsten uit diverse bronnen afkomstig zijn en van jaar tot jaar sterk kunnen variëren, terwijl de bezoldigingen van de werknemers in beginsel vooraf worden bepaald en niet aan schommelingen onderhevig zijn.

B.13.3. De in het geding zijnde bepaling is een relevant middel om de in B.8.1 in herinnering gebrachte doelstelling, die erin bestaat de belastingplichtigen ertoe aan te zetten tijdig hun verplichtingen na te komen, te bereiken.

Zij heeft geen onevenredige gevolgen omdat, zoals is uiteengezet in B.10, het wettelijk vermoeden dat voor de belastingadministratie daaruit volgt, door de in gebreke blijvende belastingplichtige kan worden weerlegd door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de inkomsten die door de uitoefening van zijn beroep zijn gegenereerd.

B.14. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.15. In de tweede prejudiciële vraag wordt het Hof ondervraagd over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 342, § 3, van het WIB 1992 in zoverre het, bij niet-aangifte of niet-tijdige aangifte, de belastingplichtigen die een zelfstandige activiteit in hoofdberoep uitoefenen en die welke een zelfstandige activiteit in bijberoep uitoefenen, op identieke wijze behandelt.

B.16. In tegenstelling met de werknemers, die meestal per uur worden bezoldigd, worden de inkomsten gegenereerd door beroepen zoals die welke te dezen worden beoogd, niet zozeer gemeten per uur gepresterde activiteit als wel ten aanzien van de prestatie of de realisatie van een contract waarbij een beroep wordt gedaan op een kwaliteit van diensten die berust op een kunde waarbij de factor tijd slechts een van de parameters is om het inkomen te bepalen. De diversiteit van de beschouwde activiteiten van ondernemers en beoefenaars van vrije beroepen is zodanig dat een forfait invoeren waarbij rekening wordt gehouden met de effectieve activiteitsduur, nog meer ongelijkheden had kunnen veroorzaken.

Aldus zal eenzelfde belastbaar inkomen kunnen zijn verworven in een verschillend aantal uren naar gelang van de kwaliteit van de beroepsbeoefenaar, de aangewende middelen, de omgeving van zijn vrij beroep en de modaliteiten van het contract dat hem aan zijn begunstigde bindt.

B.17. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

Het Hof

zegt voor recht :

Artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 24 april 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschant

J. Spreutels