

Rolnummer 3892
Arrest nr. 182/2006 van 29 november 2006

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van kracht was vóór de wijziging ervan bij de programmawet (I) van 24 december 2002, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, J.-P. Snappe, 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 20 januari 2006 in zake P. Speeckaert en I. de Broux tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 8 februari 2006, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de wijziging door de wet van 24 december 2002, de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet doordat het de aftrek als beroepskosten weigert van kosten waarvoor geen fiches en samenvattende opgave werden opgemaakt, ongeacht het feit of deze kosten door de genietter spontaan werden aangegeven in een regelmatige en tijdige aangifte ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- P. Speeckaert en I. de Broux, wonende te 3090 Overijse, Welriekendedreef 29;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 4 oktober 2006 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Soete *loco* Mr. L. Vanheeswijck, advocaten bij de balie te Brussel, voor P. Speeckaert en I. de Broux;

. Mr. M. Van Asch, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse 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 bodemgeschied*

De eisende partijen voor de verwijzende rechter deden tijdig aangifte in de personenbelasting voor de aanslagjaren 1997, 1998 en 1999. Op 19 november 1999 verzond de fiscale administratie een bericht van wijziging voor die drie aanslagjaren. In dat bericht verwijst de administratie naar de betalingen die één van de eisende partijen, bestuurder van vennootschappen, deed aan een aantal vennootschappen. De administratie weigert die betalingen als aftrekbare beroepskosten te aanvaarden om de volgende redenen : er werden geen fiches 281.50 en evenmin een samenvattende opgave 325.50 opgemaakt en de belastingplichtige bewijst niet dat die betalingen zijn gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Nadat de eisers zich met de voormelde wijziging niet akkoord hadden verklaard, werden de bestreden aanslagen gevestigd. Het bezwaar dat bij de gewestelijke directeur werd ingediend werd als ongegrond afgewezen.

De vordering voor de verwijzende rechter strekt ertoe de aanslagen in de personenbelasting over de betrokken aanslagjaren te vernietigen. Tevens vorderen de eisende partijen de terugbetaling van de sommen die op grond van die aanslagen zouden zijn geïnd, vermeerderd met de moratoriumintresten. In ondergeschikte orde vorderen zij een schadevergoeding van de Belgische Staat wegens schending van de beginselen van behoorlijk bestuur en in nog meer ondergeschikte orde vragen zij dat de Rechtbank een prejudiciële vraag aan het Hof zou stellen over de bestaanbaarheid van artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

In de verwijzingsbeslissing overweegt de verwijzende rechter dat de betalingen die de eisende partij aan een aantal vennootschappen deed, noodzakelijk waren om belastbare inkomsten te verwerven, zodat die betalingen in beginsel als beroepskosten aftrekbaar zijn. Daartoe is evenwel vereist dat de eiser de fiches 281.50 en de samenvattende opgave 325.50 opmaakt. Nu zulks niet is gebeurd kunnen die bedragen krachtens artikel 57 van het WIB 1992 niet als beroepskosten worden aangemerkt. De verwijzende rechter wijst erop dat de eisende partij te goeder trouw heeft gehandeld en dat de vennootschappen de ontvangen betalingen in hun regelmatig gehouden boekhouding hebben opgenomen en daarop werden belast, zodat de Schatkist geen nadeel heeft geleden.

Vervolgens stelt de verwijzende rechter vast dat de eisende partij op dezelfde wijze wordt bestraft - de uitgave wordt als aftrekbare beroepskosten geweigerd - als een belastingplichtige die door na te laten de fiches 281.50 en de samenvattende opgave 325.50 op te maken nadeel aan de Schatkist bezorgt of kan bezorgen, omdat de ontvangende belastingplichtige de ontvangen bedragen niet spontaan in zijn aangifte opneemt. De verwijzende rechter vraagt zich af of die gelijke behandeling van personen die zich in verschillende situaties bevinden bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Daarbij komt dat - weliswaar pas sedert het aanslagjaar 2003 - de vennootschappen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen de speciale aanslag « geheime commissielonen » (artikel 219 van het WIB 1992) niet moeten betalen, indien zij aantonen dat de kosten waarvoor geen individuele fiches en samenvattende opgave zijn opgemaakt, zijn opgenomen in een door de genietter tijdig en regelmatig gedane aangifte. Dan rijst volgens de verwijzende rechter de vraag of het verantwoord is dat een vennootschap de kosten wel als beroepskosten kan aftrekken en aan de speciale aanslag van artikel 219 van het WIB 1992 ontsnapt, terwijl een belastingplichtige die aan de personenbelasting is onderworpen en zich in eenzelfde situatie bevindt, wel wordt bestraft. Vervolgens stelt de verwijzende rechter de voormelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de eisende partijen voor de verwijzende rechter

A.1.1. Volgens de eisende partijen voor de verwijzende rechter schendt artikel 57 van het WIB 1992, zoals van toepassing vóór de wijziging bij de programmawet van 24 december 2002, het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Twee categorieën van personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden worden immers op identieke wijze behandeld zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat : enerzijds, de categorie van personen die heeft nagelaten de vereiste stukken op te stellen met als gevolg dat de fiscale administratie wordt verhinderd de aanslag van de begunstigden te vestigen en, anderzijds, de categorie van personen wier nalatigheid de vereiste stukken op te stellen de fiscale aanslag van de begunstigden niet heeft verhinderd.

Met de invoering van de formele verantwoordingsplicht, waarin artikel 57 van het WIB 1992 voorziet, streeft de wetgever een meer efficiënte belastingcontrole na. De fiscale administratie kan aan de hand van de verkregen informatie nagaan of de inkomsten door hun verkrijgers worden aangegeven. Het in het geding zijnde artikel 57 legt aldus een verband tussen de aftrekbaarheid door diegene die de beroepsinkomsten verstrekt, enerzijds, en de belastbaarheid van die inkomsten bij hun verkrijgers, anderzijds. Het niet opmaken van individuele fiches en een samenvattende opgave is evenwel een voldoende reden om de aftrekbaarheid van beroepskosten te weigeren. Aldus verdwijnt het verband tussen de aftrekbaarheid van beroepskosten en de al dan niet belastbaarheid bij de verkrijgers.

De eisende partijen voor de verwijzende rechter zijn van mening dat de in het geding zijnde maatregel niet redelijk verantwoord is, doordat hij op een algemene en absolute wijze geldt. De aftrekbaarheid als beroepskosten zou, in het geval van nalatigheid om de vereiste stukken op te maken, moeten worden toegestaan wanneer die nalatigheid de aanslag van de begunstigde niet heeft belet en aan de goede trouw van de betrokkenen niet kan worden getwijfeld. Dat geldt des te meer wanneer, zoals te dezen, vaststaat dat de genierter de ontvangen bedragen heeft aangegeven en erop belast is.

Die partijen verwijzen naar de regeling voor de genieters van winsten (artikel 24 van het WIB 1992). Artikel 26 van het WIB 1992 belet dat door ondernemingen betaalde sommen opnieuw bij hun winsten worden gevoegd, wanneer zij aantonen dat die sommen bij de genierter in aanmerking werden genomen voor het bepalen van zijn belastbare inkomsten. Er is geen redelijke verantwoording voorhanden waarom eenzelfde regeling niet op genieters van andere beroepsinkomsten zou kunnen worden toegepast.

A.1.2. De in het geding zijnde maatregel is volgens de eisende partijen voor de verwijzende rechter minstens onevenredig. In dat verband verwijzen zij naar het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen naargelang zij aan de personenbelasting dan wel aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen. Wanneer een belastingplichtige die aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen, de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten niet met individuele fiches en een samenvattende opgave verantwoordt, is hij een aanslag « geheime commissielonen » verschuldigd. Uit het arrest nr. 44/2000 blijkt dat die aanslag niet verschuldigd is wanneer de nalatigheid van de belastingplichtige het de fiscale administratie niet onmogelijk heeft gemaakt de inkomsten van de verkrijgers van de inkomsten te belasten.

Voorts wijzen die partijen op het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen naargelang zij aan de personenbelasting dan wel aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Wanneer een belastingplichtige die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten niet met individuele fiches en een samenvattende opgave verantwoordt, is hij een aanslag « geheime commissielonen » verschuldigd. Vanaf het aanslagjaar 2003 voorziet artikel 219, vierde lid, van het WIB 1992 erin dat die aanslag niet van toepassing is indien de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, begrepen is in een door de genierter overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte.

In de voormelde gevallen is er - in tegenstelling tot de in het geding zijnde maatregel - een verband tussen de aftrekbaarheid (of de niet-toepassing van de aanslag « geheime commissielonen ») bij de betaler en de belastbaarheid bij de genierter. Overigens leidt het belasten van de in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde kosten bij de verkrijger en het weigeren van de aftrekbaarheid bij de persoon die de kosten betaalt, tot een situatie van dubbele belasting die strijdig is met onder meer het Europees Arbitrageverdrag.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. Door in artikel 57 van het WIB 1992 een strikte verantwoordingsplicht in te schrijven, heeft de wetgever zich volgens de Ministerraad willen verzekeren van de effectieve medewerking van de belastingplichtigen die de in die bepaling bedoelde kosten maken. De wetgever heeft ten aanzien van de schuldenaars van die kosten de fiscale aftrekbaarheid afhankelijk gemaakt van de voorwaarde tot het overleggen, in de vereiste vorm en binnen de vastgestelde termijn, van individuele fiches en een samenvattende opgave. Het niet opmaken van die verantwoordingsstukken is een voldoende reden om de aftrekbaarheid als beroepskosten te weigeren. De wet legt geen verband tussen de aftrekbaarheid van beroepskosten en het al dan niet belasten van de verkrijgers.

Zowel de belastingplichtige die zonder de vereiste stukken mee te delen een in artikel 57 van het WIB 1992 bedoelde vergoeding heeft toegekend die door de verkrijger ervan wordt aangegeven, als de belastingplichtige die zonder de vereiste stukken mee te delen een soortgelijke vergoeding heeft toegekend die door de verkrijger ervan niet wordt aangegeven, begaan een identieke inbreuk op de fiscale wetgeving. Van enige ongelijke behandeling is bijgevolg geen sprake wanneer in de beide gevallen de toegekende vergoeding als beroepskosten wordt verworpen. Integendeel, indien in het eerste geval de aftrekbaarheid als beroepskosten zou worden toegestaan, zou zulks ertoe leiden dat in het tweede geval de schuldenaar van de vergoeding wordt gediscrimineerd doordat hem de aftrekbaarheid als beroepskosten wordt geweigerd ten gevolge van eenzelfde inbreuk op de fiscale wet als die welke in het eerste geval werd gepleegd. Overigens heeft de schuldenaar van de bedoelde vergoedingen geen controle op het feit of die vergoedingen al dan niet door de genierter ervan spontaan worden aangegeven. Aldus zou de fiscale behandeling van een belastingplichtige die de verantwoordingsplicht

waarin artikel 57 van het WIB 1992 voorziet, niet naleeft, afhankelijk worden gemaakt van een door een derde - de verkrijger van de vergoeding - genomen beslissing om de vergoeding al dan niet aan te geven in zijn belastingaangifte, en zulks terwijl de schuldenaar van de vergoeding niet de minste inspraak in die beslissing heeft.

De Ministerraad verwijst naar een analoge zaak, waarover het Hof bij het arrest nr. 72/2004 uitspraak heeft gedaan. De overwegingen van dat arrest omtrent de afzonderlijke aanslag die overeenkomstig artikel 219 van het WIB 1992 in de vennootschapsbelasting wordt gehanteerd, zijn van toepassing op de thans in het geding zijnde maatregel. Overigens is de overweging van de verwijzende rechter dat sedert de toevoeging van een vierde lid aan artikel 219 van het WIB 1992 vennootschappen niet alleen zouden kunnen ontsnappen aan de afzonderlijke aanslag waarin die bepaling voorziet, maar tevens de kosten als beroepskosten zouden kunnen aftrekken, onjuist. Die zienswijze vindt geen steun in de wet, zoals blijkt uit de lezing van het vierde lid van artikel 219 in samenhang met artikel 197 van het WIB 1992.

A.2.2. Als antwoord op het betoog van de eisende partijen voor de verwijzende rechter volgens welke de in het geding zijnde maatregel op een algemene en absolute wijze geldt, verwijst de Ministerraad naar de arresten nrs. 28/2003 en 72/2004. Daaruit leidt hij af dat die maatregel redelijk verantwoord is, precies omdat hij op een algemene en absolute wijze geldt.

Wat de verwijzing naar artikel 26 van het WIB 1992 betreft, betoogt de Ministerraad dat de in die bepaling bedoelde inkomsten (« winst ») niet vergelijkbaar zijn met de in artikel 57 van het WIB 1992 vermelde « beroepskosten ». Overigens heeft artikel 26 een veel beperkter draagwijdte dan artikel 57, aangezien slechts bepaalde specifieke voordelen worden beoogd die door ondernemingen worden verleend. Bovendien draagt, in artikel 26, de administratie de bewijslast van het bestaan van het abnormaal of goedgunstig karakter van het toegekende voordeel, terwijl de in artikel 57 vermelde kosten door de belastingplichtige moeten worden verantwoord.

Voorts is de Ministerraad van mening dat de eisende partijen voor de verwijzende rechter de draagwijdte van het arrest nr. 44/2000 miskennen. Dat arrest heeft immers uitsluitend betrekking op de toepassing van de bijzondere aanslag in de rechtspersonenbelasting, doch spreekt zich geenszins uit over de toepassing van het thans in het geding zijnde artikel 57, dat niet in de rechtspersonenbelasting van toepassing is.

Ten slotte verwerpt de Ministerraad het standpunt volgens welke de in het geding zijnde maatregel tot een dubbele belasting aanleiding zou geven. Het niet in aanmerking nemen van kosten als beroepskosten, enerzijds, en het belasten van een aangegeven opbrengst als inkomen, anderzijds, zijn immers twee verschillende aangelegenheden.

Antwoord van de eisende partijen voor de verwijzende rechter

A.3.1. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, zijn de eisende partijen voor de verwijzende rechter van oordeel dat te dezen het arrest nr. 72/2004 niet dienstig kan worden aangevoerd. De situatie die aanleiding tot het stellen van de huidige prejudiciële vraag heeft gegeven verschilt immers volledig van de situatie die in het voormelde arrest aan de orde was.

A.3.2. Die partijen zijn het niet eens met de zienswijze van de Ministerraad volgens welke de verwijzende rechter van een onjuiste overweging omtrent artikel 219, vierde lid, van het WIB 1992 is uitgegaan. Die zienswijze gaat immers voorbij aan de voorrang van artikel 26 van het WIB 1992 op de artikelen 49 en volgende - met inbegrip van artikel 57 - van datzelfde Wetboek. Dat artikel 26 voorziet immers erin dat wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, die voordelen bij haar eigen winst worden gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger. Aldus blijkt – nogmaals - dat er een samenhang bestaat tussen de aftrekbaarheid bij de betaler en de belastbaarheid bij de genietter.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals het van kracht was vóór de wijziging ervan bij de programmawet (I) van 24 december 2002.

De in het geding zijnde bepaling luidt :

« De volgende kosten worden slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt :

1° commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers beroepsinkomsten zijn;

2° bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald aan personeelsleden, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden, met uitzondering van de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld;

3° vaste vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever ».

De voormelde sommen kunnen slechts als beroepskosten worden aangenomen indien diegene die ze betaalt daaromtrent het bewijs levert door middel van « individuele fiches » en een « samenvattende opgave » (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/47, p. 40).

B.2.1. De verwijzende rechter beoogt van het Hof te vernemen of de in het geding zijnde bepaling een discriminatie instelt doordat zij geen onderscheid maakt tussen, enerzijds, de belastingplichtige die de bedoelde kosten niet op de voorgeschreven wijze heeft verantwoord zodat de aftrek als beroepskosten wordt geweigerd, maar waarbij de verkrijger die sommen spontaan in zijn aangifte heeft opgenomen en, anderzijds, de belastingplichtige die de bedoelde kosten evenmin op de voorgeschreven wijze heeft verantwoord, maar waarbij de verkrijger die sommen niet spontaan in zijn aangifte heeft 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 belastingplichtige loopt een sanctie op - de weigering van de aftrek als beroepskosten - indien hij 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.

De bedoelde verantwoordingsstukken beogen de werkelijkheid en de aftrekbaarheid van de door de belastingplichtige aangevoerde betalingen na te gaan en de overeenkomstige bedragen tijdig te belasten bij de verkrijgers.

B.2.3. Het niet opmaken van individuele fiches en samenvattende opgaven is in beginsel een voldoende aanleiding om de aftrek als beroepskosten te verwerpen. 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.

B.2.4. Het Hof moet onderzoeken of de maatregel redelijk verantwoord is doordat hij geldt op een dermate algemene en absolute wijze. De eisende partijen voor de verwijzende rechter, op wier verzoek de prejudiciële vraag is gesteld, beweren in dat verband dat de aftrek als beroepskosten, in het geval dat de voorgeschreven verantwoordingsstukken niet worden overgelegd, zou moeten worden toegestaan wanneer die nalatigheid de aanslag van de verkrijger niet heeft belet en aan de goede trouw van de betrokkenen niet kan worden getwijfeld.

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.

Het voorschrift om de verantwoordingsstukken over te leggen 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.

B.3.2. Aannemen dat de aangegeven beroepskosten niet zouden mogen worden verworpen wanneer de belastingplichtige de bijzondere verantwoordingsplicht niet heeft nageleefd maar waarbij toch die sommen door de verkrijger ervan spontaan werden aangegeven zodat de verkrijger op die bedragen werd of kon worden belast, zou de sanctie van de verwerping van de aftrek als beroepskosten haar slagkracht ontnemen en zou het ontradende effect wegnemen dat de wetgever heeft beoogd. De belastingplichtige zal immers, in die omstandigheden, niet ertoe worden aangezet zijn medewerking aan de fiscus te verlenen. Bovendien is het bijzonder moeilijk, zo niet nagenoeg onmogelijk, na te gaan of de nalatige belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het van kracht was vóór de wijziging ervan bij de programmawet (I) van 24 december 2002, 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 29 november 2006.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts