

| |
|--|
| Rolnummer 5007 |
| Arrest nr. 124/2011 van 7 juli 2011 |

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 361 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters 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 R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 23 juni 2010 in zake de bvba « Cabinet d'urologie Docteur C. Willem », in vereffening, tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 juli 2010, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 361 van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het de belastingadministratie toestaat de fiscale toestand van de verzoekster te herzien en een aanvullende belasting in te kohieren buiten de onderzoeks- en aanslagtermijnen bepaald in de artikelen 333, tweede lid, en 354, eerste lid, van het WIB 1992, terwijl de verzoekster te goeder trouw handelt en de belastingadministratie steeds heeft beschikt over alle elementen die voor haar controle zijn vereist of, op zijn minst, steeds in de mogelijkheid heeft verkeerd die aan haar te vragen binnen de in de voormelde bepalingen vastgelegde termijnen ? ».

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 17 mei 2011 :

- zijn verschenen : Mr. I. Tasset en Mr. L. Fillieux, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers P. Nihoul en T. Merckx-Van Goey 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. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Bij de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen is door de bvba « Cabinet d'urologie Docteur C. Willem », in vereffening, vertegenwoordigd door de vereffenaar ervan, een verzoekschrift ingediend tot betwisting van de belastingaanslag die te haren laste is gevestigd voor het aanslagjaar 2003. De verzoekster betwist de toepassing van artikel 361 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) op de voorzieningen die sinds 1998 tot in 2002 zijn gerealiseerd met het oog op de vorming van een bovenwettelijk pensioen ten gunste van haar zaakvoerder.

De Rechtbank stelt vast dat artikel 361 van het WIB 1992 een afwijking is op het beginsel van de belasting op jaarbasis vastgelegd in artikel 360, eerste lid, van hetzelfde Wetboek en is van mening dat het eveneens afwijkt van artikel 354, eerste lid, van hetzelfde Wetboek. Zij merkt op dat artikel 361 van het WIB 1992, zoals het door de administratie wordt toegepast, niet is beperkt tot enkel de gevallen van onjuiste of onvolledige waarderingsen en dat de voorafgaande kwade trouw van de belastingplichtige niet moet worden aangetoond. Voorts is zij van mening dat die bepaling het de administratie mogelijk maakt de fiscale toestand van de belastingplichtige over verschillende tientallen jaren in het geding te brengen. Te dezen oordeelt de Rechtbank dat er geen enkel bedrieglijk oogmerk is vanwege de verzoekster. Rekening houdend met de toepassing ervan in

de aan haar voorgelegde zaak, vraagt de Rechtbank zich af of artikel 361 van het WIB 1992 mogelijk onevenredig is en stelt zij bijgevolg een vraag hierover aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad is in hoofdorde van mening dat de prejudiciële vraag niet ontvankelijk is, omdat daarin een verschil in behandeling wordt voorgesteld, niet tussen twee categorieën van personen, maar wel tussen twee categorieën van onregelmatigheden waaraan eenzelfde aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtige zich schuldig kan maken. Hij is van mening dat de Rechtbank van eerste aanleg te Aarlen alle onregelmatigheden die de administratie, op grond van artikel 354, eerste lid, van het WIB 1992, in staat stellen de aanvullende belasting gedurende drie jaar te vestigen, plaatst tegenover bepaalde onregelmatigheden die een belastingplichtige bij de aangifte van zijn belastbare grondslag begaat, onregelmatigheden die neerkomen op onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva en die het de administratie mogelijk maken die te beschouwen als winsten van het belastbare tijdperk waarop het onderzoek van de boekhouding betrekking heeft dat die onregelmatigheden aan het licht heeft gebracht. Hij voert aan dat die vergelijking niet relevant is, aangezien iedere belastingplichtige die een boekhouding moet bijhouden, beide soorten onregelmatigheden zou kunnen begaan en artikel 360 en artikel 361 van het WIB 1992 gelijktijdig op hem zouden kunnen worden toegepast.

A.2.1. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat de in het geding zijnde bepaling verantwoord is. Hij preciseert dat artikel 361 van het WIB 1992 enkel tot doel heeft, teneinde de termijn te bepalen waarin de belasting moet worden geheven, te definiëren aan welk boekjaar de inkomsten moeten worden toegewezen, en dat het dus uitsluitend past in het kader van een afwijking op het beginsel van de belasting op jaarbasis vastgelegd in artikel 360 van hetzelfde Wetboek. De in het geding zijnde bepaling heeft dus niet tot doel een nieuwe onderzoeks- of aanslagtermijn aan de administratie toe te kennen en maakt het die laatste niet mogelijk de vroegere situatie van de belastingplichtige te herzien. Hij voegt eraan toe dat voor de administratie bijgevolg geen sprake ervan kan zijn om te onderzoeken of belasting te heffen na de termijnen waarin de artikelen 333 en 354 van het WIB 1992 voorzien. Hij preciseert ten slotte dat, wanneer de administratie voldoet aan de voorwaarden van artikel 361, zij zich geenszins onttrekt aan de termijnen bepaald in artikel 354 van het WIB 1992.

A.2.2. De Ministerraad voert aan dat de in het geding zijnde bepaling betrekking heeft op de verdoken reserves, namelijk de niet uitgekeerde winsten, die niet voorkomen in de jaarrekening of die zijn geboekt in een andere rubriek dan de post « reserves » of « overgedragen winst ». Echter, op grond van een algemeen beginsel dat is bevestigd door de rechtspraak van het Hof van Cassatie, worden de belastbare winsten van de ondernemingen bepaald in overeenstemming met de regels van het boekhoudrecht. De in het geding zijnde bepaling strekt dus ertoe tegemoet te komen aan de situaties waar een discrepantie bestaat tussen, enerzijds, de valorisatie van de activa en passiva zoals die voorkomen in de door de belastingplichtige voorgestelde balans en, anderzijds, de werkelijke valorisatie van die activa en passiva.

De Ministerraad is van mening dat het voortbestaan, in de rekeningen van de belastingplichtige, van de onderwaarderingen van activa of van de overwaarderingen van passiva uitsluit dat men, op fiscaal vlak, dat verschil kan laten bestaan tussen de gegevens zoals die in de balans voorkomen en de werkelijkheid, daar die balans volledig vertekend is. Hij preciseert dat, vóór de aanneming van de in het geding zijnde bepaling, de rechtspraak van het Hof van Cassatie de administratie belette die situaties recht te zetten enkel omdat die voortvloeiden uit een eerder gestelde verdoken handeling, en voegt daaraan toe dat de gevolgen van dat standpunt onaanvaardbaar zijn gebleken voor de wetgever.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 361 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), dat bepaalt :

« Wanneer bij het onderzoek van de boekhouding over een bepaald belastbaar tijdperk onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva vermeld in artikel 24, eerste lid, 4^o, worden vastgesteld, worden deze als winst van dat belastbare tijdperk aangemerkt, zelfs indien ze blijken uit de boekhouding betreffende vorige belastbare tijdperken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat ermee rekening is gehouden bij het bepalen van het resultaat van deze laatste tijdperken ».

Artikel 24, eerste lid, van het WIB 1992, waarnaar die bepaling verwijst, definieert de winsten van de ondernemingen. Punt 4^o van die bepaling omvat daaronder de winsten die voortkomen uit « onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen ».

B.2. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over het verschil in behandeling dat het voormelde artikel 361 invoert tussen de belastingplichtigen op wie het wordt toegepast en wier fiscale toestand in het geding zou worden gebracht na de onderzoeks- en aanslagtermijnen bepaald in de artikelen 333, tweede lid, en 354, eerste lid, van het WIB 1992, en diegenen op wie het niet van toepassing is, wier fiscale toestand niet in het geding kan worden gebracht na die termijnen.

B.3. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, zorgen noch het gegeven dat iedere belastingplichtige die een boekhouding moet bijhouden, zich zou kunnen bevinden in de situatie dat de in het geding zijnde bepaling op hem wordt toegepast, noch het feit dat de vraag in die zin kan worden begrepen dat daarin een vergelijking wordt gemaakt tussen verschillende categorieën van onregelmatigheden, ervoor dat de door het verwijzende rechtcollege gemaakte vergelijking irrelevant is.

B.4. Met toepassing van artikel 360 van het WIB 1992 wordt de belasting die voor een aanslagjaar verschuldigd is, gevestigd op de inkomsten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft verkregen. Op grond van artikel 359 van hetzelfde Wetboek kan de

belasting op geldige wijze worden gevestigd tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd.

Artikel 354, eerste lid, van het WIB 1992 bepaalt dat, in afwijking van het voormelde artikel 359, de aanvullende belasting kan worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting verschuldigd is, met name wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan die welke is berekend op basis van de door de belastingplichtige voorgelegde aangifte. Artikel 333, tweede lid, van het hetzelfde Wetboek bepaalt dat de belastingadministratie binnen dezelfde termijn onderzoeken mag verrichten om de fiscale toestand van de belastingplichtige te kunnen vaststellen.

B.5.1. De in het geding zijnde bepaling vindt haar oorsprong in artikel 25*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, ingevoegd in dat Wetboek bij artikel 3 van de wet van 3 november 1976 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. In de memorie van toelichting van het wetsontwerp wordt in verband met die bepaling gesteld dat de wetgever :

« [een oplossing zocht voor] de huidige moeilijkheden [die voortkomen] uit het feit dat [de onderwaarderingen van de grondstoffen-, produkten- en koopwarenvorrade], zelfs wanneer zij het gevolg zijn van een frauduleuze werkwijze, niet kunnen worden belast indien zij worden vastgesteld nadat de aanslagtermijnen voor de inkomsten van het (de) belastba(a)r(e) tijdperk(en) waarin die voorraden werden ondergewaardeerd, zijn verstreken [want] volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie zou immers de meerwaarde op de op het einde van het belastbare tijdperk voorradige grondstoffen, produkten of koopwaren (d.w.z. het positief verschil tussen de objektieve waarde van de voorraden op het einde van het belastbaar tijdperk en de boekwaarde van de voorraden bij het begin van hetzelfde tijdperk) een winst zijn ‘ voortvloeiend uit gedane verrichtingen ’ (d.w.z. een winst bedoeld in het eerste gedeelte van artikel 21, W.I.B.) en geen ‘ vermeerdering van welke activa ook die voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid worden gebruikt ’ (d.w.z. een winst bedoeld in het tweede gedeelte van hetzelfde artikel), wat inhoudt dat die winst belastbaar is voor het (de) belastba(a)r(e) tijdperk(en) waarin zij (latent) tot stand komt en niet voor het belastbaar tijdperk waarin ze werkelijk is behaald of in de boekhouding van de betrokken onderneming is uitgedrukt of nog door de administratie wordt vastgesteld » (*Parl. St., Kamer, 1975-1976, nr. 879/1, p. 3*).

B.5.2. De wetgever heeft gesteld dat die situatie « niet kan worden geduld, alleen reeds wegens het gevaar van belastingvermijding dat daaruit voor de Schatkist [ontstond] », en dat het ondenkbaar was dat, enerzijds, « de ondernemingen die de latente meerwaarden van hun

grondstoffen-, produkten- en koopwarenvorraad in hun boekhouding uitdrukken, de aldus uitgedrukte meerwaarden in hun belastbare winst moeten opnemen » en, anderzijds, « de ondernemingen welke bewust hun soortgelijke voorraden onderwaarden, kunnen ontsnappen aan de belasting op het gedeelte van de later op die voorraden behaalde winst dat overeenstemt met de onderwaarderingen welke de aanslagdiensten niet tijdig zouden hebben ontdekt ». Ten slotte heeft hij aangegeven dat het « niet realistisch [zou] zijn van de Administratie te eisen dat zij elk jaar de echtheid van de inventarissen van alle ondernemingen zou nagaan en alle onderwaarderingen zou rechtzetten om te vermijden dat de erop betrekking hebbende winst later aan elke belasting zou ontsnappen » (*ibid.*, pp. 3-4).

B.6. Artikel 361 van het WIB 1992 voert een uitzondering in op de fiscale regel van de belasting op jaarbasis bepaald in artikel 360 van hetzelfde Wetboek op grond waarvan de inkomsten van elke jaar afzonderlijk worden belast. Geen enkele grondwetsbepaling verbiedt de wetgever te voorzien in uitzonderingen op die regel, die niet mag worden verward met het beginsel van de eenjarigheid van de toestemming om de belasting te heffen bepaald in artikel 171 van de Grondwet. Het Hof moet enkel nagaan of de in het geding zijnde maatregel in strijd is met het gelijkheids- en discriminatiebeginsel vervat in de artikelen 10, 11 en, in fiscale zaken, 172 van de Grondwet.

B.7. Het in de prejudiciële vraag aangeklaagde verschil in behandeling berust op het criterium van de situatie waarin de belastingplichtigen zich bevinden wier boekhouding wijst op een onderwaardering van de activa of een overwaardering van de passiva die voortkomen uit vroegere boekhoudkundige stukken.

Dat criterium is relevant ten aanzien van het door de wetgever nagestreefde doel, dat erin bestaat te voorkomen dat die winsten van de vennootschap ontsnappen aan de belasting wegens de rechtspraak van het Hof van Cassatie die gold op het ogenblik van de aanneming van de in het geding zijnde bepaling en volgens welke deze dienden « te worden [gehecht], niet aan het jaar waarin die onderwaardering [of die overwaardering] door de Administratie wordt vastgesteld maar aan het jaar waarin zij voor de eerste maal door de onderneming is verricht » (*Parl. St.*, Kamer, 1975-1976, nr. 879/7, p. 5).

B.8. Overigens, door te bepalen dat, als uitzondering op de regel van de belasting op jaarbasis, de winsten gevormd door onderwaarderingen van de activa of overwaarderingen

van de passiva zijn gehecht aan het jaar waarop de fiscale controle betrekking heeft die deze heeft aangetoond, en dat zij bijgevolg worden belast met de andere winsten die de belastingplichtige in de loop van dat jaar heeft gerealiseerd, heeft de in het geding zijnde bepaling geen onevenredige gevolgen, ook als die wordt toegepast wanneer geen fraude is gepleegd.

Zij is immers alleen van toepassing op de onderwaarderingen van de activa of op de overwaarderingen van de passiva die voortkomen uit ofwel bedrieglijke handelingen, ofwel de « niet-naleving van uit een fiscaal oogpunt aanvaardbare ramingsregels, ongeacht of die niet-naleving al dan niet een gevolg is van de bedoeling om de belasting te ontduiken of het jaarlijkse karakter ervan af te zwakken » (*ibid.*, p. 10), zolang zij voorkomen in de balans van de belastingplichtige, en niet op de andere winsten of de andere passiva die niet correct zouden zijn geboekt of aangegeven. Zij kan bovendien niet worden aangevoerd door de administratie wanneer die, met kennis van zaken, de regels of criteria heeft aanvaard die de vennootschap heeft gebruikt om de betwiste ramingen uit te voeren. Zoals de Ministerraad eraan herinnert, heeft die bepaling ten slotte noch tot doel, noch tot gevolg af te wijken van de onderzoeks- en aanslagtermijnen die aan de administratie zijn opgelegd en maakt zij het haar niet mogelijk de vroegere fiscale toestand van de belastingplichtigen te herzien.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 361 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 7 juli 2011 door rechter J.-P. Snappe, ter vervanging van voorzitter R. Henneuse, wettig verhinderd zijnde de uitspraak van dit arrest bij te wonen.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J.-P. Snappe