

Rolnummer 4419
Arrest nr. 165/2008 van 20 november 2008

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 333, eerste en tweede lid, 339 en 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen en J.-P. Snappe, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 16 januari 2008 in zake Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 25 januari 2008, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 333, al. 1 en 2, 339 en 346 W.I.B. 1992 het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel in de (administratieve) interpretatie dat zij aan de administratie het recht geven de belastingplichtige die de door hen geleden verliezen enkel kan recupereren op de resultaten van de laatste aanslagjaren, te controleren zelfs buiten de controletermijn van artikel 333, al. 2, W.I.B. 1992, daar waar dezelfde artikelen dit controlerecht niet toekennen aan de administratie voor de belastingplichtige die de door hem geleden verliezen onmiddellijk kan recupereren op de andere positieve resultaten van hetzelfde aanslagjaar ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke, wonende te 8700 Tielt, Wilgenlaan 1;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 17 september 2008 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. J. Verraes, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. F. Vanbiervliet en Mr. A. Voet, advocaten bij de balie te Kortrijk, voor Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke;
 - . Mr. J. Van der Perre, advocaat bij de balie te Brugge, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke waren medeschuldenaar van verschillende kredieten die door hun vennootschap werden aangegaan. Toen de vennootschap op 7 mei 1999 failliet werd verklaard, losten zij die schulden af. In de aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2000 brachten zij dat bedrag in mindering als een beroepsverlies (code 606), met als gevolg een overdraagbaar verlies van 190 229,45 euro. Die aangifte werd niet betwist.

In de aangifte voor het aanslagjaar 2001 wordt het overdraagbaar verlies opgenomen als aftrekbare beroepsverliezen van vorige belastbare tijdperken (code 349). De administratie verwerpt nu die aftrekpost. Nadat hun bezwaarschrift werd verworpen, dienen Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke een fiscaal verzoekschrift in bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge. Zij voeren aan dat de administratie de verliezen die tijdens het belastbaar tijdperk 1999 (aanslagjaar 2000) werden geleden, niet meer kan herzien bij de recuperatie ervan in het aanslagjaar 2001. Indien de in de prejudiciële vraag vermelde bepalingen dat toch zouden toestaan, schenden zij volgens Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Op hun verzoek stelt de Rechtbank, alvorens uitspraak te doen, de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Laurent Vandemaele en Greta Vervaeke zetten uiteen dat, wanneer de administratie binnen de termijn bepaald in artikel 354 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) de inkomsten en andere gegevens, vermeld in een geldige aangifte, wenst te wijzigen, zij de belastingplichtige overeenkomstig artikel 346 van het WIB 1992 bij een ter post aangetekende brief in kennis moet stellen van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven of schriftelijk zijn erkend. Wanneer de administratie binnen die termijn geen bericht van wijziging heeft verstuurd, dan zou zij de aangifte definitief hebben aanvaard, ongeacht of het resultaat een verlies dan wel een winst betreft. In de zienswijze van de administratie echter, kan die ook na het verstrijken van de aanslagtermijn de fiscale situatie van een belastingplichtige nog herzien, hoewel geen bericht van wijziging werd verzonden voor het aanslagjaar dat overeenstemt met de periode waarin het verlies werd geleden. Die interpretatie van de administratie zou tot gevolg hebben dat een onderscheid wordt gemaakt tussen belastingplichtigen die voor een bepaald aanslagjaar een verlies lijden dat zij slechts voor latere aanslagjaren kunnen recupereren, enerzijds, en belastingplichtigen die een verlies lijden dat zij kunnen recupereren op andere positieve inkomsten van hetzelfde aanslagjaar, anderzijds.

Volgens de verzoekende partijen voor de verwijzende rechter gaat het om vergelijkbare categorieën van rechtsonderhorigen die enkel verschillend mogen worden behandeld indien daarvoor een redelijke verantwoording bestaat. Dat de fiscale situatie van een belastingplichtige die een verlies heeft aangegeven buiten de aanslagtermijn van artikel 354 van het WIB 1992, meer bepaald bij de recuperatie van dat verlies tijdens latere aanslagjaren, zou kunnen worden herzien, hoewel geen bericht van wijziging werd verzonden voor het aanslagjaar dat overeenstemt met de periode waarin het verlies werd geleden, zou niet objectief en redelijk kunnen worden verantwoord.

A.2. De Ministerraad betoogt dat de administratie, wanneer zij een aangifte over een aanslagjaar waarvoor beroepsverliezen worden aangegeven niet wijzigt en geen aanslag inkohiert, bij gebrek aan belastbare winsten, na het verstrijken van de door de wet bepaalde termijnen niet het recht verliest om nog een aanslag in te kohieren voor het jaar waarin die verliezen worden aangegeven. De belastingplichtige die de inkomsten van een belastbaar jaar wil verminderen met de gedurende vorige jaren geleden beroepsverliezen, kan zich bijgevolg niet ertoe beperken, ten bewijze van die verliezen, naar de ongewijzigde aangiften van vorige jaren te verwijzen. Wanneer de administratie die verliezen betwist, zou zij niet ertoe verplicht zijn naast het toezenden van een bericht van wijziging wat de aangifte over het belastbaar jaar betreft, ook nog berichten van wijziging toe te zenden met betrekking tot de aangiften van de jaren waarin de beweerde beroepsverliezen werden geleden.

Volgens de Ministerraad, die daarbij verwijst naar een arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 5 juni 1990, vormt het in mindering brengen van verliezen op inkomsten van latere jaren een uitzondering op het beginsel van de annualiteit van de belasting. Die uitzondering zou de administratie niet alleen toelaten maar ook ertoe verplichten de gegevens die bijdragen tot het vaststellen van de belastbare grondslag van de aanslagjaren waarvoor de belastingplichtige de aftrek van verliezen vraagt, te verifiëren. Een dergelijke controle zou het annualiteitsbeginsel niet miskennen aangezien de administratie zich ertoe beperkt stelling te nemen over een element van een vroeger aanslagjaar, zonder de aanslag van het verlieslatend jaar te herzien.

De Ministerraad merkt op dat de administratie op het ogenblik van de compensatie de werkelijkheid van het geleden verlies nog kan betwisten omdat er bij gebrek aan belastbare materie voor de vorige aanslagjaren geen aanslag werd gevestigd. Dat zou een wezenlijk verschil uitmaken ten opzichte van het geval waarin de belastingplichtige de verliezen kan recupereren op positieve resultaten van het aanslagjaar en er dus wel een basis is waarop een aanslag kan worden gevestigd. Het verschil in behandeling zou derhalve objectief verantwoord zijn en, aangezien de in mindering gebrachte verliezen van vorige aanslagjaren een element vormen van de laatste aangifte, evenredig zijn met het nagestreefde doel, zijnde de heffing van de belasting op een juiste en geverifieerde belastbare grondslag.

- B -

B.1.1. De in het geding zijnde bepalingen maken deel uit van titel VII « Vestiging en invordering van de belastingen » van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992).

B.1.2. Artikel 333 maakt deel uit van hoofdstuk III « Onderzoek en controle », afdeling IV « Gemene bepalingen inzake recht van onderzoek ten aanzien van de belastingplichtige en van derden », van titel VII van het WIB 1992. Het bepaalt :

« Onverminderd de bevoegdheden die haar bij de artikelen 351 tot 354 zijn toegekend, kan de administratie de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoeken verrichten en belastingen of aanvullende aanslagen eventueel vestigen, zelfs wanneer de aangifte van de belastingplichtige reeds werd aangenomen en de desbetreffende belastingen reeds werden betaald.

Bedoelde onderzoeken mogen zonder voorafgaande kennisgeving worden verricht gedurende het belastbaar tijdperk evenals in de termijn bedoeld in artikel 354, eerste lid en in de termijn bedoeld in artikel 354, vierde lid.

Zij mogen bovendien worden verricht gedurende de in artikel 354, tweede lid, bedoelde aanvullende termijn van twee jaar, op voorwaarde dat de administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoeld tijdperk. Die voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag ».

B.1.3. Artikel 339 maakt deel uit van hoofdstuk IV « Bewijsmiddelen van de administratie » van titel VII van het WIB 1992. Het bepaalt :

« De aangifte wordt onderzocht en de aanslag wordt gevestigd door de administratie der directe belastingen. Deze neemt als belastinggrondslag de aangegeven inkomsten en andere gegevens, tenzij zij die onjuist bevindt.

Wanneer de belastingplichtige ingevolge artikel 306 van aangifteplicht is vrijgesteld, wordt de aanslag gevestigd op de in het voorstel van aanslag vermelde gegevens, desgevallend verbeterd aan de hand van de opmerkingen van de belastingplichtige ».

B.1.4. Artikel 346 maakt deel uit van hoofdstuk V « Aanslagprocedure », afdeling I « Wijziging van de aangifte », van titel VII van het WIB 1992. Het bepaalt :

« Indien ze meent de inkomsten en andere gegevens te moeten wijzigen welke de belastingplichtige heeft vermeld in een aangifte die voldoet aan de vorm- en termijnvereisten van de artikelen 307 tot 311 of van ter uitvoering van artikel 312 genomen bepalingen, dan wel schriftelijk heeft erkend, stelt de administratie hem bij een ter post aangetekende brief in kennis van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven of schriftelijk erkend, en vermeldt zij de redenen die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen.

Wanneer de administratie gebruik maakt van het bewijsmiddel bedoeld in artikel 342, § 1, eerste lid, deelt zij op dezelfde wijze het bedrag mede van de winst of baten van drie soortgelijke belastingplichtigen, alsmede de gegevens die nodig zijn voor het verhoudingsgewijs bepalen van de winst of baten van de betrokken belastingplichtige.

Binnen de termijn van een maand na de verzending van dat bericht, welke termijn wegens wettige redenen kan worden verlengd, kan de belastingplichtige schriftelijk zijn opmerkingen inbrengen; de aanslag mag niet worden gevestigd voor die, eventueel verlengde, termijn verstreken is, behoudens indien de belastingplichtige met de wijziging van zijn aangifte schriftelijk instemt of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren wegens een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijn.

De vorige leden zijn eveneens van toepassing op de inkomsten en andere gegevens die zijn vermeld in een in artikel 306 bedoeld voorstel van aanslag, wanneer hetzij dat voorstel van aanslag, aangevuld met de gegevens die de belastingplichtige binnen de in artikel 306, § 3, vermelde termijn heeft ter kennis gebracht, onjuist of onvolledig is, hetzij de administratie niet akkoord gaat met de haar binnen de termijn van artikel 306, § 3, ter kennis gebrachte opmerkingen van de belastingplichtige.

Ten laatste de dag van de vestiging van de aanslag, stelt de administratie de belastingplichtige bij ter post aangetekende brief in kennis van de opmerkingen die hij heeft gemaakt overeenkomstig het derde lid van dit artikel, en waarmee zij geen rekening heeft gehouden, met vermelding van de motieven die haar beslissing rechtvaardigen ».

B.2. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of de aangehaalde artikelen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schenden « in de (administratieve) interpretatie dat zij aan de administratie het recht geven de belastingplichtige die de door hem geleden verliezen enkel kan recupereren op de resultaten van de laatste aanslagjaren, te controleren zelfs buiten de controletermijn van artikel 333, al. 2, W.I.B. 1992, daar waar dezelfde artikelen dit controlerecht niet toekennen aan de administratie voor de

belastingplichtige die de door hem geleden verliezen onmiddellijk kan recupereren op de andere positieve resultaten van hetzelfde aanslagjaar ».

B.3. Artikel 333 van het WIB 1992 strekt ertoe de perioden en termijnen te preciseren waarin de administratie haar onderzoeksbevoegdheid mag uitoefenen.

De administratie mag haar onderzoeksrechten uitoefenen tijdens het belastbaar tijdperk, dat in de personenbelasting in de regel samenvalt met het jaar vóór datgene waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, tijdens de termijn van drie jaar waarvan sprake is in artikel 354, eerste lid, van hetzelfde Wetboek - dit is indien niet of laattijdig aangifte wordt gedaan of indien de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een geldige aangifte - en tijdens de aanvullende termijn van twee jaar waarvan sprake is in artikel 354, tweede lid, van hetzelfde Wetboek - dit is in geval van inbreuk op de bepalingen van het WIB 1992 of van ter uitvoering daarvan genomen besluiten, gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden.

B.4. Zoals blijkt uit de feiten van de zaak en de bewoordingen van de prejudiciële vraag, die in essentie betrekking heeft op artikel 333 van het WIB 1992, doet die bepaling een verschil in behandeling ontstaan tussen twee categorieën van belastingplichtigen die in hun aangifte in de personenbelasting een beroepsverlies in mindering brengen, naargelang het een beroepsverlies van hetzelfde belastbaar tijdperk of van een vorig belastbaar tijdperk betreft.

Wanneer het gaat om een beroepsverlies van hetzelfde belastbaar tijdperk, dan dient het onderzoek door de administratie, met name van het beroepsverlies, plaats te vinden binnen de in artikel 333, tweede lid, bepaalde termijn.

Wanneer het gaat om een beroepsverlies van een vorig belastbaar tijdperk, dan zou het onderzoek door de administratie kunnen plaatsvinden buiten de in artikel 333, tweede lid, bepaalde termijn.

B.5. Wanneer een beroepsverlies van een vorig belastbaar tijdperk in mindering wordt gebracht, slaat het onderzoek door de administratie op het aanslagjaar waarvoor dat verlies

werd aangegeven. Behoudens in geval van tijdige betwisting van de aangifte van de vorige aanslagjaren, kan het onderzoek de aftrek in een vorig aanslagjaar niet in het geding brengen.

B.6. Aangezien de aftrek van een beroepsverlies van een vorig belastbaar tijdperk de vaststelling van het belastbaar inkomen in het betreffende aanslagjaar beïnvloedt, is het niet kennelijk onredelijk dat de controle voor dat aanslagjaar zich tot die aftrek uitstrekt.

B.7. Het feit dat de aftrek van een beroepsverlies over meerdere jaren wordt gespreid, biedt derhalve een objectieve en redelijke verantwoording voor het feit dat de controle op die aftrek zich over meerdere jaren uitstrekt.

B.8. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 333, 339 en 346 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in zoverre zij toestaan dat het onderzoek door de administratie van een aangifte voor een gegeven aanslagjaar zich uitstrekt tot het in die aangifte in mindering gebrachte beroepsverlies van een vorig belastbaar tijdperk.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 20 november 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt