



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 12/2025  
van 30 januari 2025  
Rolnummer : 8137**

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 5 december 2023, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 januari 2024, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 356 WIB 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet wanneer deze bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat :

- een subsidiaire aanslag ter geldig- en invorderbaar verklaring aan de rechter kan worden voorgelegd met inbegrip van een belastingverhoging, indien de initiële aanslag geheel of gedeeltelijk vernietigd werd en waarbij deze vernietiging niet alleen beperkt is tot de initieel opgelegde belastingverhoging,

- terwijl dit niet mogelijk is indien de initiële aanslag enkel vernietigd werd op het punt van de belastingverhoging, zodat in deze situatie geen belastingverhoging meer geldig- en invorderbaar verklaard kan worden lastens de betrokken belastingplichtige middels de voorlegging van een subsidiaire aanslag ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Cositex », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Thierry Lauwers, advocaat bij de balie te Gent;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Reinhard Van Hecke, advocaat bij de balie te Gent;

- de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Mark Delanote, advocaat bij de balie te Brussel.

De Vlaamse Regering heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 20 november 2024 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Yasmine Kherbache en Michel Pâques te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Het Hof van Beroep te Gent heeft bij zijn arrest van 4 januari 2022 de aanslag ten aanzien van de nv « Cositex », appellante, nietig verklaard wegens schending van artikel 333 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992). Met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992 heeft de administratie vervolgens een subsidiaire aanslag in de roerende voorheffing voorgelegd aan de rechter voor het aanslagjaar 2014. De nv « Cositex » vraagt aan het Hof van Beroep te Gent om die vordering af te wijzen als ongegrond en, voor zover als nodig, een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof.

Het Hof van Beroep te Gent stelt dat het standpunt van de nv « Cositex » dat geen subsidiaire aanslag ter geldig- en invorderbaarverklaring aan de rechter kan worden voorgelegd met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992 wanneer de initiële aanslag enkel in de mate van de belastingverhoging werd vernietigd, niet kennelijk onjuist is. Daarentegen kan een belastingverhoging wel worden opgenomen in de subsidiaire aanslag wanneer de initiële aanslag werd vernietigd wegens een gebrekkige vaststelling van de belastbare grondslag, aangezien de subsidiaire aanslag dan wel betrekking heeft op minstens een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag. De nv « Cositex » stelt dat dit verschil in behandeling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Het Hof van Beroep te Gent verzoekt het Hof uitspraak te doen over de prejudiciële vraag die de appellante voorstelt.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De nv « Cositex », appellante in het bodemgeschil, stelt dat, wanneer een rechtscollege de belastingverhoging vernietigt, de administratie geen subsidiaire aanslag kan vestigen op basis van enkel dat element.

Een belastingverhoging maakt volgens de nv « Cositex » geen belastingelement uit in de zin van artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), die bijdraagt tot de vaststelling van de belastbare grondslag. Een belastingverhoging is een sanctie die de berekening van de belasting beïnvloedt, na de vaststelling van de belastbare grondslag.

Zij acht het ongrondwettig dat een subsidiaire aanslag die volgt op een rechterlijke beslissing waarbij ook de eigenlijke initiële aanslag geheel of ten dele werd vernietigd, en dus niet alleen de belastingverhoging, wel een belastingverhoging kan inhouden.

A.1.2. Dat verschil in behandeling kan volgens de nv « Cositex » niet verantwoord worden in het licht van de doelstellingen van de artikelen 356 en 444 van het WIB 1992. Zo heeft artikel 356 van het WIB 1992 tot doel te vermijden dat de fiscale administratie inkomstenbelastingen zou mislopen wegens de procedurele gebreken van een aanslag, en niet belastingverhogingen te handhaven.

A.1.3. Beide categorieën van belastingplichtigen bevinden zich volgens de nv « Cositex » in een vergelijkbare situatie. Zo kan een rechtscollege voor de ene categorie van belastingplichtigen bijvoorbeeld besluiten om een aanslag volledig te vernietigen, met inbegrip van de belastingverhoging, omdat de belastbare grondslag begroot werd op basis van een onwettige onderzoeksdaad en de belastingverhoging werd vastgesteld zonder voorafgaande motivering.

Voor de andere categorie van belastingplichtigen kan een rechtscollege besluiten om een aanslag enkel te vernietigen wat betreft belastingverhoging, die eveneens werd vastgesteld zonder voorafgaande motivering. In beide gevallen wordt de belastingverhoging vernietigd, al dan niet op basis van dezelfde reden, maar enkel voor de eerste categorie van belastingplichtigen kan de subsidiaire aanslag een belastingverhoging inhouden.

A.2.1. De Ministerraad voert aan dat het Hof niet bevoegd is om te antwoorden op de prejudiciële vraag, daar die enkel tot doel heeft het Hof te vragen welke interpretatie dient te worden gegeven aan de zinsnede « alle of een deel van dezelfde belastingelementen » in artikel 356 van het WIB 1992. Het komt in principe toe aan het verwijzende rechtscollege, onder toezicht van het Hof van Cassatie, om de normen te bepalen die van toepassing zijn op het geschil.

Voorts is de voorgelegde interpretatie kennelijk verkeerd. De Ministerraad stelt dat de rechtspraak altijd ervan is uitgegaan dat de artikelen 355 en 356 van het WIB 1992 zich niet verzetten tegen het toepassen van een belastingverhoging op de subsidiaire aanslag. De zinsnede « alle of een deel van dezelfde belastingelementen » strekt uitsluitend ertoe dat de administratie de belastbare grondslag niet mag verhogen ten opzichte van de initiële aanslag en is geenszins een minimumvoorwaarde bij de toepassing van een subsidiaire aanslag.

A.2.2. In ondergeschikte orde stelt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord. Ten eerste is er volgens de Ministerraad geen verschil in behandeling. Dat in bepaalde gevallen geen subsidiaire aanslag meer kan worden gevestigd, heeft niets te maken met het feit dat de rechter slechts de belastingverhoging heeft vernietigd, maar volgt uit het feit dat de rechter reeds uitspraak heeft gedaan over de grond van de zaak. De mogelijkheid om de belastingverhoging op te leggen via de subsidiaire aanslag hangt af van wat de rechter heeft beslist over de belastbare grondslag, beslissing die gezag van gewijsde heeft en waarvoor slechts een voorziening in hoger beroep dan wel in cassatie mogelijk is.

A.2.3. Indien het Hof zou oordelen dat het bevoegd is en dat de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, is de Ministerraad ten slotte van oordeel dat er bijzondere redenen voorhanden zijn om de gevolgen van de ongrondwettig bevonden bepaling te handhaven in afwachting van een optreden van de wetgever. Anders zou plots retroactief een andere interpretatie worden gegeven aan de in het geding zijnde bepaling waardoor de rechten van de Schatkist in gevaar komen, wat die bepaling net beoogt te voorkomen.

A.3.1. De Vlaamse Regering verzoekt het Hof de prejudiciële vraag ontkennend te beantwoorden. Ze stelt in hoofdde dat de niet-toepasbaarheid van artikel 356 van het WIB 1992 onmogelijk discriminerend kan zijn. Die procedureregeling voorkomt dat belastingplichtigen aan hun fiscale verplichtingen zouden ontsnappen ingevolge een procedurefout en strekt net ertoe de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet te bewerkstelligen.

Wanneer de administratie een vergissing heeft begaan bij de toepassing van de wet, mag een billijke verdeling van fiscale lasten daardoor niet worden aangetast. Dat hierdoor verschillen in behandeling zouden ontstaan onder belastingplichtigen naargelang zij al dan niet aan die procedureregeling zijn onderworpen, houdt op zich geen discriminatie in. De Vlaamse Regering verwijst in dat kader naar de overwegingen in het arrest nr. 18/2019 van 7 februari 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.018), waarin het Hof bevestigt dat de rechten van de belastingplichtige die onderworpen is aan artikel 356 van het WIB 1992, niet op onevenredige wijze worden beperkt.

Daarnaast heeft het Hof bij zijn arrest nr. 53/2005 van 8 maart 2005 (ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.053) bevestigd dat uit de ongelijke behandeling van twee categorieën van belastingplichtigen niet kan worden afgeleid dat artikel 356 van het WIB 1992 discriminerend zou zijn. Het komt de wetgever toe te beslissen of het toepassingsgebied van de subsidiaire aanslag moet worden uitgebreid.

A.3.2. In ondergeschikte orde stelt de Vlaamse Regering dat het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet geschonden is. Vooreerst zijn de categorieën onvoldoende vergelijkbaar, daar ze zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden. De interpretatie van het verwijzende rechtcollege berust op de stelling dat een belastingverhoging een sanctie is die geen deel uitmaakt van de belastbare grondslag en bijgevolg op zich geen belastingelement is dat aanleiding kan geven tot het vestigen van een subsidiaire aanslag.

In tegenstelling tot wat de nv « Cositex » beweert, is de situatie waarin enkel de belastingverhoging wordt vernietigd, niet vergelijkbaar met de hypothese waarin de vernietiging van de aanslag ook leidt tot de vernietiging van de belastingverhoging. Bij het vestigen van de aanslag moet de administratie de wettelijk verschuldigde belastingverhoging opleggen. De belastingplichtigen beslissen zelf of zij de gehele vernietiging van de aanslag vorderen, wat kan leiden tot de toepassing van artikel 356 van het WIB 1992, dan wel of ze uitsluitend de vernietiging van de belastingverhoging vorderen.

A.3.3. Minstens volgt uit de aangehaalde rechtspraak van het Hof dat het gemaakte onderscheid verantwoordbaar is. Bovendien is de vereiste dat de subsidiaire aanslag betrekking heeft op dezelfde belastingelementen net ingevoerd om te voorkomen dat de rechten van de belastingplichtige op onevenredige wijze zouden worden beperkt.

A.3.4. Volgens de Vlaamse Regering is de maatregel ook proportioneel, aangezien de rechter met volle rechtsmacht over de voorgelegde subsidiaire aanslag, waaronder de belastingverhoging, kan oordelen. Overigens is de belastingverhoging die wordt opgelegd wegens belastingontduiking, een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De fiscale rechter kan de opgelegde sanctie dan ook matigen indien die onevenredig zou zijn met de inbreuk. De belastingplichtige kan zich dus verdedigen in een tegensprekelijke gerechtelijke procedure, wat een voldoende waarborg voor het recht van verdediging inhoudt.

A.3.5. In meest ondergeschikte orde stelt de Vlaamse Regering dat artikel 356 van het WIB 1992 op een grondwetsconforme manier kan worden geïnterpreteerd, waarbij de loutere vernietiging van de belastingverhoging wel degelijk kan leiden tot het vestigen van een subsidiaire aanslag die ertoe strekt de belastingverhoging te herstellen, of op zijn minst dat die bepaling in die mate een zelfherstellende lacune bevat.

- B -

B.1. Het verwijzende rechtcollege wenst van het Hof te vernemen of artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) bestaanbaar is met het

beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie gewaarborgd door de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre bij een gehele of gedeeltelijke vernietiging van de initiële aanslag, zoals in het bodemgeschil, de administratie een subsidiaire aanslag met inbegrip van een belastingverhoging kan voorleggen aan de rechter, terwijl dat niet mogelijk is wanneer enkel de belastingverhoging werd vernietigd.

B.2. Artikel 356, eerste lid, van het WIB 1992 bepaalt :

« Wanneer tegen een beslissing van de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, blijft de zaak gedurende een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven op de rol. Gedurende die termijn van zes maanden die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag ».

B.3. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft, aangezien die uitsluitend van het Hof beoogt te vernemen welke interpretatie dient te worden gegeven aan « alle of een deel van dezelfde belastingelementen », zoals bepaald in artikel 356, eerste lid, van het WIB 1992.

Voorts zou de prejudiciële vraag steunen op een interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die kennelijk verkeerd is en behoeft zij ook om die reden geen antwoord.

B.4. In de regel komt het het verwijzende rechtscollege toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

Het is niet vereist dat het verwijzende rechtscollege ter gelegenheid van de beoordeling van het nut van het antwoord op de prejudiciële vraag voor het oplossen van het geschil, reeds een beslissende keuze maakt voor een bepaalde interpretatie van de in het geding zijnde bepaling. De omstandigheid dat het verwijzende rechtscollege zich de in de prejudiciële vraag vervatte interpretatie van de in het geding zijnde bepaling niet eigen heeft gemaakt, brengt aldus niet met zich mee dat die vraag geen antwoord behoeft.

B.5.1. Het staat in de regel aan het verwijzende rechtscollege om de bepalingen die het toepast te interpreteren, onder voorbehoud van een kennelijk verkeerde lezing van de in het geding zijnde bepaling.

B.5.2. Artikel 356 van het WIB 1992 vereist dat de subsidiaire aanslag wordt voorgelegd op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag. Met dezelfde belastingelementen worden bedoeld alle positieve en negatieve materiële elementen die tot de vaststelling van de belastbare grondslag bijdragen (zie Cass., 20 januari 2022, ECLI:BE:CASS:2022:ARR.20220120.1N.3).

Volgens de appellante in het bodemgeschil is de belastingverhoging geen belastingelement, waardoor de administratie geen subsidiaire aanslag aan de rechter zou kunnen voorleggen met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992 wanneer enkel de belastingverhoging werd vernietigd.

Het is in die interpretatie dat het verwijzende rechtscollege de prejudiciële vraag heeft gesteld.

B.5.3. Die interpretatie is niet kennelijk onjuist. Bijgevolg onderzoekt het Hof artikel 356 van het WIB 1992 in de interpretatie die het verwijzende rechtscollege aan het Hof heeft voorgelegd.

B.6.1. Wanneer de initiële aanslag enkel vernietigd werd wat betreft de belastingverhoging, kan in de voorgelegde interpretatie geen belastingverhoging meer geldig en invorderbaar verklaard worden ten laste van de belastingplichtige via een subsidiaire aanslag bedoeld in artikel 356 van het WIB 1992. Het in het geding zijnde verschil in behandeling onder belastingplichtigen vloeit dan ook voort uit de al dan niet toepasbaarheid, op hun situatie, van de procedure van de subsidiaire aanslag.

B.6.2. Het verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende procedureregels in verschillende omstandigheden houdt op zich geen discriminatie in. Van discriminatie zou slechts sprake zijn

indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die procedureregels een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.6.3. Het Hof dient dus te onderzoeken of de mogelijkheid voor de administratie om bij de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de initiële aanslag een subsidiaire aanslag met inbegrip van een belastingverhoging voor te leggen aan de rechter, geen onevenredige beperking van de rechten van de betrokken belastingplichtigen met zich zou meebrengen.

B.7.1. Zoals het Hof bij zijn arrest nr. 18/2019 van 7 februari 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.018) heeft geoordeeld, streeft de wetgever met de procedure van de subsidiaire aanslag een dubbel doel na door de belastingadministratie niet langer toe te staan een nieuwe aanslag in te kohieren wanneer de initiële aanslag bij een rechterlijke beslissing nietig is verklaard, maar door haar in dat geval ertoe te verplichten een subsidiaire aanslag rechtstreeks voor te leggen aan de rechter die de nietigverklaring heeft uitgesproken.

De wetgever beoogt enerzijds het vrijwaren van de belangen van de Schatkist en het waarborgen van de gelijkheid van de burgers voor de belastingwet, door te voorkomen dat een belastingplichtige, enkel wegens een procedurefout die zich tijdens de aanslagprocedure heeft voorgedaan, aan de wettelijk verschuldigde belasting kan ontsnappen. Wanneer de belasting krachtens de wet verschuldigd is, vormt het vestigen van een aanslag immers een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet kan worden gewaarborgd.

Anderzijds beoogt de wetgever, sedert de hervorming van de fiscale procedure in 1999, om de fiscale procedure zoveel mogelijk te versnellen zodat de aanslag zo snel mogelijk definitief wordt, hetzij in het voordeel, hetzij in het nadeel van de administratie.

Dergelijke doelstellingen zijn legitiem.

B.7.2. Zoals het Hof bij zijn arresten nrs. 53/2005 (ECLI:BE:GHCC:2005:ARR.053), 82/2011 (ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.082) en 18/2019 heeft geoordeeld, beperkt de procedure van de subsidiaire aanslag, zoals bepaald in artikel 356 van het WIB 1992, niet op onevenredige

wijze de rechten van belastingplichtigen die hun bezwaren tegen de subsidiaire aanslag meteen kunnen doen gelden voor het rechtscollege dat reeds kennis heeft van hun situatie.

Wanneer het geschil voor de fiscale rechter wordt gebracht, heeft de initiële aanslag voordien het voorwerp uitgemaakt van een administratief bezwaar, zodat de belastingplichtige reeds de gelegenheid heeft gehad om zijn argumenten te doen gelden, in eerste instantie voor de belastingdirecteur en vervolgens voor het rechtscollege waarbij de zaak aanhangig is gemaakt. Dat rechtscollege heeft kennisgenomen van het dossier en van de argumenten van de partijen, en heeft de initiële aanslag nietig verklaard. Met het oog op een versnelling en rationalisatie van de procedure is het verantwoord dat hetzelfde rechtscollege zich ook snel uitspreekt over de subsidiaire aanslag, zonder dat opnieuw een administratieve fase moet worden doorlopen. In dat verband komt het de administratie toe, naar aanleiding van het debat op tegenspraak dat plaatsvindt voor de rechter ingevolge het neerleggen van de conclusies met betrekking tot de subsidiaire aanslag, de verantwoording te verstrekken die noodzakelijk is voor de geldigverklaring, door de rechter, van de subsidiaire aanslag, met inbegrip van de eventuele belastingverhoging. De betrokken belastingplichtige kan dus zijn argumenten aanvoeren in een tegensprekelijke gerechtelijke procedure.

Voorts is de vestiging van een subsidiaire aanslag uitgesloten in de gevallen waarin de schending van de wettelijke regel betrekking heeft op de verjaringstermijn en dient de aanslag te worden gevestigd ten name van dezelfde belastingplichtige en op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan. Die laatste begrenzing verzekert dat de administratie geen andere belastingelementen naar voren kan brengen via een subsidiaire aanslag en vormt dan ook een belangrijke waarborg voor de belastingplichtige.

B.7.3. Bovendien heeft de belastingverhoging die overeenkomstig artikel 444 van het WIB 1992 kan worden opgelegd bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, een overheersend repressief karakter en is zij bijgevolg een sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (zie de arresten nrs. 61/2014, ECLI:BE:GHCC:2014:ARR.061, 7/2019, ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007, en 149/2022, ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.149, voor dezelfde kwalificatie in de zin van artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens). Ten aanzien van de belastingverhoging kan de rechter een controle met volle rechtsmacht uitoefenen in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor

de rechten van de mens. De rechter kan aldus nagaan of de belastingverhoging in feite en in rechte verantwoord is en of zij voldoet aan alle wettelijke bepalingen en algemene beginselen die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.

B.8. Artikel 356 van het WIB 1992, in de voorgelegde interpretatie, is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 30 januari 2025.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen