

Rolnummer 2364
Arrest nr. 28/2003 van 19 februari 2003

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 en artikel 33, § 1, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. François, P. Martens, M. Bossuyt, A. Alen en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 31 januari 2002 in zake de b.v.b.a. Daelemans tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 5 februari 2002, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 132 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen, (bijzondere aanslag) zoals het van toepassing was voor het aanslagjaar 1984 t.e.m. 1989 en artikel 33, § 1, van de wet van 7 december 1988 [houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen] (afzonderlijke bijzondere aanslag) zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1990 en 1991, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat voormelde bepalingen geen onderscheid maken tussen :

- enerzijds, de vennootschappen die kosten hebben gedragen die op het ogenblik van de betaling te beschouwen waren als bedrijfslasten die maar pas achteraf als een belastbaar bedrijfsmatig voordeel van alle aard in hoofde van de zaakvoerder werden gekwalificeerd en die voor deze bedragen hetzij een ontoereikend formulier 204S hebben opgemaakt of nalieten een individuele fiche 281.21 en een samenvattende opgave 325.21 op te maken, maar waarvan toch alle gegevens, zoals naam van de genietter en het bedrag, volledig in de boekhouding werden opgenomen, zodat deze zaakvoerder op deze bedragen belast werd of kon belast worden;

- en, anderzijds, de vennootschappen die kosten hebben gemaakt waarvan het karakter van belastbaar bedrijfsmatig voordeel van alle aard in hoofde van de zaakvoerder vaststaat, zonder daarvoor het formulier 204S of de individuele fiches op te maken op naam van de genietter ? »

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

Tussen de b.v.b.a. Daelemans en de fiscale administratie is een geschil ontstaan betreffende de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting, meer bepaald over de belasting van de voordelen van alle aard en de geheime commissielonen.

Tegen de beslissing van de directeur der belastingen, waarbij de grieven van de b.v.b.a. werden verworpen, werd een voorziening ingesteld bij het Hof van Beroep te Gent.

Voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1989 werd, op grond van artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B.), voor de heffing van de gewone aanslag in de vennootschapsbelasting, het bedrag van de niet bewezen lasten of bedragen als verworpen uitgaven opgenomen bij de fiscale winst van de vennootschap. Hetzelfde bedrag was bovendien onderworpen aan een bijzondere aanvullende aanslag. Voor de aanslagjaren 1990 en 1991 moeten de niet bewezen lasten en bedragen niet meer in de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting worden opgenomen, doch is een afzonderlijke bijzondere aanslag verschuldigd.

Het Hof van Beroep komt in de verwijzingsbeslissing tot de conclusie dat de b.v.b.a. voor de betwiste aanslagjaren de door de wet vereiste formulieren heeft ingediend, maar dat uit de door Het Hof gemaakte berekeningen blijkt dat de bedoelde voordelen groter zijn dan werd aangegeven.

De b.v.b.a. betwist de grondwettigheid van de regeling van de geheime commissielonen. Het Hof van Beroep te Gent beslist, alvorens recht te doen, een prejudiciële vraag te stellen.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 5 februari 2002 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 de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 6 maart 2002 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 april 2002.

Memories zijn ingediend door :

- de b.v.b.a. Daelemans, met maatschappelijke zetel te 8900 Ieper, Elverdingestraat 15, bij op 19 april 2002 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 19 april 2002 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 8 mei 2002 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bij op 31 mei 2002 ter post aangetekende brief;

- de b.v.b.a. Daelemans, bij op 10 juni 2002 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 27 juni 2002 en 30 januari 2003 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 5 februari 2003 en 5 augustus 2003.

Bij beschikking van 19 november 2002 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 11 december 2002.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 20 november 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 11 december 2002 :

- zijn verschenen :

- . Mr. K. Gheysen *loco* Mr. P. Delafontaine, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor de b.v.b.a. Daelemans;

- . Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en L. François verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten 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.

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de b.v.b.a. Daelemans

A.1.1. De appellante voor het Hof van Beroep voert aan dat het gelijkheidsbeginsel geschonden is doordat dezelfde regeling van toepassing is zowel op de situatie waarbij een belastingplichtige kwaadwillig belastbare voordelen van alle aard toekent aan een zaakvoerder, zonder opgave van de door de wet vereiste documenten, als op de situatie van een belastingplichtige vennootschap die kosten maakt die achteraf door de fiscus of de rechter als een voordeel van alle aard worden beschouwd, doch waarbij de vennootschap steeds in alle duidelijkheid zowel het bedrag als de verkrijger ervan aan de administratie heeft meegedeeld.

A.1.2. Bij een betwisting over de belasting van de voordelen van alle aard, staat de definitieve waardering van die belastbare voordelen pas vast nadat alle rechtsmiddelen zijn uitgeput. Het standpunt van de fiscus komt erop neer dat de belastingplichtige geen vrije keuze heeft: ofwel legt hij zich neer bij het bedrag dat de administratie voorstelt, ofwel betwist hij dat bedrag, maar loopt hij het risico van een dubbele belasting. Aldus wordt het recht op toegang tot de rechter beperkt om de beoordeling van de bedoelde voordelen te betwisten.

A.1.3. De b.v.b.a. meent ook dat een grondwettige interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen mogelijk is, indien men aanneemt dat de bijzondere aanslag niet van toepassing is wanneer er een ernstige betwisting is omtrent de belastbaarheid van de voordelen van alle aard.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. Met de invoering van artikel 132 van het W.I.B., en nadien van artikel 33 van de wet van 7 december 1988, werd volgens de Ministerraad beoogd door middel van een bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting inkomsten te recupereren waarvan de Schatkist verstoken is doordat de vennootschap bepaalde uitkeringen niet op de door de wet voorgeschreven wijze verantwoordt. In zijn arrest nr. 44/2000 van 6 april 2000 heeft het Hof reeds erkend dat het gewettigd is dat de wetgever ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen.

A.2.2. Het door de b.v.b.a. Daelemans verdedigde standpunt impliceert dat rekening wordt gehouden met het feit of al dan niet kwade trouw vanwege de vennootschap voorhanden is. Gelet op het door de wetgever nagestreefde doel is het evenwel logisch dat de wetgever geen onderscheid maakt naar de intentie van de belastingplichtige bij het niet naleven van zijn verplichtingen aangezien de betwiste maatregel een ontradend effect beoogt. De wetgever heeft de toepassing van artikel 132 van het W.I.B. en van artikel 33, § 1, van de wet van 7 december 1988 verbonden aan de verplicht gestelde vormelijke bewijsvoering die op zichzelf staat en volkomen legitiem is en de efficiëntie van de maatregel waarborgt. De aan- of afwezigheid van kwade trouw bij het nalaten om de vereiste verantwoordingsstukken in te dienen, kan niet zomaar worden afgeleid uit de mate waarin is komen vast te staan dat er belastbare voordelen van alle aard werden toegekend. Het door de b.v.b.a. verdedigde standpunt zou de in het geding zijnde maatregel zijn nut ontnemen. Indien immers eerst een definitief juridisch uitsluitel voorhanden moet zijn opdat de bijzondere aanslag kan worden gevestigd, dan zou elk toegekend voordeel van alle aard waarover een betwisting met de fiscus ontstaat, aan de toepassing van de betwiste wetsbepalingen ontsnappen.

A.2.3. De Ministerraad betwist ook dat de in het geding zijnde maatregelen het recht op toegang tot de rechter zouden aantasten. De vaststelling dat de appellante haar zaak tot voor de hoogste rechterlijke instanties is blijven aanvechten, bewijst overigens reeds het tegendeel. Bij een betwisting over de toepassing van de aan het Hof voorgelegde bepalingen moet de fiscale rechter uitmaken of al dan niet terecht de bijzondere aanslag op niet bewezen lasten en bedragen werd gevestigd en kan hij in voorkomend geval de bijzondere aanslag tenietdoen.

- B -

B.1.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting op de zogenaamde « geheime commissielonen ». De in het geding zijnde bepalingen zijn, enerzijds, artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals die bepaling van toepassing was voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1989 en, anderzijds, artikel 33, § 1, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 1990 en 1991.

B.1.2. De voormelde bepalingen verwijzen voor hun materieel toepassingsgebied naar de artikelen 47, § 1, en 101 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964. Wanneer een vennootschap de sommen bedoeld in die bepalingen (dat wil zeggen de commissies, makelaarslonen, erelonen en voordelen van alle aard die zij betaalt aan verkrijgers voor wie die sommen beroepsinkomsten zijn, of nog de bezoldigingen en pensioenen betaald aan personeelsleden of gewezen personeelsleden, alsmede aan bestuurders en zaakvoerders) niet binnen de opgelegde termijn verantwoordt met de door de wet voorgeschreven individuele fiches en samenvattende opgaven, waarbij de volledige identiteit van de begunstigde wordt bekendgemaakt, is zij een bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting verschuldigd.

B.1.3. Voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1989 werd op grond van artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, voor de heffing van de gewone aanslag in de vennootschapsbelasting, het bedrag van de niet overeenkomstig de artikelen 47, § 1, en 101 bewezen lasten of bedragen als verworpen uitgaven opgenomen in de belastbare grondslag van de vennootschap, eiseres voor de verwijzende rechter. Hetzelfde bedrag werd bovendien onderworpen aan een bijzondere aanvullende aanslag gelijk aan het verschil tussen de 67,5 honderdsten van het drievoudige van die lasten of bedragen, enerzijds, en het gedeelte van de overeenkomstig de artikelen 126 tot 128 en 130 berekende vennootschapsbelasting dat verhoudingsgewijs op het drievoudige van die lasten of bedragen betrekking heeft, anderzijds. De bijzondere aanslag was niet aftrekbaar.

Voor de aanslagjaren 1990 en 1991 werden op grond van artikel 33, § 1, van de wet van 7 december 1988 voor de gewone heffing in de vennootschapsbelasting de niet bewezen lasten of bedragen niet meer in de belastbare grondslag opgenomen. Op de niet bewezen

lasten of bedragen was een afzonderlijke bijzondere aanslag van 200 pct. verschuldigd, die als bedrijfslast aftrekbaar was.

B.1.4. De omstandigheid dat de bijzondere aanslag in de periode 1984-1989 niet aftrekbaar was en in de periode 1990-1991 wel, dient niet in aanmerking te worden genomen, nu de totale fiscale last die de vennootschapsbelasting en de bijzondere aanslag gezamenlijk bedroegen, ondanks de verschillende berekeningswijze grotendeels even zwaar woog voor beide perioden (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-2, p. 132).

B.2.1. De verwijzende rechter beoogt van het Hof te vernemen of de in het geding zijnde bepalingen een discriminatie instellen doordat ze geen onderscheid maken tussen, enerzijds, de vennootschappen die kosten hebben gedragen die ze als bedrijfslasten hebben beschouwd maar die door de belastingadministratie als een belastbaar bedrijfsmatig voordeel van alle aard voor de zaakvoerder werden gekwalificeerd, waardoor die bedragen niet op de door de wet voorgeschreven wijze werden verantwoord, maar waarbij toch alle gegevens, zoals de naam van de verkrijger en het bedrag, volledig in de boekhouding werden opgenomen, zodat de zaakvoerder op die bedragen belast werd of kon worden belast, en, anderzijds, de vennootschappen die kosten hebben gemaakt waarvan het karakter van bedrijfsmatig voordeel van alle aard voor de zaakvoerder onbetwistbaar vaststaat, doch die met opzet de bijzondere verantwoordingsplicht niet nakomen.

B.2.2. Door het opleggen van een strikte verantwoordingsplicht heeft de wetgever zich willen verzekeren van de maximale medewerking van de belastingplichtigen. De vennootschap loopt een sanctie op indien ze de bijzondere identificatieplicht niet naleeft en aldus de fiscus verhindert na te gaan of die betalingen bij de verkrijger wel hun geëigend fiscaal stelsel hebben ondergaan.

Bij de invoering van artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 heeft hij gesteld dat het de bedoeling was de aanslag op een zodanig niveau te brengen dat geen enkele vennootschap er belang bij heeft dergelijke bedragen niet meer te rechtvaardigen volgens de wettelijke vormvereisten (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/1). De bijzondere aanslag heeft aldus een ontradend karakter.

B.2.3. Het niet opmaken van individuele fiches en samenvattende opgaven is volgens de wet een voldoende aanleiding om de bijzondere aanslag te vestigen. De wet legt geen verband tussen de aftrek van beroepskosten en het al dan niet belasten ervan voor de verkrijgers. Bovendien is een frauduleuze intentie niet vereist.

Het Hof moet onderzoeken of de maatregel redelijk verantwoord is doordat hij geldt op een dergelijke algemene en absolute wijze. De eiseres voor de verwijzende rechter, op wier verzoek de prejudiciële vraag is gesteld, beweert in dat verband dat de bijzondere aanslag niet zou mogen worden gevestigd wanneer de door de wet verplicht gestelde vormelijke bewijsvoering niet werd nageleefd omdat er rechtmatige twijfels rijzen aangaande de kwalificatie die aan een bepaalde toekenning dient te worden gegeven of omtrent de raming ervan, maar waarbij de Administratie niet werd verhinderd de inkomsten van de verkrijgers te belasten.

B.3.1. Het is gewettigd dat de wetgever ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen.

De bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting strekt ertoe de belastingplichtigen te dwingen hun verplichting na te komen om in de wettelijke vorm en binnen de wettelijke termijn de fiscale administratie de inlichtingen te bezorgen die het haar mogelijk maken tot de aanslag van de verkrijgers van de inkomsten over te gaan. De maatregel is pertinent ten opzichte van de doelstellingen van de wetgever aangezien hij het mogelijk maakt de fiscale fraude te bestrijden door de praktijk van de geheime commissielonen te ontmoedigen.

B.3.2. Aannemen dat de bijzondere aanslag niet zou mogen worden gevestigd wanneer de belastingplichtige de bijzondere verantwoordingsplicht niet heeft nageleefd omdat hij staande houdt dat bepaalde lasten en bedragen naar zijn oordeel niet onder het toepassingsgebied van de artikelen 47, § 1, en 101 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 vallen, zou de sanctie in grote mate haar slagkracht ontnemen en zou het ontradend effect wegnemen dat de wetgever heeft beoogd. De belastingplichtige zal immers niet ertoe worden aangezet maximaal zijn medewerking aan de fiscus te verlenen indien het niet meewerken enkel ertoe leidt dat bij een fiscale controle kan worden overgegaan tot rechtzettingen, zonder dat een bijzondere aanslag kan worden opgelegd. De

toegekende voordelen van alle aard waarover een betwisting tussen de belastingplichtigen en de Administratie ontstaat, zouden dan aan de toepassing van de bijzondere aanslag ontsnappen. Bovendien is het bijzonder moeilijk, zo niet nagenoeg onmogelijk, na te gaan of de nalatige belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld.

B.3.3. De belastingplichtige die een geschil heeft met de Administratie omtrent de fiscale kwalificatie van bepaalde toekenningen, kan zijn zaak voorleggen aan de rechter, die het geschil aan een nieuw onderzoek onderwerpt.

Indien de rechter het standpunt van de belastingplichtige aanneemt en oordeelt dat de niet-verantwoorde uitgaven niet behoren tot de in de artikelen 47, § 1, en 101 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 opgesomde categorieën van bedrijfsinkomsten, geldt de bijzondere identificatieplicht niet en is de bijzondere aanslag niet verschuldigd. Indien de rechter daarentegen het standpunt van de belastingplichtige niet of slechts gedeeltelijk aanneemt, zal de bijzondere aanslag geheel of gedeeltelijk worden gehandhaafd. Dat gevolg kan worden verantwoord door het wettige streven van de wetgever om de fraude te bestrijden door de praktijk van de geheime commissielonen te ontmoedigen.

B.4. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 132 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1984 tot en met 1989, en artikel 33, § 1, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 1990 en 1991, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 19 februari 2003.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts