

Jurisprudentie

Hof van Justitie 9 november 2006

Kamerpresident: de h. Jann
Rapporteur: de h. Levits (rapporteur)
Advocaat-generaal: de h. Tizzano

EUROPEES RECHT – VRIJ VERKEER VAN DIENSTEN – BOUWSECTOR – BESTRIJDING VAN BELASTINGFRAUDE – VERPLICHTING OM OP BEDRAGEN VERSCHULDIGD AAN NIET IN BELGIË GERE- GISTREERDE MEDECONTACTEN 15 % IN TE HOUDEN – HOOFDE- LIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR BELASTINGSSCHULDEN VAN NIET IN BELGIË GERE- GISTREERDE MEDECONTACTEN

Door opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in België geregistreerde buitenlandse aannemers, te verplichten om 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde be- drag in te houden en hen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingschulden van die medecontractanten, worden de ar- tikelen 49 en 50 EG-Verdrag geschonden.

Arrest

Commissie van de Europese Gemeenschappen t./ Koninkrijk België

1. De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk België, door op- drachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in Bel- gië geregistreerde buitenlandse aannemers te verplichten 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden (hierna: “inhoudingsplicht”) en hen hoofdelijk aan- sprakelijk te stellen voor de belastingschulden van die mede- contractanten (hierna: “hoofdelijke aansprakelijkheid”), niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krach- tens de artikelen 49 EG en 50 EG.

Toepasselijke nationale bepalingen

2. Titel VII (“Vestiging en invordering van de belastingen”) van het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd bij Koninklijk besluit van 10 april 1992 (bij- voegsel bij het Belgisch Staatsblad van 30 juli 1992), zoals ge- wijzigd bij het Koninklijk besluit van 26 december 1998 hou- dende maatregelen met het oog op de aanpassing van de hoofdelijke aansprakelijkheidsregeling voor de sociale en fis- cale schulden met toepassing van artikel 43 van de wet van

26 juli 1996 houdende de modernisering van de sociale zeker- heid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels (Belgisch Staatsblad van 31 december 1998, blz. 42140; hierna: “WIB 92”), bevat een hoofdstuk VIII („In- vordering van de belasting”) met een afdeling II met als op- schrift “Werkzaamheden waarvoor een beroep moet worden gedaan op een geregistreerde aannemer”.

3. Deze bepaling ziet op verschillende werkzaamheden in de bouwsector, die krachtens artikel 400, 1°, WIB 92 worden be- paald bij Koninklijk besluit.

4. Artikel 402 WIB 92 bepaalt:

“§ 1. De opdrachtgever die voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken een beroep doet op een aannemer die niet is geregi- streerd op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst, is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting- schulden van zijn medecontractant.

§ 2. De aannemer die, voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken een beroep doet op een onderaannemer die niet gere- gistreerd is op het ogenblik van het afsluiten van de overeen- komst, is hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de be- lastingschulden van zijn medecontractant.

[...]

§ 5. De hoofdelijke aansprakelijkheid wordt beperkt tot 35 [percent] van de totale prijs van de werken toevertrouwd aan de niet geregistreerde aannemer of onderaannemer, exclusief belasting over de toegevoegde waarde.

Zij kan worden aangewend voor de betaling in hoofdsom, verhogingen, kosten en interesten, ongeacht hun datum van vestiging, van:

1° alle schulden inzake directe en met de inkomstenbelas- tingen gelijkgestelde belastingen op de inkomsten met betrek- king tot de belastbare tijdperken tijdens dewelke de betrokken werken zijn uitgevoerd en de voorafgaande belastbare tijdper- ken;

2° alle schulden inzake voorheffingen met betrekking tot de periodes tijdens dewelke de werken zijn uitgevoerd en de voorafgaande periodes;

3° de buitenlandse belastingschuldvorderingen waarvoor in het kader van een internationale overeenkomst de invorde- ringsbijstand is gevraagd.

[...].”

5. Artikel 403 WIB 92 luidt:

“§ 1. De opdrachtgever die voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken, aan een aannemer die op het ogenblik van de betaling niet is geregistreerd, een deel of het geheel van de prijs betaalt, is verplicht bij die betaling 15 [percent] van het door hem ver-



schuldigde bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in te houden en te storten bij de door de Koning aan te wijzen ambtenaar volgens de door Hem te bepalen modaliteiten.

§ 2. De aannemer die voor de in artikel 400, 1°, vermelde werken, aan een onderaannemer een deel of het geheel van de prijs betaalt, is verplicht bij die betaling 15 [percent] van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in te houden en te storten bij de door de Koning aan te wijzen ambtenaar volgens de door Hem te bepalen modaliteiten.

De aannemer is evenwel, bij de door de Koning bepaalde voorwaarden en modaliteiten, vrijgesteld van de verplichting tot inhouding en storting als vermeld in het eerste lid, indien de onderaannemer op het ogenblik van de betaling als aannemer is geregistreerd.

§ 3. In voorkomend geval worden de bedragen die ter uitvoering van dit artikel zijn gestort, in mindering gebracht van het bedrag waarvoor de opdrachtgever of de aannemer, bij toepassing van artikel 402 aansprakelijk wordt gesteld.”

6. Artikel 404 WIB 92 bepaalt dat indien de in artikel 403 van het Wetboek bedoelde inhouding niet werd verricht, aan de opdrachtgever, of in het in artikel 403, § 2, van het Wetboek bedoelde geval aan de aannemer, een administratieve boete wordt opgelegd van het dubbele van het verschuldigde bedrag.

7. Artikel 406, § 1, WIB 92 luidt:

“Het ter uitvoering van artikel 403 gestorte bedrag wordt eerst aangewend tot aanzuivering van de in artikel 402 vermelde belastingschulden, de boeten en vervolgens voor de schulden inzake de belasting over de toegevoegde waarde.”

8. Krachtens artikel 407 WIB 92 zijn de artikelen 402 en 403 niet van toepassing op de opdrachtgever – natuurlijke persoon die voor louter privédoeleinden werken laat uitvoeren.

9. De in artikel 400, 1°, WIB 92 bedoelde werkzaamheden worden opgenoemd in artikel 1 van het Koninklijk Besluit van 26 december 1998 tot uitvoering van de artikelen 400, 401, 403, 404 en 406 [WIB 92] en van artikel 30 bis van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders (Belgisch Staatsblad van 31 december 1998, blz. 42147). Naar luid van artikel 1, § 1, betreft het de volgende werkzaamheden:

“1. het verrichten van een werk in onroerende staat. Onder werk in onroerende staat wordt verstaan: het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, en de handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt;

2. iedere handeling, ook indien niet beoogd onder het 1°, die tot voorwerp heeft zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw:

a) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, daaronder begrepen de branders, de reservoirs en de re-

gel- en controletoeestellen verbonden aan de ketels of aan de radiatoren;

b) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw en, meer algemeen, van al de vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool;

c) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van een gebouw, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen;

d) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon;

e) van opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of badkamer is uitgerust;

f) van luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;

3. iedere handeling, ook indien niet beoogd onder het 1°, die tot voorwerp heeft zowel de levering van wandbekleding of vloerbedekking als de plaatsing ervan in een gebouw ongeacht of die bekleding of bedekking aan het gebouw wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat wordt gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte;

4. het aanhechten, het plaatsen, het herstellen, het onderhouden en het reinigen van goederen bedoeld in het 2° of 3°;

5. de terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van een in dit artikel bedoelde werkzaamheid.”

10. Artikel 23 van het Koninklijk Besluit, dat artikel 209 van het Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het [WIB 92] wijzigt, bepaalt hoe de krachtens artikel 403 WIB 92 ingehouden bedragen kunnen worden teruggegeven. In de mate dat de ingehouden bedragen niet worden aangewend tot betaling van belastingschulden, worden zij ten spoedigste en uiterlijk binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de regelmatig ingediende aanvraag om teruggaaf, aan de aanvrager overgemaakt.

Precontentieuze procedure

11. Bij aanmaningsbrief van 13 februari 2001 en vervolgens bij een met redenen omkleed advies van 23 oktober 2001 deelde de Commissie het Koninkrijk België mee dat zij de nationale bepalingen inzake de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid onverenigbaar achtte met de artikelen 49 EG en 50 EG. In het advies verzocht zij deze lidstaat binnen een termijn van twee maanden na de kennisgeving ervan de nodige maatregelen te nemen om aan dit advies te voldoen. Daar de Commissie het antwoord van het Koninkrijk België op dit advies niet bevredigend achtte, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

Voorwerp van het beroep



12. Allereerst zij erop gewezen dat de Belgische regering de door de Commissie gekozen benadering betwist en stelt dat het onderzoek van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid had moeten worden voorafgegaan door een onderzoek van de registratieplicht, aangezien de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid integrerend deel uitmaken van een ruimere regeling ter bestrijding van belastingfraude. Indien het gemeenschapsrecht niet in de weg staat aan de registratieplicht, moeten ook de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid verenigbaar met het gemeenschapsrecht worden geacht.

13. Dienaangaande volstaat de vaststelling dat de vraag of de registratieplicht verenigbaar is met het gemeenschapsrecht niet noodzakelijkerwijs beslissend is voor de verenigbaarheid van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid met het gemeenschapsrecht.

14. Anders dan het geval was in de zaak waarin het arrest van 4 mei 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-98/04, Jurispr. blz. I-4003), is gewezen, kan het onderzoek van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid dus worden losgemaakt van het onderzoek van de registratieplicht.

De gestelde niet-nakoming

Argumenten van partijen

15. De Commissie stelt dat de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid in strijd zijn met de artikelen 49 EG et 50 EG omdat zij opdrachtgevers en aannemers ervan kunnen weerhouden om een beroep te doen op niet in België gevestigde en geregistreerde medecontractanten, hetgeen een reële belemmering creëert voor niet in België gevestigde en geregistreerde dienstverrichters die aldaar hun diensten wensen aan te bieden.

16. Zowel de inhoudingsplicht als de hoofdelijke aansprakelijkheid is een niet-gerechtvaardigde maatregel.

17. Wat de inhoudingsplicht betreft, stelt de Commissie dat aangezien de belastingschulden waarvan deze plicht volgens de Belgische autoriteiten de betaling beoogt te garanderen, in de meeste gevallen niet verschuldigd zijn door een niet in België gevestigde dienstverrichter die er op grond van de vrijheid van dienstverrichting werkzaamheden verricht, geen enkele dwingende reden in verband met het vermijden van belastingfraude die maatregel kan rechtvaardigen.

18. De algemene toepassing van de inhoudingsplicht gaat alleszins verder dan het beoogde doel. Voor de specifieke gevallen waarin in België belastingschulden moeten worden betaald of ingevorderd, kan gebruik worden gemaakt van andere, minder restrictieve en beter op het doel afgestemde middelen.

19. De hoofdelijke aansprakelijkheid is volgens de Commissie onevenredig, aangezien er minder restrictieve middelen zijn om te garanderen dat eventuele belastingschulden van de medecontractant worden betaald of ingevorderd.

20. Verder laakt de Commissie dat de opdrachtgever of de aannemer niet alleen hoofdelijk aansprakelijk is voor de belastingschulden van de medecontractant in verband met werkzaam-

heden die hij voor hen heeft verricht, maar ook voor al zijn belastingschulden met betrekking tot het tijdperk waarin die werkzaamheden zijn verricht en de daaraan voorafgaande tijdperken, hetgeen inhoudt dat zij aansprakelijk zijn voor belastingschulden met betrekking tot werkzaamheden die voor anderen zijn verricht.

21. De Commissie heeft ook kritiek op de automatische toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid, ook wanneer de opdrachtgever of de aannemer geen schuld treft, en voegt daaraan toe dat het feit dat de juistheid van de belastingschulden niet kan worden betwist door de opdrachtgever of de aannemer die voor de betaling daarvan hoofdelijk aansprakelijk is, schending van de rechten van de verdediging oplevert.

22. De Belgische regering brengt daartegen in dat de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid, als modaliteiten voor de invordering van belastingschulden in de bouwsector, geen beperking van de toegang tot de markt of van de vrijheid van dienstverrichting opleveren. Nu de litigieuze maatregelen zonder onderscheid zowel van toepassing zijn wanneer de medecontractanten in België gevestigde ondernemingen zijn als wanneer het ondernemingen betreft die in een andere lidstaat gevestigd zijn, heeft de Commissie niet aangevoerd dat Belgische marktdeelnemers minder geneigd zijn een beroep te doen op niet-geregistreerde medecontractanten uit andere lidstaten dan op niet-geregistreerde Belgische medecontractanten.

23. Bovendien zijn de litigieuze maatregelen gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude in de bouwsector. De inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid maken deel uit van een algemene regeling ter ontmoediging en voorkoming van fraudemechanismen, dat er toe strekt het gebruik van geregistreerde medecontractanten aan te moedigen en de invordering van belastingschulden van niet-geregistreerde medecontractanten te garanderen.

24. De Belgische regering betwist verder het argument van de Commissie dat buitenlandse dienstverrichters in de regel in België geen directe of indirecte belastingen verschuldigd zijn. Met name wanneer bouwwerkzaamheden een bepaalde duur overschrijden, wordt de daardoor gemaakte winst in België onderworpen aan de belasting der niet-verblijfhouders, en ook de bezoldigingen die een onderneming die dergelijke werkzaamheden verricht, betaalt aan in België tewerkgesteld personeel, zijn belastbaar, zodat de buitenlandse dienstverrichter op die bezoldigingen bedrijfsvoorheffing moet betalen. Een dienstverrichter kan die voorheffing ook verschuldigd zijn voor de bezoldigingen die hij betaalt aan buitenlandse personeelsleden die in een periode van twaalf maanden meer dan 183 dagen in België zijn tewerkgesteld, of aan in België wonende personeelsleden. Verder wijst de Belgische regering op verschillende situaties waarin een dienstverrichter uit een andere lidstaat belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is, met name wanneer de medecontractant van de dienstverrichter met betrekking tot die belasting geen periodieke aangifte moet indienen (bijvoorbeeld ziekenhuizen en onderwijsinstellingen) of een in het buitenland gevestigd belasting-



plichtige is die in België geen vaste inrichting of verantwoordelijke vertegenwoordiger heeft.

25. Onder verwijzing naar het arrest van 10 mei 1995, *Alpine Investments* (C-384/93, *Jurispr.* blz. I-1141), stelt de Belgische regering dat bij gebreke van harmonisatie op gemeenschapsniveau de invoering van algemeen en zonder onderscheid toepasbare regels om de belastingfraude in de bouwsector efficiënt te bestrijden, niet onevenredig is.

26. Overigens is de invordering van belastingschulden langs de klassieke weg (met name a posteriori langs gerechtelijke weg) in het specifieke geval van koppelbazen ondoeltreffend gebleken.

27. Wat inzonderheid de hoofdelijke aansprakelijkheid betreft, stelt de Belgische regering dat de Commissie ten onrechte is uitgegaan van de situatie van Belgische opdrachtgevers of aannemers in plaats van die van niet-geregistreerde medecontractanten, en dat zij niet heeft beoordeeld of de betrokken maatregel evenredig is aan het nagestreefde doel.

Beoordeling door het Hof

28. Om te beginnen zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak artikel 49 EG niet alleen de afschaffing verlangt van iedere discriminatie van de in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter op grond van diens nationaliteit, maar tevens de opheffing van iedere beperking van de vrijheid van dienstverrichting – ook indien deze zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten – die de werkzaamheden van dienstverrichters uit andere lidstaten die in hun lidstaat van herkomst rechtmatig gelijksoortige diensten verrichten, verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt (zie in die zin arresten van 25 juli 1991, *Säger*, C-76/90, *Jurispr.* blz. I-4221, punt 12; 7 februari 2002, *Commissie/Italië*, C-279/00, *Jurispr.* blz. I-1425, punt 31; 13 februari 2003, *Commissie/Italië*, C-131/01, *Jurispr.* blz. I-1659, punt 26; 19 januari 2006, *Commissie/Duitsland*, C-244/04, *Jurispr.* blz. I-885, punt 30, en 15 juni 2006, *Commissie/Frankrijk*, C-255/04, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 37).

29. Zoals de advocaat-generaal in punt 25 van zijn conclusie heeft verklaard, vallen maatregelen die een marktdeelnemer kunnen ontmoedigen om gebruik te maken van de vrijheid van dienstverrichting onder het in het EG-Verdrag gestelde verbod (zie in die zin arresten van 29 november 2001, *De Coster*, C-17/00, *Jurispr.* blz. I-9445, punt 33; 11 december 2003, *AMOK*, C-289/02, *Jurispr.* blz. I-15059, punt 36, en 18 maart 2004, *Leichtle*, C-8/02, *Jurispr.* blz. I-2641, punt 32).

30. Dat een opdrachtgever of aannemer krachtens artikel 403 WIB 92 voor de Belgische administratie een bedrag van 15 % van de door een niet-geregistreerde dienstverrichter gefactuurerde prijs moet inhouden, komt er *in casu* op neer dat die dienstverrichter de mogelijkheid wordt ontnomen om dadelijk te beschikken over een deel van zijn inkomsten, dat hij slechts na een bijzondere administratieve procedure kan recupereren. De ongemakken die voor niet-geregistreerde en niet in België gevestigde dienstverrichters met de inhoudingsplicht gepaard

gaan, kunnen hen derhalve ontmoedigen om op de Belgische markt te komen ten einde daar in de bouwsector diensten te verrichten.

31. Ook het feit dat een opdrachtgever of aannemer die een overeenkomst sluit met een niet in België geregistreerde dienstverrichter krachtens artikel 402 WIB 92 tot beloop van 35 % van de prijs van de te verrichten werkzaamheden hoofdelijk aansprakelijk is voor alle belastingschulden van deze dienstverrichter met betrekking tot voorafgaande belastbare tijdperken, kan die opdrachtgever of aannemer ontmoedigen om een beroep te doen op een niet-geregistreerde en niet in België gevestigde dienstverrichter die rechtmatig dezelfde diensten verricht in de lidstaat waar hij is gevestigd. Hoewel de hoofdelijke aansprakelijkheid zonder onderscheid geldt wanneer een beroep wordt gedaan op een niet-geregistreerde dienstverrichter, ongeacht of deze in België of een andere lidstaat is gevestigd, moet toch worden vastgesteld dat de litigieuze bepaling het de niet in België gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters weliswaar niet onmogelijk maakt aldaar hun diensten aan te bieden, maar hun toegang tot de Belgische markt toch bemoeilijkt.

32. De inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid leveren dus een beperking van de vrijheid van dienstverrichting op.

33. Het is evenwel vaste rechtspraak van het Hof dat een nationale regeling op een gebied dat niet op gemeenschapsniveau is geharmoniseerd, die geldt voor iedere persoon of onderneming die op het grondgebied van de betrokken lidstaat werkzaam is, ondanks het feit dat zij tot een beperking van de vrijheid van dienstverrichting leidt, gerechtvaardigd kan zijn voor zover zij beantwoordt aan een dwingende reden van algemeen belang, wanneer dat belang niet reeds wordt gewaarborgd door de regels die voor de dienstverrichter gelden in de lidstaat waar hij is gevestigd, en zij geschikt is om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie arrest *Säger*, reeds aangehaald, punt 15; arresten van 23 november 1999, *Arblade e.a.*, C-369/96 en C-376/96, *Jurispr.* blz. I-8453, punten 34 en 35; 24 januari 2002, *Portugaia Construções*, C-164/99, *Jurispr.* blz. I-787, punt 19; arrest van 7 februari 2002, *Commissie/Italië*, reeds aangehaald, punt 33; arrest van 21 oktober 2004, *Commissie/Luxemburg*, C-445/03, *Jurispr.* blz. I-10191, punt 21, en arrest *Commissie/Duitsland*, reeds aangehaald, punt 31).

34. Nu de litigieuze maatregelen volgens de Belgische regering gerechtvaardigd zijn om dwingende redenen van algemeen belang in verband met de bestrijding van belastingfraude in de bouwsector, moet worden nagegaan of een dergelijke rechtvaardiging bestaat.

35. Hoewel het Hof dienaangaande inderdaad heeft geoordeeld dat de strijd tegen de fiscale ontwijkning en de doeltreffendheid van de fiscale controles als dwingende redenen van algemeen belang kunnen gelden, die beperkingen van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kunnen rechtvaardigen (zie arresten van 8 juli 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, *Jurispr.* blz. I-4809, punt 18; 26 september 2000, *Commissie/*



België, C-478/98, *Jurispr.* blz. I-7587, punt 39, en 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, *Jurispr.* blz. I-2229, punt 27), heeft het ook verklaard dat een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking niet volstaat als rechtvaardigingsgrond voor een maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arrest Commissie/België, reeds aangehaald, punt 45, en arrest van 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 27).

36. Ook al moet worden erkend dat in een aantal door de Belgische regering aangevoerde gevallen niet in België gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters de belastingen en voorheffingen verschuldigd kunnen zijn waarvan de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid de invordering willen garanderen, staat in casu vast dat de toepassing van die maatregelen niet tot die gevallen beperkt blijft.

37. De noodzaak van bestrijding van belastingfraude kan echter niet volstaan als rechtvaardiging voor de algemene en preventieve toepassing van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid op alle niet in België gevestigde en niet-geregistreerde dienstverrichters, terwijl sommigen van hen die belastingen en voorheffingen in beginsel niet verschuldigd zijn.

38. Nu de litigieuze maatregelen automatisch en onvoorwaardelijk van toepassing zijn, maken zij het niet mogelijk rekening te houden met de individuele situatie van dienstverrichters die niet in België gevestigd en niet-geregistreerd zijn.

39. Wat de inhoudingsplicht betreft, zou een minder restrictief middel dan het ontnemen aan de dienstverrichters van de mogelijkheid om dadelijk over een niet onaanzienlijk deel van hun inkomsten te beschikken, kunnen bestaan in een op de uitwisseling van informatie tussen opdrachtgevers, aannemers, dienstverrichters en de Belgische fiscus gebaseerd systeem dat de opdrachtgevers en aannemers bijvoorbeeld in staat zou stellen kennis te nemen van eventuele belastingsschulden van hun medecontractanten, of in een verplichting om de Belgische fiscus in te lichten over elke overeenkomst die wordt gesloten met niet-geregistreerde medecontractanten of elke aan hen verrichte betaling.

40. Ook wat de hoofdelijke aansprakelijkheid betreft, zou het ten einde het ontraderende effect ervan op de opdrachtgevers en aannemers ten aanzien van alle niet-geregistreerde dienstverrichters te beperken, ongeacht of zij de hiervoor bedoelde belastingen en voorheffingen verschuldigd zijn of aan hun fiscale of andere verplichtingen hebben voldaan, minder restrictief zijn indien werd voorzien in de mogelijkheid dat die dienstverrichters kunnen bewijzen dat hun fiscale situatie in orde is of het de opdrachtgevers en aannemers mogelijk werd gemaakt aan de hoofdelijke aansprakelijkheid te ontsnappen wanneer zij bepaalde formaliteiten hebben vervuld om zich ervan te vergewissen dat de fiscale situatie van de dienstverrichters waarmee zij een overeenkomst wensen te sluiten, in orde is.

41. Zoals de advocaat-generaal in punt 42 van zijn conclusie heeft opgemerkt, wordt de onevenredigheid van de litigieuze maatregelen nog versterkt doordat zij cumulatief worden toegepast.

42. Derhalve moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk België, door opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in België geregistreeerde buitenlandse aannemers te verplichten 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden en hen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingsschulden van die medecontractanten, niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 EG en 50 EG.

Kosten

(...)

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart:

- 1) Door opdrachtgevers en aannemers die een beroep doen op niet in België geregistreeerde buitenlandse aannemers te verplichten 15 % van het voor de uitgevoerde werken verschuldigde bedrag in te houden en hen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de belastingsschulden van die medecontractanten, heeft het Koninkrijk België niet voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 49 EG en 50 EG.
- 2) Het Koninkrijk België wordt verwezen in de kosten.

NOOT – Nieuwe regeling inzake de registratie van aannemers vanaf 1 januari 2008

1. Aannemersregistratie

1. Onroerende werkzaamheden zijn onderworpen aan een aantal bijzondere regelingen, die vooral tot doel hebben de ontduiking van de fiscale bijdragen en de socialezekerheidsbijdragen tegen te gaan. Zo geldt, op het vlak van de btw, de regeling van de voldoening van de btw door de medecontractant.¹ Ook de regeling van de aannemersregistratie kadert in deze doelstelling. Zoals geweten, komt deze regeling er, samengevat, op neer dat een opdrachtgever die een beroep doet op een aannemer die niet 'als aannemer' is geregistreerd, een deel van de prijs (in principe tweemaal 15 %) die hij moet betalen aan de aannemer, moet inhouden en doorstorten aan de belastingadministratie en de RSZ. Bovendien is hij hoofdelijk aansprakelijk voor (een deel van) de fiscale en sociale schulden van de aannemer. In dit verband kan er eveneens op worden gewezen dat de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor bepaalde werken enkel geldt indien de werken worden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer.² Ook een aantal bijzondere belastingverminderingen in de personenbelasting zijn afhankelijk van de voorwaarde dat de betrokken werken door een geregistreerde aannemer zijn verricht.³

¹ Art. 20 § 1 KB nr. 1 tot uitvoering van het Btw-Wetboek.

² Zie art. 1bis KB nr. 20 van het Btw-Wetboek; zie ook Tabel A, rubrieken nrs. XXXI, XXXII, XXXVI en XXXVII in de bijlage bij KB nr. 20.

³ Bv. de kosten gemaakt voor energiebesparende uitgaven (art. 145²³ WIB 92 en art. 63¹¹ KB WIB 92).



2. Hof: *ratio legis* niet voldoende

2. De Europese Commissie was in 2001 al opgetreden tegen België. Volgens de Commissie was de Belgische regeling in strijd met het vrije verkeer van diensten binnen de Europese Unie (hoewel de regeling onverminderd ook gold voor Belgische aannemers). Aangezien België de regeling niet spontaan aanpaste, werd de zaak voorgelegd aan het Hof van Justitie. Met het bekende resultaat. Vandaar dat België op zoek moest naar een nieuwe regeling. En die is er nu.

3. Nieuwe wetgeving

3. Het arrest heeft ertoe geleid dat de regeling van de aannemersregistratie grondig is aangepast door de Programmawet van 27 april 2007.⁴

Het opzet van de nieuwe regeling is de inhoudingen en de hoofdelijke aansprakelijkheid niet meer het ‘automatische, preventieve en algemene karakter’ te geven van de huidige regeling.⁵ Het nieuw opgezette mechanisme heeft als hoeksteen de verplichting voor de opdrachtgever of de aannemer om de inhouding *slechts* uit te voeren in het geval van het bestaan van sociale en/of belastingschulden in hoofde van de aannemer of de onderaannemer. Met andere woorden, of een aannemer geregistreerd is of niet, zal in de regel niet langer het criterium zijn op grond waarvan de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid ontstaat.

Let wel, de regeling van de registratie als aannemer blijft wel bestaan, hoewel de procedure op het vlak van de inhoudingsplicht en de hoofdelijke aansprakelijkheid dus geen invloed meer heeft. De reden dat de regering de procedure toch laat bestaan, is ingegeven door het feit dat een aantal bijzondere regelingen gekoppeld zijn aan de registratie als aannemer.^{6 7}

Zoals dit nu het geval is, omvat ook de nieuwe regeling een fiscaal en een sociaal luik. Voor beide gevallen geldt wel nog steeds, zoals onder de huidige regeling, dat werken verricht voor de privédoeleinden van een opdrachtgever-natuurlijke persoon niet worden bedoeld.

Hieronder worden de krachtlijnen van de nieuwe regeling toegelicht. Deze nieuwe regeling is uitgewerkt door een interdisciplinaire werkgroep, waarin de bouwsector vertegenwoordigd was.

a. Fiscaal luik⁸

4. *Hoofdelijke aansprakelijkheid* – Wat betreft de hoofdelijke aansprakelijkheid, is nieuw dat de hoofdelijke aansprakelijk-

heid volledig wegvalt indien de inhoudingen worden gedaan. Bovendien wordt in de nieuwe regeling enkel de relatie tussen de bouwheer en aannemer of aannemer en onderaannemer in aanmerking genomen. Met andere woorden, de aansprakelijkheid omwille van de niet-naleving van de verplichtingen door partijen verderop in de ketting (vaak, naar het Nederlandse voorbeeld, ‘ketenaansprakelijkheid’ genoemd) speelt dus niet meer. “De hoofdelijke aansprakelijkheid binnen een keten wordt dus klaar en duidelijk opgeheven.”⁹

5. Waarvoor geldt de hoofdelijke aansprakelijkheid? Wel, “zij kan worden aangewend voor de betaling in hoofdsom, verhogingen, kosten en interesten, ongeacht hun datum van vestiging, van de volgende schulden die bestaan op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst:

- 1° alle schulden inzake directe en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen op de inkomsten;
- 2° alle schulden inzake voorheffingen;
- 3° de buitenlandse belastingschuldvorderingen waarvoor in het kader van een internationale overeenkomst de invorderingsbijstand is gevraagd;
- 4° de niet betaalde bedragen in het kader van de in dit artikel bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid.

De schulden waarvoor een correct nageleefd afbetalingsplan bestaat, worden niet beschouwd als schulden in de zin van deze paragraaf”.¹⁰

6. Het komt ons voor dat de bedragen vermeld in 4° hiervoor (hetgeen in de opsomming de enige nieuwe bepaling is) ook worden aangemerkt als schulden waarvoor de hoofdelijke aansprakelijkheid geldt. Met andere woorden, de hoofdelijke aansprakelijkheid (bv. van de opdrachtgever) geldt ook voor de bedragen die de aannemer nog niet heeft betaald in het kader van *zijn* hoofdelijke aansprakelijkheid, hetgeen toch weer neerkomt op een ‘trapsgewijze’ toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid voor wat er verderop in de ketting is gebeurd. Het opzet van de regering is dus niet zo geslaagd.

De hoofdelijke aansprakelijkheid is eveneens van toepassing op de fiscale schulden van de aannemer of de onderaannemer die ontstaan *in de loop van* de uitvoering van de overeenkomst.¹¹

Van de andere kant worden “de schulden waarvoor een correct nageleefd afbetalingsplan bestaat” niet beschouwd als schulden die in aanmerking komen voor de hoofdelijke aansprakelijkheid.

De omvang van de hoofdelijke aansprakelijkheid inzake fiscale schulden is niet veranderd; dit blijft 35 % van de totale prijs van de werken toevertrouwd aan de aannemer of onderaannemer, exclusief de btw. Bovendien mag, ingeval de inhoudingen niet volledig zouden zijn verricht, de hoofdelijke aansprakelijkheid slechts worden toegepast ten belope van het werkelijke bedrag van de belastingschulden die verschuldigd blijven door de aannemer of de onderaannemer; de sommen

⁴ B.S. 8 mei 2007, 3e ed., hierna vermeld als ‘Programmawet’. Zie artt. 55 en 56, en 141 en 142 Programmawet.

⁵ Parl. St. Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, M.v.T., p. 17.

⁶ Zie bv. de toepassing van het btw-tarief van 6 % voor bepaalde werken, reeds aangehaald.

⁷ M.v.T., p. 59.

⁸ Dit is geregeld door artt. 400-408 WIB 92.

⁹ M.v.T., p. 58.

¹⁰ Nieuw art. 402 § 4 WIB 92.

¹¹ Nieuw art. 402 § 6 WIB 92.



die eventueel zouden zijn gestort door de opdrachtgever of de aannemer als inhouding bij sommige betalingen, worden in mindering gebracht van het bedrag waarvoor ze hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld.¹²

Ten slotte is nieuw dat de fiscale hoofdelijke aansprakelijkheid vervalt wanneer de sociale hoofdelijke aansprakelijkheid reeds is toegepast¹³, hoewel de impact hiervan moet worden genuanceerd.¹⁴

7. *Inhoudingsplicht* – Naast de hoofdelijke aansprakelijkheid is er ook de inhoudingsplicht. Zo moet, indien de aannemer fiscale schulden heeft, zoals hoger aangegeven, op het ogenblik van de *betaling*¹⁵ 15 % van het verschuldigde bedrag, exclusief btw, worden ingehouden en worden gestort aan de belastingadministratie.¹⁶ Met dien verstande dat de inhouding beperkt mag zijn tot het bedrag van de schulden van de aannemer of onderaannemer op het ogenblik van de betaling.¹⁷

8. *Gegevensbank* – Bij de nieuwe regeling gaat het er dus om te weten of de aannemer of onderaannemer al dan niet fiscale schulden heeft. In tegenstelling tot het bestaan van een registratienummer als aannemer, is deze informatie niet onmiddellijk beschikbaar. Het is dan ook duidelijk dat hier een nieuwe procedure voor moet worden uitgewerkt.

En dit wordt dan ook in het vooruitzicht gesteld. Teneinde het bestaan van fiscale schulden in hoofde van de aannemer of de onderaannemer te kunnen vaststellen, zal de Federale Overheidsdienst Financiën een gegevensbank ter beschikking stellen van het publiek, die bewijskracht zal hebben voor de uitvoering van de artikelen 402 en 403 WIB 92.¹⁸

Met dien verstande dat deze gegevensbank enkel melding zal maken *of* een aannemer fiscale schulden heeft; anders gezegd, het bedrag zelf van de fiscale schulden van de aannemer zal geen publieke informatie zijn. Hoe kan men dan te weten komen hoeveel men moet inhouden op de betalingen? “Als de opdrachtgever of de aannemer, ingevolge deze consultatie [van de gegevensbank], merkt dat zijn medecontractant belasting-schuldige is van belastingschulden, dan zal hij deze verzoeken om hem een attest voor te leggen dat het bedrag van deze schuld vaststelt, afgeleverd door de bevoegde ontvanger, dat hem zal toelaten om op een correcte manier de berekening van de inhouding uit te voeren.” En verder, “indien dit attest niet wordt voorgelegd door de medecontractant binnen de maand vanaf de aanvraag of indien de schuld het bedrag van de voorgelegde factuur met 15 pct. overschrijdt, zal de inhouding gelijk zijn aan dit percentage.”¹⁹

¹² Art. 403 § 4, tweede lid WIB 92.

¹³ Nieuw art. 402 § 7 WIB 92.

¹⁴ Zie *infra* punt 3.2.1.

¹⁵ Voor de hoofdelijke aansprakelijkheid is het sluiten van de overeenkomst het beoordelingsmoment.

¹⁶ Nieuw art. 403 § 1 WIB 92.

¹⁷ Nieuw art. 403 § 3 WIB 92.

¹⁸ Nieuw art. 403 § 5, eerste lid WIB 92.

¹⁹ Nieuw art. 403 § 5, tweede lid WIB 92.

b. *Sociaal luik*

9. Het sociale luik is geregeld door artikel 30*bis* van de Wet van 27 juni 1969. Ook het sociale luik bevat een regeling van hoofdelijke aansprakelijkheid en een regeling van inhouding (bovenop de twee fiscale regelingen).

Artikel 30*bis* is door de Programmawet gecoördineerd. Het grootste gedeelte van de regeling loopt gelijk met het fiscale luik²⁰, hoewel er toch wat verschillen zijn te noteren.

10. *Hoofdelijke aansprakelijkheid* – Naar analogie met de fiscale regeling, ontstaat de hoofdelijke aansprakelijkheid als de aannemer of onderaannemer sociale schulden heeft. Nieuw is dat deze aansprakelijkheid “wordt beperkt tot de *totale* prijs van de werken toevertrouwd aan de aannemer of onderaannemer exclusief belasting over de toegevoegde waarde”.²¹ Onder de huidige regeling is dit maar 50 %.

Maar de aansprakelijkheid wordt ‘beperkt’ tot 65 % indien de betrokken persoon ook op fiscaal vlak hoofdelijk aansprakelijk is (maar dan ten belope van 35 %). Zodat de totale hoofdelijke aansprakelijkheid, voor het fiscale en het sociale luik samen, opnieuw ‘totaal’ is. Of toch niet, want in de fiscale regeling staat te lezen dat de (fiscale) hoofdelijke aansprakelijkheid precies komt te vervallen als de sociale regeling van hoofdelijke aansprakelijkheid ‘reeds’ is toegepast? Hoe moet men dit interpreteren: dat beide regelingen van hoofdelijke aansprakelijkheid niet kunnen samenlopen? Dit is volgens onze lezing niet het geval. Wellicht verwijst de wetgever hier naar de volgorde: indien eerst de sociale hoofdelijke aansprakelijkheid wordt toegepast (voor de volle 100 %), dan zal achteraf de fiscale hoofdelijke aansprakelijkheid niet meer (kunnen) spelen (omdat 100 % van het bedrag reeds is ‘gedekt’). Omgekeerd, indien er eerst sprake is van fiscale hoofdelijke aansprakelijkheid (35 %), dan zal vervolgens de sociale hoofdelijke aansprakelijkheid beperkt worden tot 65 %.

Ook hier geldt dat “de aannemer (...), die hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld (...), wordt gelijkgesteld met een werkgever schuldenaar en als dusdanig [is] aangegeven in de databank die voor het publiek toegankelijk is (...)”.²²

11. *Inhoudingsverplichting* – Opnieuw geldt de analoge regeling als op fiscaal gebied. De opdrachtgever of aannemer zal de inhoudingen moeten verrichten indien de aannemer of onderaannemer sociale schulden heeft. Waar in de huidige regeling de basisinhouding 15 % is (en in bepaalde gevallen 35 %), is in de nieuwe regeling de inhouding steeds gelijk aan 35 %, te beperken “tot het bedrag van de schulden van de aannemer of onderaannemer op het ogenblik van de betaling”.²³ De regering heeft dus de kans gegrepen om het ‘tarief’ van de inhoudingen op te trekken.

De controle op het al dan niet bestaan van sociale schulden in hoofde van de aannemer zal ook gebeuren aan de hand van

²⁰ Toepassingsgebied (art. 39 *bis* § 1), de procedure (§ 2) enz.

²¹ Art. 39*bis*, § 3, vierde lid Wet 27 juni 1969.

²² Nieuw art. 39*bis*, § 3, vijfde lid Wet 27 juni 1969.

²³ Art. 39*bis* § 4 Wet 27 juni 1969.



een gegevensbank en een door de aannemer voor te leggen attest. Maar anders dan onder de fiscale regeling, voorziet de sociale regeling een minimumdrempel. Zo moet de regeling van het voorleggen van een attest slechts worden toegepast indien het bedrag van de factuur “hoger is dan of gelijk is aan 7.143,00 euro”. In het andere geval – dus een factuur van minder dan 7.143 euro – moet de inhouding altijd worden verricht, ook zonder voorlegging van een attest. De tekst van de wet is niet duidelijk of dit bedrag het integrale factuurbedrag moet zijn, inclusief btw, dan wel enkel het bedrag voor de werken zelf, zonder btw.

Ten slotte, naar analogie met de bestaande regeling, is de sociale inhoudingsverplichting niet van toepassing op een aannemer die “een niet in België gevestigde werkgever is, die geen sociale schulden in België heeft en waarvan alle werknemers in het bezit zijn van een geldig detacheringsbewijs”.

c. Procedure

12. De regering heeft ook aan de procedure gesleuteld voor het verkrijgen van een registratienummer als aannemer. “In de toekomst zullen de aannemers die zich zullen willen laten registreren zich moeten wenden tot een ondernemingsloket dat zal belast zijn met de overzending van het volledige dossier naar de bevoegde Provinciale Registratiecommissie.” En verder, “de buitenlandse vennootschappen gevestigd in de Europese Economische Ruimte zullen verder om hun registratie kunnen verzoeken maar deze zal afhangen van een centrale Commissie die tot enig doel heeft de dossiers van de buitenlandse aannemers te onderzoeken.”²⁴ Dit zou moeten zorgen voor een grotere eenvormigheid in de beslissingen ten overstaan van buitenlandse aannemers. Deze procedure zal verder bij KB worden uitgewerkt.

Nieuw is ook dat “bij gebrek aan een beslissing omtrent een aanvraag tot registratie binnen de door de Koning bepaalde termijn, [...] de aannemer die een aanvraag tot registratie bij de ad hoc Commissie heeft ingediend, automatisch geregistreerd [zal zijn]”.²⁵

Verder zal ook de publicatie van de registratie anders verlopen. Momenteel gebeurt dit door een publicatie in het *Belgisch Staatsblad*. In de nieuwe regeling zal de registratie of schrapping van de registratie enkel op de website van de Kruispuntbank van Ondernemingen (KBO) worden gepubliceerd. Een schrapping zal ook uitwerking hebben met ingang van de dag volgend op de bekendmaking op de website van de KBO. Enkel indien een aannemer in beroep gaat tegen de beslissing van de provinciale registratiecommissie bij de rechtbank van eerste aanleg, zal de uitspraak van de rechtbank worden gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*.

d. Inwerkingtreding

13. De nieuwe regeling geldt zowel op sociaal als op fiscaal gebied vanaf 1 januari 2008. Maar de wetgever heeft zich zeker

²⁴ M.v.T., p. 18-19.

²⁵ Nieuw art. 401 § 1, tweede lid WIB 92.

genomen, en voorziet erin dat de Koning ook overgangsmaatregelen kan invoeren.

Deze datum betekent ook dat tot eind dit jaar de bestaande regeling van toepassing blijft, weliswaar rekening houdend met de opmerkingen van het Hof van Justitie.

Ivan MASSIN

Director, Deloitte Belastingconsulenten

Grondwettelijk Hof 10 mei 2007

Voorzitter: de h. Arts

Verslaggever: de h. Alen en Spreutels

GRONDWET – GELIJKHEID EN NIET-DISCRIMINATIE – HANDELSHUUR – VERVAL – HUUR VAN ONBEPAALEDE DUUR – OPZEGGING DOOR DE HUURDER – OPZEGGINGSTERMIJN

Artikel 14, derde lid van de Handelshuurwet voorziet in de totstandkoming van een handelshuurovereenkomst van onbepaalde duur, die door de verhuurder slechts kan worden opgezegd mits een opzeggingstermijn van achttien maanden in acht wordt genomen. Daarentegen heeft de wetgever niet voorzien in een bijzondere bescherming van de verhuurder tegen opzegging door de huurder in een dergelijk geval. De toepassing van de gemeenrechtelijke opzeggingstermijn van één maand in artikel 1736 B.W., die daaruit voortvloeit, kan evenwel niet worden beschouwd als een onevenredige maatregel in het licht van de doelstelling van de Handelshuurwet in het algemeen en van artikel 14 Handelshuurwet in het bijzonder.

De enkele vaststelling dat een opzeggingstermijn van één maand, die met toepassing van artikel 1736 B.W. door de huurder in acht moet worden genomen, vrij kort is om te voorzien in de herbestemming van het goed door de verhuurder, is niet voldoende om aan de maatregel een onevenredig karakter te verleenen.

Arrest nr. 76/2007

In zake: de prejudiciële vraag betreffende artikel 1736 van het Burgerlijk Wetboek, gesteld door de Rechtbank van koophandel te Tongeren.

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 17 november 2006 in zake Mia Bijloos tegen Florence Broux, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 november 2006, heeft de Rechtbank van koophandel te Tongeren het Hof verzocht:

« de toepasselijkheid van artikel 1736 B.W. prejudicieel te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel, zoals neergeschreven in artikel 10 van de Grondwet, om na te gaan of er in voorliggende

