

Rolnummer 2875
Arrest nr. 211/2004 van 21 december 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 260 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 355 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, 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 en rechtspleging*

Bij vonnis van 30 oktober 2003 in zake D. Nuelant tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 19 december 2003, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 260 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 355 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) het gelijkheidsbeginsel zoals vastgelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat deze bepaling de administratie de bevoegdheid verleent zelfs nadat de aanslagtermijnen zijn verstreken een nieuwe, vervangende aanslag te vestigen wanneer de oorspronkelijke aanslag hetzij door de gewestelijke directeur, hetzij door de rechter nietig werd verklaard, zodat de administratie aldus in de gelegenheid wordt gesteld een door haar begane onregelmatigheid te herstellen, terwijl de gewone rechtsonderhorige lastens wie de bevoegde instantie een rechtshandeling vernietigt wegens door hem begane onregelmatigheden deze onregelmatigheid niet kan herstellen, maar de gevolgen van de vernietiging dient te ondergaan, onder het enkele voorbehoud van zijn recht van verhaal tegen de beslissing tot vernietiging, en terwijl de bevoegdheid tot het vestigen van een vervangende aanslag enkel de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen treft en niet de belastingplichtige in andere belastingen of heffingen ? »

D. Nuelant, wonende te 9310 Meldert, Eeckhoutstraat 36/B, de Vlaamse Regering en de Ministerraad hebben ieder een memorie ingediend en D. Nuelant en de Ministerraad hebben ieder een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 20 oktober 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. De Meyere *loco* Mr. A. Doolaeye, advocaten bij de balie te Gent, voor D. Nuelant;

. Mr. H. Symoens, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Vlaamse Regering;

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

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe 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 Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

Eiser voor het verwijzende rechtscollege vecht de directoriale beslissing van 28 april 1999 aan waarbij zijn bezwaarschriften inzake de te zijnen name gevestigde aanslagen in de personenbelasting volledig werden afgewezen. Het geschil betreft de aanslagjaren 1984 en 1985, waarvoor het aanslagbiljet werd verstuurd op 22 november 1994.

Een eerste supplementaire aanslag was verstuurd op 16 november 1989, maar het bezwaarschrift hiertegen op grond van schending van artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) en het niet bewezen zijn van de vordering van de administratie werd gegrond verklaard op 23 januari 1992.

Met toepassing van artikel 260 van het W.I.B. 1964 (artikel 355 van het W.I.B. 1992) werd een bericht van wijziging verzonden, met inkohiering van de aanslagen op 8 mei 1992. Ook het hiertegen ingediende bezwaarschrift, thans gegrond op de schending van artikel 215 van het W.I.B. 1964 - doordat het bericht van wijziging geen melding maakte van de toepassing van artikel 263, § 1, 3°, van het W.I.B. 1964 - en andermaal op het niet bewezen zijn van de vordering van de administratie, werd gegrond verklaard. De verwerping van een derde bezwaarschrift, thans tegen de aanslagen van 22 november 1994, bij de directoriale beslissing van 28 april 1999, leidde tot de procedure voor het verwijzende rechtscollege, dat op verzoek van de eiser de prejudiciële vraag heeft gesteld.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de eiser voor het verwijzende rechtscollege

A.1. Artikel 260 van het W.I.B. 1964 (artikel 355 van het W.I.B. 1992, zoals het bestond vóór de wijziging ervan bij artikel 20 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen) biedt de administratie de mogelijkheid om bij nietigverklaring van een aanslag wegens schending van een wettelijke regel, onbeperkt in de tijd haar fouten recht te zetten via de zogenaamde hertaxatie, waardoor een nieuwe aanslag kan worden gevestigd ten name van dezelfde belastingschuldige en op grond van dezelfde belastingelementen, buiten alle aanslagtermijnen om.

Die bepaling schendt in een tweevoudig opzicht het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, allereerst omdat de administratie, door een niet in de tijd en in frequentie gelimiteerde toepassing van de in het geding zijnde bepaling (zie Cass., 16 mei 2003), een onbeperkte mogelijkheid heeft om een onregelmatigheid te herstellen terwijl de gewone rechtsonderhorige in een identiek geval de onregelmatigheid niet kan herstellen, vervolgens omdat de mogelijkheid om een vervangende aanslag te vestigen enkel de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen treft en niet de belastingplichtige in andere belastingen of heffingen.

Wat betreft de te vergelijken categorieën is de prejudiciële vraag voldoende duidelijk om ontvankelijk te zijn. Ondanks het feit dat de administratie optreedt in het algemeen belang en de inning van een belastingschuld een publiek belang betreft, zijn de administratie en de belastingplichtige voldoende vergelijkbare categorieën, zoals reeds uit verschillende arresten van het Arbitragehof moge blijken. Zij zijn ook vergelijkbaar wat betreft de mogelijkheid om onregelmatigheden die verbonden zijn aan de vaststelling van de fiscale schuld, te herstellen. De belastingplichtigen zijn eveneens vergelijkbaar in zoverre de ongelijke behandeling van belastingplichtigen in de verschillende belastingstelsels wordt aangeklaagd.

A.2. De maatregel beoogt de administratie steeds de mogelijkheid te geven een belasting te innen indien zij heeft kunnen aantonen dat er een belastbaar inkomen is van de belastingplichtige, zelfs indien zij een fout heeft begaan, tenzij de aanslagtermijn was verstreken. Er is evenwel geen objectieve en redelijke verantwoording voor het onderscheid, minstens geen redelijke verhouding tussen het aangewende middel en het beoogde doel.

A.3. De wetgever kan zich niet beroepen op de administratieve en gerechtelijke achterstand en de complexiteit van de Belgische fiscale wetten ter verantwoording van de maatregel van hertaxatie. De te respecteren procedures zijn voor de administratie en de belastingplichtige even complex, zodat er geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat om uitsluitend de administratie toe te staan haar vergissingen te herstellen via hertaxatie. Bovendien geldt die complexiteit in alle fiscale wetten en niet alleen in die inzake de inkomstenbelastingen. De administratieve en gerechtelijke achterstand ligt overigens volledig buiten de wil van de belastingplichtige zelf; evenmin is aangetoond dat die motivering voor de regel, die in oorlogsomstandigheden is ingevoerd, thans nog geldt. De eiser voor het verwijzende rechtscollege wijst bovendien erop dat oudere wetgeving ook de belastingplichtige de gelegenheid bood tot rechtzetting van zijn vergissingen, zodat de gelijkheid tussen belastingplichtigen en administratie was gewaarborgd.

In ieder geval is het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie manifest geschonden in zoverre de administratie onbeperkt kan overgaan tot hertaxatie en tot rechtzetting van opeenvolgende vergissingen. Hierdoor wordt een instabiele belastingtoestand voor de belastingplichtige gecreëerd, die hem elke vorm van rechtszekerheid ontnemt. In een dergelijk geval kunnen de belangen van de gemeenschap op geen enkele wijze nog primeren op de rechten van de belastingplichtige.

A.4. Het argument dat de Staat steeds de rechtmatig verschuldigde belastingen moet kunnen aanslaan, omdat alle Belgen inzake belastingen gelijk moeten worden behandeld, overtuigt evenmin omdat de mogelijkheid van hertaxatie juist ongelijkheid schept tussen belastingplichtigen. Ook wanneer de aanslagtermijnen zijn verstreken, zal een belastingplichtige niet alle wettelijk verschuldigde belastingen hebben betaald; voor een verjaarde belastingaanslag is geen hertaxatie mogelijk. Bovendien geldt de hertaxatiemogelijkheid niet in de andere belastingen, waardoor een ongelijkheid tussen belastingplichtigen ontstaat, ofschoon het ook in die stelsels gaat om rechtmatig verschuldigde belastingen. De redengeving is dan ook niet afdoende om het ingestelde verschil in behandeling te verantwoorden. Bij ontstentenis van een redelijke verhouding tussen het middel (de onbeperkte hertaxatie) en het doel (het vereffenen van alle rechtmatig verschuldigde belastingen), houdt de hertaxatiemogelijkheid een schending in van het gelijkheidsbeginsel.

Standpunt van de Vlaamse Regering

A.5. Volgens de Vlaamse Regering is de prejudiciële vraag onontvankelijk bij ontstentenis van opgave van de te vergelijken categorieën.

A.6. In subsidiaire orde voert de Vlaamse Regering aan dat er geen schending is van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Allereerst zijn de administratie en de belastingplichtige geen vergelijkbare categorieën aangezien zij een verschillend - respectievelijk publiek en privaat - belang nastreven. Bovendien zijn ook de belastingplichtigen in de verschillende belastingstelsels niet vergelijkbaar omdat er een strikt formele aanslagprocedure geldt die niet noodzakelijk van toepassing is bij andere belastingen of heffingen.

A.7. Het verschil in behandeling tussen de administratie en de belastingplichtige schendt volgens de Vlaamse Regering het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet omdat de opbrengst van de belasting alleen mag worden aangewend voor de behartiging van het algemeen belang en de inwerkingstelling door de overheid van haar verbintenissen tegenover de collectiviteit. Het verschil tussen beide categorieën berust op een objectief criterium, namelijk de aard van de schuldvordering. De maatregel is redelijk verantwoord en evenredig om het doel te bereiken, namelijk het verzekeren van het innen van een belasting wanneer is aangetoond dat er een belastbaar inkomen is van de belastingplichtige, zelfs indien de administratie een kwalificatie- of procedurefout heeft begaan, en rekening houdend met de starheid van de procedure inzake de inkomstenbelastingen. Een andere schuldeiser, die niet een dergelijke procedure moet doorlopen, loopt minder het gevaar een dergelijke onregelmatigheid te begaan.

In zoverre de belastingplichtigen in de verschillende belastingstelsels kunnen worden vergeleken - *quod non* - is het verschil in behandeling objectief en redelijk verantwoord doordat in die andere stelsels niet dezelfde strikte procedure geldt als in de inkomstenbelastingen.

Standpunt van de Ministerraad

A.8. De Ministerraad herinnert aan de parlementaire voorbereiding van de wetsbepaling en de reeds eerder vermelde doelstelling. In hoofdorde voert hij aan dat de in het geding zijnde bepaling van toepassing is op alle belastingplichtigen onderworpen aan de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zodat er geen verschil in behandeling is. Er kan geen ongelijke behandeling in vergelijking met een rechtsonderhorige lastens wie een bevoegde instantie een rechtshandeling vernietigt wegens een door hem begane onregelmatigheid, worden aangevoerd aangezien een vergelijking met rechtshandelingen die niet onder de toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen vallen, niet kan leiden tot een vaststelling van schending van het gelijkheidsbeginsel.

De in het geding zijnde bepaling wordt objectief en redelijk verantwoord door de plicht van de administratie om de rechtmatig verschuldigde belastingen op een juiste, correcte wijze te innen, zonder een onderscheid te maken tussen verschillende belastingplichtigen. Wanneer een procedurefout zou zijn gemaakt waaruit de nietigheid van de aanslag volgt, en de administratie geen mogelijkheid zou hebben om die fout recht te zetten, dan ontstaat een discriminatie ten opzichte van andere belastingplichtigen.

A.9. De Ministerraad voert ten aanzien van het tweede onderscheid aan dat de in het geding zijnde bepaling van toepassing is op allen die onderworpen zijn aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen en zich in dezelfde situatie bevinden, zodat niet kan worden ingezien op welke wijze een inbreuk wordt gepleegd op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag strekt ertoe van het Hof te vernemen of artikel 260 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 355 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat de administratie, zelfs nadat de aanslagtermijnen zijn verstreken, een nieuwe, vervangende aanslag mag vestigen wanneer de oorspronkelijke aanslag nietig werd verklaard.

Het Hof dient de grondwettigheid te beoordelen rekening houdend, enerzijds, met het feit dat de rechtsonderhorige, anders dan de administratie, de onregelmatigheid van een rechtshandeling niet kan herstellen en, anderzijds, met het feit dat de bevoegdheid tot het vestigen van een vervangende aanslag enkel de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen treft en niet de schuldenaar van andere belastingen of heffingen.

B.2.1. De Vlaamse Regering betwist de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag bij ontstentenis van opgave van de te vergelijken categorieën van personen.

B.2.2. Uit de motivering en de bewoordingen van de prejudiciële vraag en uit de memories blijkt duidelijk dat de prejudiciële vraag het Hof uitnodigt tot een vergelijking, enerzijds, van de rechtssituatie van de administratie en de belastingplichtige in het kader van

het Wetboek van de inkomstenbelastingen en, anderzijds, van de rechtssituatie van de belastingplichtigen in verschillende fiscale stelsels.

De exceptie wordt verworpen.

B.3. Artikel 260 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het van toepassing was in de aanslagjaren die het voorwerp uitmaken van het geschil voor de verwijzende rechter, luidde :

« Wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de prescriptie, kan de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds verlopen is, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag vestigen, zulks hetzij binnen drie maanden van de datum waarop de beslissing van de directeur der belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer vatbaar is voor een voorziening als bedoeld bij de artikelen 278 tot 286, hetzij binnen zes maanden van de datum waarop de rechterlijke beslissing niet meer vatbaar is voor de voorzieningen als bedoeld bij de artikelen 288 tot 292. »

B.4. Het in het geding zijnde artikel gaat terug op de bepaling die door artikel 32 van de wet van 20 augustus 1947 « waarbij wijzigingen worden gebracht : a) aan de wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen en de nationale crisisbelasting; b) aan de wetten en besluiten betreffende de met de directe belastingen gelijkgestelde speciale taxes » (*Belgisch Staatsblad*, 28 augustus 1947) in de bij koninklijk besluit van 22 september 1936 samengeordende wetten op de inkomstenbelastingen werd ingevoegd als artikel 74*bis*. Zij werd als volgt verantwoord :

« Het onderzoek van de reclamatiën door de Administratie en door de Gerechtshoven staat nu ver ten achter.

Artikel [32] maakt het mogelijk te voorkomen dat de Staat verstoken blijft van rechtmatig verschuldigde belastingen waarvan de vestigingstitel ingevolge reclamatiën en beroepen gansch of gedeeltelijk te niet werd gedaan door beslissingen welke slechts definitief werden getroffen na het verstrijken van den voor het vestigen van deze belastingen gestelden wettelijken termijn.

Wanneer de administratie in de toepassing der wetten een vergissing heeft begaan, moet de billijke verdeling van de fiscale lasten daardoor niet worden beïnvloed, behalve wanneer de belastingplichtige het voordeel van het rechtsverval heeft verkregen. » (*Parl. St., Kamer*, 1946-1947, nr. 59, pp. 24-25)

Daaraan werd in de Commissie voor de financiën en de begroting toegevoegd :

« Het doel van artikel 74bis is aan de Staat toe te laten de belastingplichtige geldig aan te slaan, naar rato van het bedrag der door hem rechtmatig verschuldigde belastingen, en dit in alle omstandigheden, met uitzondering van het geval van rechtsverval.

De menigvuldigheid van de werken waarmede de ambtenaren-aanslagers belast zijn, de ingewikkeldheid van de belastingwetten en van de aanslagformaliteiten, hebben ten gevolge dat de aanslagen soms worden vernietigd hetzij door het Bestuur zelf, hetzij door de Hoven van Beroep of van Verbreking.

[...]

Belanghebbende is nochtans een belasting verschuldigd aan de Staat. Zal deze laatste daarvan beroofd worden tengevolge van de verkeerde, hoewel begrijpelijke, interpretatie van de ambtenaar-aanslager ? Dit zou een onrechtvaardigheid zijn tegenover de gemeenschap. Elke burger moet, volgens zijn inkomsten, bijdragen in de lasten van de Staat en het is ontoelaatbaar dat een belastingplichtige, dank zij een verkeerde beoordeling, de door hem rechtmatig verschuldigde belasting zou kunnen ontduiken.

Artikel 74bis zal toelaten die ongerechtigheid te herstellen.

[...]

Een lid [van de Commissie] had de weglating zonder meer van dit artikel voorgesteld.

Dit voorstel werd door de meerderheid van de leden van de Commissie verworpen. Deze was immers van mening dat het een zaak van eenvoudige rechtvaardigheid is, dat elk belastingplichtige zijn bijdrage aan de Staat betaalt, zelfs zo de ambtenaar van het Bestuur een procedurevergissing heeft begaan. » (*Parl. St.*, Kamer, 1946-1947, nr. 407, pp. 58-59)

Een amendement tot opheffing van het toen nog gelijklopende (maar inmiddels vervangen doch inhoudelijk nog steeds soortgelijke) artikel 355 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat werd ingediend bij de behandeling van het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen in 1998, werd niet aanvaard :

« [Een lid] stelt bij amendement nr. 6 (Stuk nr. 1341/2) de opheffing van artikel 355 van het WIB 1992 voor. Voor hem kan het niet dat de fiscus, wanneer een aanslag nietig werd verklaard omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, zelfs buiten termijn ten name van dezelfde belastingschuldige een nieuwe aanslag kan vestigen. Op de keper beschouwd is het zelfs mogelijk dat de fiscus via het telkens weer rechtzetten van zijn opeenvolgende vergissingen gedurende jaren een instabiele belastingtoestand voor de betrokken belastingplichtige veroorzaakt. Dit principe van het 'herbelasten' bestaat trouwens niet inzake indirecte belastingen.

De minister verwijst naar de Grondwet. Alle Belgen moeten inzake belastingen gelijk worden behandeld.

Wanneer de aanslag niet verjaard is maar bijvoorbeeld omwille van procedurefouten werd vernietigd, blijft de belasting niettemin verschuldigd en moet een nieuwe ten name van dezelfde belastingplichtige worden gevestigd. » (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/17, p. 50)

Wat betreft het verschil in behandeling tussen de administratie en de belastingplichtige in de inkomstenbelasting

B.5.1. Het verschil in behandeling tussen de administratie en de belastingplichtige in de inkomstenbelasting steunt op een objectief criterium, namelijk de hoedanigheid van de procespartij die in het ene geval de Staat is, die het algemeen belang behartigt, en die in het andere geval een particulier is, die zich door een persoonlijk belang mag laten leiden.

B.5.2. De maatregel waarbij het verschil in behandeling wordt ingesteld, is pertinent om de doelstelling die de wetgever voor ogen stond en in B.4 werd verwoord, te verwezenlijken.

B.5.3. Het verschil in behandeling is niet zonder redelijke verantwoording. De wetgever heeft ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en van de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet, met het oog op een efficiënte invordering van de wettelijk verschuldigde inkomstenbelasting, kunnen oordelen dat een aanslag die nietig is verklaard omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, door de administratie opnieuw moest kunnen worden gevestigd. Het vestigen van een aanslag in de gevallen waarin de belasting krachtens de wet is verschuldigd, is immers een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet wordt gewaarborgd.

De maatregel beperkt bovendien niet op onevenredige wijze de rechten van de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen nu de nieuwe vestiging van de aanslag uitgesloten is in de gevallen waarin de schending van de wettelijke regel betrekking heeft op de verjaringstermijn en de aanslag dient te worden gevestigd ten name van dezelfde belastingplichtige en op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan.

Wat betreft het verschil in behandeling tussen de belastingplichtige in de inkomstenbelasting en de schuldenaar van andere belastingen of heffingen

B.6. De wetgever vermag, zonder het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, uitsluitend in de inkomstenbelasting te voorzien in een maatregel tot het opnieuw vestigen van een nietig verklaarde aanslag, rekening houdend met de specificiteit van de te volgen aanslagprocedure, de omvang van de belastingelementen en de belastbare materie, het grote aantal belastingplichtigen en de complexiteit van de toepasselijke wetgeving.

Het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in fiscale aangelegenheden verplicht de wetgever niet tot volstrekte gelijkvormigheid van de procedures waarbij de onderscheiden belastingen of heffingen worden ingevoerd.

B.7. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 260 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en in het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 21 december 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts