

Rolnummer 5653
Arrest nr. 88/2014 van 6 juni 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 10 mei 2013 in zake de bvba « DVB Racing » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 7 juni 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de artikelen 10, 11 en 13 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 6.1 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden, doordat wanneer aan de wettelijke voorwaarden van artikel 219, eerste lid, WIB 92 voldaan is en de belastingplichtige niet aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57 WIB 92, of van de voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, WIB 92 begrepen is in een door de genier overeenkomstig artikel 305 WIB 92 ingediende aangifte, de rechter de aanslag niet kan milderer terwijl deze aanslag een strafrechtelijk karakter heeft en het gemeen strafrecht de mogelijkheid voorziet voor de rechter om de straf aan te passen aan de individuele toestand van de beklaagde en terwijl krachtens het evenredigheidsbeginsel de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « DVB Racing », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Lefebvre, advocaat bij de balie te Leuven;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Declercq, advocaat bij de balie te Brussel.

De bvba « DVB Racing » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 23 april 2014 :

- zijn verschenen :

. Mr. K. Niesten, advocaat bij de balie te Leuven, *loco* Mr. A. Lefebvre, voor de bvba « DVB Racing »;

. Mr. E. Derudder, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. P. Declercq, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en P. Nihoul 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 bodemgeschied

De eisende partij voor de verwijzende rechter, « DVB Racing bvba », heeft voor het aanslagjaar 2009 een aangifte gedaan in de vennootschapsbelasting. Op 16 juni 2010 heeft de belastingadministratie aan de eisende partij voor de verwijzende rechter een bericht van wijziging verzonden, waarbij 33 718,56 euro aan de belastbare reserves zou worden toegevoegd en 1 325,14 euro aan de verworpen uitgaven. Tevens zou een afzonderlijke aanslag niet-verantwoorde kosten worden gevestigd op 5 338,40 euro en zou een belastingverhoging van 20 pct. worden toegepast wegens een « onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken, tweede overtreding ».

De eisende partij voor de verwijzende rechter deelde de belastingadministratie mee niet volledig akkoord te kunnen gaan met de wijziging, waarop op 19 juli 2010 de belastingadministratie een kennisgeving van beslissing tot taxatie aan de eisende partij voor de verwijzende rechter heeft verzonden. Op 17 augustus 2010 werd een aanslag uitvoerbaar verklaard, waardoor de eisende partij voor de verwijzende rechter nog 36 604 euro diende te betalen. Het bij de gewestelijke directeur ingestelde bezwaar werd slechts in zeer beperkte mate gegrond verklaard.

De door de eisende partij voor de verwijzende rechter ingestelde vordering strekt ertoe de aanslag in de vennootschapsbelasting, aanslagjaar 2009, te vernietigen en de terugbetaling te bevelen van alle sommen die ten onrechte zouden zijn geïnd, vermeerderd met de moratoriuminterest.

Bij de beoordeling door de rechter ten gronde wordt door de eisende partij opgeworpen dat een taxatie van 309 pct. volkomen onredelijk is, dat de aanslag ook een strafrechtelijk karakter heeft en dat die aanslag derhalve dient gemilderd te worden.

De rechter ten gronde stelt vast dat aan de wettelijke voorwaarden om een afzonderlijke aanslag te vestigen met toepassing van artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) is voldaan. Overeenkomstig artikel 219 WIB 1992 wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd waarbij een belasting verschuldigd is met een aanslagtarief van 300 pct.; er wordt geen fiscale boete opgelegd, noch een belastingverhoging. De belastingadministratie heeft niet het recht om deze belasting te milderen of kwijt te schelden, aangezien die belasting niet valt onder het toepassingsgebied van artikel 9 van het organiek besluit van de Regent van 18 maart 1831 « van het bestuur van 's lands middelen ». Daarnaast bepaalt artikel 172 van de Grondwet dat geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.

Aangezien de wet niet erin voorziet dat de aanslag kan worden gemilderd, mag de rechtbank deze aanslag ook niet milderen. Het feit dat een aanslag een strafrechtelijk karakter heeft, verandert hier, volgens de verwijzende rechter, niets aan. In beginsel moet de rechter de door de wet voorziene straf toepassen; het betreft hier immers een aanslag die krachtens de wet moet gevestigd worden en geen administratieve boete die door de administratie, en dus ook door de rechter, kan worden gemilderd.

Volgens de verwijzende rechter stelt zich aldus de vraag of artikel 219 WIB 1992 niet het gelijkheidsbeginsel schendt doordat de rechter de afzonderlijke aanslag niet kan aanpassen aan de individuele toestand van de belastingplichtige. Derhalve stelt de verwijzende rechter de bovenvermelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter meent dat het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel er zich blijkt tegen te verzetten dat een belastingplichtige geen beroep kan doen op een rechter met volle rechtsmacht die de afzonderlijke aanslag kan matigen of zelfs kwijtschelden, rekening houdend met de individuele toestand van de belastingplichtige, de ernst van de begane inbreuk en de gevolgen ervan voor de Schatkist.

Vennootschappen worden verschillend behandeld afhankelijk van het feit dat zij onderworpen zijn aan de afzonderlijke aanslag voor zover is voldaan aan de voorwaarden bepaald in artikel 219 van het WIB 1992, dan wel aan een strafrechtelijke sanctie volgens het gemeen strafrecht.

A.2.1. Aangaande het strafrechtelijk karakter en de bevoegdheid tot milderen van de afzonderlijke aanslag merkt de eisende partij voor de verwijzende rechter op dat artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831 bepaalt dat wanneer een belastingplichtige geldboetes wil betwisten, hij zich moet richten tot de directeur van de administratie die de geldboete heeft opgelegd. De toepassing van dit artikel laat de rechter ten gronde evenwel slechts toe de wettelijkheid van de afzonderlijke aanslag te beoordelen, en belemmert de controle van de opportuniteit en de proportionaliteit.

In principe is artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet van toepassing op louter fiscale heffingen, maar desalniettemin kunnen de waarborgen wel uitwerking krijgen voor zover de fiscale heffing een strafrechtelijk karakter heeft, waarbij het strafrechtelijk karakter dient beoordeeld te worden aan de hand van de drie « Engel-criteria ».

Voor wat het eerste « Engel-criterium » betreft, voert de eisende partij voor de verwijzende rechter aan dat er omtrent de kwalificatie van de afzonderlijke aanslag onenigheid bestaat in de rechtspraak. Evenwel erkennen het Hof van Cassatie, de Hoven van Beroep te Antwerpen, Gent en Brussel en sommige rechtbanken minstens ten dele het strafrechtelijk karakter van de afzonderlijke aanslag, waarbij het Hof van Cassatie in zijn arrest van 10 september 2010 (AR F09.0121.N) een genuanceerd standpunt inneemt. Ook het Grondwettelijk Hof heeft reeds indirect bevestigd dat de afzonderlijke aanslag kenmerken vertoont van een strafsancie in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (zie de arresten nrs. 28/2003 en 72/2004).

Voor wat het tweede « Engel-criterium » betreft, stelt de eisende partij voor de verwijzende rechter vast dat de afzonderlijke aanslag 300 pct. van de kosten, voordelen van alle aard en verdoken meerwinsten betreft, zodat die aanslag ruimschoots het louter vergoedende karakter te boven gaat. Derhalve is de afzonderlijke aanslag onevenredig ten aanzien van het nagestreefde doel en beoogt hij in werkelijkheid ontrading en bestraffing. Bovendien had de wetgever tot doel de openbare orde te beschermen, waaronder de belangen van de Schatkist en de sociale zekerheid.

Voor wat het derde « Engel-criterium » betreft, verwijst de eisende partij voor de verwijzende rechter naar de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, volgens welke een heffing als sanctie moet worden beschouwd wanneer de verhoging niet langer een vergoedend karakter heeft, maar een fraudebestraffend karakter.

Een bijkomend element om te oordelen dat de afzonderlijke aanslag een strafrechtelijk karakter heeft, volgt, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, uit de wet tot instelling van het « *una via* »-principe van 20 september 2012. Ingevolge de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 moet de opeisbaarheid van belastingen plaatsmaken voor de strafvordering en de aanhangigmaking bij de correctionele rechtbank, waardoor de fiscale geldboeten definitief niet opeisbaar worden. De strafrechter beschikt echter wel over de bevoegdheid om de sanctie te matigen.

A.2.2. De eisende partij voor de verwijzende rechter merkt tevens op dat, hoewel artikel 219 van het WIB 1992 niet bepaalt dat de administratie de aanslag kan milderer, zij in de praktijk rekening houdt met individuele omstandigheden zoals de goede trouw, de afwezigheid van kwaad opzet, het feit dat de genietter van het voordeel binnen de normale aanslagtermijnen kan worden belast, enz. Ook het beleid van de administratie om over te gaan tot minnelijke regelingen sluit hierbij aan. In onderliggend bodemgeschil werd een akkoord gesloten waarbij een belastingverhoging van 10 pct. werd afgesproken; dit akkoord werd evenwel niet ondertekend door de eisende partij voor de verwijzende rechter.

Het voorgaande toont, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, de wispelturigheid aan waarmee de administratie de afzonderlijke aanslag van 300 pct. hanteert, en dit in strijd met de bepalingen van artikel 219 van het WIB 1992. Niettegenstaande de administratie dus toch rekening houdt met de individuele omstandigheden van het dossier, beschikt de bodemrechter niet over enige marginale toetsingsbevoegdheid.

A.2.3. Als laatste element verwijst de eisende partij voor de verwijzende rechter naar de wetswijziging van 17 juni 2013 die de problematiek en de rechtsonzekerheid omtrent het oude artikel 219 van het WIB 1992 aantoot. Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat de toepassing onduidelijk is, meer bepaald inzake de aanwezigheid van goede trouw en de eventuele taxatie van de genietter van het voordeel.

A.3.1. In de eerste plaats werpt de Ministerraad op dat de te vergelijken categorieën niet vergelijkbaar zijn.

Volgens de Ministerraad is de prejudiciële vraag op een verkeerd uitgangspunt gebaseerd, namelijk dat de afzonderlijke aanslag een strafrechtelijk karakter heeft. Het Hof van Cassatie heeft evenwel geoordeeld dat, in zoverre de afzonderlijke aanslag ertoe strekt het verlies van belastingen en van sociale bijdragen te vergoeden, deze aanslag geen strafrechtelijk karakter heeft en artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet van toepassing is. In de vennootschapsbelasting worden de gevolgen van de afzonderlijke aanslag verzacht, aangezien het verschuldigde bedrag ervan aftrekbaar is als beroepskosten, waardoor de wetgever heeft voldaan aan de vereiste van een redelijk verband tussen het aangewende middel en het beoogde doel. De regeling van de afzonderlijke aanslag is ingevoerd met als doel de naleving van de fiscale wetgeving door iedere belastingplichtige te verzekeren, zonder een specifiek opzet te eisen. Hoewel het algemene doel van de beide sancties vergelijkbaar is, namelijk de niet-naleving van de wet bestraffen, verschilt het specifieke doel van de afzonderlijke aanslag van dat van de strafrechtelijke sancties; een strafrechtelijke sanctie beoogt een misdrijf te bestraffen dat met een specifiek moreel bestanddeel is gepleegd, namelijk het bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden.

De vaststelling dat het stelsel van de afzonderlijke aanslag werd versoepeld vanaf het aanslagjaar 2014 doet, volgens de Ministerraad, geen afbreuk aan het niet-discriminerende karakter van het oude stelsel. Die versoepeling houdt enkel het bewijs in van het feit dat het stelsel van de afzonderlijke aanslag is ingevoerd met het oogmerk het verlies van de belasting te compenseren dat het gevolg is van de ontduiking door de verkrijgers van de inkomsten.

Volgens de Ministerraad omvat de afzonderlijke aanslag een niet-compenserend gedeelte, maar dit gedeelte is te klein om te spreken van een strafrechtelijk karakter. De afzonderlijke aanslag heeft een essentieel vergoedend karakter, en de mate waarin de afzonderlijke aanslag ertoe strekt te ontraden is eerder beperkt. Men kan dit kleine deeltje niet beschouwen als een zware bestraffing die uit hoofde van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens zou gelijkstaan met een strafbepaling. Ook de richtlijnen die werden gegeven naar aanleiding van de wijziging aangebracht bij de wet van 17 juni 2013 «houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling» streven naar een effectieve definitieve belasting in de personenbelasting ten aanzien van de verkrijger. Daarnaast leidt de toepassing van de drie «Engel-criteria», volgens de Ministerraad, niet tot een andere conclusie.

Ten slotte moet nog worden gewezen op het ondeelbare karakter van de afzonderlijke aanslag. Het Grondwettelijk Hof heeft reeds geoordeeld dat noch de goede trouw, noch de afwezigheid van frauduleuze intentie, noch het feit dat de genietter van de inkomsten werd belast of kon worden belast, ertoe doen inzake de toepassing van de afzonderlijke aanslag. Daaruit moet worden afgeleid dat de rechter ter zake geen beoordelingsbevoegdheid heeft. Het matigingsrecht van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens kan niet spelen aangezien de voormelde elementen niet relevant zijn; de sanctie kan dus hoe dan ook niet worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel in zoverre het precies die elementen zijn die dienaangaande relevant zijn.

A.3.2. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat de verschillende fiscale behandeling, namelijk dat het gemeen strafrecht wel in de mogelijkheid voorziet voor de rechter om de straf aan te passen aan de individuele toestand van de beklaagde en dat krachtens het evenredigheidsbeginsel de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit, een geoorloofd doel heeft, en objectief, relevant en evenredig is.

Voor wat het doel van de maatregel betreft, toont de Ministerraad aan dat het belastingstelsel van artikel 219 van het WIB 1992, dat geldt voor de zogenaamde «geheime commissielonen», een lange wetsgeschiedenis kent, waaruit telkens kan worden afgeleid dat de wetgever principieel een vergoedend karakter beoogde. Uiteindelijk werd de afzonderlijke aanslag op de «geheime commissielonen» in de vennootschapsbelasting ingevoerd om bepaalde vormen van misbruik tegen te gaan en heeft hij in dat opzicht een ontradend karakter met de bedoeling de belastingplichtigen ertoe aan te zetten aan de belastingadministratie alle inlichtingen te verstrekken nodig voor de belastbaarheid van de toegekende bedragen ten aanzien van de verkrijgers ervan. De wetgever beoogde de aanslag op een zodanig niveau te brengen dat geen enkele vennootschap belang erbij zou hebben dergelijke bedragen niet meer te rechtvaardigen volgens de wettelijke vormvereisten.

Het Grondwettelijk Hof heeft reeds herhaaldelijk geoordeeld dat de afzonderlijke aanslag, zelfs wanneer die als een sanctie zou worden beschouwd, geen schending inhoudt van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (arresten nrs. 28/2003, 72/2004 en 3/2007). Het Grondwettelijk Hof stelt dat de maatregel van afzonderlijke aanslag pertinent is ten opzichte van de doelstellingen van de wetgever, aangezien hij het mogelijk maakt de

fiscale fraude te bestrijden door de praktijk van de geheime commissielonen te ontmoedigen. De afzonderlijke aanslag doorstaat aldus de evenredigheidstoets.

Het niet-opmaken van individuele fiches en samenvattende opgaven is, volgens de wet, een voldoende aanleiding om de afzonderlijke aanslag te vestigen, en een frauduleuze intentie is daarbij niet vereist. Bovendien is het bijzonder moeilijk, zo niet nagenoeg onmogelijk, om na te gaan of de nalatige belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld en mag de belastingplichtige ertoe worden aangezet om zijn medewerking aan de fiscus te verlenen. Noch het feit dat de realiteit en het beroepskarakter van de betaalde vergoeding nooit ernstig werden betwist door de belastingadministratie, noch het feit dat er geen fiscale inkomsten werden gederfd, noch het feit dat de identiteit van de genietter niet verborgen werd gehouden, kunnen derhalve in aanmerking worden genomen als elementen die relevant zijn om de afzonderlijke aanslag te matigen.

A.3.3. Daaruit moet, volgens de Ministerraad, worden afgeleid dat de rechter geen beoordelingsbevoegdheid heeft; het matigingsrecht van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens kan niet spelen, zodat de sanctie hoe dan ook niet kan worden getoetst aan het evenredigheidsbeginsel. Het vermeende aangeklaagde verschil in behandeling is bijgevolg onbestaande zodat de prejudiciële vraag ongegrond is.

A.4.1. Aangaande de mogelijke « verzachting » van de afzonderlijke aanslag, waarbij de Ministerraad opmerkt dat uit de aftrekbaarheid van de afzonderlijke aanslag als beroepskost moet worden afgeleid dat die afzonderlijke aanslag niet als geldboete of als straf kan worden gekwalificeerd (anders oordelen zou betekenen dat artikel 53, 6°, van het WIB 1992 die aftrekbaarheid zou uitsluiten), voert de eisende partij voor de verwijzende rechter aan dat die stelling dient te worden genuanceerd. Immers, niet alle geldboeten en straffen, zoals bepaald in artikel 53, 6°, van het WIB 1992, worden als aftrekbare beroepskosten uitgesloten. Met geldboeten wordt immers bedoeld de geldelijke sancties op basis van de strafwetgeving, maar in geen geval de administratieve geldboeten. De strafrechtelijke kwalificatie in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is niet relevant voor de toepassing van artikel 53, 6°, van het WIB 1992.

A.4.2. De eisende partij herhaalt dat het repressieve karakter van de sanctie overheerst. Bovendien, vanaf het ogenblik dat een maatregel een dubbele aard kent, namelijk, enerzijds vergoedend, en anderzijds bestraffend, primeert het repressieve karakter van de sanctie.

A.4.3. De opmerking van de Ministerraad als zou de afzonderlijke aanslag geen strafrechtelijk karakter hebben omdat de vennootschap steeds mag kiezen of zij al dan niet het bewijs levert van de lasten of bedragen waarop de afzonderlijke aanslag van artikel 219 van het WIB 1992 wordt gevestigd, kan, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, niet worden gevolgd. De keuzevrijheid van de vennootschap is niet relevant, aangezien zij ook een keuzevrijheid heeft om al dan niet een gemeenrechtelijk misdrijf te plegen.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting op de zogenaamde « geheime commissielonen ». De in het geding zijnde bepaling is artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals die bepaling van toepassing was voor het aanslagjaar 2009.

Artikel 219 van het WIB 1992 bepaalt :

« Een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten bedoeld in artikel 57 en op voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave alsmede

op de verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden, en op de in artikel 53, 24°, bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard.

Die aanslag is gelijk aan 300 pct. van die kosten, voordelen van alle aard en verdoken meerwinsten.

Als verdoken meerwinsten worden niet aangemerkt, de reserves als bedoeld in artikel 24, eerste lid, 2° tot 4°.

Deze aanslag is niet van toepassing indien de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57 of van de voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, begrepen is in een door de genietter overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte ».

Die bepaling vormt, samen met artikel 219*bis* van hetzelfde Wetboek, afdeling II (« Afzonderlijke aanslagen ») van hoofdstuk III (« Berekening van de belasting ») van titel III (« Vennootschapsbelasting ») van het WIB 1992.

B.1.2. Artikel 57 van het WIB 1992, zoals het op het aanslagjaar 2009 van toepassing was, bepaalde :

« 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 al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn, behoudens de in artikel 30, 3°, bedoelde bezoldigingen;

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 ».

B.1.3. Artikel 305 van het WIB 1992, zoals het op het aanslagjaar 2009 van toepassing was, bepaalde :

« Belastingplichtigen die aan de personenbelasting, aan de vennootschapsbelasting of aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, zomede belastingplichtigen die ingevolge de artikelen 232 tot 234 en 248, § 2, aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, zijn

gehouden ieder jaar aan de administratie der directe belastingen een aangifte over te leggen in de vormen en binnen de termijnen omschreven in de artikelen 307 tot 311.

Indien de belastingplichtige overleden of wettelijk onbekwaam is, rust de verplichting tot aangifte in het eerste geval op de erfgenamen, algemene legatarissen of begiftigden, in het tweede geval op de wettelijke vertegenwoordiger.

Bij de zonder vereffening ontbonden vennootschappen in het kader van een fusie, een aan een fusie gelijkgestelde verrichting of een splitsing als bedoeld in de artikelen 671 tot en met 677 van het Wetboek van vennootschappen, of een gelijkaardige vennootschapsrechtelijke verrichting onder buitenlands recht, rust de verplichting tot aangifte naargelang het geval op de overnemende vennootschap of op de verkrijgende vennootschappen. Bij de andere ontbonden vennootschappen rust deze verplichting op de vereffenaars.

Belastingplichtigen die niet kunnen lezen, noch ondertekenen, mogen hun aangifte laten invullen door de personeelsleden van de aanslagdienst waaronder zij ressorteren, mits zij de vereiste inlichtingen verstrekken. In dat geval wordt van deze omstandigheid melding gemaakt in de aangifte en wordt deze ondertekend door het personeelslid die ze ingevuld heeft.

De aangiften mogen ook worden overgelegd door een lasthebber, die alsdan van de algemene lastgeving krachtens welke hij optreedt moet doen blijken ».

B.2. Uit de feiten van de aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak, de motieven van de verwijzingsbeslissing en de bewoordingen van de prejudiciële vraag kan worden afgeleid dat de verwijzende rechter van het Hof beoogt te vernemen of de in het geding zijnde bepaling, voor het aanslagjaar 2009, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 13 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre zij een verschil in behandeling invoert tussen belastingplichtigen ten aanzien van wie de afzonderlijke aanslag door de rechter niet kan worden gemilderd, « terwijl deze aanslag een strafrechtelijk karakter heeft », en de beklaagden in het gemeen strafrecht waarbij de strafrechter wel over de mogelijkheid beschikt om de straf aan te passen aan de individuele toestand van de beklaagde « en terwijl krachtens het evenredigheidsbeginsel de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit ».

B.3.1. De Ministerraad werpt op dat de prejudiciële vraag geen vergelijkbare situaties betreft, omdat de verwijzende rechter uitgaat van een verkeerd uitgangspunt; de afzonderlijke aanslag, zoals bepaald in artikel 219 van het WIB 1992, zou niet als een strafrechtelijke sanctie kunnen worden beschouwd.

B.3.2. De door de Ministerraad opgeworpen exceptie van niet-vergelijkbaarheid komt in feite erop neer de interpretatie te betwisten van de bepaling die in de prejudiciële vraag aan het Hof ter toetsing wordt voorgelegd wat de kwalificatie van de door haar ingestelde maatregel betreft. Er is evenwel geen reden om die kwalificatie in het geding te brengen.

B.3.3. Uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag blijkt dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de afzonderlijke aanslag van artikel 219 van het WIB 1992 een strafrechtelijk karakter heeft. De motivering van het verwijzingsvonnis preciseert in welk opzicht de afzonderlijke aanslag, volgens de verwijzende rechter, als een maatregel met een strafrechtelijk karakter dient te worden beschouwd in de zin van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het Hof gaat na of dit het geval is.

B.3.4. De afzonderlijke aanslag in de vennootschapsbelasting 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 over te gaan.

Sedert de wetswijziging van 30 maart 1994 blijkt dat naast die wettige doelstelling de wetgever tevens de bedoeling had de fraude te ontraden, waarbij de afzonderlijke aanslag zonder onderscheid aan eenieder die belastingplichtig is, wordt opgelegd, en onder meer ertoe strekt het niet-nakomen door de belastingplichtige van zijn verplichtingen te bestraffen teneinde herhaling van de inbreuken te voorkomen (*Parl. St.*, Kamer, 1993-1994, nr. 1290/6, pp. 45-46 en p. 86).

Derhalve kan worden aangenomen dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de afzonderlijke aanslag waarin artikel 219 van het WIB 1992 voorziet, minstens ten dele, een repressief karakter vertoont en een sanctie van strafrechtelijke aard is in de zin van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft overigens beslist dat het algemene karakter van wetsbepalingen betreffende belastingverhogingen en het doel van de straffen, zowel ontradend als repressief, kunnen volstaan om aan te tonen dat de belastingplichtige het voorwerp is van een strafvervolging in de zin van artikel 6.1 van het Verdrag (EHRM, 23 juli 2002, *Janosevic t. Zweden*, § 68).

B.3.5. Daar de twee in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van personen in de in B.3.4 aangegeven mate vergelijkbaar zijn, wordt de exceptie van de Ministerraad verworpen.

B.4. Het belastingstelsel dat geldt voor geheime commissielonen, is het resultaat van meerdere opeenvolgende wetswijzigingen. De parlementaire voorbereiding van die verschillende aanpassingen toont aan dat de wetgever bepaalde vormen van misbruik heeft willen bestrijden. Hij heeft dan ook een « correlatie [gelegd] tussen, eensdeels, de aftrekbaarheid van de bedragen in hoofde van diegene die ze betaalt en, anderdeels, de belastbaarheid van die bedragen ten name van de verkrijgers » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/7, p. 38).

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.

B.5.1. Aangezien in B.3.4 is aangenomen dat de afzonderlijke aanslag een repressief karakter kan vertonen, houdt het Hof, bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rekening met de waarborgen vervat in artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en, met name, de waarborg dat een onafhankelijke en onpartijdige rechter een controle met volle rechtsmacht kan uitoefenen op de door de bevoegde administratieve overheid gevestigde afzonderlijke aanslag.

B.5.2. De waarborgen vervat in artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens vereisen niet dat op iedere persoon ten aanzien van wie een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd die als een strafrechtelijke sanctie in de zin van die bepaling wordt gekwalificeerd, dezelfde maatregelen tot verzachting van de straf kunnen worden toegepast als die welke de persoon geniet ten aanzien van wie een sanctie wordt opgelegd die als een strafrechtelijke sanctie in de zin van het interne recht wordt gekwalificeerd.

B.6. Wanneer de wetgever oordeelt dat sommige inbreuken op wettelijke bepalingen moeten worden bestraft, behoort het tot zijn beoordelingsbevoegdheid te beslissen of het opportuun is om voor strafsancties *sensu stricto* of voor een afzonderlijke aanslag te opteren. De keuze voor een specifieke maatregel kan op zich niet worden geacht discriminerend te zijn.

Van discriminatie zou slechts sprake zijn indien het verschil in behandeling dat uit die keuze voortvloeit, een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.7. De vaststelling van de ernst van een tekortkoming en de zwaarwichtigheid waarmee die tekortkoming kan worden bestraft, behoren tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever. Hij mag bijzonder zware straffen opleggen in aangelegenheden waar de aard van de inbreuken de grondrechten van de burgers en de belangen van de gemeenschap ernstig kunnen aantasten.

Het staat derhalve aan de wetgever om de perken en de bedragen vast te stellen waarbinnen de beoordelingsbevoegdheid van de administratie, en bijgevolg die van de rechtbank, moet worden uitgeoefend. Het Hof zou een dergelijk systeem alleen kunnen afkeuren indien het op onevenredige wijze afbreuk zou doen aan het algemene beginsel volgens hetwelk inzake sancties niets wat onder de beoordelingsbevoegdheid van de administratie valt, ontsnapt aan de toetsing van de rechter (arrest nr. 138/2006 van 14 september 2006, B.7.2).

B.8.1. Artikel 219 van het WIB 1992 is niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 13 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter niet toestaat met volle rechtsmacht toezicht uit te oefenen op de afzonderlijke aanslag.

Dat toezicht moet het de rechter immers mogelijk maken na te gaan of die beslissing in feite en in rechte verantwoord is en of zij alle wetsbepalingen en algemene beginselen naleeft die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.

B.8.2. Wanneer bij de rechter aldus een beroep wordt ingesteld tegen een afzonderlijke aanslag (artikel 219 van het WIB 1992), moet die rechter een dergelijke controle kunnen uitoefenen.

B.9. In de in B.8.1 vermelde interpretatie dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

B.10. Artikel 219 van het WIB 1992 kan evenwel anders worden geïnterpreteerd, waarbij die bepaling zich niet ertegen verzet dat de rechter, bij wie een beroep is ingesteld tegen een afzonderlijke aanslag, een bevoegdheid met volle rechtsmacht uitoefent in de zin van hetgeen is vermeld in B.8.1.

In die interpretatie dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof,

zegt voor recht :

- In die zin geïnterpreteerd dat het de rechter verbiedt een toezicht met volle rechtsmacht uit te oefenen op de afzonderlijke aanslag, schendt artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 13 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

- In die zin geïnterpreteerd dat het de rechter niet verbiedt een toezicht met volle rechtsmacht uit te oefenen op de afzonderlijke aanslag, schendt artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 13 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 6 juni 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

A. Alen