

|                                        |
|----------------------------------------|
| Rolnummer 4077                         |
| Arrest nr. 92/2007<br>van 20 juni 2007 |

## A R R E S T

*In zake* : de prejudiciële vraag over de artikelen 4, 5 en 6 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, J.-P. Snappe en E. Derycke, 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 arrest van 21 november 2006 in zake de stad Antwerpen tegen de nv « Port Estates », waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 november 2006, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 4, 5 en 6 van de wet van 24 december 1996 betreffende het vestigen en invorderen van de provincie- en gemeentebelastingen, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 346 en 351 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, de artikelen 10, 11 en 172 van de Gecoördineerde Grondwet doordat zij zonder redelijke verantwoording aan de bevoegde besturen in de directe lokale belastingen de verplichting opleggen om steeds de belasting te moeten vestigen door het volgen van de procedure van de ‘ ambtshalve inkohiering ’, ook ingeval de aangifte enkel laattijdig is, welke verplichting in dat geval niet is opgelegd aan de bevoegde administratie in de directe rijksbelastingen door de artikelen 346 en 351 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, die daarvan [kan] afzien door het bestaan van dergelijke aangifte te aanvaarden ? ».

Het college van burgemeester en schepenen van de stad Antwerpen en de Waalse Regering hebben ieder een memorie ingediend; de Waalse Regering heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 10 mei 2007 :

- zijn verschenen :
- . Mr. P. Van der Straten, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de stad Antwerpen;
- . Mr. I. Lemineur *loco* Mr. E. Balate, advocaten bij de balie te Bergen, voor de Waalse Regering;
- 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 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

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

De stad Antwerpen, verzoekende partij voor de verwijzende rechter, vestigde op 28 maart 2001 een leegstandsbelasting op een onroerend goed dat eigendom is van de verwerende partij voor die rechter.

Het bezwaar van de verwerende partij voor de verwijzende rechter werd door het college van burgemeester en schepenen afgewezen op 31 oktober 2001.

De verwerende partij voor de verwijzende rechter stelde tegen die beslissing beroep in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, die de vordering gegrond verklaarde en de bestreden aanslag vernietigde. De stad Antwerpen is tegen dat vonnis in beroep gegaan. In het kader van die procedure stelt de verwijzende rechter de hierboven geformuleerde prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

#### - A -

A.1. De stad Antwerpen betwist allereerst de interpretatie die de verwijzende rechter aan de in het geding zijnde bepaling geeft en volgens welke een lokale overheid verplicht zou zijn om bij een laattijdige, onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte de belasting ambtshalve in te kohieren. Die interpretatie zou in strijd zijn met de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Die partij erkent dat het Hof de in het geding zijnde bepaling dient te toetsen in de interpretatie van de verwijzende rechter. Het Hof kan evenwel daarnaast een andere interpretatie aan die bepaling geven.

A.2. Volgens de stad Antwerpen heeft de wetgever nooit de bedoeling gehad om te dezen een onderscheid te maken tussen lokale en federale belastingen. De in het geding zijnde bepaling is immers geïnspireerd op artikel 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 1992).

A.3. Het is dan ook onduidelijk welk doel de wetgever zou hebben gehad met het opleggen van de verplichting tot ambtshalve aanslag. Die verplichting beperkt de mogelijkheden van de lokale belastingheffende overheid en legt bijkomende vormvereisten op waardoor de vaststelling van de belastbare grondslag wordt bemoeilijkt. Zij sluit immers uit dat de lokale overheid die over de vereiste inlichtingen beschikt om de belastbare grondslag vast te stellen, zij het dank zij een laattijdige, onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte, de belastbare grondslag op een andere wijze vaststelt. Bovendien zou inzake lokale belastingen niet het vermoeden van juistheid gelden dat de ambtshalve aanslag op grond van artikel 352 van het WIB 1992 geniet. De bewijslast rust derhalve op de lokale overheid.

A.4. Bovendien zou het verplicht karakter van de ambtshalve aanslagprocedure nadelig zijn voor de belastingplichtige. Het in het geding zijnde artikel 6 van de wet van 24 december 1996 bepaalt immers dat de belastingverordening kan bepalen dat de ambtshalve ingekohierde belastingen worden verhoogd met een bedrag dat door de belastingverordening wordt vastgesteld en dat het dubbel van de verschuldigde belasting niet mag overschrijden.

A.5. Volgens de Waalse Regering bepaalt het in het geding zijnde artikel 6 van de wet van 24 december 1996 dat de lokale overheden een aangifteverplichting mogen opleggen, teneinde te vermijden dat ze een beroep moeten doen op eigen vaststellingen. Die bepaling verplicht de lokale overheden niet een beroep te doen op de ambtshalve aanslag. Ze beperkt zich ertoe te bepalen dat de ambtshalve aanslag verplicht is voor zover een autonome rechtsregel een aangifteverplichting oplegt. Voor zover er al een discriminatie zou zijn, zou die niet uit de wet voortvloeien, maar uit het gemeentelijk of provinciaal reglement dat op grond van die bepaling werd genomen.

A.6.1. Nog volgens die partij is het verschil in behandeling tussen de federale overheid en de gemeentelijke of provinciale overheden redelijk verantwoord.

A.6.2. Allereerst beschikken die overheden over verschillende controle-instrumenten. De gemeentelijke en provinciale overheden kunnen immers geen eigen vaststellingen doen. Bijgevolg is een aangifte een instrument waarmee het belastbaar feit kan worden aangetoond. Bovendien heeft een aangifte een verschillende functie omdat het belastbaar feit in aard verschilt naargelang het om een lokale of een federale belasting gaat. In het geval van gemeentelijke of provinciale belastingen is het belastbaar feit makkelijk vast te stellen of te meten, vermits het om een geregistreerde activiteit of een meetbare productie gaat. In de personen- en de vennootschapsbelasting, daarentegen, vormt een aangifte de synthese van alle belastbare inkomsten. Vermits het doel van de aangifte verschilt naargelang het om een lokale of een federale belasting gaat, is het niet kennelijk onredelijk dat de gevolgen die aan die aangifte zijn verbonden, verschillen.

A.6.3. Bovendien zijn de aan de ambtshalve aanslag verbonden gevolgen voor de belastingplichtigen niet van die aard dat ze de ene of de andere categorie van belastingplichtigen benadelen naargelang het om een lokale of een federale belasting gaat. In het geval van een laattijdige aangifte, leidt de ambtshalve aanslag door een gemeentelijke overheid immers niet ertoe dat de bewijslast wordt omgekeerd. In het geval van een laattijdige, onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte, zal de gemeentelijke overheid het belastbaar feit moeten kunnen bewijzen om een beroep te kunnen doen op de ambtshalve aanslag. Bovendien bestaan er rechtsmiddelen tegen die beslissing.

## - B -

B.1.1. De prejudiciële vraag betreft de artikelen 4 tot 6 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen. Die bepalingen luiden :

« Art. 4. § 1. De kohieren worden vastgesteld en uitvoerbaar verklaard ten laatste op 30 juni van het jaar dat volgt op het dienstjaar door :

- het college van burgemeester en schepenen, voor de gemeentebelastingen;
- de gouverneur of de persoon die hem in zijn ambt vervangt, voor de provinciebelastingen.

Het kohier wordt tegen ontvangstbewijs overgezonden aan de met de invordering belaste ontvanger die onverwijld instaat voor de verzending van de aanslagbiljetten. Deze verzending gebeurt zonder kosten voor de belastingplichtige.

§ 2. De rechten vastgesteld in de kohieren worden boekhoudkundig verbonden aan de ontvangsten van het dienstjaar waarin zij uitvoerbaar werden verklaard.

§ 3. De kohieren bevatten :

- 1° de naam van de gemeente of van de provincie die de belasting heeft gevestigd;
- 2° de naam, voornamen of maatschappelijke benaming en het adres van de belastingplichtige;
- 3° de datum van het reglement krachtens welke de belasting is verschuldigd;
- 4° de benaming, de grondslag, het tarief, de berekening en het bedrag van de belasting, evenals het dienstjaar waarop zij betrekking heeft;
- 5° het nummer van het artikel;
- 6° de datum van uitvoerbaarverklaring;
- 7° de verzendingsdatum;

8° de uiterste betalingsdatum;

9° de termijn waarbinnen de belastingplichtige bezwaar kan indienen, de benaming en het adres van de instantie die bevoegd is om deze te ontvangen ».

« Art. 5. Het aanslagbiljet bevat de verzendingsdatum en de gegevens vermeld in artikel 4, § 3.

Als bijlage wordt een beknopte samenvatting toegevoegd van het reglement krachtens welke de belasting is verschuldigd ».

« Art. 6. Indien de belastingverordening voorziet in de verplichting van aangifte, wordt, bij gebrek aan aangifte binnen de in de verordening gestelde termijn, of in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte vanwege de belastingplichtige, de belasting ambtshalve ingekohierd.

Vooraleer wordt overgegaan tot de ambtshalve vaststelling van de belastingaanslag, betekent de overheid die krachtens artikel 4 bevoegd is om het kohier vast te stellen, aan de belastingplichtige, per aangetekend schrijven, de motieven om gebruik te maken van deze procedure, de elementen waarop de aanslag is gebaseerd evenals de wijze van bepaling van deze elementen en het bedrag van de belasting.

De belastingplichtige beschikt over een termijn van dertig dagen volgend op de datum van verzending van de betekening om zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen.

De ambtshalve vaststelling van de belastingaanslag kan slechts geldig worden ingekohierd gedurende een periode van drie jaar volgend op 1 januari van het dienstjaar. Deze termijn wordt met twee jaar verlengd bij overtreding van de belastingverordening met het oogmerk te bedriegen of met de bedoeling schade te berokkenen.

De belastingverordening kan bepalen dat de ambtshalve ingekohierde belastingen worden verhoogd met het bedrag dat zij vastlegt en dat het dubbel van de verschuldigde belasting niet mag overschrijden. Het bedrag van deze verhoging wordt ook ingekohierd ».

B.1.2. Volgens de verwijzende rechter, in tegenstelling tot wat het Hof van Cassatie nadien heeft geoordeeld (Cass., 19 januari 2007, F.05.0095.N), houdt het voormelde artikel 6, eerste lid, van de wet van 24 december 1996 een verplichting in voor de provinciale en gemeentelijke overheden om, bij gebrek aan aangifte binnen de in de belastingverordening gestelde termijn, of in geval van onjuiste, onvolledige of onnauwkeurige aangifte, de belasting ambtshalve in te kohieren. Het is in die interpretatie dat het Hof de in het geding zijnde bepalingen dient te onderzoeken.

B.2. Uit het verwijzingsarrest blijkt dat de verwijzende rechter de vergelijking maakt tussen, enerzijds, de provinciale en gemeentelijke overheden die bij gebrek aan aangifte binnen de in de belastingverordening gestelde termijn verplicht zouden zijn de belasting ambtshalve in te kohieren en, anderzijds, de Administratie der directe belastingen, die overeenkomstig artikel 351 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in dat geval over de mogelijkheid beschikt de aanslag ambtshalve te vestigen, maar die daarvan zou kunnen afzien door op grond van een laattijdige aangifte een gewone aanslag te vestigen.

B.3. Uit de parlementaire voorbereiding van het in het geding zijnde artikel 6 van de wet van 24 december 1996 blijkt dat die bepaling de artikelen 8 tot 18 van de wet van 29 april 1819 betreffende de gemeentebelastingen beoogt te vervangen. Die bepaling werd als volgt verantwoord :

« De artikelen 8 tot 18 van de wet van 29 april 1819 houdende het boetestelsel op gemeentelijk vlak zijn nog altijd van toepassing. Iedereen is het er nochtans over eens dat dit boetestelsel totaal verouderd en onbruikbaar is geworden. Inzonderheid de bevoegdheid van de politierechtbank, de aanduiding van de bekeurders, de procedure van het proces-verbaal van vaststelling van overtreding, de aard van de straffen, de strafbare handelingen en de verdeling van de opbrengst van de boete, beletten een praktische toepassing van die bepalingen.

Dit artikel moderniseert deze regeling en bepaalt dat de boete in wezen een louter administratieve sanctie is, namelijk een eenvoudige verhoging van rechten, ten belope van ten hoogste het dubbele van de ontdoken belasting » (*Parl. St.*, Kamer, 1995-1996, DOC 49-461/1, p. 5).

B.4. Het verschil in behandeling tussen, enerzijds, de provinciale en gemeentelijke overheden en, anderzijds, de Administratie der directe belastingen, dat voortvloeit uit het feit dat, in de interpretatie van de verwijzende rechter, in geval van een laattijdige aangifte die eerste categorie verplicht is de belasting ambtshalve in te kohieren, terwijl die tweede categorie in een dergelijk geval op grond van de laattijdige aangifte alsnog een gewone aanslag kan vestigen, heeft noch voor de belastingplichtige, noch voor de betrokken overheid, onredelijke gevolgen.

### *Ten aanzien van de belastingplichtige*

B.5.1. Zo dient de provinciale of gemeentelijke overheid in kwestie de omstandigheid te bewijzen op basis waarvan zij tot de ambtshalve aanslag wil overgaan en neemt het ambtshalve karakter van de aanslag niet weg dat die zorgvuldig dient te zijn. De overheid die de ambtshalve aanslag vestigt, moet dan ook de elementen waarover ze beschikt op redelijke wijze gebruiken.

B.5.2. Overeenkomstig artikel 6, tweede en derde lid, van de wet van 24 december 1996 dient, vooraleer wordt overgegaan tot de ambtshalve vaststelling van de belastingaanslag, de belastingplichtige op de hoogte te worden gebracht van de motieven om gebruik te maken van die procedure, de elementen waarop de aanslag is gebaseerd en het bedrag van de belasting, en beschikt hij over een termijn van 30 dagen om zijn opmerkingen schriftelijk voor te dragen. Bijgevolg heeft hij de mogelijkheid de in zijn laattijdige aangifte vermelde gegevens in zijn schriftelijke opmerkingen op te nemen.

B.5.3. Het is juist dat, overeenkomstig het in het geding zijnde artikel 6, vijfde lid, van de wet van 24 december 1996, de belastingverordening kan bepalen dat de ambtshalve ingekohierde belastingen worden verhoogd met het bedrag dat zij vastlegt en dat het dubbele van de verschuldigde belasting niet mag overschrijden. Het betreft te dezen evenwel een mogelijkheid, en geenszins een verplichting. Bovendien dient de provinciale of gemeentelijke overheid bij het bepalen van de belastingverhoging het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen, waarbij rekening kan worden gehouden met het feit dat de aangifte, zij het laattijdig, is geschied.

### *Ten aanzien van de betrokken overheid*

B.6. In de interpretatie van de verwijzende rechter dient de provinciale of gemeentelijke overheid in geval van een laattijdige aangifte de belasting ambtshalve in te kohieren, en kan ze geen gewone aanslag vestigen, dit in tegenstelling tot de Administratie der directe belastingen, die niet alleen een aanslag kan vestigen op de in de laattijdige aangifte aangegeven inkomsten, maar die bovendien die aangifte naderhand niet als niet-bestaande mag beschouwen om alsnog van ambtswege een aanslag te vestigen. Ofschoon in die

interpretatie de lokale overheid het bestaan van die laattijdige aangifte niet vermog te erkennen door alsnog een gewone aanslag te vestigen, sluit dit niet uit dat de overheid die krachtens artikel 4 bevoegd is om het kohier vast te stellen bij het bepalen van de elementen waarop de ambtshalve aanslag wordt gebaseerd, rekening houdt met de inhoud van die aangifte.

B.7. Volgens bepaalde rechtspraak vloeit uit het in het geding zijnde artikel 6 van de wet van 24 december 1996 voort dat wanneer de lokale overheid op grond van een laattijdige aangifte alsnog een gewone aanslag zou vestigen, deze laatste nietig zou zijn. Die nietigheid vloeit voort uit de niet-naleving van de in het voormelde artikel 6, tweede en derde lid, van de wet van 24 december 1996 voorgeschreven substantiële vormvereisten. De overheid zou in die hypothese die sanctie kunnen vermijden door, na te hebben vastgesteld dat een aangifte laattijdig is, de in de in het geding zijnde bepaling voorgeschreven procedure na te leven.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 4, 5 en 6 van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen schenden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 20 juni 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts