

|                                         |
|-----------------------------------------|
| Rolnummer 6152                          |
| Arrest nr. 47/2016<br>van 24 maart 2016 |

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter J. Spreutels, rechter A. Alen, waarnemend voorzitter, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*       \*

## I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 20 mei 2014 in zake Ashraf Sakeel tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 4 februari 2015, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 342, § 3, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling belastbare minima invoert en de belastingplichtige de mogelijkheid ontnemt om het willekeurige karakter van de door de belastingadministratie gevestigde aanslag aan te tonen, terwijl de andere belastingplichtigen die ambtshalve maar niet op grond van die minima worden belast, wel over die mogelijkheid beschikken ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Ashraf Sakeel, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Michel, advocaat bij de balie te Charleroi;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Heurion, advocaat bij de balie te Brussel.

Bij beschikking van 13 januari 2016 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en L. Lavrysen 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 3 februari 2016 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 3 februari 2016 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

Bij de Rechtbank van eerste aanleg Henegouwen, afdeling Bergen, is een betwisting aanhangig gemaakt met betrekking tot de ingekohierde aanslag in de personenbelasting ten laste van de eiser voor het aanslagjaar 2010. De eiser oefent het beroep van handelaar uit en heeft voor het aanslagjaar 2010 geen aangifte in de personenbelasting binnen de wettelijke termijnen gedaan. De Belgische Staat kohierde de betwiste aanslag in op basis van de belastbare winsten zoals bepaald overeenkomstig artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), dat de administratie, bij niet-aangifte of bij niet-tijdige overlegging van de aangifte door de ondernemingen of de beoefenaars van een vrij beroep, toestaat de belastbare winsten of baten te bepalen door te verwijzen naar minima die bij het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992 (KB/WIB 1992) zijn vastgesteld. Artikel 182, § 2, van het KB/WIB 1992 stelt een belastbaar minimumbedrag van 19 000 euro vast voor het aanslagjaar 2010, bedrag dat als belastbare grondslag is gekozen. Een verhoging van 10 pct. werd toegepast.

In haar vonnis merkt de Rechtbank op dat de Raad van State, in zijn advies over het ontwerp van programmawet van 11 juli 2005, heeft gesteld dat de toepassing van de minima de belastingplichtige, in geval van aanslag van ambtswege, een wezenlijke waarborg ontzegt, namelijk zijn recht om de belasting nietig te laten

verklaren indien de belastbare grondslag op willekeurige wijze is bepaald, daar het stelsel van het forfaitaire minimum dat van toepassing is krachtens artikel 342, § 3, van het WIB 1992 hem dat verweermiddel ontzegt. De Rechtbank herinnert overigens aan het arrest van het Hof nr. 93/2013 van 19 juni 2013.

De Rechtbank is van mening dat het Grondwettelijk Hof niet de gelegenheid heeft gehad zich uit te spreken over de vraag of artikel 342, § 3, van het WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt in zoverre die bepaling belastbare minima invoert en de belastingplichtige de mogelijkheid ontzegt om het willekeurige karakter van de door de belastingadministratie gevestigde aanslag aan te tonen, terwijl de andere belastingplichtigen die ambtshalve, maar niet op basis van die minima zijn belast, wel over die mogelijkheid beschikken. De Rechtbank merkt voorts op dat de administratie, tegenover een belastingplichtige die nalaat zijn belastingaangifte op regelmatige wijze in te dienen, verschillende houdingen aanneemt. Wanneer zij beslist over te gaan tot aanslag van ambtswege maakt zij niet noodzakelijk gebruik van de belastbare minima. In de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 11 juli 2005 had de minister van Financiën overigens uiteengezet dat de administratie omzichtig gebruik zou maken van de forfaitaire minima. Zij kan aldus verkiezen om de aanslag van ambtswege op andere grondslagen vast te stellen, waarbij zij met name steunt op gegevens die zouden blijken uit een aangifte die de belastingplichtige niet tijdig heeft ingediend, op een vergelijking met minstens drie vergelijkbare belastingplichtigen, of nog, op feitelijke vermoedens.

De Rechtbank preciseert dat zij geen weet heeft van objectieve en controleerbare criteria waarop de door de administratie gemaakte keuze zou steunen. Die keuze heeft echter aanzienlijke gevolgen, daar, wanneer de administratie gebruik maakt van de forfaitaire minima, zij de belastingplichtige die niet in staat zou zijn het precieze bedrag van zijn beroepsinkomsten aan te tonen, het recht zou ontzeggen om de door hem willekeurig geachte belasting te betwisten. De Rechtbank is derhalve van oordeel dat de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag dient te worden gesteld.

### III. *In rechte*

- A -

#### *Standpunt van de eiser voor de verwijzende rechter*

A.1. De eiser voor de verwijzende rechter merkt op dat het verschil in stelsel tussen de belastingplichtigen op wie artikel 342, § 3, wordt toegepast en diegenen op wie artikel 342, § 1, wordt toegepast, des te meer discriminerend lijkt daar de vastgestelde minima op zich eveneens bestaan in een wettelijk vermoeden op basis van een vergelijking met niet alleen drie vergelijkbare belastingplichtigen, maar een hele sector of groep van belastingplichtigen. Terwijl de wijze waarop de belastbare grondslag wordt bepaald in geval van aanslag van ambtswege, verschillen maar uitgaan van dezelfde filosofie, wordt een belastingplichtige die ambtshalve wordt belast met toepassing van artikel 342, § 3, van het WIB 1992 een recht ontzegt dat wordt toegekend aan diegene op wie artikel 342, § 1, tweede lid, van het WIB 1992 wordt toegepast. Het Hof heeft weliswaar reeds in zijn arresten nrs. 93/2013 van 19 juni 2013 en 66/2014 van 24 april 2014 geoordeeld dat de ingevoerde maatregel bestond in een doeltreffend middel om fiscale fraude te bestrijden. Het lijkt echter aangetoond dat, naar gelang van het bewijsmiddel dat de administratie hanteert in geval van aanslag van ambtswege, de belastingplichtigen niet gelijk zijn voor de wet. Het antwoord op de gestelde vraag lijkt kennelijk bevestigend. Het lijkt overigens verkeerd om aan te voeren dat de belastingplichtige die na toepassing van de minima is belast, alle rechten behoudt waarin die procedure voorziet. Hij behoudt slechts één daarvan : het precieze bedrag van zijn inkomsten bewijzen, terwijl de andere gebruikte bewijsmiddelen het de belastingplichtige mogelijk maken het willekeurige karakter van de belastbare grondslag aan te tonen teneinde de nietigverklaring van de aanslag aan te vragen.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.2.1. De Ministerraad merkt allereerst op dat de Rechtbank in haar vonnis geen rekening houdt met het arrest nr. 66/2014 van het Hof van 24 april 2014, dat is gewezen enkele weken vóór zij de prejudiciële vraag heeft gesteld.

Hij merkt eveneens op dat het Hof in de gestelde vraag niet wordt verzocht zich te buigen over het feit dat de beoogde bepaling belastbare minima invoert; het staat immers niet aan het Hof zich uit te spreken over de keuze van de taxatieambtenaar. Aan het Hof wordt enkel een vraag gesteld over het feit dat de door de beschouwde maatregel beoogde belastingplichtigen het willekeurige karakter van de gevestigde aanslag niet zouden kunnen aantonen, in tegenstelling tot de « andere belastingplichtigen », namelijk in wezen de werknemers, wanneer zij ambtshalve worden belast op een andere basis dan die van de belastbare minima.

De Ministerraad merkt voorts op dat uit de vraag, zoals die door de verwijzende rechter is gesteld, bij wijze van uitgangspunt blijkt dat de bepaling, waarvan de grondwettigheid door het Hof moet worden onderzocht, het de belastingplichtigen niet mogelijk zou maken het « willekeurige karakter van de gevestigde aanslag » te bewijzen.

A.2.2. De Ministerraad is in hoofddorde van mening dat er, in het licht van de bekritiseerde maatregel, geen vergelijkbare categorie van personen bestaat die geen gedifferentieerde behandeling zou moeten ondergaan, noch verschillende categorieën van personen bestaan die geen identieke behandeling zouden moeten ondergaan.

De Ministerraad onderkent immers in de aan het Hof gestelde vraag geen strikt onderscheiden categorieën die met elkaar zouden moeten worden vergeleken teneinde het eventuele discriminerende karakter van de unieke behandeling die op hen van toepassing zou zijn, na te gaan, noch zelfs een unieke categorie waarvan de betrokkenen een gedifferentieerde behandeling zouden ondergaan. Enerzijds, wat een ondernemer of een beoefenaar van een vrij beroep en de « andere belastingplichtigen » betreft, zou de Rechtbank *a priori* het onderscheid overwegen dat kan worden gemaakt tussen de winsten of baten en de lonen. In het licht van de bekritiseerde maatregel en de doelstellingen van de wetgever heeft een dergelijk onderscheid geen belang. Die twee soorten inkomsten kennen een specifiek stelsel; artikel 342 beoogt voorts alleen de winsten en baten. Een werknemer kan zijn loon niet verbergen en zijn inkomstenbelasting wordt vooraf en regelmatig geïnd. De administratie staat daarentegen machteloos wat de winsten en baten betreft wanneer zij niet beschikt over een tijdig ingediende aangifte. De bekritiseerde maatregel is enkel werkelijk van belang voor de winsten en baten, aangezien de aanslag van ambtswege *a priori* gemakkelijk is voor de lonen, terwijl die moeilijk is voor de winsten en baten, die zeer moeilijk kunnen worden geïdentificeerd zonder aangifte.

De Ministerraad merkt anderzijds op dat uit het vonnis van 20 mei 2014 blijkt dat de belastingplichtige die door de bekritiseerde bepaling wordt beoogd, in voorkomend geval, zoals een andere ambtshalve belaste belastingplichtige, eveneens op een andere grondslag zou kunnen worden belast, zodat de eerste in de gestelde prejudiciële vraag beoogde categorie van belastingplichtigen ook kan vallen onder de tweede categorie die in werkelijkheid dus niet tot de werknemers beperkt zou zijn. De Ministerraad besluit hieruit dat er geen duidelijk te identificeren categorieën van op fiscaal vlak vergelijkbare personen zijn en dat het Hof derhalve niet kan nagaan of de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in dat onnauwkeurige perspectief geschonden zijn.

A.2.3. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat er geen verschil in behandeling is tussen de in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van personen, en dat de prejudiciële vraag zonder voorwerp is. Indien het Hof van mening zou zijn dat de categorieën van personen duidelijk geïdentificeerd zijn, dan moet worden vastgesteld dat die categorieën zijn onderworpen aan dezelfde behandeling, aangezien alle belastingplichtigen die ambtshalve worden belast, op basis van de belastbare minima dan wel op een andere basis, worden beoogd door dezelfde procedure en beschikken over vergelijkbare rechten in een vergelijkbare situatie. De ambtshalve belaste belastingplichtige zal in elk geval niet alleen het exacte bedrag van zijn inkomsten kunnen bewijzen, maar ook het willekeurige karakter van de gevestigde aanslag. De Ministerraad steunt in dat verband op het voormelde arrest van het Hof nr. 93/2013, alsook op een arrest van het Hof van Cassatie van 29 oktober 1999 (*Arr. Cass.*, 1999, nr. 577). De Ministerraad steunt eveneens op de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepaling. Aldus zal elke belastingplichtige die daadwerkelijk een niet-tijdige aangifte indient, met dien verstande dat dat gebeurt vóór de gevestigde aanslag en dat die gegevens bevat die als bewijskrachtig kunnen worden beschouwd, kunnen aantonen dat de gegevens van de niet tijdig ingediende aangifte in voorkomend geval in aanmerking moeten worden genomen in plaats van een belastbaar minimum, zo niet zou de aanslag, die ondanks de bekende bewijskrachtige gegevens van die niet tijdig ingediende aangifte, op basis van de minima zou zijn gevestigd, als willekeurig worden beschouwd. De ondernemingen en de beoefenaars van vrije beroepen zijn dus geenszins uitgesloten van de mogelijkheid om het willekeurige karakter van de gevestigde aanslag aan te tonen; zij worden aldus behandeld zoals iedere andere ambtshalve belaste belastingplichtige. De prejudiciële vraag is dus zonder voorwerp, vermits er geen verschil in behandeling is tussen de in de prejudiciële vraag beoogde categorieën van personen.

A.2.4. In meer ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat de maatregel, waarvan het discriminerende karakter wordt aangevoerd, objectief en redelijk kan worden verantwoord. Volgens de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde wet moet iedere belastingplichtige een belastingaangifte indienen en, wanneer hij nalaat dat te doen, heeft de administratie het recht over te gaan tot een aanslag van ambtswege, die zij evenwel moet motiveren. De belastingplichtige heeft daarentegen het recht om het precieze bedrag van zijn belastbare inkomsten te bewijzen. In de praktijk verklaren de rechtbanken regelmatig belastingen ambtshalve nietig wegens het willekeurige karakter ervan. Hoewel, vanuit juridisch oogpunt, de procedure van de aanslag van ambtswege tot gevolg heeft de bewijslast om te keren wat het belastbare inkomen betreft, moet de aanslag van ambtswege worden gemotiveerd en steunen op objectieve elementen die het mogelijk maken het inkomen van de belastingplichtige te bepalen. Voor de administratie is het verzamelen van die elementen een lastige operatie, vaak zelfs een onmogelijke zaak. Er is dus in feite een onevenwicht tussen, enerzijds, de aan de belastingadministratie opgelegde motiveringsplicht en, anderzijds, het recht van de belastingplichtige om het tegenbewijs te leveren. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet blijkt dat een aanzienlijk aantal belastingplichtigen hun aangiften indienen na het verstrijken van de termijnen en dat de belastingadministratie dus een doeltreffender verweermiddel diende te worden bezorgd. De wetgever heeft dus gekozen voor een belastbaar minimum bij wijze van wettelijk vermoeden, dat het recht van de belastingplichtige om ofwel het exacte cijfer ofwel de willekeur aan te tonen, geenszins verandert, waarbij het te leveren bewijs verband houdt met de situatie waarin de belastingplichtige zich bevindt. De twee punten van kritiek die de Raad van State in het advies heeft geformuleerd, heeft de wetgever opgevangen, aangezien precies, enerzijds, het risico van willekeur gedekt is door het wettelijke vermoeden van het gedefinieerde belastbare minimum, vermoeden dat het risico van willekeur verbiedt van sommige voorstellen voor een aanslag van ambtswege die met name niet altijd rekening houden met alle beroepskosten van de belastingplichtige, en aangezien, anderzijds, de beoogde belastingplichtige wel degelijk het recht van het tegenbewijs behoudt door het exacte bedrag of het willekeurige karakter aan te tonen.

De Ministerraad preciseert overigens dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de aanslag van ambtswege en de eventuele administratieve geldboeten en dat dient te worden gepreciseerd dat de omkering van de bewijslast inherent is aan de procedure van de aanslag van ambtswege. Het belastbare minimum kan niet worden beschouwd als een sanctie en is vereist wegens de bijzonder verzuimende houding van de belastingplichtige die nalaat mee te werken aan de vaststelling van zijn belastbare inkomsten. De Ministerraad steunt in dat verband op het advies van het openbaar ministerie vóór een arrest van het Hof van Cassatie van 23 mei 1950. Met de in het geding zijnde bepaling heeft de wetgever de actiemiddelen van de administratie willen versterken, ook ten aanzien van ondernemers en beoefenaars van vrije beroepen, door de vaststelling van een belastbaar minimum, in het kader van de procedure van de aanslag van ambtswege waarvan de grondslag volkomen wordt erkend door het Hof van Cassatie. Er is dus een objectieve en redelijke verantwoording voor die bepaling. Een en ander wordt versterkt door het antwoord op een parlementaire vraag gegeven door de minister van Financiën op 29 augustus 2006. De maatregel die ertoe strekt de niet-indiening of niet-verantwoorde niet-tijdige indiening van de aangiften doeltreffend te bestrijden, komt overigens tegemoet aan de beginselen van behoorlijk bestuur.

#### *Antwoord van de eisende partij voor de verwijzende rechter*

A.3. De eisende partij voor de verwijzende rechter betwist het argument van de Ministerraad volgens hetwelk de belastingplichtige het willekeurige karakter van de gevestigde aanslag kan bewijzen. Dat standpunt strookt niet met het advies van de Raad van State en met de bewoordingen van de tekst die het de belastingplichtige enkel mogelijk maakt de aanslag te bestrijden wanneer hij het precieze bedrag van zijn inkomsten aantoonst aan de hand van bewijskrachtige gegevens.

In verband met de identificatie van de met elkaar te vergelijken categorieën preciseert de eisende partij voor de verwijzende rechter dat die rechter niet stelt dat een discriminatie zou bestaan tussen de vaststelling van de belastbare inkomsten van de werknemers en die van de begunstigden van winsten en baten die door de in het geding zijnde bepaling worden beoogd. Zij is van mening dat er een discriminatie bestaat onder belastingplichtigen die baten en winsten genieten naar gelang van het bewijsmiddel dat de administratie gebruikt wanneer de aangifte niet tijdig of helemaal niet is ingediend. De vraag stelt dus wel degelijk duidelijk identificeerbare categorieën van vergelijkbare personen tegenover elkaar.

Ten aanzien van het verschil in behandeling betwist de eisende partij voor de verwijzende rechter het feit dat de belastingplichtige het willekeurige karakter van de vaststelling van de belastbare grondslag kan aantonen. De wettekst maakt het niet mogelijk dat bewijs te leveren, aangezien die een minimaal belastbaar basisbedrag

vaststelt. Vermits die tekst duidelijk is, dient niet te worden verwezen naar de parlementaire voorbereiding om die te interpreteren. In de veronderstelling dat de verwijzing naar de parlementaire voorbereiding kan worden aanvaard, dan zou moeten worden vastgesteld dat die de door de verwijzende rechter overwogen discriminatie niet zou verantwoorden. In de eerste plaats zou de mogelijkheid om het willekeurige karakter aan te tonen, alleen worden geboden wanneer de administratie kennis heeft van bewijskrachtige gegevens in een niet-tijdig ingediende aangifte. De bepaling is echter eveneens van toepassing wanneer de aangifte niet is ingediend. Vervolgens veronderstellen de door de wetgever gebruikte woorden « bewijskrachtige gegevens » dat de door de belastingplichtige niet tijdig aangegeven inkomsten worden verantwoord door een bewijskrachtige boekhouding. De eisende partij voor de verwijzende rechter is ten slotte van mening dat de motivering van de arresten nrs. 93/2013 en 66/2014 aantoont dat, wanneer op een belastingplichtige het in artikel 342, § 3, van het WIB 1992 bedoelde vermoeden wordt toegepast, « hij het door dat vermoeden ingevoerde tegenbewijs alleen kan omkeren » wanneer hij het precieze bedrag van zijn inkomsten aantoont en niet wanneer hij het willekeurige karakter van de toepassing van dat vermoeden aantoont. Het druist dus in tegen de wil van de wetgever om te beschouwen dat de belastingplichtige het willekeurige karakter van de belasting zou kunnen aantonen en de door de verwijzende rechter gestelde vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

#### *Antwoord van de Ministerraad*

A.4. De Ministerraad preciseert allereerst dat uit de gestelde vraag voortvloeit dat het Hof alleen een vraag wordt gesteld over het feit dat de door de beschouwde maatregel beoogde belastingplichtigen het willekeurige karakter van de gevestigde aanslag niet zouden kunnen aantonen, in tegenstelling tot de andere belastingplichtigen, die eveneens ambtshalve, maar niet op basis van minima worden belast. Het enige argument van de eisende partij voor de verwijzende rechter is afgeleid uit de bewoordingen van de teksten die het bewijs van het willekeurige karakter niet zouden toestaan. Volgens de Ministerraad laten noch de reeds aangehaalde teksten, noch de artikelen 351 tot 352bis van het WIB 1992 die in de procedure van de aanslag van ambtswege zijn verankerd, toe die stelling te bevestigen. Alle door de gestelde vraag beoogde belastingplichtigen zijn immers ambtshalve belast op basis van de artikelen 351 tot 352bis van het WIB 1992. Geen enkel van die artikelen geeft echter de mogelijkheid voor de belastingplichtige aan om het willekeurige karakter aan te voeren. Het is nochtans bekend dat het willekeurige karakter kan worden aangevoerd in geval van een aanslag van ambtswege. Er bestaan mogelijkheden voor alle belastingplichtigen die ambtshalve worden belast. De verwijzende rechter en de eisende partij voor die rechter voeren dus ten onrechte aan dat de in het geding zijnde bepaling niet toelaat het willekeurige karakter van de gevestigde aanslag te bewijzen.

De Ministerraad preciseert dat het willekeurige karakter altijd kan worden aangevoerd en dat het afhankelijk is van het gedrag van de belastingplichtige, van de elementen waarover de administratie beschikt en van de door de taxatieambtenaar gemaakte keuzes. Alle elementen waarvan de administratie kennis heeft of krijgt, ofwel vóór het gemotiveerde voorstel van aanslag, ofwel vóór de gemotiveerde bevestiging van de aanslag, moeten in aanmerking worden genomen, en niet alleen de elementen van een niet-tijdige aangifte. Volgens het Hof van Cassatie kan het beroep op artikel 342, § 3, van het WIB 1992 willekeurig blijken wanneer de administratie had vernomen of kon weten dat de op basis van de minima gedefinieerde belastbare grondslag zou leiden tot een belastbare grondslag die de belastingplichtige kennelijk niet kon bereiken. De Ministerraad voert eveneens, ter ondersteuning van zijn stelling, een arrest van het Hof van Beroep te Bergen van 20 januari 2015 aan, alsook een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Luik van 31 mei 2012 en een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen van 7 februari 2013. Hoewel die rechtspraak onder bepaalde aspecten ervan bekritiseerbaar is, toont die zeer duidelijk aan dat een aanslag op basis van artikel 342, § 3, van het WIB 1992 noch de belastingplichtige, noch het rechtscollège waarbij de zaak aanhangig is gemaakt, belet om het willekeurige karakter aan te voeren en de aanslag te laten vernietigen wanneer de administratie geen rekening houdt met uiteindelijk aan haar meegedeelde bewijskrachtige gegevens die het gebruikte wettelijke vermoeden in die mate tegenspreken dat de aanslag van ambtswege willekeurig wordt. De teksten zelf van de door de wetgever gewilde procedure (artikel 351, § 2, en artikel 352bis van het WIB 1992) tonen overigens aan dat elke aanslag van ambtswege geen willekeur duldte aangezien die moet worden gemotiveerd en de motieven ter kennis moeten worden gebracht van de belastingplichtige.

De Ministerraad besluit derhalve dat het Hof de prejudiciële vraag zonder voorwerp kan verklaren of die op zijn minst ontkennend kan beantwoorden.

- B -

B.1.1. Artikel 342 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), in de versie die van toepassing is op het aanslagjaar 2010, bepaalt :

« § 1. Bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de administratie, worden de in artikel 23, § 1, 1° en 2° vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen.

De administratie kan te dien einde, in overleg met de betrokken beroepsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststellen.

De in vorig lid bedoelde forfaitaire grondslagen van aanslag mogen vastgesteld worden voor drie opeenvolgende aanslagjaren.

De administratie kan eveneens, in overleg met de betrokken beroepsorganisatie, de beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, op vaste bedragen taxeren.

§ 2. De Koning bepaalt, met inachtneming van de in § 1, eerste lid vermelde gegevens, het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van de vreemde firma's die in België werkzaam zijn.

§ 3. Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, zijn de belastbare minima die door de Koning in uitvoering van § 2 zijn vastgesteld, eveneens van toepassing op elke onderneming en beoefenaar van een vrij beroep ».

B.1.2. Artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992, genomen met toepassing van de in paragraaf 2 van het hiervoor weergegeven artikel opgenomen delegatie, bepaalt :

« § 1. De minimumwinst die belastbaar is ten name van buitenlandse firma's die in België werkzaam zijn en volgens de vergelijkingsprocedure neergelegd in artikel 342, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 belastbaar zijn, alsmede, bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte, de minimumwinst die belastbaar is ten name van Belgische ondernemingen wordt bepaald als volgt :

1° landbouwbedrijven, tuinbouwbedrijven of boomkwekerijen : forfaitaire schaal vastgesteld voor de Belgische belastingplichtigen die in dezelfde landbouwstreek een soortgelijk beroep uitoefenen;

2° ondernemingen behorend tot de :

a) scheikundige nijverheid : 22.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

b) voedingsnijverheid : 12.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

c) metaalnijverheid, fijn mechanische nijverheid en bedrijven, ondernemingen die niet-energetische delfstoffen winnen en verwerken, bouwnijverheid en alle andere niet *sub* a en b, hierboven vermelde nijverheidsbedrijven en -ondernemingen : 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

3° ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector :

a) groothandel, kleinhandel, vervoer, horeca, ingenieurs- en studiebureaus, informatica en electronica en andere diensten aan ondernemingen : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

b) tussenpersonen in handel en vervoer : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 14.500 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

c) banken, krediet- en wisselinstellingen : 24.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

d) verzekeringen : 2,50 EUR per 25 EUR geïnde premies;

e) alle andere bedrijven en ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector : 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar).

§ 2. Het bedrag van de overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare winst mag in geen geval lager zijn dan 19.000 EUR.

Bij niet-aangifte of bij laattijdige overlegging van de aangifte is het minimumbedrag vastgelegd in het eerste lid ook van toepassing op de belastbare baten van beoefenaars van een vrij beroep.

§ 3. De overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare inkomsten omvatten niet de in artikel 228, § 2, 9°, g en i, van hetzelfde Wetboek vermelde meerwaarden ».

B.2. De verwijzende rechter stelt aan het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van artikel 342, § 3, van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling belastbare minima invoert en de belastingplichtige de mogelijkheid ontzegt om het willekeurige karakter van de door de belastingadministratie gevestigde aanslag aan te tonen, terwijl de andere belastingplichtigen die ambtshalve zijn belast, maar niet op grond van die minima, die mogelijkheid wel genieten.



B.3.1. Artikel 342 van het WIB 1992 vormt een bewijsmiddel door wettelijke vermoedens waarover de administratie beschikt om het bestaan en het bedrag van de belastingschuld vast te stellen wanneer de belastingplichtige om een of andere reden nalaat die gegevens aan de administratie ter beschikking te stellen. Het toepassingsgebied ervan wordt beperkt tot de beroepsinkomsten die worden gevormd door de winsten of baten bedoeld in artikel 23, § 1, 1° en 2°, van het WIB 1992. De wetgever voorziet in verschillende bewijsmethodes om het belastbaar inkomen te bepalen, onder meer een vergelijking met minstens drie soortgelijke belastingplichtigen, de forfaitaire grondslagen en de minimum belastbare winsten.

B.3.2. Door artikel 41 van de programmawet van 11 juli 2005 aan te nemen, heeft de wetgever het bestaande systeem van de forfaitaire minimumwinsten bedoeld in artikel 342, § 2, van het WIB 1992, dat tot dan enkel van toepassing was op buitenlandse ondernemingen die in België werkzaam zijn, uitgebreid tot alle ondernemingen (natuurlijke personen en rechtspersonen) en alle beoefenaars van een vrij beroep die geen fiscale aangifte in de inkomstenbelasting invullen of die ze buiten de termijnen bedoeld in de artikelen 308 tot 311 van het WIB 1992 overleggen.

B.3.3. In de memorie van toelichting bij het ontwerp dat de programmawet is geworden, wordt gepreciseerd :

« Deze bepaling strekt ertoe om het bestaande systeem van de forfaitaire minimumwinsten vermeld in artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) uit te breiden tot alle ondernemingen (natuurlijke personen en rechtspersonen) en beoefenaars van een vrij beroep die geen fiscale aangifte in de inkomstenbelastingen invullen of die ze buiten de termijnen voorzien in de artikelen 308 tot 311 WIB 92, overleggen.

Dit systeem van minima dat kadert binnen de taxatie bij wettelijke vermoedens, en inzonderheid de taxatie bij vergelijking met minstens drie soortgelijke belastingplichtigen vermeld in artikel 342, § 1, WIB 92, is momenteel inderdaad enkel van toepassing op buitenlandse ondernemingen die in België werkzaam zijn. Voor die ondernemingen bepaalt artikel 182, KB/WIB 92 op forfaitaire wijze en per sector de belastbare minimumwinsten.

De uitbreiding van die minima tot alle ondernemingen en beoefenaars van een vrij beroep zal derhalve toelaten om de struikelsteen te vermijden die er voor de fiscus te vaak in bestaat om een ambtshalve aanslag te moeten vestigen die, bij gebrek aan belastingaangifte, voldoende gemotiveerd is.

De maatregel beoogt bijgevolg om alle ondernemingen en beoefenaars van vrije beroepen er toe aan te zetten hun fiscale verplichtingen inzake het indienen van de aangifte na te komen.

Deze maatregel concretiseert qua principe op die manier het wetsvoorstel dat op 22 juli 2004 is ingediend door [...] (DOC 51-1300/01) waarmee het de doelstellingen deelt, te weten de fiscus in hoofdzaak een meer doelmatig verdedigingsmiddel ter hand stellen wanneer de ondernemingen en de beoefenaars van een vrij beroep geen belastingaangifte indienen of deze laattijdig overleggen » (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 30).

B.4.1. Zoals blijkt uit de tekst van de in het geding zijnde artikel 342, § 3, van het WIB 1992 en uit de parlementaire voorbereiding ervan heeft, wanneer een in België gevestigde onderneming of beoefenaar van een vrij beroep zijn belastingaangifte niet of niet binnen de voorgeschreven termijnen indient, de niet-aangifte die eruit voortvloeit tot gevolg dat aan de administratie de mogelijkheid wordt geboden die categorie van belastingplichtigen te belasten door rekening te houden met de door de Koning vastgestelde minimale forfaitaire grondslag. De vastgestelde minima vormen een wettelijk vermoeden bij vergelijking, niet alleen met drie soortgelijke belastingplichtigen, maar ook met een ganse sector of groep van belastingplichtigen.

B.4.2. Zowel ten aanzien van de buitenlandse ondernemingen bedoeld in artikel 342, § 2, van het WIB 1992 als ten aanzien van de ondernemingen of beoefenaars van een vrij beroep bedoeld in artikel 342, § 3, streeft de wetgever eenzelfde doelstelling na. In beide gevallen gaat het er immers om die categorieën van belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun fiscale verplichtingen na te komen door de fiscus een doelmatiger verdedigingsmiddel ter hand te stellen wanneer zij zulks niet doen (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 30). In beide gevallen maakt de wetgever gebruik van een wettelijk vermoeden teneinde de belastingadministratie toe te laten de belastbare grondslag vast te stellen, wanneer de belastingplichtige daartoe niet de nodige informatie verstrekt, hetzij bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens (artikel 342, § 2), hetzij omdat hij geen of geen tijdige aangifte doet (artikel 342, § 3). De doeltreffendheid van fiscale controles vormt een reden van algemeen belang en het nastreven daarvan is een legitieme doelstelling.

B.4.3. Het vastleggen van bijzondere wijzen van bewijsvoering om de belastbare grondslag te bepalen die van toepassing is op de inkomsten van de ondernemingen of beoefenaars van een vrij beroep, kan worden verantwoord door het feit dat het voor de

belastingadministratie moeilijker is om het bedrag van de inkomsten die de beoefenaars van een vrij beroep ontvangen, vast te stellen, aangezien die inkomsten uit diverse bronnen afkomstig zijn en van jaar tot jaar sterk kunnen variëren, terwijl de bezoldigingen van de werknemers in beginsel vooraf worden bepaald en niet aan schommelingen onderhevig zijn.

B.5.1. Het Hof moet evenwel onderzoeken of de wetgever niet op onevenredige wijze inbreuk heeft gemaakt op de rechten van de in artikel 342, § 3, van het WIB 1992 bedoelde belastingplichtigen door het de administratie mogelijk te maken belastbare minima, zoals vastgesteld bij artikel 182 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB 1992, op hen toe te passen wanneer die belastingplichtigen een belastingaangifte niet of niet tijdig hebben overgelegd.

Om de prejudiciële vraag te beantwoorden, moet het Hof in het bijzonder de bestaanbaarheid nagaan, in het licht van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 342, § 3, van het WIB 1992, in zoverre het de in die bepaling beoogde belastingplichtigen de mogelijkheid ontzegt om het willekeurige karakter van de door de belastingadministratie gevestigde aanslag aan te tonen, terwijl de andere ambtshalve belaste belastingplichtigen die mogelijkheid wel genieten.

B.5.2. In de prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht het stelsel dat van toepassing is op de belastingplichtigen die ambtshalve worden belast op grond van artikel 342, § 1, van het WIB 1992 te vergelijken met het stelsel dat van toepassing is op de belastingplichtigen die ambtshalve worden belast op grond van artikel 342, § 3, van het WIB 1992, omdat zij geen aangifte hebben ingediend of omdat zij die aangifte niet tijdig hebben ingediend.

In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, worden in de vraag aldus de categorieën van belastingplichtigen gepreciseerd die met elkaar moeten worden vergeleken.

B.5.3. Met betrekking tot de in het geding zijnde maatregel is in de parlementaire voorbereiding vermeld :

« De Regering wenst hieromtrent te verduidelijken dat de voorgestelde maatregel kadert binnen de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in de artikelen 351 tot 352bis, WIB 92 waarbij ze er slechts is op gericht de toepassing ervan te versnellen door een forfaitaire raming van de belastbare grondslag. Op die wijze behoudt de belastingplichtige die

bij toepassing van die minimumwinsten of -baten is getaxeerd bij niet naleving van zijn fiscale verplichtingen inzake de aangifte, het geheel van rechten dat is bepaald in die procedure, inzonderheid het recht om, overeenkomstig artikel 352, eerste lid, WIB 92, het bewijs te leveren van het juiste cijfer van zijn belastbare inkomsten.

Bovendien maakt de nieuwe regel deel uit van het wettelijk vermoeden van artikel 342, WIB 92, maar enkel voor de belastingplichtigen die geen aangifte hebben ingediend of die het laattijdig hebben gedaan. De aandacht moet tevens worden gevestigd op het feit dat de vastgestelde minima ook een wettelijk vermoeden bij vergelijking vormen maar dan niet alleen met drie soortgelijke belastingplichtigen, maar met een ganse sector of groep van belastingplichtigen » (*Parl. St.*, Kamer, 2004-2005, DOC 51-1820/001, p. 31).

B.5.4. Artikel 342, § 3, van het WIB 1992 houdt derhalve verband met de procedure van aanslag van ambtswege bedoeld in de artikelen 351 tot 352*bis* van hetzelfde Wetboek, en heeft als doel de toepassing ervan te versnellen door een forfaitaire raming van de belastbare grondslag. De procedure van aanslag van ambtswege heeft tot gevolg de bewijslast om te keren, wat de bepaling van het belastbare bedrag betreft.

B.5.5. Vóór de aanslag ambtshalve wordt gevestigd, geeft de administratie aan de belastingplichtige die zijn aangifte niet of niet tijdig heeft gedaan, bij ter post aangetekende brief kennis van de redenen waarom zij van die procedure gebruik maakt, van het bedrag van de inkomsten en andere gegevens waarop de aanslag zal steunen, alsmede van de wijze waarop die inkomsten en gegevens zijn vastgesteld (artikel 351, tweede lid). In beginsel wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand toegestaan om zijn opmerkingen in te brengen en mag de aanslag niet vóór het verstrijken van die termijn worden gevestigd (artikel 351, derde lid).

B.5.6. Overeenkomstig artikel 352 van het WIB 1992 heeft de belastingplichtige bovendien steeds het recht de forfaitaire aanslag te betwisten door het tegenbewijs te leveren van het juiste bedrag van zijn inkomsten.

B.6. Uit het voorgaande blijkt dat de in het geding zijnde bepaling een relevant middel is om de in B.4.2 in herinnering gebrachte doelstelling die erin bestaat de administratie de noodzakelijke elementen te bezorgen om de belastingaanslag te kunnen vestigen, te bereiken. Zij heeft evenmin onevenredige gevolgen omdat het wettelijk vermoeden dat uit die bepaling volgt, door de in gebreke blijvende belastingplichtige kan worden weerlegd door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van de inkomsten die door de uitoefening van zijn beroep zijn

gegenereerd. Overigens kan de belastingplichtige bij een niet-tijdige aangifte zich op overmacht beroepen indien aan de voorwaarden daartoe is voldaan.

B.7. Het Hof moet voorts nagaan of de belastingplichtige die ambtshalve is belast op grond van artikel 342, § 3, zonder het precieze bedrag van de inkomsten uit de uitoefening van zijn beroep te bewijzen, het willekeurige karakter van de door de belastingadministratie gevestigde aanslag kan aantonen.

Zoals de Ministerraad opmerkt, zijn alle belastingplichtigen die ambtshalve zijn belast, ongeacht of dat gebeurt op grond van de belastbare minima dan wel op een andere basis, onderworpen aan dezelfde procedure en beschikken zij over vergelijkbare rechten. Een en ander blijkt uit artikel 352, eerste lid, van het WIB 1992 zoals is vermeld in de parlementaire voorbereiding die in B.5.3 is aangehaald. Zij hebben dus het recht om de forfaitaire aanslag te betwisten door te bewijzen dat de belastbare grondslag op willekeurige wijze door de administratie is bepaald omdat die laatste een vergissing in rechte heeft begaan, heeft gesteund op onjuiste feiten of juiste feiten heeft afgeleid uit gevolgen die die feiten niet kunnen verantwoorden. De procedure van aanslag van ambtswege heeft tot gevolg de bewijslast om te keren wat het belastbaar inkomen betreft; zij stelt de administratie evenwel niet ervan vrij rekening te houden met de bewijskrachtige gegevens die het mogelijk maken het inkomen van de belastingplichtige te bepalen. De omkering van de bewijslast is inherent aan de procedure van aanslag van ambtswege.

Aangezien alle ambtshalve belaste belastingplichtigen de mogelijkheid hebben het willekeurige karakter van de door de belastingadministratie gevestigde aanslag aan te tonen, dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 342, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 24 maart 2016.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels