

Rolnummer 2930
Arrest nr. 214/2004 van 21 december 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 263, § 1, 3°, en § 2, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 358, § 1, 3°, en § 2, 3°, 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 11 februari 2004 in zake H. Dubois en A. Van Brabandt tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 19 februari 2004, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de rechtsregels vervat in artikel 263, § 1, 3^o, en § 2, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 358, § 1, 3^o, en § 2, 3^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel verwoord in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in deze zin geïnterpreteerd dat deze het bestuur toestaan gebruik te maken van het wettelijk vermoeden als bewijsmiddel vervat in artikel 341 van het W.I.B. 1992 op feiten die door een rechtsvordering aan het licht worden gebracht, waardoor de bewijslast op de belastingplichtige wordt gelegd, buiten de termijnen voorzien in artikel 259 van het W.I.B. 1964 (artikel 354 van het W.I.B. 1992) en zonder enige aanwijzing van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden ? »

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 21 oktober 2004 :

- is verschenen : 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;
- is de voornoemde advocaat 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 bodemgeskil*

Het geschil voor het verwijzende rechtscollege betreft de vordering van de eisers tot integrale ontheffing en vernietiging van aanslagen in de personenbelasting met betrekking tot de aanslagjaren 1983 tot en met 1987, waarbij op grond van stukken uit een gerechtelijk strafdossier roerende inkomsten en indiciaire tekorten werden belast door de administratie. De eisers voerden aan dat de procedure op grond waarvan die aanslagen werden gevestigd de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat het fiscaal bestuur gebruik kan maken van het wettelijk vermoeden als bewijsmiddel ten aanzien van feiten die door een rechtsvordering aan het licht worden gebracht, waardoor de bewijslast op de belastingplichtige wordt gelegd, buiten de reeds buitengewone termijn van artikel 259 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 354 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) en zonder enige aanwijzing van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden. Op hun verzoek heeft de Rechtbank de bovenstaande prejudiciële vraag gesteld.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad

A.1. Volgens de Ministerraad betreft de prejudiciële vraag de vergelijking van belastingplichtigen ten aanzien van wie een aanslag op grond van artikel 263, § 1, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna W.I.B.) 1964 is gevestigd en de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de controle en de aanslagtermijnen in artikel 259 van het W.I.B. 1964.

A.2. In hooforde betwist de Ministerraad de vergelijkbaarheid omdat de beide procedures worden toegepast voor specifieke feitelijke omstandigheden. Er kan enkel sprake zijn van een schending van het gelijkheidsbeginsel indien de eisers voor het verwijzende rechtscollege op een andere wijze zouden worden belast dan andere belastingplichtigen in identieke feitelijke omstandigheden.

A.3. In de beide procedures beschikt de administratie over alle bewijsmiddelen in de artikelen 245 tot 250 van het W.I.B. 1964 om het bewijs te leveren van de belastbare inkomsten. Zodra het bewijs is geleverd, kan de belastingplichtige het tegenbewijs hiervan leveren. Uit de toepassing van de wettelijke bewijsmiddelen en van inzonderheid artikel 247 van het W.I.B. 1964 kan evenwel geen schending van het gelijkheidsbeginsel worden afgeleid.

A.4. Het verschil in behandeling van belastingplichtigen op grond van de beide procedures berust volgens de Ministerraad op een objectief criterium, namelijk de specifieke situatie waarvoor zij gelden. Artikel 263, § 1, 3°, van het W.I.B. 1964 voorziet in een uitzonderlijke aanslagtermijn, in een specifiek geval, namelijk wanneer uit een rechtsvordering blijkt dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven. Op die grond kan een aanslag zelfs worden gevestigd na de in artikel 259 van het W.I.B. 1964 bepaalde termijn, doch enkel op basis van de gegevens die blijken uit de rechtsvordering en zonder dat de administratie vermog bijkomende onderzoeksdaden te stellen. Indien die gegevens tekenen en indicieën vormen van een hogere graad van goeiedheid dan die welke blijkt uit de vroeger aangegeven of belaste inkomsten, kan de administratie daarvan gebruik maken om de belastbare inkomsten opnieuw te ramen. Die toepassingsvoorwaarden verschillen van die met betrekking tot de in artikel 259 van het W.I.B. 1964 bedoelde aanslagtermijn.

A.5. Volgens de Ministerraad is het verschil objectief en redelijk verantwoord. De tot belasting aanleiding gevende feiten moeten uit een rechtsvordering blijken en zij kunnen niet door de administratie op grond van haar eigen onderzoeksbevoegdheden en -middelen worden ontdekt. De maatregel is niet onevenredig omdat aan de administratie geen bijkomende onderzoeksbevoegdheid wordt verleend en de belastingplichtige steeds bij machte blijft het tegenbewijs te leveren van de door de administratie aangevoerde belastbare inkomsten.

- B -

B.1. De verwijzende rechter vraagt aan het Hof of artikel 263, § 1, 3°, en § 2, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (artikel 358, § 1, 3°, en § 2, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt, doordat die bepalingen het bestuur toestaan gebruik te maken van het wettelijk vermoeden als bewijsmiddel op feiten die door een rechtsvordering aan het licht worden gebracht, waardoor de bewijslast op de belastingplichtige wordt gelegd, buiten de termijnen waarin artikel 259 van het W.I.B. 1964 (artikel 354 van het W.I.B. 1992) voorziet en zonder enige aanwijzing van bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden.

Uit de formulering van de prejudiciële vraag moet worden afgeleid dat zij de vergelijking betreft van de belastingplichtigen wier aanslag is gevestigd op grond van artikel 263, § 1, 3°, van het W.I.B. 1964, en de belastingplichtigen wier aanslag is gevestigd op grond van artikel 259 van het W.I.B. 1964, rekening houdend met de toepassingsvoorwaarden van de beide bepalingen.

B.2. De in het geding zijnde bepalingen luiden :

« Art. 263. § 1. De belasting of de aanvullende belasting mag worden gevestigd, zelfs nadat de in artikel 259 bepaalde termijn is verstreken ingeval :

[...]

3° een rechtsvordering uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ingesteld;

[...]

§ 2. In die gevallen moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen twaalf maanden te rekenen vanaf de datum :

[...]

3° waarop tegen de beslissing over de in § 1, 3°, genoemde rechtsvordering geen verzet of voorziening meer kan worden ingediend;

[...]. »

« Art. 259. Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van aangifte, of wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier dat voldoet aan de vorm- en termijnvereisten, gesteld hetzij bij de artikelen 214 tot 218, hetzij bij ter uitvoering van artikel 220 genomen bepalingen, mag de belasting of de aanvullende belasting, in afwijking van artikel 264, worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd.

Deze termijn wordt met twee jaar verlengd in geval van inbreuk op de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden.

De onroerende voorheffing mag evenzo worden gevestigd binnen de termijn bepaald in de twee vorige leden.

Wanneer de belastingplichtige binnen de in het eerste lid bedoelde termijn van drie jaar, overeenkomstig de artikelen 267 tot 274 een bezwaarschrift heeft ingediend, wordt die termijn verlengd met een tijdperk dat gelijk is aan de tijd die is verlopen tussen de datum van het indienen van het bezwaarschrift en die van de beslissing van de directeur of de gedelegeerde ambtenaar, zonder dat die verlenging meer dan twaalf maanden mag bedragen. »

B.3. Het verschil in behandeling tussen beide categorieën van belastingplichtigen berust op een objectief criterium, namelijk de specifieke omstandigheden waarin een belasting of een aanvullende belasting kan worden gevestigd. De bijzondere procedure waarin artikel 263, § 1, 3°, van het W.I.B. 1964 voorziet, is slechts mogelijk wanneer een rechtsvordering uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ingesteld, wat een voldoende objectief criterium is om een specifieke procedure te verantwoorden.

B.4. Artikel 263, § 1, 3°, van het W.I.B. 1964, ingevoegd bij artikel 57 van de wet van 5 januari 1976, past in het kader van een reeks maatregelen ter bestrijding van de fiscale fraude.

Daarbij werd beklemtoond dat de maatregelen die in het wetsontwerp waarbij de in het geding zijnde bepaling werd ingevoerd, worden voorgesteld om te komen tot een meer rechtvaardige verdeling van de belastingdruk, dode letter zouden blijven indien de belastingontduiking niet op intensieve wijze werd bestreden (*Parl. St.*, Senaat, 1975-1976, nr. 742/2, p. 9).

Het creëren van de mogelijkheid van een aanslag of een aanvullende aanslag en het openen van een bijkomende termijn voor de vestiging ervan zijn pertinente maatregelen om de doelstelling te bereiken. Het doet er, gelet op de specificiteit van de maatregel en het doel waartoe hij wordt uitgevaardigd, overigens niet toe of het niet aangeven van inkomsten met bedrieglijk oogmerk of met het oogmerk om te schaden gebeurde, vermits de bedoeling vooral erin bestaat de ontdoken belasting die door een rechtsvordering aan het licht is gekomen vooralsnog te vestigen en in te vorderen.

B.5. De maatregel heeft ongetwijfeld verstrekkende gevolgen, omdat hij een (aanvullende) aanslag lang na het verstrijken van de in artikel 259 bedoelde termijnen

mogelijk maakt, zelfs wanneer belastbare inkomsten blijken uit een rechtsvordering waarbij de belastingplichtige niet noodzakelijk partij was.

Dergelijke gevolgen kunnen evenwel niet als onevenredig worden aangemerkt, aangezien de voorwaarden waaraan de toepassing van artikel 263, § 1, 3^o, is onderworpen, voldoende streng zijn. Een herziening moet immers beperkt blijven tot de gegevens die door de rechtsvordering aan het licht zijn gekomen, zodat de (aanvullende) belasting die krachtens die bepaling mag worden geheven, « uitsluitend betrekking zal moeten hebben op de niet aangegeven inkomsten welke blijken uit [...] de rechtsvordering » (*Parl. St.*, Kamer, 1975-1976, nr. 680/10, p. 33). Dat impliceert dat de rechtsvordering het bestaan van de niet aangegeven inkomsten moet uitwijzen. Bovendien is gepreciseerd (*ibid.*, p. 34) dat de gegevens die blijken uit de rechtsvordering, moeten volstaan voor het vestigen van de (aanvullende) aanslag, zonder dat, zoals de Ministerraad aangeeft, de administratie vermag ter zake bijkomende onderzoeksdaden te stellen. Ten slotte kan de belastingplichtige steeds het tegenbewijs leveren van de met toepassing van de in het geding zijnde bepaling door de administratie aangevoerde belastbare inkomsten.

B.6. Het valt daarbij niet *a priori* uit te sluiten dat de gegevens die door de rechtsvordering aan het licht zijn gekomen, tevens het teken of de indicie, bedoeld bij artikel 247 van het W.I.B. 1964, zouden opleveren waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten en op grond waarvan bijgevolg kan worden vastgesteld dat inkomsten inderdaad niet werden aangegeven, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige de herkomst van kapitalen niet overeenkomstig de wet zou kunnen bewijzen (*Parl. St.*, Kamer, 1975-1976, nr. 680/10, p. 34).

Het komt evenwel de feitenrechter toe te oordelen over de bewijskracht van de tekenen en indicatiën, rekening houdend, enerzijds, met de voorwaarden waaronder artikel 247 van het W.I.B. 1964 kan worden toegepast, en, anderzijds, met de feitelijke omstandigheden van het bij hem aanhangig geschil. Een dergelijke maatregel kan bijgevolg niet onevenredig worden geacht.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 263, § 1, 3°, en § 2, 3°, 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