

Rolnummer 4988
Arrest nr. 81/2011 van 18 mei 2011

## A R R E S T

---

*In zake* : het beroep tot vernietiging van artikel 3, tweede lid, van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, ingesteld door de nv « Inometal-Sogerec ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en R. Henneuse, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2010 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 2010, heeft de nv « Inometal-Sogerec », met zetel te 9700 Oudenaarde, Berchemweg 75, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 3, tweede lid, van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2009, tweede editie).

De Ministerraad heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Geen memorie werd ingediend door de partijen in de zaak nr. 4972 op grond van artikel 78 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

Op de openbare terechtzitting van 16 maart 2011 :

- zijn verschenen :

. Mr. S. Vancolen en Mr. A. Maes *loco* Mr. J. Sandra, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor de verzoekende partij;

. Mr. C. Cologne *loco* Mr. P. Declercq, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen 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 Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partij is het voorwerp van een subsidiaire aanslag in de vennootschapsbelasting. Haar belang bij de vernietiging van de bestreden bepaling wordt niet betwist.

A.2. De bestreden bepaling is de overgangsmaatregel die in artikel 3, tweede lid, van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen is vervat. De verzoekende partij voert een schending aan van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, doordat twee categorieën van belastingplichtigen verschillend worden behandeld. Het gaat in beide gevallen om categorieën van belastingplichtigen die het voorwerp zijn van een aanslag die, vóór de inwerkingtreding van de wet van 22 december 2009, door de rechter geheel of ten dele nietig werd verklaard om een andere reden dan verjaring. Het verschil in behandeling bestaat erin dat, voor de

ene categorie, de termijn van zes maanden vanaf de in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak, waarin de bestreden bepaling voorziet, reeds is verstreken op het ogenblik dat de wet van 22 december 2009 in werking treedt (31 december 2009), terwijl dat voor de andere categorie niet het geval is. Die laatste categorie kan, in tegenstelling tot de eerste categorie, nog het voorwerp zijn van een subsidiaire aanslag die de administratie aan het oordeel van de rechter onderwerpt. In de parlementaire voorbereiding zou evenwel geen verantwoording voor het verschil in behandeling zijn terug te vinden.

Volgens de verzoekende partij heeft de bestreden bepaling terugwerkende kracht aangezien zij het ontstaan en de rechtsgevolgen van rechtsfeiten regelt die vóór de inwerkingtreding van de wet hebben plaatsgevonden. Daaruit zou het voormelde verschil in behandeling voortvloeien, dat slechts kan worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden of voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Een dergelijke verantwoording is volgens de verzoekende partij niet voorhanden. Het komt haar voor dat de wetgever enkel de budgettaire gevolgen van het arrest nr. 158/2009 heeft willen beperken. Na dat arrest mochten de belastingplichtigen evenwel ervan uitgaan dat zij, na een eindvonnis dat de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart om een andere reden dan de verjaring, niet langer konden worden onderworpen aan een subsidiaire aanslag.

A.3. De Ministerraad meent dat het de wetgever toekomt om te oordelen of hij overgangsmaatregelen neemt om te vermijden dat belastingplichtigen het voordeel van een vrijstelling zouden verkrijgen terwijl dat niet de bedoeling was. De wetgever achtte het daarom noodzakelijk de mogelijkheid van een subsidiaire aanslag te behouden in zaken waarin op de datum van inwerkingtreding van de wet van 22 december 2009 de nietigverklaring reeds werd uitgesproken en waarin de debatten bijgevolg reeds werden gesloten. Aangezien artikel 772 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat de debatten enkel kunnen worden heropend zolang het vonnis niet is uitgesproken, was het niet meer mogelijk om een subsidiaire aanslag aan de rechter voor te leggen tijdens het geding waarin uitspraak wordt gedaan over de nietigheid van de initiële aanslag. De bestreden bepaling maakt dat alsnog mogelijk op voorwaarde dat de procedure wordt ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan.

Naar het oordeel van de Ministerraad is de maatregel genomen ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en de gelijkheid van de burgers en met het oog op een efficiënte invordering van de wettelijk verschuldigde inkomstenbelasting. Het verschil in behandeling zou op een objectief en pertinent criterium steunen, namelijk de inleiding van de procedure binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan. Dat criterium zou de rechten van de belastingplichtige niet op onevenredige wijze beperken. De bestreden bepaling heeft volgens de Ministerraad geen retroactieve, maar een onmiddellijke werking, waarmee wordt bedoeld dat zij, vanaf de inwerkingtreding ervan, niet alleen geldt voor de nieuwe procedures, maar ook voor de reeds begonnen procedures, die worden voortgezet overeenkomstig de nieuwe wet. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Cassatie is een nieuwe wet die de voorwaarden wijzigt waaronder het bestuur een subsidiaire aanslag kan vestigen, vanaf de datum van haar inwerkingtreding van toepassing op de aanslagen die na een vernietiging door het bestuur of door de rechter opnieuw kunnen worden gevestigd, behoudens wanneer de toestand van de belastingplichtige definitief is geworden (Cass., 11 februari 2010, C.08.0542.N). Zolang het vonnis of arrest dat de vernietiging van de aanslag uitsprekt niet in kracht van gewijsde is gegaan, zou de toestand van de belastingplichtige niet definitief zijn.

A.4. Volgens de verzoekende partij kan een verschil in behandeling slechts de toets aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie doorstaan wanneer het noodzakelijk is. Zij meent dat het vooropgestelde doel op een minder ingrijpende manier kan worden verwezenlijkt, meer bepaald door de termijn van zes maanden bedoeld in de bestreden bepaling te laten aanvangen op de datum van de einduitspraak die de initiële aanslag vernietigt en niet op de datum waarop die beslissing in kracht van gewijsde is gegaan.

Zodra in een geschil een einduitspraak wordt gedaan, zo merkt de verzoekende partij op, is er geen sprake meer van een hangende procedure en kan er ook geen sprake zijn van de onmiddellijke toepassing van een nieuwe wet op dat geschil. De verwijzing naar de door de Ministerraad aangehaalde cassatierechtspraak acht zij om die reden niet relevant.

De verzoekende partij merkt ten slotte op dat de bestreden bepaling een categorie van belastingplichtigen voor een onredelijk lange termijn in het ongewisse laat over het aanslagjaar waarvoor de initiële aanslag werd vernietigd. Zij konden niet voorzien dat de wetgever het beginpunt van de termijn voor het voorleggen van een subsidiaire aanslag zou koppelen aan het in kracht van gewijsde gaan van de rechterlijke uitspraak.

A.5. De Ministerraad merkt nog op dat de bestreden bepaling erin voorziet dat de procedure tot het vestigen van een subsidiaire aanslag binnen een bepaalde termijn moet worden ingeleid. Die wijziging is in het voordeel van de verzoekende partij, zodat het verbod van terugwerkende kracht niet in haar nadeel kan zijn geschonden.

- B -

B.1.1. De wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen wijzigt de regeling voor het vestigen van een subsidiaire aanslag in de inkomstenbelastingen.

B.1.2. Aangezien de wetgever van oordeel was dat het nietig verklaren, hetzij door de gewestelijke directeur, hetzij door de rechter, van de initiële aanslag, niet tot gevolg mag hebben dat bepaalde belastingplichtigen worden ontheven van belastingen die ze verschuldigd zijn, bepaalde hij bij 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 taxes » dat de fiscale administratie in die gevallen een nieuwe aanslag of een subsidiaire aanslag kan vestigen.

Die bepaling werd later overgenomen in de artikelen 260 en 261 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, thans de artikelen 355 en 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).

B.1.3. Het gaat om een verplichting voor de fiscale administratie zodra de daartoe gestelde voorwaarden vervuld zijn, aangezien het haar niet vrijstaat af te zien van de invordering van verschuldigde belastingen (Cass., 5 september 1967, *Arr. Cass.*, 1968, p. 23).

B.1.4. Sinds de hervorming van de fiscale procedure met de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen is de keuzemogelijkheid van de fiscale administratie beperkt : de nieuwe aanslag krachtens artikel 355 van het WIB 1992 is enkel nog mogelijk wanneer de gewestelijke directeur de initiële aanslag nietig verklaart, terwijl een subsidiaire aanslag krachtens artikel 356 van het WIB 1992 enkel kan worden toegepast indien de rechter de initiële aanslag nietig verklaart.

Artikel 355 van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, kan de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds is verlopen, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag vestigen binnen drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer voor de rechter kan worden gebracht.

Wanneer de vernietigde aanslag tot een teruggave van een belastingkrediet, voorheffing of voorafbetaling aanleiding heeft gegeven, wordt bij de vestiging van de nieuwe vervangende aanslag rekening gehouden met deze teruggave ».

Artikel 356 van het WIB 1992, vóór het bij de wet van 22 december 2009 werd vervangen, bepaalde :

« Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar beroep is aangetekend, en het gerecht de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart om een andere reden dan verjaring, kan de administratie zelfs buiten de termijnen bepaald in de artikelen 353 en 354, een subsidiaire aanslag op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke aanslag, ter beoordeling voorleggen aan het gerecht, dat uitspraak doet over dat verzoek.

Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door het gerecht wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van het gerecht onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met deze teruggave.

De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de beslissing van het gerecht.

Die subsidiaire aanslag wordt aan het gerecht onderworpen door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift; het verzoekschrift wordt betekend met dagvaarding om te verschijnen, wanneer het een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige betreft ».

B.2.1. Die hertaxatiemogelijkheid is volgens de wetgever verantwoord doordat 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, p. 59).

Ook mag, « wanneer de Administratie in de toepassing der wetten een vergissing heeft begaan, [...] 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).

B.2.2. In het arrest nr. 211/2004 van 21 december 2004 heeft het Hof geoordeeld dat, gelet op de in B.2.1 beschreven doelstellingen, artikel 355 van het WIB 1992 het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet schendt in zoverre die bepaling de fiscale administratie toelaat haar fouten recht te zetten, terwijl de belastingplichtige die mogelijkheid niet heeft.

B.3.1. In het arrest nr. 158/2009 van 20 oktober 2009 was niet het bestaan zelf van de hertaxatiemogelijkheid in het geding, maar het onderscheid inzake vervaltermijnen tussen de nieuwe aanslag krachtens artikel 355 van het WIB 1992, enerzijds, en de subsidiaire aanslag krachtens artikel 356 van het WIB 1992, anderzijds.

Artikel 355 van het WIB 1992 bepaalt immers dat de fiscale administratie beschikt over een termijn van drie maanden « vanaf de datum waarop de beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer voor de rechter kan worden gebracht ». Met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992 was de fiscale administratie daarentegen aan geen enkele vervaltermijn gehouden.

Het Hof heeft geoordeeld dat het ontbreken van enige aanslagtermijn tot gevolg had dat het rechtszekerheidsbeginsel werd geschonden, aangezien de belastingplichtige voor onbepaalde tijd in het ongewisse bleef betreffende het betrokken aanslagjaar, zonder dat hij over een mogelijkheid beschikte om de procedure te bespoedigen.

B.3.2. Om aan het voormelde bezwaar van het Hof tegemoet te komen, heeft de wetgever in een dwingende termijn van zes maanden voorzien. Artikel 356 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 2 van de wet van 22 december 2009, bepaalt :

« Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Als de administratie een subsidiaire aanslag binnen de voornoemde termijn van zes maanden aan de rechter voorlegt, beginnen, in afwijking van het eerste lid, de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen te lopen vanaf de betekening van de rechterlijke beslissing betreffende de subsidiaire aanslag.

Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door de rechter wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van de rechter onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met die teruggave.

De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Wanneer de subsidiaire aanslag gevestigd wordt in hoofde van een overeenkomstig artikel 357 gelijkgestelde belastingschuldige, wordt die aanslag aan de rechter onderworpen door een aan de gelijkgestelde belastingschuldige betekend verzoekschrift met dagvaarding om te verschijnen ».

B.3.3. Krachtens artikel 3, eerste lid, van de wet van 22 december 2009 is het nieuwe artikel 356 van het WIB 1992 onmiddellijk van toepassing ongeacht het aanslagjaar.

B.3.4. Artikel 3, tweede lid, van dezelfde wet bepaalt :

« In afwijking van artikel 2 en voor de aanslagen die de rechter vóór de inwerkingtreding van deze wet geheel of ten dele nietig heeft verklaard, om een andere reden dan verjaring, worden de subsidiaire aanslagen die voorgelegd worden na de sluiting van de debatten door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift overeenkomstig artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals het bestond voor het is gewijzigd door artikel 2 van deze wet of artikel 261 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, geldig aan het oordeel van de rechter onderworpen op voorwaarde dat de procedures zijn ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan. Deze bepaling is onmiddellijk van toepassing ».

Het is die overgangsbepaling die door de verzoekende partij wordt bestreden.

B.4.1. De verzoekende partij voert een schending aan van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel. Zij betwist de terugwerkende kracht van de bestreden bepaling, die het mogelijk maakt dat een categorie van belastingplichtigen, van wie de aanslag vóór de inwerkingtreding van de wet van 22 december 2009 door de rechter geheel of ten dele nietig werd verklaard om een andere reden dan verjaring, aan een subsidiaire aanslag kan worden onderworpen op voorwaarde dat de procedures daartoe zijn ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan. Het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling zou in de parlementaire voorbereiding niet worden verantwoord.

B.4.2. Het Hof zou niet tot de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie kunnen besluiten om de enkele reden dat uit de parlementaire voorbereiding niet de redelijke verantwoording van een verschil in behandeling blijkt. De vaststelling dat een dergelijke verantwoording niet in de parlementaire voorbereiding is vermeld, sluit niet uit dat aan een maatregel een legitieme doelstelling ten grondslag ligt die het eruit voortvloeiende verschil in behandeling in redelijkheid kan verantwoorden.

B.4.3. Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

Vóór de wijziging van artikel 356 van het WIB 1992 bij de wet van 22 december 2009, kon een belastingplichtige zonder enige termijn aan een subsidiaire aanslag worden onderworpen, zodat die bepaling geen definitieve toestand van ontheffing van de verschuldigde belasting deed ontstaan. Wanneer de wetgever vervolgens, ten behoeve van de rechtszekerheid, in een dwingende termijn van zes maanden voorziet, kan de toepassing van die termijn op de belastingplichtigen van wie de aanslag door de rechter geheel of ten dele nietig werd verklaard, om een andere reden dan verjaring, niet als een retroactieve toepassing worden beschouwd.



Door het invoeren van een dwingende termijn heeft de wetgever derhalve niet op discriminerende wijze afbreuk gedaan aan het rechtszekerheidsbeginsel. De belastingplichtigen die hadden gehoopt dat zij, na het arrest nr. 158/2009, niet langer aan een subsidiaire aanslag zouden kunnen worden onderworpen, konden immers redelijkerwijze verwachten dat de wetgever maatregelen zou nemen om te vermijden dat sommige belastingplichtigen een fiscaal voordeel zouden genieten waarvan andere belastingplichtigen verstoken blijven. Het vestigen van een aanslag in de gevallen waarin de belasting krachtens de wet verschuldigd is, vormt een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burgers voor de fiscale wet wordt gewaarborgd.

Het gegeven dat de rechterlijke uitspraak waarbij de initiële aanslag nietig werd verklaard, in kracht van gewijsde is gegaan, doet aan hetgeen voorafgaat geen afbreuk. De belastingplichtige wist van meet af aan dat een subsidiaire aanslag kon worden geheven. De nietigverklaring van een aanslag, om een andere reden dan de verjaring, doet derhalve niet het onaantastbare recht ontstaan om niet opnieuw aan een aanslag te worden onderworpen, voor zover de fiscale administratie daarbij de vastgestelde onwettigheid herstelt.

B.4.4. De verzoekende partij betwist inzonderheid het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de termijn van « zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan », waarin de bestreden bepaling voorziet. Het verschil in behandeling bestaat erin dat, voor de ene categorie van belastingplichtigen, de termijn van zes maanden vanaf de in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak reeds is verstreken op het ogenblik dat de wet van 22 december 2009 in werking treedt, terwijl dat voor de andere categorie van belastingplichtigen niet het geval is. Die laatste categorie kan, in tegenstelling tot de eerste categorie, nog het voorwerp zijn van een subsidiaire aanslag die de administratie aan het oordeel van de rechter onderwerpt.

Door het invoeren van de betwiste termijn heeft de wetgever een billijk evenwicht tot stand gebracht tussen het belang dat elke belastingaanslag die strijdig is met het recht moet kunnen worden hersteld en de bekommernis om de belastingplichtige niet voor onbepaalde tijd over die aanslag in het ongewisse te laten. Het verschil in behandeling dat uit die termijn voortvloeit is niet kennelijk onredelijk.

B.4.5. De verzoekende partij voert ten slotte nog aan dat de doelstelling van de wetgever op een minder ingrijpende wijze kon worden nagestreefd, door de termijn van zes maanden te laten aanvangen op de datum van de rechterlijke uitspraak die de initiële aanslag vernietigde en niet op de datum waarop die uitspraak in kracht van gewijsde is gegaan.

Vanaf het ogenblik dat een maatregel relevant is ten aanzien van de nagestreefde doelstelling en hij daarmee niet kennelijk onevenredig is, wordt hij niet discriminerend om de enkele reden dat een andere maatregel het mogelijk zou maken om die doelstelling te bereiken.

B.4.6. Het enige middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 18 mei 2011.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt