

Rolnummer 2718
Arrest nr. 72/2004 van 5 mei 2004

A R R E S T

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

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot en L. Lavrysen, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 4 juni 2003 in zake de n.v. Gogimmo tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 16 juni 2003, heeft het Hof van Beroep te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt, in de versie die gold voor het aanslagjaar 1995, artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in de uitlegging dat een bijzondere afzonderlijke aanslag van 300 % op de kosten vermeld in artikel 57, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave, in ieder geval ongemilderd moet worden gevestigd, zonder dat de rechter vermag na te gaan of door de belastingplichtige onweerlegbaar wordt aangetoond dat zowel de belastingplichtige als de genietter van de inkomsten, deze erelonen regelmatig in hun respectieve boekhouding hebben opgenomen, terwijl niet wordt betwist dat de belasting werd betaald door de genietter van de inkomsten, zodat vaststaat dat de schatkist geen enkel nadeel heeft geleden door deze nalatigheid ? »

Op 1 juli 2003 hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens, met toepassing van artikel 72, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, het Hof ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht voor te stellen een arrest van onmiddellijk antwoord te wijzen.

De n.v. Gogimmo, met maatschappelijke zetel te 1030 Brussel, Lambermontlaan 113, heeft een memorie met verantwoording ingediend.

Bij beschikking van 8 oktober 2003 heeft het Hof beslist de zaak overeenkomstig de gewone rechtspleging voort te zetten.

De n.v. Gogimmo en de Ministerraad hebben elk een memorie en een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 25 maart 2004 :

- zijn verschenen :
- . Mr. J. Boes, advocaat bij de balie te Hasselt, voor de n.v. Gogimmo;
- . Mr. A. Destrycker, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de voormelde bijzondere wet met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

Overeenkomstig artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals die bepaling van toepassing was voor het aanslagjaar 1995, werd een bijzondere aanslag gevestigd op erelonen, uitbetaald door de n.v. Gogimmo, die niet werden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.

Nadat haar bezwaarschrift gedeeltelijk werd verworpen, betwist de vennootschap de bijzondere aanslag voor het Hof van Beroep te Brussel. Op verzoek van de vennootschap stelt dat Hof, alvorens uitspraak te doen, de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De n.v. Gogimmo verwijst naar het arrest nr. 44/2000. Zij leidt daaruit af dat de gelijke behandeling van belastingplichtigen die wetens en willens de administratie verhinderen om de genieters van bepaalde vergoedingen te belasten, enerzijds, en belastingplichtigen die door nalatigheid of onwetendheid fiches en opgaven laattijdig hebben ingediend maar daarbij de administratie niet verhinderen om de genieters ervan te belasten, anderzijds, discriminerend is. Aan de hand van een cijfervoorbeeld toont de vennootschap vervolgens aan dat die vaststelling dezelfde moet zijn in de vennootschapsbelasting als in de rechtspersonenbelasting. Tevens wijst zij erop dat het tarief sinds het voormelde arrest is opgelopen van 200 naar 309 percent. De wet zou haar doel voorbijschieten wanneer er geen sprake is van fraude en wanneer de verkrijger van de bedragen op die inkomsten kan worden belast.

A.2. De Ministerraad verwijst naar het arrest nr. 28/2003. Van de toepassing van de bijzondere afzonderlijke aanslag zou niet mogen worden afgeweken wanneer de belastingplichtige aanvoert dat nalatigheid of onwetendheid hem heeft belet om tijdig de vereiste fiches en opgaven op te stellen en in te dienen. De in het geding zijnde bepaling is een ontradende maatregel en geen administratieve sanctie waarbij het intentioneel element van de overtreding bepalend is voor de strafmaat.

De draagwijdte van het arrest nr. 44/2000 zou niet kunnen worden uitgebreid tot de toepassing van de bijzondere afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting. De Ministerraad zet uiteen dat de redenering die daartoe door de n.v. Gogimmo wordt aangewend onjuist is. De aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtige kan het bedrag van het commissieloon en het bedrag van de bijzondere aanslag immers aftrekken van de inkomsten waarop de gewone aanslag in de vennootschapsbelasting wordt gevestigd.

Uit de aanpassing van de in het geding zijnde bepaling vanaf het aanslagjaar 2003 kan naar het oordeel van de Ministerraad niet worden afgeleid dat zij vóór die aanpassing strijdig zou zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.3. De n.v. Gogimmo merkt op dat zij te goeder trouw heeft gehandeld. De betreffende erelonen werden zowel in haar eigen boekhouding als in die van de verkrijger opgenomen en laatstgenoemde werd daarop belast.

De wetswijziging had naar het oordeel van de n.v. Gogimmo als doel tegemoet te komen aan de onredelijke en onrechtvaardige gevolgen van een strikte toepassing van de in het geding zijnde bepaling.

A.4. De Ministerraad wijst erop dat ook na de wetswijziging de mogelijkheid blijft bestaan dat het bedrag van de kosten zowel bij de vennootschap als bij de verkrijger wordt belast, namelijk indien de verkrijger het bedrag niet in zijn aangifte heeft opgenomen maar de belastingadministratie zijn identiteit toch achterhaalt en het bedrag binnen de aanslagtermijn kan belasten. De nieuwe bepaling zou enkel de verantwoordingsplicht van de betrokken uitgaven versoepelen omdat de verschillende controlediensten de bijzondere afzonderlijke aanslag niet op dezelfde wijze toepasten.

- B -

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting op de zogenaamde « geheime commissielonen ». De in het geding zijnde bepaling is artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals die bepaling van toepassing was voor het aanslagjaar 1995.

De voormelde bepaling verwijst voor haar materieel toepassingsgebied naar artikel 57 van het W.I.B. 1992. Wanneer een vennootschap de sommen bedoeld in die bepaling (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.2.1. Uit de prejudiciële vraag kan worden afgeleid dat de verwijzende rechter van het Hof beoogt te vernemen of de in het geding zijnde bepaling een discriminatie instelt doordat ze geen onderscheid maakt tussen, enerzijds, de vennootschappen die de bedoelde kosten niet op de voorgeschreven wijze hebben verantwoord maar waarbij toch alle gegevens volledig in de boekhouding werden opgenomen zodat de verkrijger op die bedragen werd of kon worden belast en, anderzijds, de vennootschappen die de bedoelde kosten niet op de voorgeschreven wijze hebben verantwoord en ze evenmin in de boekhouding hebben opgenomen.

B.2.2. Door het opleggen van een strikte verantwoordingsplicht heeft de wetgever zich willen verzekeren van de effectieve 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 de bijzondere aanslag, oorspronkelijk in 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 maar waarbij toch alle gegevens volledig in de boekhouding werden opgenomen zodat de verkrijger op die bedragen werd of kon worden belast.

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 maar waarbij toch alle gegevens volledig in de boekhouding werden opgenomen zodat de verkrijger op die bedragen werd of kon worden belast, 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 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. 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 wet van 27 november 2002 tot wijziging van artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 heeft, met ingang van het aanslagjaar 2003, artikel 219 aangevuld met een vierde lid, luidende :

« Deze aanslag is niet van toepassing indien de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, begrepen is in een door de genieter overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte. »

Aangezien de in het geding zijnde maatregel niet irrelevant is ten aanzien van de nagestreefde doelstelling en daarmee niet kennelijk onevenredig is, is hij niet discriminerend om de enkele reden dat de wetgever een nieuwe regel verkieslijk acht boven de vroegere.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 1995, schendt 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 5 mei 2004.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

A. Arts