

Ambtshalve aanslag o.b.v. laattijdige aangifte : geen uitsluiting aftrek ?

Vennootschappen mogen o.m. bepaalde aftrekken niet toepassen op het gedeelte van het resultaat dat voortvloeit uit een bericht van wijziging of een aanslag van ambtswege, waarvoor een belastingverhoging van minstens 10 % wordt toegepast. Volgens de Administratie geldt dit verbod principieel ook bij een ambtshalve aanslag op basis van de (ongewijzigde) cijfers vermeld in een laattijdige aangifte. Tot nog toe volgden de meeste rechterlijke uitspraken dit administratieve standpunt. Maar voor het eerst is er nu een uitspraak die stelt dat de toepassing van het aftrekverbod in een dergelijke situatie strijdt met de duidelijke wettekst en de ratio legis (Rb. Brussel 9 mei 2023).

Achtergrond

Sedert aanslagjaar 2019 (verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste is aan-gevangen op 1 januari 2018) mogen vennootschappen bepaalde aftrekken en compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk niet langer toepassen op “het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 [WIB 1992] of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 [WIB 1992] waarvoor de in artikel 444 [WIB 1992] bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 pct. effectief worden toegepast” (oud art. 207, al. 7 WIB 1992; sinds aanslagjaar 2022 opgenomen in art. 206/3, § 1, al. 2 WIB 1992 ingevolge de wet van 21 januari 2022 “houdende diverse fiscale bepalingen”; *Fisc.* 2022, nr. 1733, 1). Het gaat om de aftrekken bedoeld in de artikelen 199 tot 206, 536 en 543 WIB 1992 (aftrekbare giften, aftrek voor risicokapitaal, enz.), met uitzondering van de DBI-aftrek van het boekjaar zelf.

Dit aftrekverbod werd ingevoerd door de Wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting. Uit de voorbereidende werkzaamheden blijkt dat de wetgever enkel tot doel had een effectieve belasting op te leggen op “de verhogingen van de belastbare grondslag die worden vastgesteld na een belastingcontrole (minimale belastbare grondslag)”, op voorwaarde dat er ook effectief een belastingverhoging van 10 % wordt toegepast, en dit om vennootschappen aan

te sporen hun aangifteplichten correct te vervullen (*Parl.St.* Kamer 2017-18, 54-2864/1, 95).

De Administratie heeft deze doelstelling nogmaals bevestigd in een circulaire : “*Het nieuwe art. 207, zevende lid, WIB 92, waarborgt de effectieve belasting van het gedeelte van het belastbaar resultaat dat door de administratie wordt toegevoegd aan de inkomsten die de vennootschap heeft vermeld in een aangifte [...]. Diezelfde effectieve belasting is eveneens van toepassing voor de inkomsten die de administratie kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt in het kader van een aanslag van ambtswege zoals bedoeld in art. 351, WIB 92*” (circulaire 2019/C/132 d.d. 16 december 2019).

In het addendum aan deze circulaire heeft de Administratie er evenwel aan toegevoegd dat het aftrekverbod ook speelt bij een aanslag van ambtswege op “*een gedeelte van het resultaat (of op het volledige resultaat, meer bepaald in geval er geen aangifte is)*”. Daarbij gaat zij er in de praktijk van uit dat een laattijdig ingediende aangifte gelijkstaat met de afwezigheid van aangifte (circulaire 2020/C/90 d.d. 2 juli 2020 die verwijst naar *Com.IB 92*, nr. 351/3 waarin wordt gesteld dat “de laattijdigheid van de aangifte gelijkstaat met niet-aangifte wanneer de vertraging niet te wijten is aan overmacht”).

Waar de wettekst dus verwijst naar “*het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van*

Voor het eerst is er een uitspraak die de toepassing van het aftrekverbod bij een ambtshalve aanslag gebaseerd op de ongewijzigde laattijdige aangifte strijdig acht met de wettekst

[...] een aanslag van ambtswege”, gaat de Administratie er dus steevast van uit dat het volledige resultaat van een aanslag van ambtswege wegens laattijdige aangifte het voorwerp uitmaakt van het aftrekverbod, zelfs wanneer die aanslag louter is gebaseerd op de cijfers van de laattijdig ingediende aangifte waaraan geen wijzigingen worden aangebracht in het kader van een controle.

Tot voor kort volgde de rechtspraak steevast het administratief standpunt (o.m. Rb. Brugge 15 mei 2023 en Rb. Leuven 2 juni 2023; allen niet gepubliceerd). Maar door bepaalde rechters werd niet nagelaten via omwegen toch het aftrekverbod te omzeilen, bijvoorbeeld :

- Rb. Antwerpen d.d. 29 juni 2022 : geen belastingverhoging mogelijk, aangezien ten tijde van de feiten (aanslagjaar 2019) artikel 444 WIB 1992 niet voorzag in de mogelijkheid om een belastingverhoging op te leggen bij een laattijdige aangifte waarvan de gegevens ongewijzigd door de Administratie worden overgenomen in een aanslag van ambtswege (er is dan geen ‘niet-aangegeven inkomstengedeelte’, terwijl vóór de wet van 27 juni 2021 een belastingverhoging enkel kon worden opgelegd op het ‘niet aangegeven inkomstengedeelte’; pro memorie : vóór de wet van 27 juni 2021 kon een belastingverhoging – althans volgens bepaalde rechtspraak – enkel worden opgelegd op het niet-aangegeven inkomstengedeelte, en niet wanneer de aangifte slechts ‘laattijdig’ was; zie *Fisc.* 2022, nr. 1731, 10);
- Rb. Gent d.d. 13 september 2022 : de belastingverhoging wordt beperkt tot 9,90 % (en dus onder het minimum van 10 % dat vereist is in het kader van het aftrekverbod), aangezien een verhoging van 10 % met aftrekverbod, in combinatie met een administratieve geldboete, niet in verhouding zou staan tot het verzuim van de belastingplichtige, handelend in goede trouw;
- Rb. Antwerpen d.d. 27 februari 2023 : belastingverhoging van 20 % dient ontheven, nu voor aanslagjaar 2019 artikel 444 WIB 1992 niet toeliet een belastingverhoging te berekenen op een laattijdige aangifte, die – als ze ongewijzigd wordt overgenomen in een aanslag van ambtswege – geen ‘niet aangegeven inkomstengedeelte’ bevat (cf. ook supra);
- Rb. Luik d.d. 14 maart 2023 onder verwijzing naar het strafrechtelijk karakter van het aftrekverbod (zie het kaderstukje op p. 3).

Rechtbank Brussel

In zijn vonnis van 9 mei 2023 wijkt de Brusselse rechtbank van eerste aanleg af van het administratieve standpunt. De feiten waren kort samengevat als volgt. Een vennootschap diende voor aanslagjaar 2019 eerst geen aangifte in, waarvoor haar een administratieve boete werd opgelegd. Eind december 2019 diende de vennootschap alsnog laattijdig een aangifte in de vennoot-

schapsbelasting in. Na twee kennisgevingen van aanslag van ambtswege in 2020 (waarvan de eerste een belastbare basis van 0 EUR bevatte), volgde er in januari 2021 een effectieve aanslag en dit op basis van de gegevens opgenomen in de laattijdig ingediende aangifte, met toepassing van een belastingverhoging van 50 % en het verbod van aftrek van de vorige fiscale verliezen.

Aangezien het bezwaarschrift van de vennootschap werd afgewezen, kwam de zaak voor de fiscale rechter. De vennootschap voert in hoofdorde aan dat de Administratie verkeerdelijk aanneemt dat het aftrekverbod ook mag worden toegepast wanneer de aanslag van ambtswege gebaseerd is op de cijfers van de laattijdig ingediende aangifte, zonder dat daarvan enig element werd gewijzigd. De rechtbank ziet dat ook zo.

Op basis van de duidelijke wettekst komt de rechtbank tot het besluit dat het aftrekverbod in een dergelijk geval niet kan spelen. De rechter baseert zich hiervoor op de voormelde voorbereidende werken waaruit blijkt *“dat de wetgever met [de invoering van het aftrekverbod] enkel de bedoeling had om een effectieve taxatie door te voeren van de belastingsupplementen die de fiscale administratie vaststelt in het kader van een belastingcontrole”*. De rechter verwijst ook naar de voormelde eerste administratieve circulaire (2019/C/132), waarin werd aangegeven *“dat het opzet was om de effectieve belasting van belastingsupplementen na een fiscale controle”* te waarborgen. Het is volgens de rechtbank *“nooit de bedoeling geweest van de wetgever om [het aftrekverbod] ook toe te passen op de aangegeven belastbare grondslag bij (inhoudelijk correcte) laattijdige aangiftes”*. Wanneer de ambtshalve aanslag alle gegevens overneemt van de laattijdig ingediende aangifte zonder daadwerkelijke fiscale controle of zonder enige aanpassing, leidt het aftrekverbod (samen met een belastingverhoging van 50 %) tot *“onrechtvaardige financiële gevolgen die niet stroken met de bedoeling van de wetgever”*.

In ondergeschikte orde voerde de vennootschap ook aan dat er geen belastingverhoging kon worden toegepast, aangezien het toen geldende artikel 444 WIB 1992 niet voorzag in een belastingverhoging op grond van laattijdig aangegeven inkomsten. De rechtbank volgt de vennootschap hierin, vermits op het ogenblik van het begaan van de inbreuk een belastingverhoging onder artikel 444 WIB 1992 bij een laattijdige aangifte enkel kon worden berekend op de belastingen verschuldigd op het ‘niet aangegeven inkomstengedeelte’. Een laattijdige aangifte waarvan de gegevens ongewijzigd worden overgenomen in een aanslag van ambtswege, omvat geen ‘niet-aangegeven inkomstengedeelte’ (zie ook hoger). De rechtbank oordeelt trouwens ook dat een laattijdige aangifte onderscheiden moet wor-

den van een niet-aangifte, bij afwezigheid van enige wettelijke bepaling die voor het betrokken aanslagjaar een laattijdige aangifte gelijkstelt met een niet-aangifte (volgens de rechtbank heeft ook art. 305 WIB 1992 inzake de aangifteplicht in de inkomstenbelastingen geen dergelijke draagwijdte).

De rechtbank besluit dan ook dat – bij gebrek aan een wettelijke basis daartoe – de belastingverhoging van 50 % moet worden ontheven, zodat hiermee ook de drempelvoorwaarde van een effectieve belastingverhoging van 10 % niet was vervuld en het aftrekverbod ook om die reden niet kon worden toegepast.

Besluit

Het komt ons voor dat de Brusselse rechtbank een juiste analyse maakt van de bedoeling van het aftrekverbod dat destijds in het kader van het zogenaamde ‘Zomerakkoord’ van 2017 in artikel 207, al. 7 WIB 1992 werd ingevoerd.

Naast het aftrekverbod waarvan hier sprake is, bevatte het Zomerakkoord ook een specifieke

sanctie voor vennootschappen die hun aangifte in de vennootschapsbelasting niet (of niet tijdig) indienen, meer bepaald een graduele verhoging van de forfaitaire minimale belastbare basis naar 40.000 EUR (cf. de forfaitaire minimumwinst zoals bepaald in art. 342, § 4 WIB 1992 en art. 182 KB/WIB 1992; *Fisc.* 2022, nr. 1736, 10). Op basis van de voorbereidende werken werd deze regel ingevoerd *“teneinde de ondernemingen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de belasting der niet inwoners-vennootschappen aan te zetten hun fiscale verplichtingen inzake de neerlegging van de aangifte na te komen”* (Parl. St. Kamer 2017-18, nr. 54-2864/001, 114).

Het bestaan van beide bepalingen binnen het kader van het Zomerakkoord laat ons inziens toe te concluderen dat voor de verschillende contexten van, enerzijds, een wijziging van aangifte naar aanleiding van een fiscale controle en, anderzijds, een afwezige of laattijdige aangifte, in verschillende sancties werd voorzien waarvan het niet de bedoeling is deze te combineren.

Marc De Munter

Aftrekverbod + verhoging = onevenredige sanctie voor vertraging van 12 dagen

De rechtbank van eerste aanleg te Luik is – anders dan het hier besproken vonnis van de rechtbank te Brussel – van mening dat het aftrekverbod wel kan worden toegepast, wanneer de aanslag van ambtswege (die in casu gepaard gaat met een belastingverhoging van 20 %) louter gebaseerd is op de gegevens van de laattijdig ingediende aangifte. Toch beslist ook de Luikse rechter dat het aftrekverbod in casu niet mag worden toegepast (voormeld vonnis van 14 maart 2023).

Uitgangspunt van de redenering van de rechtbank is dat het aftrekverbod het karakter heeft van een ‘strafrechtelijke sanctie’: het verbod heeft duidelijk zowel een ‘repressief’ als ‘preventief’ doel; de gevolgen van het aftrekverbod zijn van dien aard dat zij ‘nalatige’ vennootschappen ‘duidelijk maken dat zij hun aangifte binnen de gestelde termijnen moeten indienen’; bovendien beoogt het verbod de belastingplichtige te bestraffen, ‘zonder dat er sprake is van enig frauduleus opzet’.

Voor de rechtbank staat het buiten kijf dat de belasting (verschuldigd ingevolge het aftrekverbod) ‘hoger’ is dan de kost die voor de Belgische staat voortvloeit uit (in casu) een vertraging ‘van enkele dagen’ bij de indiening van de aangifte, zonder dat de Administratie ‘zelfs maar enige aanmaning’ heeft moeten sturen naar de belastingplichtige.

Dat strafrechtelijk karakter heeft tot gevolg dat de rechter bevoegd is om het evenredig karakter van de sanctie te beoordelen.

Volgens de rechtbank staat de combinatie van het aftrekverbod met een belastingverhoging van 20 % in casu niet in verhouding tot de laattijdige aangifte, na het volgende te hebben vastgesteld :

- de zwaarte van de inbreuk is minimaal; de aangifte werd slechts 12 dagen te laat ingediend;
- de aangifte is spontaan ingediend, dus zonder een aanmaning vanwege de Administratie af te wachten;
- de aanslag van ambtswege is uitsluitend gebaseerd op de gegevens van de laattijdige aangifte; de Administratie heeft deze aangifte dus niet gewijzigd;
- de laattijdige aangifte heeft niet geleid tot bijkomend werk voor de Administratie;
- de sanctie is ‘aanzienlijk’, aangezien het supplement aan belasting meer dan 15.000 EUR bedraagt voor een vennootschap met een (niet-betwist) overgedragen verlies van meer dan 260.000 EUR en een belastbare winst voor het betrokken aanslagjaar van iets meer dan 40.000 EUR.

Aangezien de toegepaste sanctie aldus ‘in geen enkele verhouding staat tot de gepleegde inbreuk’, besluit de rechtbank dat zij ‘ongrondwettig’ is en bijgevolg moet worden geschrapt. (CB)