

Rolnummers 1885 en 1886
Arrest nr. 48/2001 van 18 april 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit voorzitter M. Melchior, de rechters P. Martens, E. Cerexhe, R. Henneuse, E. De Groot en L. Lavrysen, en emeritus voorzitter G. De Baets overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen

Bij twee arresten van 31 januari 2000 in zake H. Gilles en anderen en A. Gilles en anderen tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 17 februari 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schept artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, wanneer het aldus wordt uitgelegd dat het uitsluitend slaat op de administratieve boeten, bedoeld in artikel 335 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964) en in artikel 445 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, met uitsluiting van de belastingverhogingen, bedoeld in artikel 334 van voornoemd wetboek (1964) en in artikel 444 van dat wetboek 1992, een discriminatie die verboden wordt bij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Aan A. Gilles en zijn echtgenote, C. Piraux, enerzijds, en H. Gilles en zijn echtgenote, F. Trigaux, anderzijds, werd met betrekking tot de aanslagjaren 1991 en 1992 een aanslag van ambtswege opgelegd omdat zij niet hadden voldaan aan hun wettelijke verplichting hun aangiften in de personenbelasting binnen de wettelijke termijn te ondertekenen, en dat voor de tiende en elfde opeenvolgende keer. Na verwittigingen te hebben gekregen waarbij hun werd aangekondigd dat die aanslag van ambtswege hun zou worden opgelegd, hebben zij hun belastingaangiften naar de administratie gestuurd, die de belasting heeft ingekohierd op grond van de bedragen die zij herhaaldelijk te laat hadden aangegeven. De belastingadministratie heeft de belastingverhoging, bedoeld in de artikelen 334 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : W.I.B.) 1964 en 444 van het W.I.B. 1992, opgelegd, waarbij die verhogingen werden beperkt tot 100 pct. van de belasting.

A. Gilles en C. Piraux, enerzijds, en G. Gilles en F. Trigaux, anderzijds, hebben de belastingverhogingen die hun waren opgelegd, betwist met als reden dat zij, bij de kennisgeving van de aanslag van ambtswege, niet op de hoogte waren gesteld van de eventuele toepassing van die verhogingen. Die bezwaren zijn verworpen bij beslissingen van 5 mei 1994 van de directeur der directe belastingen van de provincie Namen, met als reden dat artikel 444 van het W.I.B. 1992, in geval van een aanslag van ambtswege, niet verplicht tot de kennisgeving van het percentage van de belastingverhoging die wordt opgelegd wegens niet tijdige aangifte of niet-aangifte. Bij arresten van 4 maart 1998 heeft het Hof van Beroep te Luik eveneens de beroepen verworpen die door de twee echtparen waren ingesteld. Zij hebben zich tegen die arresten in cassatie voorzien met als argument dat op grond van artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, telkens wanneer de belastingadministratie aan een belastingplichtige een bericht zendt waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, dat bericht de feiten vermeldt die de overtreding opleveren en de verwijzing naar de toegepaste wet- of verordeningsteksten, en de motieven opgeeft die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen; dat die wettelijke verplichting, doordat zij anders aanleiding zou geven tot een niet verantwoorde discriminatie tussen belastingplichtigen naargelang zij een administratieve boete dan wel een belastingverhoging moeten betalen, noodzakelijkerwijs zowel de administratieve boeten vastgelegd in het Wetboek van de inkomstenbelastingen als de belastingverhogingen beoogt die, net zoals de boeten, administratieve sancties zijn die kunnen gelden voor dezelfde overtredingen van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen of van de besluiten die zijn genomen ter uitvoering ervan.

De verzoekers hebben vervolgens het Hof van Cassatie verzocht het Arbitragehof een prejudiciële vraag te stellen met betrekking tot de bestaanbaarheid van artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre «het alleen de administratieve boeten zou beogen die bepaald zijn in het Wetboek van de inkomstenbelastingen (artikel 445) met uitsluiting van de belastingverhogingen bepaald in hetzelfde Wetboek (artikel 444), en dat terwijl boeten en verhogingen voor dezelfde overtredingen kunnen worden opgelegd ».

Het Hof van Cassatie heeft dat verzoek ingewilligd maar heeft, zoals blijkt uit de bovenvermelde vraag, de formulering ervan veranderd door het zinsgedeelte «terwijl boeten en verhogingen voor dezelfde overtredingen kunnen worden opgelegd » weg te laten.

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikkingen van 17 februari 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om in die zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 23 februari 2000 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 12 mei 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juni 2000.

Memories zijn ingediend door :

- H. Gilles en F. Trigaux, samenwonende te 5650 Clermont, rue du Castillon 9, bij op 21 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- A. Gilles en C. Piraux, samenwonende te 5650 Clermont, rue de l'Eglise 14, bij op 21 juni 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 26 juni 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 17 augustus 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- H. Gilles en F. Trigaux, bij op 14 september 2000 ter post aangetekende brief;
- A. Gilles en C. Piraux, bij op 14 september 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 29 juni 2000 en 30 januari 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 17 februari 2001 en 17 augustus 2001.

Bij beschikking van 25 januari 2001 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 14 februari 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 26 januari 2001 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 6 februari 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld met rechter L. Lavrysen.

Op de openbare terechtzitting van 14 februari 2001 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. F. Fogli, advocaat bij de balie te Brussel, voor H. Gilles en F. Trigaux en voor A. Gilles en C. Piraux;
 - . Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Cerexhe en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. In rechte

- A -

Standpunt van de belastingplichtigen A. Gilles, C. Piraux, H. Gilles en F. Trigaux

A.1.1. Het Wetboek van de inkomstenbelastingen voorziet in twee typen van administratieve sancties : de belastingverhogingen (artikel 344 van het W.I.B. 1964 - artikel 444 van het W.I.B. 1992) en de administratieve boeten (artikel 335 van het W.I.B. 1964 - artikel 445 van het W.I.B. 1992).

In de rechtsleer wordt overwegend ervan uitgegaan dat belastingverhogingen en administratieve boeten dezelfde juridische aard hebben : binnen de ontwikkelingen van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens moeten beide worden beschouwd als straffen in de zin van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens. Twee recente arresten van het Arbitragehof liggen in dezelfde lijn (nrs. 22/99 en 32/99).

Ook al kunnen belastingverhogingen en administratieve boeten tegelijkertijd worden opgelegd, toch schrijft de belastingadministratie haar ambtenaren voor geen boete op te leggen voor een overtreding die met een belastingverhoging voldoende zou kunnen worden bestraft.

A.1.2. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen worden belastingverhogingen en administratieve boeten soortgelijk behandeld, meer bepaald wat de rechtsmiddelen betreft die voor de belastingplichtige mogelijk zijn tegen de toepassing ervan : de belastingschuldige kan bij de directeur der belastingen een bezwaarschrift indienen tegen het bedrag van de belasting die op zijn naam werd gevestigd. Op dezelfde wijze kunnen geenszins moratoriuminteressen worden toegekend wanneer, als genademaatregel, wordt afgezien van een boete of verhoging.

Uit de voormelde arresten van het Arbitragehof blijkt overigens dat de belastingplichtige de justitiële rechter kan verzoeken uitspraak te doen over zowel de wettigheid als de opportuniteit van de administratieve sancties (boeten of verhogingen) die hem zijn opgelegd.

A.1.3. De interpretatie van artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 in die zin dat het enkel slaat op de boeten met uitsluiting van de verhogingen, komt bijgevolg erop neer dat twee soortgelijke situaties verschillend worden behandeld, aangezien de belastingplichtige aan wie een administratieve boete wordt opgelegd, een bericht zal krijgen dat de feiten vermeldt die de overtreding opleveren, alsook de verwijzingen naar de toegepaste wet- en verordeningsteksten, en de motieven die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen, terwijl de belastingplichtige die voor diezelfde overtreding een verhoging krijgt opgelegd, helemaal niet zou worden ingelicht over de motivering, in rechte en in feite, van die sanctie.

Een dergelijk verschil in behandeling kan niet worden verantwoord.

De bedoeling van de verplichting tot motivering die blijkt uit artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 is de belastingplichtige te waarborgen volledig te worden ingelicht over de redenen die de belastingadministratie ertoe brengen hem een sanctie op te leggen. Die informatie en motivering van sancties vormen een essentieel onderdeel van de rechten van de verdediging en van de beginselen van behoorlijk bestuur die in fiscale zaken verplicht van toepassing zijn.

Indien de belastingplichtigen op de hoogte waren gebracht, hadden zij hun opmerkingen kunnen doen gelden na de kennisgeving van de aanslag van ambtswege, en hadden zij op die manier hun rechten van verdediging kunnen aanwenden.

Het voormelde artikel 109, in de interpretatie dat het enkel zou slaan op de boeten en niet op de belastingverhogingen, schendt dan ook de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, aangezien het leidt tot een verschillende behandeling in soortgelijke situaties.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. Ook al is de parlementaire voorbereiding hierover beknopt, toch staat het vast dat de wil van de wetgever erin bestond de informatieplicht van artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 alleen op te leggen voor de administratieve boeten, en niet voor de verhogingen die van toepassing zijn in geval van niet-aangifte of niet tijdige aangifte.

A.2.2. Dat verschil in regeling kan worden verklaard door de verschillen die bestaan tussen de verhoging en de boete.

De rechtsleer gaat weliswaar ervan uit dat de juridische aard van de belastingverhogingen en van de administratieve boeten identiek is. De hoven en rechtbanken hebben inzake belastingverhogingen en administratieve boeten een bevoegdheid met volle rechtsmacht om de wettigheid ervan na te gaan, om ze te verlagen of om ze op te heffen; er bestaan echter verschillen tussen beide typen van administratieve sancties die verantwoordt dat de toepassing van een boete moet worden «gemotiveerd», terwijl voor een belastingverhoging redelijkerwijs geen enkele motivering noch verwijzing naar een bepaalde tekst vereist is.

De belastingverhogingen zijn duidelijk omgrensd: zij kunnen alleen worden opgelegd bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte door de belastingplichtige. Wanneer deze zijn aangifte niet heeft ingevuld, weet hij dat uiteraard. Wanneer hij te goeder trouw een fout heeft begaan, is de verhoging in principe niet verschuldigd. Wanneer hij te kwader trouw, met de bedoeling de belasting te ontduiken, zijn aangifte niet heeft ingevuld of er een heeft aangemaakt die onvolledig of onjuist is, is hij zich eveneens heel goed daarvan bewust.

A.2.3. De administratieve boeten, ook al zijn zij eveneens «administratieve sancties» en kunnen zij ook worden opgelegd bij niet-aangifte of bij niet tijdige of onvolledige aangifte, zijn duidelijk verschillend.

De boeten zijn ingevoerd bij de wet van 20 november 1962. Ze verschillen fundamenteel van de verhogingen.

Immers, op het gebied van de toepassing *ratione materiae* ervan, beogen de verhogingen alleen het ontbreken, het niet tijdig indienen of de onjuistheid van een belastingaangifte. Een boete kan worden opgelegd bij onverschillig welke overtreding van om het even welke bepaling van het Wetboek en van de uitvoeringsbesluiten ervan. Uit het oogpunt van de toepassing *ratione personae* ervan, gelden de verhogingen alleen voor de belastingplichtige die noodzakelijkerwijs weet dat hij zijn verplichtingen inzake belastingaangifte helemaal niet of in elk geval niet correct heeft vervuld; een boete kan zelfs worden opgelegd aan een derde, waarbij het heel goed mogelijk is dat deze niet ervan op de hoogte was dat het Wetboek of de besluiten ervan hem een verplichting of een verbod oplegden met betrekking tot een belastingplichtige, die hij niet noodzakelijk zelf kon vaststellen.

Inzake verhogingen stelt de wet zelf een strikt omliggende «schaal» vast, met verschillende trappen, die geen enkele ruimte laat voor «willekeur» van de taxatieambtenaar. Die schaal bestaat niet voor de administratieve boete.

Wat de boete betreft, verplicht de wet op geen enkele wijze de ambtenaar om rekening te houden met de goede trouw of met de ontstentenis van een eerdere overtreding, wat niet het geval is wanneer het om een verhoging gaat.

De administratieve boete wordt ten slotte, in tegenstelling tot de verhoging, niet van rechtswege toegepast, op grond van de wet en volgens een strikt vastgestelde schaal, maar hangt af van de beoordeling van de administratie, die de mogelijkheid heeft de boete op te leggen of de belastingplichtige ervan vrij te stellen, zoals blijkt uit de bewoordingen « [...] kan een geldboete [...] opleggen » in de artikelen 335 van het W.I.B. 1964 en 445 van het W.I.B. 1992. De verhoging is daarentegen van rechtswege toepasselijk.

Hieruit kan worden afgeleid dat, ook al kan een niet-aangifte of een onvolledige of onjuiste aangifte aanleiding geven tot zowel een administratieve boete als een belastingverhoging, de overtreding toch steeds veeleer zal worden bestraft met een belastingverhoging dan met een boete die wordt overgelaten aan de beoordeling van de administratie, waarbij die vrije beoordeling en het risico van willekeur dat zij inhoudt de motivering verantwoordt die wordt opgelegd bij het betwiste artikel 109.

Er moet worden vastgesteld dat de wet, ook al waarborgt zij op het gebied van de juridische bescherming van de rechten van de verdediging, dezelfde prerogatieven inzake boeten en verhogingen, toch beperkt zij in het bijzonder het toepassingsgebied van de belastingverhoging, zowel *ratione materiae* (een zeer beperkt aantal overtredingen) en *ratione personae* (alleen van toepassing op de belastingplichtige die de overtreding begaat), als wat de prerogatieven van de administratie betreft.

Die essentiële verschillen verantwoordt dat het systeem van doorgedreven informatie van de belastingplichtige, waarin artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 voorziet, alleen wordt toegepast voor de administratieve boete, zonder dat er sprake is van discriminatie in de zin van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.2.4. Volgens de rechtspraak van het Arbitragehof is het niet ongrondwettig twee of meer categorieën van burgers verschillend te behandelen, voor zover het onderscheid verantwoord is door een legitiem doel en de aangewende middelen redelijk zijn en in verhouding staan tot het nagestreefde legitieme doel, en voor zover de categorieën of situaties vergelijkbaar zijn.

Te dezen moet worden toegegeven dat, rekening houdend met de verschillen tussen het systeem van de belastingverhogingen in geval van niet-aangifte, niet tijdige of onjuiste aangifte (artikelen 334 van het W.I.B. 1964 en 444 van het W.I.B. 1992) en het systeem van de administratieve boeten die op alle personen van toepassing zijn ongeacht de aard van de begane overtredingen, waarbij de boeten, wat het *quantum* ervan betreft, niet bij wet zijn vastgesteld naar gelang van de ernst van de overtreding, het antwoord op de prejudiciële vraag negatief moet zijn.

Antwoord van de belastingplichtigen A. Gilles, C. Piraux, H. Gilles en F. Trigaux

A.3.1. Ook al is het toepassingsgebied van de boeten ruimer dan dat van de verhogingen, toch kunnen beide sancties voor dezelfde overtredingen worden opgelegd. Wegens die gelijksoortigheid is het discriminerend de belastingplichtige aan wie verhogingen worden opgelegd verschillend te behandelen ten opzichte van diegene aan wie voor dezelfde overtreding een boete wordt opgelegd, door alleen de laatstgenoemde op voorhand te informeren over de motivering van de sanctie die hem zal worden opgelegd.

Evenmin kan worden gesteld, zoals de Ministerraad doet, dat in geval van niet-aangifte of onvolledige of onjuiste aangifte, de overtreding steeds veeleer zou worden bestraft met een belastingverhoging dan met een administratieve boete. Die stelling kan op geen enkele wetsbepaling worden gegrond.

A.3.2. Het tweede verschil dat de Ministerraad aanhaalt, heeft betrekking op het toepassingsgebied *ratione personae* van de verhogingen en boeten: verhogingen zouden enkel gelden voor de belastingplichtige die noodzakelijkerwijs weet dat hij zijn verplichtingen inzake belastingaangifte niet of in elk geval niet correct heeft vervuld, terwijl een boete kan worden opgelegd aan een belastingplichtige of zelfs aan een derde bij wie het heel goed mogelijk is dat hij niet ervan op de hoogte was dat het Wetboek of de besluiten ervan hem een verplichting of een verbod oplegden die hij niet noodzakelijk zelf kon vaststellen.

Het is onjuist te beweren dat een verhoging alleen die belastingplichtige straft die zich ervan bewust is een overtreding van het W.I.B. te hebben begaan. Een belastingplichtige kan immers bij het opstellen van zijn belastingaangifte onbewust onjuistheden hebben begaan.

Die fouten kunnen echter worden bestraft met verhogingen van 10 tot 30 pct. Artikel 226 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (K.B./W.I.B. 1992) voorziet immers in een schaal van verhogingen in geval van onvolledige of onjuiste aangifte zonder de bedoeling de belasting te ontduiken.

A.3.3. Wat het derde verschil betreft dat de Ministerraad aanvoert, moet worden opgemerkt dat, ook al is bij het uitvoeringsbesluit van het W.I.B. een schaal vastgesteld met de toepasselijke verhogingspercentages, het desalniettemin de taxatieambtenaar toekomt de overtreding vast te stellen die hij van plan is te bestraffen, en te bepalen in welke percentagecategorie die overtreding moet worden ingeschaald.

Zo komt het meer bepaald de ambtenaar toe te bepalen of de overtreding werd begaan met of zonder de bedoeling de belasting te ontduiken. Die beoordeling kan leiden tot aanzienlijke verschillen in de omvang van de verhoging die de belastingplichtige zal worden opgelegd. Het is dan ook essentieel dat, zoals dat het geval is voor boeten, de belastingplichtige wordt geïnformeerd over de motivering van de beoordeling van de belastingadministratie, en bijgevolg over het verhogingspercentage dat op hem zal worden toegepast.

A.3.4. Het vierde verschil dat door de Ministerraad wordt aangevoerd, is dat de wet de ambtenaar op geen enkele wijze ertoe zou verplichten om, inzake boeten, rekening te houden met de goede trouw of met de ontstentenis van een eerdere overtreding, wat inzake verhogingen niet het geval zou zijn. *A contrario* zou dat betekenen dat de ambtenaar, inzake verhogingen, verplicht zou zijn rekening te houden met de goede trouw van de belastingplichtige.

Die bewering miskent het voorschrift van artikel 444 van het W.I.B. 1992 dat in de mogelijkheid voorziet dat, bij ontstentenis van kwade trouw, de toepassing van een verhoging wordt overgelaten aan de beoordeling van de administratie, die de mogelijkheid heeft om die verhoging op te leggen of de belastingplichtige ervan vrij te stellen.

In werkelijkheid wordt bij dat artikel de administratie zelfs een dubbele beoordelingsbevoegdheid toegekend inzake verhogingen: het komt haar immers toe in de eerste plaats te beslissen of een overtreding volgens haar al dan niet te kwade trouw is begaan, en vervolgens te oordelen of zij, ook al is zij van mening dat er geen sprake is van kwade trouw, al dan niet wil afzien van de toepassing van de sanctie.

- B -

B.1. Het Hof van Cassatie vraagt het Hof of artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt « wanneer het aldus wordt uitgelegd dat het uitsluitend slaat op de administratieve boeten, bedoeld [...] in artikel 445 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, met uitsluiting van de belastingverhogingen, bedoeld [...] in artikel 444 van dat wetboek 1992 [...] ».

B.2. Het komt het Hof te dezen niet toe daarnaast te onderzoeken of de verplichting om een belastingverhoging te motiveren, kan worden afgeleid uit de artikelen 2 en 3 van de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen. Die vraag, die in de memories van de tussenkomende partijen niet werd aangesneden, is het

onderwerp van het derde onderdeel van het enige middel van de voorziening, dat het Hof van Cassatie niet heeft onderzocht.

B.3. Het voormelde artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 bepaalt :

« Telkens wanneer een belastingadministratie aan een belastingplichtige een bericht zendt, waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, vermeldt dit bericht de feiten die de overtreding opleveren en de verwijzing naar de toegepaste wet- of verordeningsteksten, en geeft de motieven op die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen. »

B.4. Artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1992), dat vermeld staat in afdeling I (« Administratieve sancties »), onderafdeling I (« Belastingverhogingen »), bepaalt :

« Bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 25.000 frank bereiken. »

B.5. Artikel 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1992), dat vermeld staat in afdeling I (« Administratieve sancties »), onderafdeling II (« Administratieve boete »), bepaalde in de versie van toepassing op het aanslagjaar 1992 :

« De door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 200 tot 10.000 frank opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

Deze geldboete wordt ingevorderd volgens de regelen die van toepassing zijn inzake personenbelasting.

De Minister van Financiën of zijn gemachtigde doet uitspraak over de verzoekschriften welke de kwijschelding van de fiscale boeten tot voorwerp hebben. »

B.6. De belastingverhoging is een administratieve sanctie waarin de wetgever heeft voorzien bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, voor zover de niet aangegeven inkomsten hoger liggen dan 25.000 frank.

De belastingen die verschuldigd zijn op het niet aangegeven inkomstengedeelte worden vermeerderd met een belastingverhoging die, naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, door de Koning wordt bepaald, zonder dat het totaal hoger mag zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De belastingverhoging wordt geïnd volgens dezelfde regels als die welke gelden inzake personenbelasting.

B.7. De fiscale boete is een administratieve sanctie die kan worden opgelegd voor iedere overtreding van de bepalingen van het W.I.B. 1992, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten. De fiscale boete kon, op het ogenblik van het geschil, 200 tot 10.000 frank bedragen. De fiscale boete wordt ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn inzake personenbelasting.

B.8. Artikel 109 van de voormelde wet van 4 augustus 1986 verplicht de administratie ertoe, wanneer zij een administratieve boete oplegt, de belastingplichtige te informeren over de feiten die de overtreding opleveren, en de motieven op te geven die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen.

Tijdens de parlementaire voorbereiding heeft de Minister verklaard dat «deze eis voor een duidelijker strafrecht [...] in de lijn [ligt] van de aan de gang zijnde hervorming van het Strafwetboek, alsmede van een wetsontwerp, dat deze hervorming op dit punt voorafgaat, goedgekeurd door de Commissie voor de Justitie van de Kamer » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310/2, pp. 2 en 3). Het voormelde artikel 109 werd ingevoegd omdat de wetgever het wenselijk achtte «dat de berichten, waarbij de administratie een geldboete aan een belastingplichtige oplegt, duidelijk de criteria vermelden welke zijn toegepast om het bedrag van de geëiste geldboete te bepalen » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310/1, p. 29).

B.9. Er bestaan bepaalde verschillen tussen de administratieve boete en de belastingverhoging die op objectieve criteria gegrond zijn: het bedrag van een administratieve boete, vastgesteld door de gemachtigde ambtenaar, kon, op het ogenblik van het geschil, variëren tussen 200 en 10.000 frank; het bedrag van een belastingverhoging daarentegen vloeit rechtstreeks voort uit de in B.4 bedoelde wettelijke en reglementaire bepalingen.

B.10. Dat neemt echter niet weg dat de ambtenaar in beide gevallen over een beoordelingsvrijheid beschikt voor de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de sanctie en voor het bedrag dat hij oplegt. In geval van een belastingverhoging moet hij bovendien, overeenkomstig artikel 444, tweede lid, oordelen of er sprake is van « ontstentenis van kwade trouw ».

Op geen enkele wijze kan worden verantwoord dat de belastingadministratie, wanneer zij een belastingverhoging oplegt, niet de redenen vermeldt die haar tot het besluit hebben gebracht dat een aangifte onvolledig of onjuist is en dat de belastingplichtige al dan niet te kwader trouw is, terwijl zij, wanneer zij een administratieve boete oplegt, verplicht is de elementen bedoeld in artikel 109 te vermelden.

In beide gevallen gaat het om administratieve sancties die de administratie kan opleggen in geval van overtreding van bepalingen van het Wetboek, waarvan zij de aard en de ernst beoordeelt.

B.11. De vraag moet positief worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Geïnterpreteerd in die zin dat het niet geldt voor de belastingverhogingen bedoeld in artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, schendt artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 18 april 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior