

Rolnummer 5447
Arrest nr. 93/2013 van 19 juni 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en M. Bossuyt, de rechters A. Alen, J.-P. Snappe, E. Derycke en P. Nihoul, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter R. Henneuse, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnis van 25 juni 2012 in zake Didier Petit tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 3 juli 2012, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schendt artikel 342, § 3, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre de belastbare minima die door de Koning ter uitvoering van § 2 van die bepaling zijn vastgesteld, van toepassing zijn op elke onderneming en beoefenaar van een vrij beroep, ongeacht de duur van de in de loop van het desbetreffende aanslagjaar uitgeoefende activiteit ?

Schendt artikel 342, § 3, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre die bepaling een belastbaar minimum instelt en de belastingplichtige niet de mogelijkheid laat het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten aan te tonen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Didier Petit, wonende te 4600 Wezet, Porte de Lorette 92;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 17 april 2013 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. M. Moineau *loco* Mr. M. Levaux, advocaten bij de balie te Luik, voor Didier Petit;
 - . Mr. G. Gauthier, advocaat bij de balie te Dinant, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en E. Derycke 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*

Didier Petit heeft van het jaar 2005 tot 30 april 2007, datum waarop hij bij de Kruispuntbank van Ondernemingen werd geschrapt en waarop zijn btw-nummer werd geschrapt, een zelfstandige activiteit als schrijver uitgeoefend.

Van 7 mei 2007 tot 28 april 2008 was hij bestuurder van de cvba « Techno-Châssis », die in april 2008 failliet is verklaard.

Didier Petit heeft geen aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2008 ingediend; hij is door de administratie ambtshalve belast op grond van artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

Bij brief van 7 april 2010 heeft Didier Petit een bezwaarschrift gericht aan de gewestelijke directie, die het, bij beslissing van 1 juni 2011, als gedeeltelijk aanvaard beschouwt, aangezien bepaalde verantwoordingsstukken die een vermindering verantwoord werden overgelegd, en de te betalen belasting bijgevolg vaststelt op 19 000 euro.

Didier Petit betwist die aanslag voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, waarbij hij ervan uitgaat dat artikel 342, § 3, van het WIB 1992 discriminerend is ten opzichte van de doelstelling ervan en waarbij hij van de Rechtbank vordert dat zij beide hierboven weergegeven prejudiciële vragen aan het Hof stelt.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag betoogt de eiser voor de verwijzende rechter in zijn eerste memorie dat het forfaitaire minimumbedrag dat bij artikel 342, § 3, van het WIB 1992 op 19 000 euro is vastgesteld bij niet-aangifte in de personenbelasting, discriminerend is omdat het van toepassing is op de belastingplichtige ongeacht de tijd gedurende welke hij zijn activiteit uitoefent. Er wordt evenmin rekening gehouden met het feit of de activiteit in hoofdberoep dan wel in bijberoep wordt uitgeoefend. Daaruit leidt hij af dat de bepaling een verschil in behandeling onder de belastingplichtigen zou doen ontstaan dat strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

In antwoord op de memorie die door de Ministerraad is ingediend, suggereert de eiser voor de verwijzende rechter aan het Hof de eerste prejudiciële vraag in de volgende bewoordingen te herformuleren teneinde de categorieën van belastingplichtigen die worden vergeleken te verduidelijken :

« Schendt artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre de belastbare minima die door de Koning ter uitvoering van § 2 van die bepaling zijn vastgesteld, op identieke wijze van toepassing zijn op een schrijnwerker die twaalf maanden werkt in de loop van het desbetreffende aanslagjaar en op een schrijnwerker die drie maanden werkt in de loop van het desbetreffende aanslagjaar ? ».

A.1.2. Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag betoogt de eiser dat hij het slachtoffer zou zijn van een discriminatie naargelang de administratie toepassing maakt van artikel 342, § 3, van het WIB 1992, in welk geval hij het belastbare minimum niet kan betwisten, dan wel van artikel 351 van het WIB 1992, in welk geval hij dat wel zou kunnen doen.

A.2.1. De Ministerraad gaat allereerst ervan uit dat uit de eerste prejudiciële vraag zoals zij door de verwijzende rechter is geformuleerd geen enkele duidelijk identificeerbare categorie van in het fiscaal recht vergelijkbare personen blijkt. Hij stelt dat, gelet op een vast bedrag dat van toepassing is op de algemeenheid en zulks bij ontstentenis van onderscheiden categorieën, de duur van de activiteit van een ondernemer of van de beoefenaar van een vrij beroep geen discriminatie kan veroorzaken.

In zijn memorie van antwoord betoogt hij dat het niet aan een partij voor de bodemrechter toekomt de exacte inhoud van een prejudiciële vraag, waarover alleen de verwijzende rechter zeggenschap heeft, te wijzigen, zoals de eiser te dezen doet.

A.2.2. In de tweede prejudiciële vraag is wel degelijk alleen sprake van het feit de belastingplichtige niet toe te laten het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten aan te tonen en niet, zoals de eiser voor de verwijzende rechter in zijn memorie van antwoord betoogt, van het feit ofwel het bewijs te kunnen leveren van het juiste bedrag, ofwel het arbitraire karakter van de door de administratie verrichte aanslag te kunnen opwerpen.

Wat er ook van zij, op de beoogde situaties wordt de procedure toegepast van aanslag van ambtswege, waarop steeds kan worden geantwoord door het tegendeel te bewijzen aan de hand van het juiste bedrag van zijn inkomsten. Het feit dat het niet artikel 342 van het WIB 1992 is waarbij die procedure is georganiseerd, maar artikel 352, maakt het desbetreffende artikel daarom nog niet discriminerend.

A.2.3. Ten slotte, en in ieder geval, is de bepaling objectief en redelijk verantwoord. Zij biedt immers de mogelijkheid de fiscale fraude die met name wordt gepleegd door de belastingplichtige die geen aangifte in de personenbelasting indient, te bestrijden. De bepaling, die in een belastbaar minimum voorziet in het kader van de aanslag van ambtswege, sluit willekeur uit, aangezien de aanslag het voorwerp kan uitmaken van het bewijs van het tegendeel door de belastingplichtige. Hoewel het systeem past in het kader van het wettelijk vermoeden, dat de administratie een doeltreffender middel van verdediging verschaft, kan dat vermoeden worden weerlegd overeenkomstig artikel 352, eerste lid, van het WIB 1992.

In werkelijkheid stelt de in het geding zijnde bepaling geen sanctie in, maar een wettelijk bewijsmiddel voor het vaststellen van de belasting wanneer belastingplichtigen verzuimen of nalaten binnen de gestelde termijnen een aangifte in te dienen.

In hoofdorde dienen de prejudiciële vragen ontkennend te worden beantwoord want er zijn, ten aanzien van de bekritiseerde maatregel, noch soortgelijke categorieën van personen die geen verschillende behandeling zouden moeten ondergaan, noch verschillende categorieën van personen die geen identieke behandeling zouden moeten ondergaan.

In bijkomende orde dienen de prejudiciële vragen ontkennend te worden beantwoord aangezien de in het geding zijnde maatregel objectief en redelijk verantwoord is.

- B -

B.1. Artikel 342 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) bepaalt :

« § 1. Bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de administratie, worden de in artikel 23, § 1, 1^o en 2^o vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen.

De administratie kan te dien einde, in overleg met de betrokken beroepsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststellen.

De in vorig lid bedoelde forfaitaire grondslagen van aanslag mogen vastgesteld worden voor drie opeenvolgende aanslagjaren.

De administratie kan eveneens, in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren.

§ 2. De Koning bepaalt, met inachtneming van de in § 1, eerste lid vermelde gegevens, het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van de vreemde firma's die in België werkzaam zijn.

§ 3. Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, zijn de belastbare minima die door de Koning in uitvoering van § 2 zijn vastgesteld, eveneens van toepassing op elke onderneming en beoefenaar van een vrij beroep ».

B.2. Artikel 182 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992, genomen met toepassing van paragraaf 2 van de voormelde bepaling, luidt :

« § 1. De minimumwinst die belastbaar is ten name van buitenlandse firma's die in België werkzaam zijn en volgens de vergelijkingsprocedure neergelegd in artikel 342, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 belastbaar zijn, alsmede, bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, de minimumwinst die belastbaar is ten name van Belgische ondernemingen wordt bepaald als volgt :

1° landbouwbedrijven, tuinbouwbedrijven of boomkwekerijen : forfaitaire schaal vastgesteld voor de Belgische belastingplichtigen die in dezelfde landbouwstreek een soortgelijk beroep uitoefenen;

2° ondernemingen behorend tot de :

a) scheikundige nijverheid : 22.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

b) voedingsnijverheid : 12.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

c) metaalnijverheid, fijn mechanische nijverheid en bedrijven, ondernemingen die niet-energetische delfstoffen winnen en verwerken, bouwnijverheid en alle andere niet *sub* a en b, hierboven vermelde nijverheidsbedrijven en -ondernemingen : 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

3° ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector :

a) groothandel, kleinhandel, vervoer, horeca, ingenieurs- en studie bureaus, informatica en electronica en andere diensten aan ondernemingen : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

b) tussenpersonen in handel en vervoer : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 14.500 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

c) banken, krediet- en wisselinstellingen : 24.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

d) verzekeringen : 2,50 EUR per 25 EUR geïnde premies;

e) alle andere bedrijven en ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar).

§ 2. Het bedrag van de overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare winst mag in geen geval lager zijn dan 19.000 EUR.

Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte is het minimumbedrag vastgelegd in het eerste lid ook van toepassing op de belastbare baten van beoefenaars van een vrij beroep.

§ 3. De overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare inkomsten omvatten niet de in artikel 228, § 2, 9°, g en i, van hetzelfde Wetboek vermelde meerwaarden ».

B.3. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof wordt verzocht de behandeling van een schrijnwerker die tijdens het desbetreffende aanslagtijdvak twaalf maanden werkt te vergelijken met de behandeling van een schrijnwerker die in de loop van dezelfde periode drie maanden werkt, waarbij die beide categorieën het voorwerp uitmaken van een identieke behandeling terwijl zij zich in een verschillende situatie zouden bevinden, gelet op het feit dat de belastbare minima die op hen van toepassing zijn krachtens artikel 342, § 3, van het WIB 1992, dezelfde zijn, los van de daadwerkelijke duur van hun arbeidstijd (eerste prejudiciële vraag). Bovendien zou de wet die belastingplichtigen niet toelaten het bewijs te leveren van het juiste bedrag van hun inkomsten (tweede prejudiciële vraag).

B.4. De in het geding zijnde bepaling stelt de basis vast van de forfaitaire aanslagen die van toepassing zijn op de in het voormelde artikel 182 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 bepaalde natuurlijke personen en rechtspersonen die geen aangifte van hun beroepsinkomsten hebben overgelegd of die haar laattijdig hebben overgelegd.

De procedure van aanslag van ambtswege heeft tot gevolg de bewijslast om te keren, wat de bepaling van het belastbare bedrag betreft. Luidens de in het geding zijnde bepaling en overeenkomstig artikel 352 van het WIB 1992 heeft de belastingplichtige immers steeds het recht de aanslag te betwisten door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van zijn inkomsten.

B.5. Het bepalen van het belastingtarief en het vaststellen van de modalisering ervan komt de bevoegde fiscale wetgever toe. Wanneer hij daartoe criteria van onderscheid hanteert, moeten die redelijk kunnen worden verantwoord. De tarieven en de modaliteiten ervan

moeten op gelijke wijze worden toegepast ten aanzien van eenieder die zich ten opzichte van de maatregel en het nagestreefde doel in een gelijkwaardige positie bevindt, zij het dat de fiscale wetgever een verscheidenheid aan toestanden kan dienen op te vangen in categorieën die, noodzakelijkerwijze, slechts bij benadering met de werkelijkheid overeenstemmen.

B.6. De parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling vermeldt :

« De uitbreiding van die minima tot alle ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep zal derhalve toelaten om de struikelsteen te vermijden die er voor de fiscus te vaak in bestaat om een ambtshalve aanslag te moeten vestigen die, bij gebrek aan belastingaangifte, voldoende gemotiveerd is.

[...]

[De] voorgestelde maatregel kadert binnen de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in de artikelen 351 tot 352*bis*, WIB 92 waarbij ze er slechts is op gericht de toepassing ervan te versnellen door een forfaitaire raming van de belastbare grondslag. Op die wijze behoudt de belastingplichtige die bij toepassing van die minimumwinsten of -baten is getaxeerd bij niet naleving van zijn fiscale verplichtingen inzake de aangifte, het geheel van rechten dat is bepaald in die procedure, inzonderheid het recht om, overeenkomstig artikel 352, eerste lid, WIB 92, het bewijs te leveren van het juiste cijfer van zijn belastbare inkomsten.

[De] nieuwe regel [maakt] deel uit van het wettelijk vermoeden van artikel 342, WIB 92, maar enkel voor de belastingplichtigen die geen aangifte hebben ingediend of die het laattijdig hebben gedaan. De aandacht moet tevens worden gevestigd op het feit dat de vastgestelde minima ook een wettelijk vermoeden bij vergelijking vormen maar dan niet alleen met drie soortgelijke belastingplichtigen, maar met een ganse sector of groep van belastingplichtigen » (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, pp. 30 en 31).

Tot slot past de in het geding zijnde bepaling in het kader van de doelstelling de belastingfraude te bestrijden, hetgeen de staatssecretaris in herinnering bracht door te preciseren dat destijds « 13 000 recidivisten [werden] geteld inzake laattijdige aangifte of niet-aangifte. Wanneer de aangifte zeer laattijdig plaatsheeft en er ook een zekere laksheid optreedt, verloopt de inkohiering ook trager en blijkt het ook steeds moeilijker bedragen terug te vorderen » (*Parl. St.*, Senaat, 2004-2005, nr. 3-1254/4, p. 19). Een parlementslid verklaarde dat « men [...] er niet omheen [kon] dat sommige belastingplichtigen hun aangifte pas indienen nadat de termijnen al lang zijn verstreken en dat ze dat doen om redenen die geenszins gegrond zijn, in de wetenschap dat ze aldus elke mogelijkheid om de belasting vast te stellen en te innen tenietdoen » (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/012, p. 31).

B.7. Uit het geheel van die elementen volgt dat de procedure van aanslag van ambtswege zonder onderscheid van toepassing is op alle belastingplichtigen, ondernemers of beoefenaars van een vrij beroep bedoeld in het voormelde artikel 182 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992, die niet tijdig een belastingaangifte hebben ingediend.

B.8.1. De in het geding zijnde bepaling wordt verweten het belastbare minimum niet te berekenen met verwijzing naar de duur van de activiteit die daadwerkelijk door de betrokken onderneming of natuurlijke persoon werd verricht.

B.8.2. In tegenstelling met de werknemers, die meestal per uur worden bezoldigd, worden de inkomsten gegenereerd door beroepen zoals die welke te dezen worden beoogd, niet zozeer gemeten per uur gepresteerde activiteit als wel ten aanzien van de prestatie of de realisatie van een contract waarbij een beroep wordt gedaan op een kwaliteit van diensten die berust op een kunde waarbij de factor tijd slechts één van de parameters is om het inkomen te bepalen. De diversiteit van de beschouwde activiteiten van ondernemers en beoefenaars van vrije beroepen is zodanig dat een forfait invoeren waarbij rekening wordt gehouden met de effectieve activiteitsduur, nog meer ongelijkheden had kunnen genereren.

Aldus zal eenzelfde belastbaar inkomen kunnen zijn verworven in een verschillend aantal uren naar gelang van de kwaliteit van de beroepsbeoefenaar, de aangewende middelen, de omgeving van zijn vrij beroep en de modaliteiten van het contract dat hem aan zijn begunstigde bindt.

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

B.10. Met betrekking tot de vraag of de in het geding zijnde bepaling de belastingplichtige niet de mogelijkheid laat het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten aan te tonen, volgt uit de voormelde parlementaire voorbereiding dat die bepaling moet worden gelezen in samenhang met artikel 351 van het WIB 1992, luidens hetwelk de belastingplichtige het wettelijk vermoeden dat het gevolg is van artikel 342 van het WIB 1992, kan weerleggen door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten.

Bijgevolg is de in het geding zijnde bepaling een relevant middel om de in B.6 in herinnering gebrachte doelstelling die erin bestaat de belastingfraude te bestrijden, te bereiken. Zij heeft evenmin onevenredige gevolgen in zoverre het wettelijk vermoeden dat voor de belastingadministratie daaruit volgt, door de in gebreke blijvende belastingplichtige kan worden weerlegd door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de inkomsten die door de uitoefening van zijn beroep zijn gegenereerd.

B.11. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 342, § 3, 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 19 juni 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

R. Henneuse