

EVENREDIGHEID IN DE TOEPASSING VAN DE BELASTINGWET EN HET BEWIJS VAN AFTREKBARE BEDRIJFSUITGAVEN

Henri Vandebergh

Jubel.be, 4 juni 2020.

1. Het evenredigheidsbeginsel is een variant op het gelijkheidsbeginsel. Het beginsel houdt in dat elke wet of uitvoeringsbesluit ervan evenredig moet zijn met zijn doel. Wanneer een wet of uitvoeringsbesluit zijn doel voorbij schiet, is deze strijdig met het evenredigheidsbeginsel en dus impliciet strijdig met het gelijkheidsbeginsel dat verankerd is in art. 10 en art. 11 Grondwet en specifiek wat betreft belastingen, in art. 172 Grondwet. Een wet of maatregel mag niet verder gaan dan ter bereiking van het doel noodzakelijk is¹. De wet mag niet strenger zijn dan nodig.

Maar er is een tweede toepassing van het evenredigheidsbeginsel. In de uitoefening van haar functies moet de overheid ook het evenredigheidsbeginsel respecteren. Het evenredigheidsbeginsel is een beginsel van behoorlijk bestuur.

¹ Het EHJ omschrijft het beginsel als volgt:

“De maatregelen die de lidstaten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude kunnen nemen, mogen niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is.”

Het evenredigheidsbeginsel behoort tot de algemene beginselen van het Gemeenschapsrecht. Een toetsing aan dit beginsel houdt in dat moet worden nagegaan of de betreffende bepaling noodzakelijk of geschikt is om het nagestreefde doel te bereiken, en of zij zo weinig mogelijk afbreuk doet aan de beginselen en doelstellingen van de Richtlijn en/of dat dit doel beter op een andere manier bereikt kan worden. Het evenredigheidsbeginsel is niet louter een norm om de gedragingen van de belastingadministratie aan te toetsen, maar is meer in het algemeen van toepassing op nationale maatregelen (dus ook wetgeving) welke door een lidstaat in de uitoefening van zijn bevoegdheid worden genomen. Concreet moet dan worden nagegaan of dergelijke maatregelen verder gaan dan nodig is voor het bereiken van het met de maatregelen nagestreefd legitieme doel

In een arrest van 13 november 1990 stelde het Hof dat maatregelen slechts wettig zijn wanneer zij noodzakelijk en passend zijn voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met de betrokken regeling beoogd worden, met dien verstande dat wanneer een keuzemogelijkheid bestaat tussen meerdere geschikte maatregelen, geopteerd moet worden voor de maatregel die de minste overlast met zich meebrengt. Hierbij mogen de veroorzaakte nadelen niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel.

- Antwerpen, 10 mei 2011, AR 2008/AR/1361.
- Zie W. VAN GERVEN, “Algemeen deel - 40 jaar later”, Mechelen, Kluwer 2011, 535 e.v..
- Lees ook W. VAN GERVEN, “Het proportionaliteitsbeginsel” in *De norm achter de regel, hommage aan Marcel Storme*, Mechelen, Kluwer 1995, 1.
- Inzake btw heeft het Europees Hof van Justitie regelmatig het evenredigheidsbeginsel bevestigd.
- Zie: HvJ 21 april 2005, C-25/03 inzake HE.
- HvJ 18 december 1997, C-286/94 inzake Garage Molenheide.
- HvJ 19 september 2000, C-177/99 inzake Ampafrance.
- HvJ 21 maart 2000, C-I 10/98 inzake Gabalfisa.
- HvJ 27 september 2007, C-409/04 inzake Teleos e.a.
- HvJ 10 juli 2008, C-25/07 inzake Sosnowska.
- HvJ 8 mei 2008, C-95/07 inzake Ecotrade.
- HvJ 27 september 2007, C-146/05 inzake Collée.
- HvJ 30 september 2010, C-392/09.
- Arrest Ampafrance.
- HvJ 11 juli 1989, zaak 265/87, Schrader, r.o. 21.
- Het betreft dat de toepassing van het evenredigheidsbeginsel als een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Zie hieromtrent bv. L. DE BROECK en N. MERCKX, “Grasduinen in recente rechtspraak : op zoek naar concrete toepassingen van de beginselen van behoorlijk bestuur” in H. DE CNIJF, L. MAES, *Fiscaal Praktijkboek 2006-2007-Indirecte belastingen*, (1) 42-45.

Daarmee willen we niet stellen dat de overheid de wet ‘in evenredigheid’ moet toepassen. Neen, de overheid moet op de eerste plaats de wet toepassen en mag er niet van afwijken. De wet moet gerespecteerd worden. De overheid kan/mag zelf niet oordelen dat de wet in strijd zou zijn met het evenredigheidsbeginsel, en de wet dan naast zich neerleggen. Het oordeel over de wet komt toe aan de rechter en dan alleen nog aan het Grondwettelijk Hof ².

Maar de overheid moet in het uitoefenen van haar functies als bestuursorgaan de evenredigheid voor ogen houden. De wetgever en de rechters erkennen dit ³.

Het evenredigheidsbeginsel kent vele facetten ⁴.

2. In casu moeten we evenwel aandacht schenken aan een bijzondere toepassing van het evenredigheidsbeginsel. We kunnen in dit verband misschien eerder gewagen van het ‘realiteitsbeginsel’.

Bij een taxatie van ambtswege (art. 351 WIB92) moet de administratie, wanneer ze zelf een belastbaar inkomen berekent, rekening houden met alle elementen die ze kent of zou moeten kennen, zowel w.b. inkomsten, als uitgaven, als verliezen ⁵. Anders is de taxatie willekeurig en dus nietig ! De belastingplichtige moet alleen het juiste inkomen bewijzen indien hij meent dat het werkelijk genoten inkomen, lager is dan het door de administratie correct vastgestelde inkomen ⁶. De wet (art. 6WIB/92) schrijft voor dat het netto-inkomen moet belast worden. Dus moet de Administratie steeds trachten dat inkomen zo goed als mogelijk te bepalen.

De rechtspraak houdt dus in dat de administratie naar evenredigheid moet handelen. Men mag niet iemand van ambtswege belasten op een inkomen waarvan men weet dat het te hoog is.

² Over de grondwettelijkheid van Besluiten – die dus geen ‘wet’ zijn – moet elke rechter oordelen.

³ Lees M. DE JONCKHEERE, *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure 2016, 4.

⁴ Zo werd voorgehouden dat het vragen van inlichtingen doelgericht en met mate moet geschieden. Men mag de burger niet onnodig lastigvallen. Men mag geen te vergaande opzoekingen vragen. Desgevallend moet men zelf ter plaatse gaan. Het vragen van inlichtingen is niet bedoeld om de Overheid te ontheffen van zijn taak de aangiften ter plaatse te gaan controleren. De bevoegdheid moet in evenredigheid met zijn doel worden uitgeoefend.

Het Europees Hof van Justitie draagt het evenredigheidsbeginsel hoog in het vaandel. De niet naleving van vormvereisten en formaliteiten die louter als controlemiddel worden voorgeschreven, wordt niet gesanctioneerd indien het doel bereikt is, namelijk indien de controle van de heffing van btw mogelijk is geweest. Formalisme omwille van het formalisme wordt door het Hof afgewezen. De naleving van formaliteiten wordt beoordeeld in functie van hun doel. Er wordt geoordeeld in evenredigheid. Dit geldt zowel m.b.t. de uitoefening van het recht op aftrek als wat betreft het bewijs van intracommunautaire leveringen, of in andere situaties.

Zo aanvaardde de administratie ook dat het statuut van toevallige oprichter van gebouwen (cfr. art. 8 WBTW), niet verloren ging indien men de voorgeschreven voorafgaande verklaring niet had ingediend vooraleer gebouwen op te richten en/of te verkopen.

(H. VANDEBERGH, “Het vervullen van formaliteiten en bezit van een deugdelijke factuur bij de uitoefening van het recht op aftrek inzake btw”, *TFR* 2012, nr. 415, 118).

⁵ Cass. 17 mei 1973, *Pas.* 1973, I, blz. 861; Zie ook Cass. 26 april 1975, *Pas.* 1975, I, p. 171; Cass. 23 oktober 1975, *Pas.* 1976, I, p. 240; Cass. 5 maart 1981, *Pas.* 1981, I, p. 735; Cass. 26 april 1989, *Pas.* 1989, I, p. 563; Cass. 12 december 1996, *Bull. Contr.* 1997, p. 1766; Cass; 29 december 1999, *J.D.F.* 1999, 342. Antwerpen 26 oktober 1999, *FJF*. No. 2000/15.

Lees ook :

- M. BALTUS en H. DEPRET, “*La preuve du montant des revenus imposables*”, *TFR* 2016, nr. 499, 314.
- H. DUBOIS, “*Over het bewijs van aankopen in het bijzonder en over enkele regels betreffende het bewijs van de winst in het algemeen*”, *TFR* 2016, nr. 499, 330.
- T. AFSCHRIFT, *Bewijs in fiscaal recht*, Brussel, Larcier 2002, 78 e.v.
- M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, Die Keure 2005, 35.
- M. DE JONCKHEERE (ed.), *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure 2016, 4 en 296.

⁶ Hij moet dan het volledige juiste inkomen bewijzen en niet alleen een aantal kosten die bijkomend mogen afgetrokken worden. Dikwijls is dit een onmogelijk bewijs, bijv. als er geen bewijskrachtige boekhouding voorhanden is (zie de auteurs geciteerd in vorige noot).

We kunnen ons de vraag stellen of de wet wat dit vereiste tegenbewijs betreft, niet te ver gaat en dus strijdig is met het evenredigheidsbeginsel. Waarom moet men ingeval van een aanslag van ambtswege, het juiste bedrag van het netto-belastbaar inkomen bewijzen ? Ingeval de administratie een inkomen berekent in een bericht van wijziging, kan de belastingplichtige wel volstaan met alleen enkele onderdelen van de berekening te verbeteren of te betwisten. Is dit onderscheid tussen een gewone taxatie (art. 346 WIB92) en een aanslag van ambtswege (art. 351 WIB92) gerechtvaardigd in het licht van de gevallen waarin de wet een aanslag van ambtswege voorschrijft ?

3. Inzake btw bestaat ook een ambtelijke aanslag⁷. Hier kan de belastingplichtige zich er toe beperken aan te tonen dat de berekende maatstaf van heffing niet juist kan zijn. Hij moet geen “inkomen “ in de plaats stellen. Ook hier moet willekeur dus vermeden worden.

4. Het is duidelijk dat de administratie niet willekeurig mag handelen. Hij moet belasten naar evenredigheid.

Of we het nu hebben over het evenredigheidsbeginsel, het realiteitsbeginsel of eerder het verbod van willekeuring handelen, is een kwestie van woordgebruik en welke inhoud we aan bepaalde begrippen geven.

Waar het op aankomt, is : “Men moet redelijk blijven”. We mogen door de toepassing van bepaalde vormvoorschriften niet in een situatie terechtkomen dat niet meer het juiste inkomen belast wordt. We moeten minstens proberen dit zo veel mogelijk te vermijden. Afwijkingen van deze regel moeten een gegronde reden hebben.

Het niet (correct) naleven van vormvoorschriften mag niet gesanctioneerd worden indien het doel van het voorschrift bereikt is (bijv. de controle op de verschuldigdheid of aftrek van btw mogelijk maken⁸).

5. De vraag is nu hoe we deze ‘beginselen’ moeten toepassen m.b.t. het bewijs van bedrijfsuitgaven. De toepassing van het evenredigheidsbeginsel is hier misschien zoek (althoewel ..., zie infra) w.b. het bewijs van aftrekbare bedrijfsuitgaven (art. 49 WIB92).

De belastingplichtige moet zijn uitgaven bewijzen. Dit is dan in andere situaties dan hiervoor beschreven, bijv. in de ingediende aangifte. In principe is de bewijsvoering vrij, maar artikel 49 WIB92 schrijft voor dat de belastingplichtige de echtheid en het bedrag van de kosten op de eerste plaats moet bewijzen aan de hand van de bewijsstukken. Alleen ingeval zulks niet mogelijk is, mag de echtheid en het bedrag van de kosten door alle andere door het gemeenrecht toegelaten bewijsmiddelen bewezen worden, behalve de eed. De bewijsstukken zijn door overmacht verloren gegaan of vernietigd of het is niet gebruikelijk over bewijsstukken te beschikken. Alleen dan zijn de andere bewijsmiddelen toegestaan⁹.

Als het bedrag niet bewezen is, (maar de echtheid van de kost dus wel), mag het bedrag in overleg met de administratie worden bepaald en moet de administratie de kost op een redelijk bedrag ramen indien geen akkoord over de raming wordt bereikt. Dit laatste is dus een verplichting.

Het Hof van Cassatie is van mening dat de raming van de kosten alleen mogelijk is indien het niet mogelijk was (door overmacht) bewijsstukken te hebben¹⁰

⁷ Dit systeem wordt in de praktijk weliswaar omzeggens niet meer toegepast. Lees H. VANDEBERGH, *Taxatie en Verweer inzake btw*, Mechelen, Kluwer 1986, 81 e.v.; M. DE JONCKHEERE, *De fiscale procedure*, Brugge, Die Keure 2016, 323.

⁸ Zie de rechtspraak van het HvJ ter zake, zie supra voetnoot 4.

⁹ Cass. 5 november 2015, F14.0044N, TFRNet 2016N/17; Antwerpen 28 april 2015, TFR 2016, nr. 499, blz. 363; Antwerpen 16 oktober 2012, AR 2011/AR/1792, Taxwin; Cass. 16 juni 2017, F15.0163N; Cass. 20 februari 2014, TFRNet 2016N, met advies van de advocaat-generaal.

¹⁰ Cass. 8 januari 1980, AFT 1980, 20, Arr. Cas. 1979-80, 527 (het arrest van het hof van beroep is niet wettelijk verantwoord wanneer het niet vaststelt dat het voor de belastingplichtige niet mogelijk was bewijsstukken voor te leggen, en niettemin beslist dat het gehele bedrag van de reiskosten en –lasten als een aftrekbare bedrijfsuitgave of –last moet worden beschouwd op grond van andere gegevens en met name op de tabel bij het KB 18 januari 1965 houdende algemene regeling inzake reiskosten van het rijkspersoneel).

Cass. 5 september 1987, Arr. Cass. 1987-88, 125, Bull. 1988, 120, FJF 1988, 175 en RW 1987-88, 851; Cass. 12 september 1991, Arr. Cass. 1992-92, 37, Bull. 1992, 32 (het feit dat de administratie de bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten waarvan het bedrag niet is verantwoord op en vast bedrag mag bepalen, onderstelt dat de echtheid van de kosten of lasten is aangetoond, maar dat het bedrag ervan niet kan worden verantwoord door bewijsstukken of andere bewijsmiddelen).

Zie ook de arresten geciteerd in vorige noot.

6. Opmerkelijk in dit verband is evenwel een lichte wijziging in artikel 49 jo. 50 WIB92 t.o.v. de vorige versie in artikel 44 WIB64.

In artikel 44 WIB64 stond verwoord : “De uitgaven of lasten waarvan het bedrag niet overeenkomstig het vorige lid is verantwoord, mogen (...) worden geraamd”.

Het ging aldus om kosten die niet met bewijsstukken werden verantwoord of indien zulks niet mogelijk was, niet met andere bewijsmiddelen werden verantwoord. De wet was dus streng. Alleen indien het bedrag van de uitgave niet op de voorgeschreven wijze was verantwoord, mag deze worden geraamd.

Nu wordt in artikel 50 WIB92 gesteld: “Kosten waarvan het bedrag niet wordt verantwoord, mogen (...) wordt geraamd”.

Hier wordt niet meer aangeknoopt met de vorige zin (die dan in art. 49 WIB/92 staat) dat kosten moeten verantwoord worden d.m.v. bewijsstukken of – indien dit niet mogelijk was – op een andere wijze verantwoord moeten worden. Kosten zouden dus altijd mogen geraamd indien het bedrag niet is verantwoord. Deze omschrijving zou aldus ruimer kunnen zijn.

Dit kan gevolgen hebben in bepaalde situaties.

Veronderstel dat het bestaan van kosten vaststaat, dat niemand hierover twist, maar dat er geen bewijsstukken zijn, alhoewel die er hadden kunnen zijn, en de afwezigheid ervan niet aan overmacht te wijten is, mag (of moet) het bedrag ervan dan geraamd worden ? Bijvoorbeeld : er zijn geen stukken omdat het gaat om ‘zwarte’ leveringen. Of de stukken zijn vals in de zin dat het bedrag van de kost op de stukken ‘overdreven’ is alhoewel het bestaan van de kost niet kan betwijfeld worden. Er kunnen zich zelfs situaties voordoen waarin de belastingplichtige niet weet dat er iets schort aan de stukken i.v.m. zijn kosten.

Men zou uit de tekst van artikel 44 WIB64 kunnen afleiden dat raming van de kosten alleen toegelaten is indien er onmogelijk bewijsstukken kunnen zijn (wat het Hof van Cassatie voorhoudt – zie supra).

Uit de tekst van artikel 49 jo. artikel 50 WIB92 zou men kunnen afleiden dat men in alle situaties waarin het bedrag niet vaststaat, de kosten mogen of moeten geraamd worden; ook al hadden er bewijsstukken kunnen zijn en zijn ze niet door overmacht niet meer voorhanden.

De beide versies kunnen een verschillende draagwijdte hebben.

7. Maar, afgezien hiervan lijkt het ons op het eerste zicht onredelijk dat men in de gegeven situatie geen rekening zou houden met gekende kosten en deze niet zou mogen ramen. Men zou kunnen stellen dat dit verder gaat dan nodig is, en er geen enkele reden is om zo streng te zijn en om zoveel voorrang te verlenen aan geschreven bewijzen. Als er niet getwijfeld wordt aan het bestaan van de kosten, is het dan niet redelijk op één of andere wijze met de kost rekening te houden ?

De belastingheffing is moreel neutraal en van openbare orde. Artikel 6 WIB92 bepaalt dat het netto-inkomen belastbaar is. Men moet dus op alle mogelijke wijzen trachten hieraan te voldoen. Is het dan niet onevenredig en onredelijk dat men geen rekening houdt met kosten waarvan men weet dat ze er zijn, en dat ze kunnen geraamd worden, maar waarvan de stukken ontbreken om welke reden dan ook ?

Het lijkt bovendien onevenredig dat de administratie, ingeval van een aanslag van ambtswege, het netto-inkomen moet vaststellen om niet willekeurig te handelen, doch ingeval de gewone wijzigingsprocedure

wordt toegepast, de administratie geen rekening zou moeten houden met gekende inkomsten. Of moet ze dat in die situatie ook doen ?!

En de vraag is dan natuurlijk ook of, ingeval van een aanslag van ambtswege, de administratie zo ver moet gaan dat ze gekende kosten eventueel toch moet ramen in weerwil dat artikel 49 jo. 50 WIB92 dit niet zouden toestaan, of moet ze alleen met effectief gekende kosten waarvan het bedrag vaststaat, rekening houden ?

8. Het is evenwel niet zeker dat in artikel 49 jo. 50 WIB92, of artikel 44 WIB64 de evenredigheid geweld wordt aangedaan.

De wetgever had een bepaalde bedoeling met de strenge tekst van artikel 44 WIB64 :

“Om de administratie der directe belastingen in de mogelijkheid te stellen doeltreffender dan zij tot nog toe kon doen, tegen de vaak vastgestelde aftrek van kennelijk overdreven bedrijfsuitgaven, of –lasten in te gaan, is de regering van mening dat uitdrukkelijk de aftrek moet worden geweerd van (...) uitgaven of lasten waarvan de belastingplichtige de echtheid en het bedrag niet met bewijsstukken verantwoordt (...). Nu alles in het werk moet worden gesteld om de belastingontduiking te bestrijden (...), nu verschillende, wettelijke en reglementaire bepalingen met dat doel het uitreiken van facturen, ontvangsbewijzen enz., naar officieel model verplicht stellen voor een hele reeks verrichtingen waarvan de kostprijs een bedrijfsuitgave of –last is voor de schuldenaar, zou het ondenkbaar zijn dat deze laatste nog op de aftrek van dergelijke uitgaven aanspraak zou kunnen maken, zonder dat hij desgevorderd het door de andere partij afgeleverde bewijsstuk zou kunnen overleggen ¹¹”.

Zoals reeds supra gesteld zou men uit de tekst van artikel 44 WIB64 kunnen afleiden – zoals het Hof van Cassatie doet - dat een raming van de kosten alleen toegelaten is als er geen bewijsstukken kunnen zijn. De Memorie van Toelichting lijkt dit te bevestigen (zie hiervoor).

Evenwel nuanceert de wetgever dit enigszins zelf.

“Hoewel de administratie in staat moet worden gesteld eventuele misbruiken inzake de aftrek van bedrijfslasten te bestrijden, dient te worden vermeden dat, ingevolge een overdreven strenge houding inzake de aan de belastingplichtige opgelegde bewijsmethodes bepaalde bedrijfslasten die reëel zijn, geweerd worden, zodat ten slotte semi-bruto-inkomsten belast worden. Zulks zou namelijk het geval zijn wanneer heel wat kleine zelfstandigen, die niet over de nodige administratie-apparatuur beschikken, hun bewijsstukken verliezen. Er moet in een forfaitaire raming van sommige categorieën van uitgaven worden voorzien, om betwistingen tussen het bestuur en die belastingplichtige te voorkomen over punten die vaak van weinig belang zijn, en voor de categorieën van uitgaven waarvan het bedrag of het bewijskarakter moeilijk kan bewezen worden door middel van bewijskrachtige bescheiden. [...] In de andere gevallen dient het bestuur de uitgaven, waarvan de realiteit en het bedrijfskarakter niet betwist worden, om een redelijke wijze te rammen, om te voorkomen dat de belastingplichtigen, bij gebrek aan bewijskrachtige bescheiden, belast worden op semi-bruto-inkomsten ¹²”.

¹¹ MvT., *Pasin*, 1973, p. 646 en *Parl. St. Kamer*, 1972-73, nr. 521/1, p. 13.

¹² Verslag, *Pasin*, 1973, p. 677 en *Parl. St. Kamer*, 12972-73, nr. 521/7, p. 32.

T. Afschrift vervolgt ¹³:

“De wetgever wou dus uitdrukkelijk vermijden dat kosten waarvan het bestaan zeker is, niet meer kunnen worden afgetrokken omwille van het loutere feit dat de belastingplichtige niet meer over bewijsstukken beschikt, ook indien dat niet het gevolg is van de onmogelijkheid om deze bewijsstukken te verkrijgen. Dit was een fundamentele wijziging ten opzichte van de oorspronkelijke bedoeling van de regering, zoals die uit de Memorie van Toelichting blijkt.

Artikel 44 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen geeft de belastingplichtige het recht om de aftrek van zijn beroepskosten te bekomen, ook wanneer hij door diverse omstandigheden of zelfs door nalatigheid niet in staat is om het bedrag van de beroepskosten te bewijzen ¹⁴ (...).

Het is niet juist dat dat recht enkel geldt voor de gevallen waarin het niet mogelijk is om bewijsstukken te bekomen. Deze interpretatie gaat in tegen de bedoeling van de wetgever en is ook niet in overeenstemming met de tekst van de wet.

Het bewijs door de ‘raming op een redelijk bedrag’ uit artikel 50, § 1, in fine van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen is toegelaten ‘indien geen akkoord bereikt is’. Het is bijgevolg ook mogelijk in de gevallen waarin een akkoord wettelijk toegelaten is.

De tekst van die bepaling beperkt echter de mogelijkheid om individuele of collectieve akkoorden te sluiten niet tot de gevallen waarin het niet mogelijk is om bewijsstukken te verkrijgen. Akkoorden - en dus ook de raming op een redelijk bedrag - zijn toegelaten voor alle ‘kosten waarvan het bedrag niet verantwoord is’ en bijgevolg in alle gevallen waarin de belastingplichtige niet over bewijsstukken beschikt, ongeacht of het al dan niet mogelijk was om deze bewijsstukken te verkrijgen.

In een materie van openbare orde kan men niet aanvaarden dat het bewijs door middel van de raming op een redelijk bedrag voor de administratie enkel een mogelijkheid zou zijn. Aangezien deze methode door de wet voorzien wordt, moet de administratie haar toepassen en kan de belastingplichtige de redelijkheid van de belasting met vermoedens betwisten.”

De wetgever nuanceert zelf zijn strenge houding voor personen die niet over de nodige administratie-apparatuur beschikken. Men voorziet in een forfaitaire raming van minder belangrijke kosten die moeilijk kunnen bewezen worden. Maar de wetgever laat ook toe dat gekende, niet betwiste uitgaven, op redelijke wijze worden geraamd.

Het lijkt er op dat de bedoeling van de wetgever niet volledig juist verwoord werd in de wet.

De evenredigheid wordt dus geen geweld aangedaan indien de wet geïnterpreteerd zou worden in functie van de bedoeling van de wetgever.

9. Als we ons richten op de letterlijke tekst van de wet, in de interpretatie dat alleen schriftelijke bewijzen toegelaten zijn, behalve ingeval van overmacht, rijst de vraag of de bedoeling van de wetgever voldoende is om voorrang te geven aan schriftelijke bewijzen en het evenredigheidsbeginsel dus niet te schenden.

¹³ T. AFCHRIFT, *Bewijs in fiscaal recht*, Brussel, Larcier 2002, 105-106.

¹⁴ Com. IB., nr. 50/13 : de belastingplichtige mag niet op een bruto-inkomen belast worden.

Als dat zo zou zijn, zouden fraudeurs die ‘zwarte’ aankopen doen zonder factuur te bezitten, geen kosten mogen aftrekken. Ze zouden immers over bewijsstukken kunnen beschikken. Komt de morele neutraliteit van de fiscale wet dan niet in het gedrang ?

We citeerden hiervoor de bedoeling van de wetgever. Men wil fraude bestrijden, en de burgers er daarom toe aanzetten altijd schriftelijke bewijzen te hebben als dat kan ¹⁵. Fraude bestrijden is een legitiem doel ¹⁶. Zou men dus niet mogen stellen dat er terecht een beperking wordt gesteld aan de bewijslevering van bedrijfsuitgaven ? Misschien heeft de advocaat-generaal dan toch gelijk wanneer hij in zijn advies bij het arrest E & H Diamonds van 20 februari 2014 stelt dat het niet de bedoeling van de wetgever was “om fraudeurs te hulp te schieten” ¹⁷?

Mogelijk zijn artikel 49 jo. 50 WIB92 dan toch niet strijdig met het evenredigheidsbeginsel ? En fraudeurs mogen geen kosten aftrekken zonder factuur ?

10. Toch gaat de wetgever o.i. een stap te ver.

De regels i.v.m. bewijs van bedrijfsuitgaven zijn geen ‘grondvoorwaarden’ om recht op aftrek te hebben. Deze regels behoren niet tot de definitie van bedrijfsuitgaven of de omschrijving van dit begrip. Anders zou het probleem van de evenredigheid van deze regels zich wellicht niet kunnen stellen ¹⁸.

De vereiste van schriftelijke bewijzen van de bedrijfsuitgaven is evenwel geen regel die louter bedoeld is de echtheid te bewijzen en waarvan de evenredigheid dus moet getoetst worden aan het feit dat de uitgave vaststaat, ook al zijn er geen schriftelijke bewijzen. De vergelijking met bijv. de rechtspraak van het HvJ over het hebben van al dan niet correcte facturen (zie supra randnummer 4 en voetnoot 4) gaat niet op.

De vereiste van schriftelijke bewijzen heeft een bijzonder doel, nl. fraude of misbruik bestrijden. De evenredigheid van deze vereiste moet dus in functie van dit doel beoordeeld worden.

Is het echt nodig, om fraude tegen te gaan, alleen schriftelijke bewijzen van de bedrijfsuitgaven toe te laten (behalve ingeval van overmacht) ? We zijn het natuurlijk eens met de wetgever dat misbuiken en fraude moeten bestreden worden. Maar in vele gevallen zal het niet nodig zijn om fraude of misbruik te voorkomen, de bewijsvoering van de kosten te beperken tot schriftelijke bewijzen.

We denken bijvoorbeeld aan iemand die auto’s verkoopt. De verkoop van alle auto’s staat in zijn boekhouding en belastingaangiften. Maar er is iets mis met zijn aankoopfacturen ¹⁹. Veronderstel dat deze uitgaan van stro-firma’s, of niet bestaande of failliete firma’s, die dus geen aangiften indienden. De firma’s of achterliggende personen kunnen worden opgespoord. De facturen zijn per hypothese vals.

Is het dan redelijk de aftrek van deze kosten te verwerpen, ervan uitgaande dat onze verkoper van de auto’s te goeder trouw is ? De uitgave is gekend en niet betwistbaar. Ook de persoon bij wie de auto’s werden

¹⁵ Of dat dan het wettelijk voorgeschreven stuk moet zijn – zoals de administratie voorhoudt (cfr. Comm.IB nr. 49/49), is een andere zaak. De wet gaat o.i. niet zo ver. Lees : J. VANDEN BRANDEN, “De evenredigheid van het bewijs m.b.t. een aftrekbare beroepskost”, TFR 2020; Zie ook T. AFSCHRIFT, *Bewijs in fiscaal recht*, Brussel, Larcier 2002, 99 e.v.

¹⁶ Dat ook door het HvJ wordt erkend.

¹⁷ TFR Net 2016N16.

¹⁸ Als een bepaald vormvoorschrift deel zou uitmaken van een definitie of omschrijving van een bepaald begrip, zal dit moeilijk kunnen getoetst worden aan bepaalde beginselen.

¹⁹ We laten even buiten beschouwing of dergelijke aankopen wel kosten zijn in de zin van art. 49 WIB92. - Lees H. DUBOIS, “Over het bewijs van aankopen ...”, TFR 2016, nr. 499, 320; J. VANDEN BRANDEN, TFR 2020. - Cass. 12 juni 2017, F15.0163.N.

gekocht, kan belast worden. De fraude kan worden bestreden. Het doel van de wet is bereikt. De aftrek van de kosten zou dus niet mogen beperkt worden.

Niet elk geval zal zo duidelijk zijn. Het kan gebeuren dat de persoon van wie de auto's gekocht werden, niet meer kan geïdentificeerd worden. (Denk aan rondreizende handelaars uit een onbestemd land). Dan wordt de situatie anders.

Het lijkt ons passend te zijn, in het licht van het evenredigheidsbeginsel, de aftrek van kosten bij gebrek aan deugdelijke bewijzen alleen te beperken tot die situaties waarin fraude door derden, of misbruik, niet kunnen hersteld worden.

In andere situaties moet de aftrek van de kosten worden toegestaan, wil men het evenredigheidsbeginsel niet schenden.

Zelfs voor fraudeurs zou dit moeten gelden. Men moet zoveel mogelijk vermijden dat belastingplichtigen op (semi)-bruto inkomsten worden belast. De algemene regel dat men alleen op netto-inkomsten wordt belast, moet zoveel mogelijk gerespecteerd worden. Alleen indien anderen aan het betalen van belasting ontsnappen, kan hier van afgeweken worden door de aftrek van kosten niet toe te staan²⁰.

We hebben supra uitgelegd in de aanhef van de bijdrage dat een wet niet verder mag gaan dan het beoogde doel. Het doel van het eisen van schriftelijke bewijzen is fraude of misbruik voorkomen.

Als in de concrete omstandigheden van een welbepaalde situatie, de fraude of het misbruik zijn uitgeschakeld, is er geen enkele reden meer om de aftrek van bepaalde kosten toch niet toe te staan, ook al zouden de schriftelijke bewijzen ontbreken, alhoewel die er hadden kunnen zijn.

Het doel van de wet is bereikt. Men gaat verder dan het beoogde doel, door de aftrek van de kosten niet te aanvaarden en een 'economisch' dubbele belasting te creëren wanneer fraude of misbruik konden voorkomen worden. De wet schiet dan zijn doel voorbij. Het lijkt zeker niet de bedoeling van de wetgever te zijn, wanneer fraude of misbruik vermeden zijn, de aftrek van de kosten bij gebrek aan schriftelijke bewijzen (alhoewel die er hadden kunnen zijn) toch niet toe te staan.

Het is in die context ook niet meer van belang, hoe de kosten bewezen worden. Of dit nu schriftelijke bewijzen zijn of niet, speelt geen rol. Artikel 49 WIB92 lijkt ons dus het evenredigheidsbeginsel te schenden.

Henri Vandebergh

Advocaat Vandebergh en Lewandowski

²⁰ Dat geldt ook zo inzake btw. De aftrek van btw wordt toegestaan aan wie te goeder trouw was. (Lees H. VANDEBERGH, *BTW-Handboek*, editie 2019, deel I, 1079 e.v.).