

Rolnummer 2171
Arrest nr. 146/2002 van 15 oktober 2002

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 275, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 88 en bijlage III van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de rechters L. François en M. Bossuyt, waarnemend voorzitters, en de rechters P. Martens, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter L. François,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij vonnis van 5 april 2001 in zake de b.v.b.a. Baudouin Boudart tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 8 mei 2001, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de bepalingen van de fiscale wet (artikel 275, § 2, W.I.B. 92; artikel 88 en bijlage III van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het W.I.B. 92, reglementaire bepalingen bekrachtigd wat de inkomsten betreft onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing in 1994 bij de wet van 30 maart 1994, artikel 32; en bijlage III van hetzelfde uitvoeringsbesluit ingevoerd wat betreft de bedrijfsinkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing in 1995 in het K.B./W.I.B. 92 van 27 augustus 1993 bij koninklijk besluit van 21 december 1994, reglementaire bepalingen bekrachtigd bij de wet van 4 april 1995, artikel 15; en de schalen I en III van de voormelde bijlage III, waarvan toepassing is gemaakt in het aan de rechtbank voorgelegde geschil) die het bedrag van de aan de Schatkist te storten bedrijfsvoorheffing forfaitair bepalen, dat wil zeggen zonder dat rekening kan worden gehouden met verschillende fiscale maatregelen die de globale belasting van de belastingschuldige verminderen vanwege de concrete en duurzame kenmerken eigen aan zijn fiscale situatie, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rekening houdend met het feit dat diegenen die dezelfde belasting verschuldigd zijn en behoren tot een andere categorie van belastingplichtigen bij het bepalen van de voorafbetalingen die zij verrichten rekening kunnen houden met alle specifieke kenmerken verbonden met hun persoonlijke fiscale situatie, die voor hen leiden tot een belastingvermindering, en aldus geen bedrag vooraf hoeven te betalen dat de belasting die volgens de inkohiering effectief verschuldigd zal zijn overschrijdt ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Voor de verwijzende rechter vordert de b.v.b.a. Baudouin Boudart de vernietiging van de beslissing bij welke het bezwaarschrift dat zij had ingediend tegen haar aanslagen in de bedrijfsvoorheffing voor de belastingjaren 1994 en 1995 werd verworpen. Die aanslagen werden ambtshalve ingekohierd na het niet spontaan betalen van de bedrijfsvoorheffing met betrekking tot het loon van de door voornoemde partij bezoldigde zaakvoerder, om reden dat die zaakvoerder was onderworpen aan de belasting van de niet-inwoners.

De verwijzende rechter doet met name opmerken dat de berekening van de bedrijfsvoorheffing geen rekening houdt met de weerslag van belastingvoordelen waarop de belastingschuldige op duurzame wijze aanspraak kan maken, met als gevolg dat de voorheffing veel hoger zal blijken dan de belasting die uiteindelijk verschuldigd zal zijn, wat het omgekeerde is van wat inzake voorafbetalingen gebeurt. Hij ondervraagt bijgevolg het Hof over de bestaanbaarheid van verscheidene fiscale bepalingen met het gelijkheidsbeginsel, vanuit het oogpunt van het voormelde verschil in behandeling.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 8 mei 2001 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel 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 artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikkingen van 22 mei en 26 september 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld respectievelijk met de rechters J.-P. Snappe en E. Derycke.

Bij beschikking van 10 juli 2001 heeft de voorzitter in functie de termijn voor het indienen van een memorie verlengd tot 15 september 2001.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 11 juli 2001 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking van 10 juli 2001.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 juli 2001.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 14 september 2001 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 30 oktober 2001 en 30 april 2002 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 8 mei 2002 en 8 november 2002.

Bij beschikking van 3 juli 2002 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 25 september 2002.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de Ministerraad en zijn advocaat bij op 4 juli 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 25 september 2002 :

- is verschenen : Mr. J.-F. Dizier, advocaat bij de balie te Charleroi, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en E. Derycke verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- is de zaak 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 Ministerraad

A.1. De Ministerraad geeft allereerst een overzicht van de in het geding zijnde teksten, naargelang de inkomsten in 1994 of 1995 werden uitbetaald of toegekend, en onderstreept het zeer theoretische karakter van het door de verwijzende rechter ter vergelijking aangehaalde geval, volgens hetwelk de belastingplichtigen die aan het stelsel van de voorafbetalingen zijn onderworpen het exacte bedrag zouden kunnen storten van de belasting die zij uiteindelijk verschuldigd zullen zijn. In dat opzicht wordt vooral de moeilijkheid voor die belastingplichtigen onderstreept om tijdens het jaar in te schatten welke de uiteindelijke belastbare grondslag zal zijn. Voor de Ministerraad wordt, zowel voor die belastingplichtigen als voor diegenen die zijn onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing, de belastbare grondslag integendeel pas duidelijk tijdens het jaar dat volgt op dat waarin de verschillende categorieën hun inkomsten hebben ontvangen.

A.2. De Ministerraad stelt vervolgens dat het in het geding zijnde verschil in behandeling in ieder geval objectief en redelijk verantwoord is, aangezien de twee categorieën van belastingplichtigen zich niet in dezelfde situatie bevinden.

Het systeem van de bedrijfsvoorheffing is een inhouding bij de bron, die niet ten laste van de belastingplichtige maar wel ten laste van een derde gebeurt en die een verplicht karakter heeft, wat volgens de Ministerraad het bestaan van schalen inhoudt. Bovendien wordt aangevoerd dat het feit dat de inkomsten worden geïnd door een derde de inaanmerkingneming van alle bijzonderheden van de belastingplichtige moeilijk maakt. Volgens de Ministerraad « vermindert dat systeem de fraudemogelijkheden en maakt het het innen van belasting mogelijk op het ogenblik zelf waarop de belastbare materie wordt ontvangen ». Voor de belastingplichtige maakt het systeem het bovendien mogelijk dat de fiscale inspanning over de hele periode wordt gespreid.

De voorafbetalingen zijn daarentegen betalingen die door de belastingplichtigen zelf worden verricht en die een facultatief karakter vertonen. Dat systeem poogt de onmogelijkheid van inhoudingen bij de bron te compenseren door een vermeerdering van de uiteindelijk verschuldigde belastingen, indien niet of te weinig werd voorafbetaald.

A.3. De Ministerraad onderzoekt vervolgens of de toepassing van forfaitaire schalen, waarbij in elk geval wordt uitgesloten dat rekening wordt gehouden met de persoonlijke situatie van de ontvanger van de inkomsten, redelijk verantwoord is.

De Ministerraad doet opmerken dat het aannemen van een algemeen systeem van inhouding bij de bron voortvloeit uit een bewuste keuze van de wetgever en voert aan dat de wetgever, rekening houdend met de blijvendheid en het repetitieve karakter van de inkomsten die door de werkgevers worden gestort, een systeem van schalen heeft kunnen invoeren dat zoveel mogelijk overeenstemt met de door de begunstigten uiteindelijk verschuldigde belasting. Hij stelt bovendien dat die schalen een aantal elementen eigen aan de situatie van de belastingplichtigen, zoals de gezinslast, opnemen. Het onzekere karakter van de inkomsten van zelfstandigen maakt een dergelijk systeem daarentegen onmogelijk.

De Ministerraad stelt overigens dat de kwalificatie « forfaitair » die door artikel 275, § 2, van het W.I.B. 1992 aan de schalen die de Koning kan bepalen, wordt gegeven, de Koning ertoe machtigt bij het bepalen van laatstgenoemde schalen geen rekening te houden met alle elementen eigen aan de persoonlijke situatie van de begunstigten van de inkomsten.

Bovendien wordt gesteld dat de situatie van de belastingplichtige tijdens een belastbaar tijdperk kan evolueren, met name wat een aantal elementen betreft die eigen zijn aan zijn situatie, zoals het bedrag van de beroepskosten.

De Ministerraad beklemtoont tot slot dat afbreuk wordt gedaan aan de persoonlijke levenssfeer, waarvan de eerbiediging met name wordt gewaarborgd door artikel 8 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, indien de belastingplichtigen verplicht aan hun werkgever, die de bedrijfsvoorheffing schuldig is, elementen zoals het bestaan van hypothecaire overeenkomsten of levensverzekeringsspolissen zouden moeten meedelen. Dergelijke informatie zou volgens de Ministerraad bovendien tot gevolg hebben dat « een uiterst complex administratief systeem zou moeten worden ingevoerd », ook al heeft het Hof in fiscale aangelegenheden de praktijk van zogenaamd « vereenvoudigende » categorieën gevalideerd.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 275, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (afgekort « W.I.B. 1992 »), artikel 88 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van dat Wetboek, bekrachtigd wat de inkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing betreft, bij de wet van 30 maart 1994, alsmede bijlage III van voormeld besluit.

Artikel 275 van het W.I.B. 1992, waarvan enkel paragraaf 2 in het geding is, bepaalt :

« § 1. De bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de aanduidingen van de schalen opgesteld door de Koning.

§ 2. De Koning kan verschillende categorieën van belastingplichtigen onderscheiden. Voor elke categorie zijn de schalen forfaitair.

§ 3. De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van dit artikel genomen besluiten. »

Artikel 88 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het W.I.B. 1992, bekrachtigd bij de wet van 30 maart 1994, bepaalt :

« Het bedrag van de aan de bron verschuldigde bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de schalen en de erbij horende regels vermeld in bijlage III. »

Bijlage III, waarnaar artikel 88 verwijst, is respectievelijk gevoegd – voor de inkomsten die zijn uitbetaald of toegekend in 1994 – bij het koninklijk besluit van 30 december 1993 (bekrachtigd bij de voormelde wet van 30 maart 1994) en – voor de inkomsten 1995 – bij het koninklijk besluit van 21 december 1994 (bekrachtigd bij de wet van 4 april 1995); beide besluiten wijzigen « het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing ».

B.2. Het aan Hof voorgelegde verschil in behandeling is het verschil dat de in het geding zijnde bepalingen maken tussen de belastingplichtigen, naargelang zij zijn onderworpen aan het stelsel van de bedrijfsvoorheffing of aan dat van de voorafbetalingen : terwijl voor de eerstgenoemden, vanwege het forfaitaire karakter van de bedrijfsvoorheffing, geen rekening kan worden gehouden, in het kader van die voorheffing, met de specifieke kenmerken van hun fiscale situatie, die van dien aard zijn dat zij de globale belasting die zij verschuldigd zullen zijn kunnen verminderen, kunnen daarentegen de belastingplichtigen die zijn onderworpen aan het stelsel van de voorafbetalingen het bedrag ervan bepalen op grond van de specifieke kenmerken van hun fiscale situatie.

B.3. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4. De verschillende behandeling van de twee categorieën van belastingplichtigen berust op een objectief criterium. De bedrijfsvoorheffing is een voorschot op de belasting, ingehouden bij de bron, geïnd gedurende het jaar zelf tijdens hetwelk de inkomsten worden ontvangen en berekend op inkomsten die een zekere stabiliteit vertonen. Het storten van de bedrijfsvoorheffing is verplicht en komt ten laste van de werkgever van de belastingplichtige.

Voorafbetalingen worden daarentegen meestal verricht door de belastingplichtigen die inkomsten ontvangen die een wisselend karakter vertonen. Die voorafbetalingen zijn overigens niet verplicht, hoewel die belastingplichtigen tot het voorafbetalen worden aangezet om te ontsnappen aan de belastingvermeerdering als gevolg van het niet of onvoldoende verrichten van die betalingen.

B.5. Rekening houdend met die verschillende kenmerken is het relevant om aan de bedrijfsvoorheffing een forfaitair karakter toe te kennen dat geen rekening houdt met de bijzondere fiscale situatie van de belastingplichtige, terwijl de belastingplichtige die beslist voorafbetalingen te doen ze kan berekenen rekening houdend met zijn persoonlijke situatie.

Dat forfaitaire karakter kan bijkomend worden verantwoord door het feit dat, aangezien de bedrijfsvoorheffing wordt betaald door de werkgever van de belastingplichtige en niet door de belastingplichtige zelf, een eventuele aanpassing van de bedrijfsvoorheffing aan de specifieke kenmerken van de fiscale situatie van de belastingplichtigen zou inhouden dat die belastingplichtigen hun werkgevers gegevens dienen mee te delen die tot de persoonlijke levenssfeer behoren.

B.6. Er dient echter te worden nagegaan of die maatregel door het forfaitaire karakter ervan geen onevenredige gevolgen heeft, en met name of de berekening van de voorheffing niet voorziet in regels die ertoe zouden leiden dat een voorheffing wordt ingehouden die

duidelijk hoger ligt dan de verschuldigde belasting, terwijl de regels voor de berekening van de voorheffing zo dicht mogelijk de regels voor de berekening van de belasting dienen te benaderen.

Het Hof merkt in dit opzicht op dat de bijlagen III bij de in B.1 *in fine* beoogde koninklijke besluiten van 30 december 1993 en 21 december 1994, in hun hoofdstuk I, afdeling 2, voorzien in verminderingen van de bedrijfsvoorheffing, met name op grond van de gezinstoestand, de gezinslast en de aanwezigheid van gehandicapte personen of het bestaan van een groepsverzekering. De wetgever heeft aldus voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing rekening gehouden met een aantal specifieke kenmerken die tegelijkelijk blijken van een zekere stabiliteit en een beslissende weerslag hebben op het bedrag van de uiteindelijk verschuldigde belasting. De regels voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing kunnen niet worden beschouwd als regels die onevenredige gevolgen hebben, waarbij de fiscale wetgever gebruik moet kunnen maken - onder voorbehoud van een klaarblijkelijke beoordelingsfout, die te dezen niet is aangetoond - van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen.

B.7. Uit wat voorafgaat volgt dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 275, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikel 88 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, bekrachtigd bij de wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit en, doordat ze het bedrag van de aan de Schatkist te storten bedrijfsvoorheffing forfaitair bepaalt, bijlage III, gevoegd bij het koninklijk besluit van 30 december 1993, bekrachtigd bij de voormelde wet van 30 maart 1994, en bij het koninklijk besluit van 21 december 1994, bekrachtigd bij de wet van 4 april 1995 houdende fiscale en financiële bepalingen, schenden de artikelen 10 en 11 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 Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 15 oktober 2002.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. François