

### In dit nummer

*De fiscus is vaak voorbarig bij het toepassen van een belastingverhoging in geval van "laattijdige aangifte" .....1*

*Het standpunt van de Administratie: "laattijdige aangifte" is gelijk te stellen met "niet-aangifte" .....1*

*De wettelijke ontsnappingsroutes volgens de Administratie .....2*

*De rechtbanken zijn het vaak oneens met het standpunt van de Administratie: "laattijdige aangifte" niet in art. 444 WIB/92 ! .....2*

*Er zit nóg een tekstueel argument in artikel 444 WIB/92 .....2*

*En wat zeggen de fiscale rechters daaromtrent ? .....3*

*Wanneer wordt een "laattijdige aangifte" een "niet-aangifte" ? ..3*

*Tenslotte nog iets over de Administratieve geldboete van artikel 445 WIB/92 .....4*

*Moraal van het verhaal .....4*

## De fiscus is vaak voorbarig bij het toepassen van een belastingverhoging in geval van "laattijdige aangifte"

Luc STOLLE

Er moet een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen de belastingverhoging zoals bedoeld in art. 444 WIB/92 enerzijds en een administratieve geldboete zoals bedoeld in art. 445 § 1 WIB/92.

Art. 444 WIB/92 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.

tingverhoging.

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 2.500 EUR bereiken."

Art. 445 § 1 WIB/92 bepaalt: "De door de adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 EUR tot 1.250 EUR opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

De Koning legt de schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten."

## Het standpunt van de Administratie: "laattijdige aangifte" is gelijk te stellen met "niet-aangifte"

In de praktijk merken we dat de Administratie de belastingverhoging vaak toepast in geval van de zgn. "laattijdige aangifte". Hoewel de lezing van artikel 444 WIB/92 uitwijst dat dit niet de bedoeling van de wetgever is geweest, heeft de Administratie hieromtrent haar eigen theorieën ontwikkeld. Meer bepaald schrijft zij in haar commentaren (444/2) dat "de laattijdige aangifte wordt gelijkgesteld met niet-aangifte". Daaruit concludeert zij dat "als de aangifte te laat is ingediend en dus als niet bestaande moet worden beschouwd, terecht een belastingverhoging mag worden toegepast".

Het hoeft geen betoog dat een belastingverho-

ging tussen 10 en 200 pct. substantieel hoger kan uitvallen dan een geldboete van 50 tot 1.250 euro.

De Administratie verwijst in haar bestuurlijke beslissingen en in haar conclusies steevast naar o.m. een arrest van het Hof van Cassatie van 21 juni 1955 en naar een aantal uitspraken van lagere rechtbanken. In geen enkel van de ons gekende gevallen geeft zij evenwel aan of de ingeroepen uitspraken betrekking hebben op de toepassing van artikel 444 WIB/92 (of een ander vóór 1992 geldend artikel), dan wel op andere regels van fiscaal recht.

*“Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van aangifte, of wanneer 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 aangifteformulier dat voldoet aan de vormen termijnvereisten, gesteld bij de artikelen 307 tot 311, mag de belasting of de aanvullende belasting, in afwijking van artikel 359, worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd.”*

## De wettelijke ontsnappingsroutes volgens de Administratie

Volgens de Administratie resten er de belastingplichtige weinig mogelijkheden om aan de belastingverhoging wegens “laattijdige aangifte” te ontsnappen. Dit is enkel mogelijk (1) wanneer de niet aangegeven inkomsten geen 2.500 euro bereiken (art. 444, 4de lid WIB/92), dan wel (2) wanneer het gebrek aan aangifte te wijten is aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige (art. 225, 226 en 228 KB/WIB

92). Het gaat, aldus de administratieve commentaren, “om omstandigheden te wijten aan overmacht, te weten gebeurtenissen onafhankelijk van de wil die de belastingplichtige niet heeft kunnen voorzien of voorkomen”. Onder die omstandigheden kan men rekenen: zware ziekte, langdurige afwezigheid, indien zij een onoverkomelijke hindernis vormen voor de belastingplichtige voor het vervullen van zijn verplichting.

## De rechtbanken zijn het vaak oneens met het standpunt van de Administratie: “laattijdige aangifte” niet in art. 444 WIB/92 !

Tijdens de afgelopen jaren vielen er een aantal goed gemotiveerde uitspraken te noteren van fiscale rechters die een andere mening zijn toegedaan en de fiscus terugfluiten. In de gepubliceerde jurisprudentie vonden we één vonnis van de fiscale rechtbank te Brussel d.d. 15 november 2013 en twee uitspraken van de fiscale rechter te Brugge, nl. één van 10 april 2013 en één van 18 april 2016. Deze uitspraken baseren zich in eerste instantie op de bewoordingen van art. 444 WIB/92 zelf: het is inderdaad correct dat dit artikel enkel spreekt van “niet-aangifte” of “onvolledige of onjuiste aangifte” en niet van een “laattijdige aangifte”.

De Administratie steunt haar “gelijkstellingstheorie” wel eens op de bewering dat het WIB nergens spreekt over de situatie van “laattijdige aangifte” en dat daarom de “laattijdige aangifte” gelijkgesteld moet worden met de “niet-aangifte”. Deze bewering is evenwel niet correct. Zo bepaalt bijvoorbeeld art. 354 WIB/92, dat handelt over de verlengde aanslagtermijn: “Bij niet-

*aangifte, bij laattijdige overlegging van aangifte, of wanneer 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 aangifteformulier dat voldoet aan de vormen termijnvereisten, gesteld bij de artikelen 307 tot 311, mag de belasting of de aanvullende belasting, in afwijking van artikel 359, worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd.”*

De wetgever kent m.a.w. wel degelijk het begrip “laattijdige aangifte”, zodat dit argument van de Administratie ronduit vals is.

Men kan zich dan ook terecht de vraag stellen (mede vanuit het fiscale legaliteitsbeginsel dat vervat ligt in art. 170 Grondwet) waarom de wetgever in art. 444 WIB/92 geen gewag heeft gemaakt van de “laattijdige aangifte”, dit terwijl hij dit wel doet in andere fiscale wetsbepalingen ?

## Er zit nóg een tekstueel argument in artikel 444 WIB/92

Voor deze redenering kunnen we trouwens nog een ander argument vinden in de tekst van artikel 444 WIB/92 en wel in de manier waarop de berekeningsbasis wordt benoemd: de verhoging wordt berekend op “de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen”. Deze zinssnede wijst erop dat de belastingverhoging niet wordt opgelegd op reeds (weliswaar laattijdig) aangegeven inkomsten.

Uit het ontbreken van de verwijzing naar de “laattijdige aangifte” én uit de manier waarop artikel 444 WIB/92 de berekeningsbasis formuleert, is af te leiden dat de wetgever de belastingverho-

ging aanzien heeft als een sanctie t.a.v. de belastingbetaler die te kwader trouw belastingen aan het oog van de fiscus wil onttrekken door ofwel geen aangifte in te dienen, ofwel een onvolledige en onjuiste aangifte in te dienen. Een “laattijdige aangifte” waarvan de fiscus de gegevens overneemt om op basis van artikel 351 WIB/92 een aanslag van ambtswege te vestigen, omvat geen niet-aangegeven inkomstengedeelte en kan dus ook geen aanleiding geven tot belasting op een niet aangegeven inkomstengedeelte. Aldus kan er ook geen sprake zijn van een belastingverhoging.

*“Uit de letterlijke lezing van artikel 444 WIB/92 volgt dat in geval van een laattijdige aangifte geen belastingverhoging kan worden opgelegd. Een laattijdige aangifte is niet opgenomen in de opsomming in de aanhef van artikel 444 WIB/92. Nochtans is er in andere artikels van het wetboek wel sprake van een laattijdige aangifte (o.a. de artikelen 351 en 354 WIB/92), waaruit meteen ook blijkt dat er een verschil is tussen geen aangifte en een laattijdige aangifte.”*

## En wat zeggen de fiscale rechters hieromtrent ?

In het vonnis van 10 april 2013 had de Brugse rechtbank vooral (en terecht) oog voor de inhoud van art. 444 WIB/92 en niet voor de argumentatie van de Administratie. De Brugse rechtbank merkte op dat er in dit artikel geen sprake is van een “laattijdige aangifte” en dat “het feit dat de belastingverhoging wordt berekend op achterstallige belasting noodzakelijkerwijs impliceert dat de belastingverhoging enkel maar kan worden opgelegd indien de vastgestelde overtredingen aanleiding geven tot de vaststelling van een achterstallige belasting”.

Ook de Brusselse fiscale rechter oordeelde dat “uit de loutere lezing van de wettekst (van artikel 444 WIB/92) kan afgeleid worden dat er geen belastingverhoging kan opgelegd worden ten gevolge van een laattijdige aangifte”.

In het vonnis van 18 april 2016 oordeelde de Brugse rechter nogmaals in dezelfde zin. Ditmaal wees de rechtbank tevens op het feit dat er in art. 444 WIB/92 geen sprake is van “laattijdige aangifte”, dit terwijl dit wel het geval is in andere artikelen van hetzelfde wetboek: “Uit de letterlijke

*lezing van artikel 444 WIB/92 volgt dat in geval van een laattijdige aangifte geen belastingverhoging kan worden opgelegd. Een laattijdige aangifte is niet opgenomen in de opsomming in de aanhef van artikel 444 WIV/92. Nochtans is er in andere artikels van het wetboek wel sprake van een laattijdige aangifte (o.a. de artikelen 351 en 354 WIB), waaruit meteen ook blijkt dat er een verschil is tussen geen aangifte en een laattijdige aangifte.”*

Duidelijker kan men het niet stellen !

Opmerkenswaardig is dat de vonnissen ook een discriminatieprobleem onderkennen. Dit wordt het duidelijkst verwoord in het vonnis van 18 april 2016: “Het feit dat bij een laattijdige aangifte geen belastingverhoging kan worden toegepast, is ook logisch. Door de evenredigheid van de belastingverhoging zouden belastingplichtigen die meer belastingen moeten betalen, voor dezelfde fout immers strenger gestraft worden dan belastingplichtigen die minder belastingen moeten betalen. In geval van een laattijdige aangifte is een dergelijk gevolg niet gewenst.”

## Wanneer wordt een “laattijdige aangifte” een “niet-aangifte” ?

Tenslotte stelt zich de vraag tot hoelang een aangifte als “laattijdig” kan worden beschouwd en vanaf welk moment de laattijdigheid gelijk komt te staan met het ontbreken van een aangifte, dus een “niet-aangifte”.

In haar administratieve commentaar 444/8 geeft de fiscus zelf een begin van antwoord. De Administratie gebruikt daartoe de term “spontane aangifte” waarmee zij bedoelt: “de aangifte gedaan vóór elke mondelinge of schriftelijke navraag of voorafgaand onderzoek van de taxatiediensten (sector directe belastingen of sector BTW van de algemene administratie van de fiscaliteit of de algemene administratie van de BBI) die de belastingplichtige heeft verontrust.”

Maar ook hieromtrent oordeelde de Brugse rechter eerder soepel. In casu gebeurde de laattijdige aangifte pas nadat de Administratie de belastingplichtige had aangemaand per aangetekende brief (en met oplegging van een administratieve boete conform art. 445 WIB/92 ad. 1.250,00 euro). Desalniettemin oordeelde de Brugse rechter dat het nog steeds ging om een “laattijdige aan-

gifte” waarvoor geen belastingverhoging kon worden toegepast.

Men kan zich evenwel de vraag stellen of dit standpunt het ook voor andere rechtbanken zal halen. Een “laattijdige aangifte” kan niet eeuwig laattijdig blijven en moet ooit eens de status van een “niet-aangifte” krijgen. Wij menen dat, éénmaal de Administratie de belastingplichtige (na verloop van een redelijke periode na het verstrijken van de reguliere aangiftetermijn) heeft gewezen op de niet-naleving van de aangifteverplichting en zelfs toepassing heeft gemaakt van, of zelfs maar bedreigd heeft met een administratieve geldboete, nog bezwaarlijk kan worden beweerd dat hij de aangifte “spontaan” heeft ingediend.

Over de verbetering van een foutieve aangifte is de Administratie in haar commentaren vrij duidelijk: “Over het algemeen is het niet meer toegelaten dat de belastingplichtige, die de door hem bewimpelde inkomsten spontaan aangeeft, uit dien hoofde belast wordt zonder toepassing van belastingverhoging bij wijze van straf”.

Art. 445 § 1 WIB/92:

*“De door de adviseur-generaal gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 EUR tot 1.250 EUR opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.*

*De Koning legt de schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.”*

## Tenslotte nog iets over de Administratieve geldboete van artikel 445 WIB/92

Hoger (en hiernaast) citeerden we art. 445 WIB/92: daaruit blijkt dat iedere overtreding van de bepalingen van het WIB of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten aanleiding kan geven tot een geldboete van 50 tot 1.250 EUR.

Wanneer de belastingplichtige niet te kwader trouw was of wanneer er geen opzet aanwezig was om belasting te ontduiken, hangt de hoogte van de boete af van het aantal keer dat de belastingplichtige tevoren in de fout ging. Reeds vanaf de eerste overtreding geldt een boete van 50 EUR. De boete bij de tweede overtreding is 125 EUR, bij de derde 250 EUR, bij de vierde 625 EUR en bij de vijfde en elke volgende overtreding 1.250 EUR.

Wanneer de overtreding te kwader trouw gebeurde, of met het opzet de belasting te ontduiken, bedraagt de boete steeds 1.250 EUR. On-

der deze overtreding valt ondermeer het bewust onvolledig of onjuist indienen van een aangifte.

Enkel als de overtreding het gevolg is van omstandigheden onafhankelijk van de belastingplichtige wordt er geen boete opgelegd. De bewijslast ligt bij de belastingplichtige. Die zal moeten aantonen dat de overtreding het gevolg is van omstandigheden onafhankelijk van zijn wil.

Voor niet-aangifte of laattijdige aangifte inzake bedrijfsvoorheffing (BV) en roerende voorheffing (RV), niet-betaling, een laattijdige betaling of een ontoereikende betaling van de BV en RV, gelden andere tarieven: voor eerste overtreding bedraagt de boete 50 EUR, voor de tweede tot de vierde 125 EUR, voor de vijfde tot de zevende 250 EUR, voor de achtste tot de tiende overtreding 625 EUR en voor de elfde en elke volgende overtreding 1.250 EUR.

## Moraal van het verhaal

Uit het voorgaande blijkt dat de belastingplichtige zich niet zomaar moet neerleggen bij een belastingverhoging ten gevolge van een laattijdige aangifte. Immers, de recentste rechtspraak stelt terzake dat art. 444 WIB/92 de belastingverhoging niet voorziet in geval van laattijdige aangifte. Een ander standpunt innemen druist in tegen de tekst van art. 444 WIB/92. Twee tekstuele argumenten ondersteunen deze stelling (zie hierboven).

Bovendien meenden de fiscale rechtbanken dat de toepassing van een belastingverhoging in geval van laattijdige aangifte “niet gewens” en discriminatoir is.

Belangrijk is evenwel dat de belastingplichtige

erop toeziet dat de “laattijdige aangifte” niet de status zal aannemen van een “niet-aangifte”. Het is daarom van het grootste belang om niet te lang te talmen met het naleven van de aangifteverplichting. Immers, om “spontaan” te zijn, moet de aangifte enige aanmaning of ingebrekestelling vanwege de Administratie voorafgaan.

Zolang een aangifte “enkel laattijdig” is, zal – aldus de recente rechtspraak – geen belastingverhoging van 10 tot 200 pct. (overeenkomstig art. 444 WIB/92) mogelijk zijn, doch enkel een administratieve geldboete van 50 tot 1.250 euro (overeenkomstig art. 445 WIB/92). De toepassing van de verhoging dan wel de geldboete, kan meer dan een slok op een borrel verschil maken.

**Martelaarslaan 402 - 9000 GENT**

**[voornaam.familienaam@squadrat.be](mailto:voornaam.familienaam@squadrat.be) of**

**[info@squadrat.be](mailto:info@squadrat.be)**

**tel. 09 269 70 70 - fax. 09 269 70 71**