

Rolnummer 6128
Arrest nr. 11/2016 van 21 januari 2016

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 198, § 1, 10°, en 307, § 1, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en T. Giet, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 8 december 2014 in zake de bvba « Untill » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 december 2014, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 198, § 1, 10° WIB 92 in samenlezing met artikel 307, § 1, lid 3 WIB 92 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en het daarin voorgeschreven gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod doordat deze bepaling niet als beroepskosten aanmerkt, de betalingen die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar Staten die in artikel 307, § 1, lid 3 zijn bedoeld en die niet zijn aangegeven overeenkomstig genoemd artikel 307, § 1, lid 3

- zonder dat deze bepaling het onderscheid maakt of de betalingen al dan niet staan voor werkelijke en oprechte verrichtingen die overeenkomstig alle andere bepalingen van het wetboek van de inkomstenbelastingen aftrekbare beroepsuitgaven vormen en/of

- zonder dat deze bepaling op enige wijze het tegenbewijs van de aangenomen niet-aftrekbaarheid van de betalingen door de belastingplichtige toelaat en/of

- zonder dat aan de aangenomen niet-aftrekbaarheid van de betalingen afbreuk wordt gedaan wanneer de administratie ingevolge een gevoerd onderzoek zelf heeft vastgesteld dat de betalingen kaderen in werkelijke en oprechte verrichtingen die overeenkomstig alle andere bepalingen van het wetboek van de inkomstenbelastingen aftrekbare beroepsuitgaven vormen en/of

- zonder een onderscheid te maken naargelang de betalingen in België al dan niet belastingontwijking kunnen inhouden doordat de betalingen in hoofde van de werkelijke genieter al dan niet in België, doch in een andere Staat belastbaar zijn ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « Untill », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. W. Huber, advocaat bij de balie te Antwerpen;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. van Huffelen, advocaat bij de balie te Antwerpen.

De Ministerraad heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 3 november 2015 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en P. Nihoul te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 25 november 2015 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 25 november 2015 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*

Op 5 september 2011 dient de bvba « Untill », eisende partij voor de verwijzende rechter, de aangifte in de vennootschapsbelasting in voor het aanslagjaar 2011. Op 6 juli 2012 verstuurt de fiscale administratie een bericht van wijziging van aangifte, waarin wordt aangegeven dat onder meer een bedrag van 183 114 euro wordt toegevoegd aan de verworpen uitgaven en dus aan de belastbare grondslag. Het betreft betalingen verricht door de bvba « Untill » ten gunste van een Russische firma, op een rekeningnummer van een in Litouwen gevestigde bank waarvan de houder gevestigd is op de Britse Maagdeneilanden.

Aangezien de werkelijke verkrijger van de betalingen gevestigd is op de Britse Maagdeneilanden, zijnde een Staat die bij het koninklijk besluit van 6 mei 2010 ter uitvoering van artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) werd opgenomen in de lijst van Staten zonder of met een lage belasting, diende de bvba « Untill » die betalingen, die het minimumbedrag van 100 000 euro hadden bereikt, aan te geven overeenkomstig artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992. Bij gebrek aan aangifte heeft de administratie die betalingen als beroepskosten verworpen, op grond van artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992.

Op 11 oktober 2012 wordt, overeenkomstig het bericht van wijziging van aangifte, een aanslag in de vennootschapsbelasting gevestigd lastens de bvba « Untill » voor het aanslagjaar 2011, strekkende tot betaling van 72 951,99 euro. Bij aangetekend schrijven van 2 januari 2013 dient de bvba « Untill » bezwaar in tegen voormelde aanslag, dat bij directoriale beslissing van 2 juli 2013 wordt verworpen. De bvba « Untill » heeft tegen laatstgenoemde beslissing een vordering ingesteld bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, waar zij de vraag heeft opgeworpen of de wetgever in het licht van het gelijkheidsbeginsel niet disproportioneel te werk was gegaan door in artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992 geen onderscheid te maken tussen de situaties waarin de betrokken betaling al dan niet aftrekbare beroepskosten vormt, en tussen de situaties waarin de betaling al dan niet een belastingontduiking uitmaakt. De Rechtbank heeft bijgevolg beslist de hierboven geciteerde prejudiciële vraag te stellen.

## III. *In rechte*

- A -

A.1. Volgens de Ministerraad moet de prejudiciële vraag ontkennend worden beantwoord.

A.2.1. De Ministerraad benadrukt dat het in het geding zijnde artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992 een dubbele verplichting oplegt : enerzijds, de verplichting tot aangifte van de betalingen verricht naar Staten die voorkomen op de lijst van Staten zonder of met een lage belasting en, anderzijds, voor zover die betalingen zijn aangegeven, de verplichting tot het bewijs dat ze in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen zijn verricht. Beide verplichtingen zouden los van elkaar staan.

Met de ingevoerde aangifteverplichting had de wetgever als enige bedoeling de administratie in staat te stellen dergelijke betalingen eenvoudig te detecteren. Het onderscheid tussen de belastingplichtigen die de bedoelde betalingen wel hebben aangegeven en de belastingplichtigen die dat niet hebben gedaan, zou het enige relevante onderscheid zijn in het kader van die doelstelling. De situatie van beide categorieën van belastingplichtigen zou fundamenteel verschillend zijn, nu laatstgenoemden de wettelijke bepalingen wetens en willens overtreden, terwijl eerstgenoemden die bepalingen correct toepassen en de bedoelde betalingen kunnen

aftrekken als beroepskosten indien het bewijs wordt geleverd dat ze in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen zijn verricht.

De Ministerraad benadrukt dat de niet-aftrekbaarheid geldt in alle gevallen waarin de belastingplichtige heeft nagelaten de bedoelde betalingen aan te geven, en dit bij wijze van sanctie. De aangifteverplichting zou losstaan van het eigenlijke onderzoek naar de aftrekbaarheid van de betalingen als beroepskosten en zou onlosmakelijk verbonden zijn met het initiële doel van de in het geding zijnde maatregel. Het zou dan ook niet relevant zijn of de betreffende betalingen in België belastbaar zijn, noch of die betalingen aftrekbare beroepskosten kunnen vormen, noch of de betrokkene te goeder trouw was.

A.2.2. De Ministerraad zet uiteen dat de bedoelde maatregel past in het kader van de strijd tegen (fiscale) fraude en voortvloeit uit de uitdrukkelijke aanbeveling van de G20 binnen de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna : OESO) om op nationaal niveau maatregelen te nemen tegen Staten die hun verplichtingen inzake de uitwisseling van gegevens niet effectief nakomen. De aangifteplicht zou tot doel hebben de belastingcontroles in verband met de betalingen naar belastingparadijzen efficiënter te maken, en zou leiden tot een verbeterd toezicht op die betalingen : de controlediensten zullen zich immers kunnen concentreren op de wettigheid van die betalingen, veeleer dan op het opsporen ervan.

De weigering van de aftrekbaarheid van de bedoelde betalingen als beroepskosten zou ertoe strekken de belastingplichtigen te dwingen hun aangifteverplichting na te komen, en zou moeten worden beschouwd als een sanctie omdat de belastingplichtige zich door het gebrek aan aangifte onttrekt aan elke vorm van controle op die betalingen.

De in het geding zijnde maatregel zou berusten op een objectief gegeven, zijnde het gebrek aan aangifte van de betalingen. De maatregel zou een gewettigd doel nastreven, namelijk het voorkomen van fiscale fraude en het vrijwaren van de belangen van de Schatkist. Voorts zou die maatregel pertinent zijn in het licht van dat doel, aangezien hij het mogelijk maakt de fiscale fraude te bestrijden door de toevlucht tot de belastingparadijzen te ontmoedigen. De maatregel zou niet verder gaan dan wat nodig is om het doel ervan te bereiken. In zoverre de aftrek niet zou mogen worden geweigerd of door de rechter getoetst kan worden aan het evenredigheidsbeginsel omdat de betrokkene beweert dat de betaling aftrekbare beroepskosten vormt of dat er geen belastbare materie aan België onttrokken is, zou de sanctie in grote mate haar slagkracht en ontradend effect verliezen.

A.2.3. De Ministerraad merkt tot slot op dat de wetgever met de sanctie van de niet-aftrekbaarheid heeft geopteerd voor de meest objectieve en redelijke sanctie, terwijl het opleggen van een geldboete of belastingverhoging minder efficiënt zou zijn en aanleiding zou geven tot andere discriminaties. Het zou voorts aan de wetgever en niet aan het Grondwettelijk Hof toekomen de opportuniteit van een fiscale maatregel te beoordelen die ertoe strekt slechts onder bepaalde voorwaarden de aftrek van beroepskosten toe te staan.

A.3.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter, de bvba « Untill », zet uiteen dat het al dan niet aftrekbare karakter van beroepskosten niet door artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992 wordt voorgeschreven, maar wel door andere bindende wetsbepalingen. De in het geding zijnde bepaling vereenzelvigd evenwel de niet-aftrekbaarheid van de bedoelde betalingen als beroepskosten met het niet-nakomen van de aangifteverplichting, neergelegd in artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 : onbetwist aftrekbare uitgaven zouden aldus niet-aftrekbaar worden indien zij niet overeenkomstig laatstgenoemde bepaling zijn aangegeven.

Terwijl het niet-nakomen van die aangifteverplichting zou kunnen worden bestraft met een administratieve geldboete, of dit zou kunnen worden beschouwd als een aanwijzing dat de belastingplichtige heeft gehandeld met bedrieglijk opzet, of nog, zou kunnen leiden tot een weerlegbaar vermoeden dat de betalingen geen aftrekbare beroepskosten vormen, voert artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992 een onweerlegbaar vermoeden in dat de bedoelde betaling bij het niet-nakomen van de aangifteverplichting geen aftrekbare beroepskosten vormt, ongeacht of de betaling ten gronde aftrekbare beroepskosten vormt en ongeacht of aan België belastbare materie is onttrokken.

A.3.2. Blijkens de parlementaire voorbereiding zou de in het geding zijnde bepaling tot doel hebben de mogelijke frauduleuze overheveling van in België belastbare materie naar personen in Staten met een lage belasting eenvoudig te kunnen vaststellen en te kunnen tegengaan.

Aangezien het kennelijk de bedoeling van de wetgever was om de betalingen die niet staan voor « werkelijke en oprechte verrichtingen » van aftrek uit te sluiten, zou er een schending van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel zijn, in zoverre « werkelijke en oprechte verrichtingen » voor aftrek in aanmerking

komen indien zij zijn betaald naar een andere Staat dan die welke zijn bedoeld in artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 en niet zijn aangegeven, of indien zij zijn betaald naar een Staat bedoeld in artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 en wel zijn aangegeven, terwijl diezelfde « werkelijke en oprechte verrichtingen » niet voor aftrek in aanmerking komen indien zij zijn betaald naar een Staat bedoeld in artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 en niet zijn aangegeven. Het gehanteerde onderscheidingscriterium is volgens de bvba « Untill » niet pertinent.

In het licht van voormelde doelstelling zou het evenmin pertinent of evenredig zijn dat de belastingplichtige niet de mogelijkheid heeft om de niet-afrekbaarheid ingevolge de niet-aangifte van de bedoelde betaling te weerleggen door middel van het tegenbewijs dat de betaling wel degelijk staat voor « werkelijke en oprechte verrichtingen », noch dat de bedoelde betaling niet aftrekbaar is, zelfs indien de administratie ingevolge een gevoerd onderzoek zelf heeft vastgesteld dat de betalingen passen in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen.

Aangezien de wetgever kennelijk de bedoeling zou hebben gehad een maatregel te nemen ter bestrijding van ontwijing van Belgische belasting, zou de in het geding zijnde bepaling eveneens in strijd zijn met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel, in zoverre zij voorziet in een identieke fiscale behandeling van de niet-aangegeven betalingen naar in artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 bedoelde Staten, ongeacht of middels die betalingen Belgische belasting wordt ontdoken of kan worden ontdoken.

A.3.3. Voor zover als nodig benadrukt de bvba « Untill » dat zij werkelijke en oprechte prestaties heeft ontvangen van een in Rusland gevestigde medecontractant, hetgeen zij zou kunnen bewijzen en door de administratie zou zijn vastgesteld, dat de aftrekbaarheid van de betrokken betalingen louter wordt verworpen omdat zij die niet heeft aangegeven, dat de betwiste betaling betrekking heeft op het aanslagjaar 2011, zijnde het eerste jaar waarvoor de wettelijke verplichting retroactief werd ingevoerd, dat zij overtuigd was dat haar situatie niet ressorteerde onder de betrokken aangifteverplichting, hetgeen zou worden bevestigd door de omzendbrief AFZ nr. 13/2010, en dat zij de betrokken betalingen voor de latere aanslagjaren steeds heeft aangegeven en zich ter zake geen discussies meer voordoet.

A.4. De Ministerraad repliceert dat de bedoeling van de wetgever verder reikt dan het bestrijden van Belgische belastingontduiking, en herhaalt dat de betrokken maatregel past in het kader van de strijd tegen (fiscale) fraude en voortvloeit uit de uitdrukkelijke aanbeveling van de G20 binnen de OESO om op nationaal niveau maatregelen te nemen tegen Staten die hun verplichtingen inzake de uitwisseling van gegevens niet effectief nakomen.

Voorts benadrukt de Ministerraad dat het enige onderscheidingscriterium is al dan niet « betalingen hebben gedaan aan een staat bedoeld in artikel 307, § 1, derde lid, WIB 92 », en dit los van de beoordeling of het al dan niet « werkelijke en oprechte verrichtingen » betreft, hetgeen als bijkomende voorwaarde voor de aftrekbaarheid dient te worden aangetoond overeenkomstig artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992. Verder onderscheid in specifieke situaties heeft de wetgever bewust niet willen maken, gelet op de enige bedoeling van de wetgever om de administratie door de ingevoerde aangifteverplichting in staat te stellen dergelijke betalingen eenvoudig te detecteren.

In zoverre de belastingplichtige zich zou bevinden in de door de eisende partij aangevoerde situatie, namelijk dat de betalingen ontegensprekelijk voldoen aan alle wettelijke vereisten inzake beroepsaftrek, de belastingplichtige bovendien overeenkomstig artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992 kan aantonen dat de betalingen « werkelijke en oprechte verrichtingen » betreffen, en die betalingen ook zonder bijzondere aangifte eenvoudig te detecteren zijn, zou zij in voorkomend geval de ambtshalve ontheffing overeenkomstig artikel 376 van het WIB 1992 kunnen aanvragen. Daarenboven kan de belastingplichtige voorafgaandelijk een ruling aanvragen bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken indien hij rechtszekerheid wil verkrijgen omtrent de vraag of zijn concrete situatie al dan niet onder het toepassingsgebied van artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 valt.

Behoudens materiële vergissing zou het een zelfbewuste keuze van de belastingplichtige zijn om al dan niet te voldoen aan de – op zich niet onmogelijke – aangifteverplichting. De niet-afrekbaarheid van de betalingen zou de meest redelijke, pertinente en evenredige sanctie zijn, temeer nu de sanctie in dat geval groter is naarmate het aftrekbare bedrag stijgt.

Wat betreft het feit dat er geen mogelijkheid is tot tegenbewijs en geen rekening wordt gehouden met de eventuele vaststelling door de administratie zelf dat het werkelijke en oprechte verrichtingen betreft, noch met de onmogelijkheid tot Belgische belastingontduiking, merkt de Ministerraad op dat hierover slechts ten volle geoordeeld kan worden door de administratie na het vervullen van de aangifteverplichting. Indien het zou volstaan dat pas aangifte wordt gedaan op het ogenblik van de fiscale controle, zou de bedoeling van de wetgever – die erin bestaat alle betalingen aan belastingparadijzen fiscaal te screenen zonder dat de administratie voorafgaandelijk enige actie onderneemt – volledig worden uitgehold. Bovendien zou een dergelijke regeling discriminerend zijn ten opzichte van de andere belastingplichtigen die wel tijdig voldoen aan de aangifteverplichting.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 198, § 1, 10°, van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 (hierna : WIB 1992), in samenhang gelezen met artikel 307, § 1, derde lid, van hetzelfde Wetboek, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2011.

B.2. Artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 134 van de programmawet van 23 december 2009 en zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2011, voorziet in een verplichting voor de vennootschappen tot aangifte van de betalingen die ze rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in Staten die worden beschouwd als zogenaamde « belastingparadijzen », en bepaalt :

« De belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of, overeenkomstig artikel 227, 2°, aan de belasting van niet-inwoners, zijn gehouden aangifte te doen van alle betalingen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in een Staat die :

a) ofwel gedurende het volledige belastbaar tijdperk waarin de betaling heeft plaatsgevonden, door het Mondiaal Forum van de OESO inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen, na een grondige beoordeling van de mate waarin de OESO-standaard op het gebied van uitwisseling van inlichtingen in deze Staat is toegepast, werd aangemerkt als een Staat die niet effectief of substantieel deze standaard toepast;

b) ofwel voorkomt op de lijst van Staten zonder of met een lage belasting.

Voor de toepassing van het derde lid wordt onder Staat zonder of met een lage belasting verstaan een Staat waarvan het nominaal tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10 pct.

De lijst van Staten zonder of met een lage belasting wordt bepaald bij een koninklijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad. Deze lijst wordt herzien bij koninklijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad.

De in het derde lid bedoelde aangifte moet slechts worden gedaan voor zover het totaal van de betalingen die tijdens het belastbaar tijdperk werden gedaan, een minimum bedrag van 100.000 euro bereikt. De aangifte wordt gedaan op een formulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld en gevoegd bij de in artikel 305, eerste lid, bedoelde aangifte ».

Het in het geding zijnde artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij artikel 128 van de programmawet van 23 december 2009, bepaalt in welke gevallen de betalingen aan de zogenaamde belastingparadijzen die aan de voormelde aangifteverplichting zijn onderworpen, als beroepskosten worden verworpen :

« Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

[...]

10° onverminderd de toepassing van artikel 219, de betalingen die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar Staten die in artikel 307, § 1, derde lid, zijn bedoeld, en die niet zijn aangegeven overeenkomstig genoemd artikel 307, § 1, derde lid, of, als ze toch aangegeven zijn, waarvoor de belastingplichtige niet door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en die met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht ».

Krachtens de artikelen 133 en 136 van de programmawet van 23 december 2009 zijn de in het geding zijnde bepalingen in werking getreden vanaf het aanslagjaar 2010 voor de betalingen die vanaf 1 januari 2010 zijn gedaan.

B.3. Uit de prejudiciële vraag kan worden afgeleid dat de verwijzende rechter het Hof ondervraagt over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat alle betalingen die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar Staten zoals bedoeld in artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 en die niet zijn aangegeven overeenkomstig die bepaling, als beroepskosten worden verworpen, zonder een onderscheid te maken naargelang de betalingen al dan niet voor werkelijke en oprechte verrichtingen werden uitgevoerd of naargelang zij al dan niet een belastingontduiking in België kunnen inhouden.

B.4.1. Door het opleggen van een strikte aangifteverplichting heeft de wetgever zich willen verzekeren van de effectieve medewerking van de belastingplichtigen. De belastingplichtige loopt een sanctie op - de weigering van de aftrek als beroepskosten - indien hij de bijzondere aangifteverplichting niet naleeft en aldus de fiscus verhindert na te gaan of

de betrokken betalingen passen in het kader van « werkelijke en oprechte verrichtingen » met personen die geen « artificiële constructies » zijn.

De aangifteverplichting past in het kader van de strijd tegen fiscale fraude, in het bijzonder tegen de toevlucht door belastingplichtigen tot zogenaamde belastingparadijzen om in België belasting te ontduiken, en heeft tot doel de belastingcontroles naar de werkelijkheid en de legitimiteit van de bedoelde betalingen efficiënter te maken.

B.4.2. Het niet aangeven van de betalingen naar de zogenaamde belastingparadijzen overeenkomstig artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992 is in beginsel een voldoende aanleiding om de aftrek als beroepskosten te verwerpen. De wet legt, in geval van niet-aangifte, geen verband tussen de aftrek als beroepskosten en de werkelijkheid van de betalingen. Bovendien is een frauduleuze intentie niet vereist.

Het is slechts indien de belastingplichtige de bedoelde betalingen naar de zogenaamde belastingparadijzen heeft aangegeven overeenkomstig artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992, dat een dergelijk verband wordt gelegd tussen de aftrek als beroepskosten en de werkelijkheid van de betalingen : krachtens artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 1992 wordt de aftrek als beroepskosten enkel aanvaard indien de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat de aangegeven betalingen passen in het kader van « werkelijke en oprechte verrichtingen » met personen andere dan « artificiële constructies ».

B.4.3. Het Hof moet onderzoeken of de maatregel redelijk is verantwoord doordat hij, in geval van niet-aangifte, geldt op een dermate algemene en absolute wijze. De eisende partij voor de verwijzende rechter, op wier verzoek de prejudiciële vraag is gesteld, beweert in dat verband dat de aftrek als beroepskosten, in het geval dat de bedoelde betalingen aan belastingparadijzen niet worden aangegeven overeenkomstig artikel 307, § 1, derde lid, van het WIB 1992, zou moeten worden toegestaan indien blijkt dat zij passen in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen of indien die betalingen niet kunnen leiden tot Belgische belastingontduiking.

B.5.1. 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.



De verplichting voor de vennootschappen om de betalingen naar de zogenaamde belastingparadijzen aan te geven, strekt ertoe de belastingcontroles in verband met die betalingen efficiënter te maken : door die aangifteplicht zullen de controlediensten zich meer kunnen concentreren op het onderzoek van die betalingen dan op het opsporen ervan (*Parl. St.*, Kamer, 2009-2010, DOC 52-2278/001, p. 71). De maatregel is pertinent ten aanzien van de doelstelling van de wetgever aangezien hij het mogelijk maakt de fiscale fraude te bestrijden.

B.5.2. Aannemen dat de bedoelde betalingen niet als beroepskosten zouden mogen worden verworpen wanneer de belastingplichtige de aangifteverplichting niet heeft nageleefd maar toch blijkt dat die betalingen passen in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen of geen Belgische belastingontduiking inhouden, zou de sanctie van de verwerping van de aftrek als beroepskosten haar slagkracht ontnemen en zou het ontradende effect wegnemen dat de wetgever heeft beoogd. De belastingplichtige zal immers, in die omstandigheden, niet ertoe worden aangezet zijn medewerking aan de fiscus te verlenen. Bovendien is het bijzonder moeilijk, zo niet nagenoeg onmogelijk, na te gaan of de nalatige belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld.

B.6. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 198, § 1, 10°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 307, § 1, derde lid, van hetzelfde Wetboek, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2011, schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet 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 21 januari 2016.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen