



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 76/2026
van 18 juni 2026
Rolnummer : 8523**

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 38 en 39 van de programmawet van 18 juli 2025, ingesteld door de bv « Bloom Tax FL ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Joséphine Moerman en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters en Willem Verrijdt, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter Joséphine Moerman,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 21 augustus 2025 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 25 augustus 2025, heeft de bv « Bloom Tax FL » beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 38 en 39 van de programmawet van 18 juli 2025 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 juli 2025).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Ann Lauwens, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend.

Bij beschikking van 22 april 2026 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 de Ministerraad 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. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partij, de bv « Bloom Tax FL », vordert de vernietiging van de artikelen 38 en 39 van de programmawet van 18 juli 2025, die de « afschaffing van belastingverhogingen in gevallen van goede trouw » in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) invoeren.

A.2.1. De verzoekende partij leidt een eerste middel af uit de schending, door artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wat betreft het materieel toepassingsgebied van het vermoeden van goede trouw. Niettegenstaande titel 2 en hoofdstuk 4 van de programmawet van 18 juli 2025 vrij ruim zijn omschreven, wordt het niet opleggen van belastingverhogingen in geval van goede trouw enkel ingevoerd in artikel 444 van het WIB 1992, waardoor het vermoeden van goede trouw enkel geldt voor de inkomstenbelastingen en niet voor andere federale belastingen, zoals de btw. Dit zorgt ervoor dat eenzelfde overtreding in de inkomstenbelastingen kan worden beschouwd als een overtreding te goeder trouw waarvoor geen belastingverhoging wordt opgelegd, en in de btw als een niet-frauduleuze overtreding waarvoor een proportionele btw-geldboete van 10 % wordt opgelegd, terwijl in het regeerakkoord van de federale regering-De Wever uitdrukkelijk werd bepaald dat « het recht op een fout » voor alle belastingen diende te gelden. Voor die beperking bestaat, volgens de verzoekende partij, geen redelijke verantwoording.

A.2.2. De Ministerraad voert aan dat de verzoekende partij niet zozeer de nietigverklaring van de bestreden bepaling vordert, maar een lacune in de wetgeving opwerpt, zijnde het gebrek aan een gelijkaardige regeling in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. De nietigverklaring van de bestreden bepaling zal aldus niet ertoe leiden dat de verzoekende partij eventueel geen belastingverhoging zal opgelegd krijgen inzake btw-inbreuken.

Wat betreft de aangevoerde schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, doet de Ministerraad gelden dat er geen sprake is van vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen. De personenbelasting, zijnde directe belastingen, en de btw, zijnde indirecte belastingen, zijn twee verschillende belastingen waarvan de logica heel verschillend is. Het sanctiesysteem inzake de directe en indirecte belastingen is onderworpen aan eigen regels die reeds vóór de invoering van de bestreden bepaling van kracht waren. Bovendien bestaat sinds 1 januari 2018 in de btw, bij toepassing van de instructie 2018/I/41, een automatische kwijtschelding bij een eerste inbreuk te goeder trouw voor bepaalde btw-overtredingen.

A.3.1. Als tweede middel voert de verzoekende partij de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, door artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025, opnieuw wat betreft het materieel toepassingsgebied van het vermoeden van goede trouw. Het toepassen van dat vermoeden wordt uitgesloten in geval van toepassing van artikel 351 van het WIB 1992, zijnde de gevallen waarin de belastingadministratie een aanslag van ambtswege vestigt. In geval van toepassing van artikel 351 van het WIB 1992 kan er van een belastingverhoging voor een eerste fiscale overtreding slechts worden afgezien indien de belastingplichtige aantoonbaar te goeder trouw te zijn. Op basis van de opsomming van artikel 351 van het WIB 1992 blijkt dat het wettelijk vermoeden van goede trouw uit artikel 38 niet wordt toegepast in geval van niet-aangifte of niet-tijdige aangifte in de inkomstenbelastingen, waardoor enkel in het geval van het indienen van een tijdige onvolledige of onjuiste aangifte het wettelijk vermoeden zal gelden. Daardoor zullen belastingplichtigen die een niet-tijdige, maar correcte aangifte hebben ingediend, niet het vermoeden van goede trouw genieten, terwijl de belastingplichtigen die een tijdige onjuiste aangifte hebben ingediend wel dat vermoeden kunnen genieten, hetgeen niet redelijk kan worden verantwoord.

A.3.2. Volgens de Ministerraad gaat de verzoekende partij uit van een verkeerde lezing van artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025, in samenhang gelezen met artikel 351 van het WIB 1992. Het volstaat niet om zich in een van de in artikel 351 opgesomde situaties te bevinden opdat het vermoeden van goede trouw niet zal gelden. Het vermoeden van goede trouw zal alleen dan niet van toepassing zijn indien de belastingadministratie daadwerkelijk overgaat tot de procedure van ambtshalve aanslag.

Voorts voert de Ministerraad aan dat het verschil in behandeling tussen een belastingplichtige die tijdig een onvolledige of onjuiste aangifte heeft ingediend en de belastingplichtige die niet tijdig een juiste aangifte heeft ingediend, redelijk verantwoord is. Een niet tijdig ingediende aangifte hindert de belastingadministratie bij het uitvoeren van haar controletaak, terwijl een tijdig ingediende aangifte die een fout bevat de belastingadministratie een basis biedt om de ingediende gegevens te controleren en de belastingplichtige om inlichtingen te vragen als bepaalde gegevens onjuist lijken te zijn. Bovendien heeft de belastingplichtige bij de toepassing van een aanslag van ambtswege nog steeds de mogelijkheid om aan te tonen dat hij te goeder trouw handelde waardoor hij bij een eerste overtreding geen belastingverhoging zal opgelegd krijgen.

A.4.1. De verzoekende partij leidt een derde middel af uit de schending, door artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, wat betreft de temporele werking van artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025. Het strafrechtelijk karakter van de belastingverhogingen bepaald in artikel 444 van het WIB 1992 betekent dat het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet moet worden toegepast op alle belastingaanslagen waarbij een belastingverhoging van 10 % werd opgelegd aan de belastingplichtige voor een eerste en een te goeder trouw begane overtreding, voor zover de aanslagen nog niet definitief zijn geworden en nog aan het oordeel van een administratieve of rechterlijke instantie kunnen worden onderworpen.

Tevens houdt artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025 een schending in van het gelijkheidsbeginsel doordat het een verschil in behandeling invoert tussen, enerzijds, belastingplichtigen die te goeder trouw een eerste fiscale overtreding hebben begaan en geen belastingverhoging krijgen opgelegd omdat de fiscale aanslag wordt ingekohierd vanaf 29 juli 2025 en, anderzijds, belastingplichtigen die te goeder trouw een eerste fiscale overtreding hebben begaan doch ten aanzien van wie de fiscale aanslag werd ingekohierd vóór 29 juli 2025 en die wel een belastingverhoging krijgen opgelegd, zelfs indien de fiscale aanslag op 29 juli 2025 nog geen definitief karakter heeft verkregen.

A.4.2. De Ministerraad is van mening dat artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 niets wijzigt aan de hoogte van de opgelegde belastingverhoging, zoals is bepaald in artikel 225 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ». Artikel 38 omvat enkel een omkering in de bewijslast naar de belastingadministratie toe als ze een belastingverhoging wil opleggen en voorziet niet in een verlaging van het tarief van de belastingverhoging. Als de belastingadministratie, voor aanslagen ingekohierd vanaf 29 juli 2025, vaststelt dat het wettelijk vermoeden van goede trouw niet kan worden toegepast, zal zij de afwezigheid van de goede trouw ten aanzien van de belastingplichtige aantonen en zal er alsnog een belastingverhoging van 10 % worden opgelegd. *In se* wijzigt dit niets aan de situatie van vóór de inwerkingtreding van artikel 38. Ook het koppelen van de inwerkingtreding van artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 aan de inkohiering van nieuwe aanslagen vanaf de inwerkingtreding van de programmawet is redelijk verantwoord : pas op het moment dat er een aanslag is gevestigd, kan een belastingverhoging effectief worden toegepast en kan een wettelijk vermoeden van goede trouw gelden.

Aangezien er niets is gewijzigd aan het tarief van de belastingverhogingen en de inwerkingtreding van de nieuwe regeling redelijk verantwoord is, is er, volgens de Ministerraad, geen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. Het beroep tot vernietiging heeft betrekking op de artikelen 38 en 39 van de programmawet van 18 juli 2025, die de « afschaffing van belastingverhogingen in gevallen van goede trouw » in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) invoeren.

Die bepalingen leggen het zogenaamde « recht op een fout » vast waarin het regeerakkoord van de federale regering van 31 januari 2025 voorziet. Zij passen meer bepaald de voorwaarden voor een eerste belastingverhoging aan :

« De wet spreekt niet langer over de mogelijkheid voor de administratie om af te zien van de belastingverhoging bij afwezigheid van kwade trouw van de belastingplichtige.

De wet voert bovendien een weerlegbaar vermoeden van goede trouw in hoofde van de belastingplichtige in wanneer hij zich een eerste keer in een situatie van overtreding bevindt » (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 27).

Daaruit volgt dat de belastingverhoging niet wordt opgelegd aan de belastingplichtige wanneer hij zich een eerste keer in een situatie van overtreding bevindt, tenzij de belastingadministratie, waarop de bewijslast rust, kan aantonen dat de belastingplichtige niet te goeder trouw heeft gehandeld. Met andere woorden, « [er] wordt afgezien van de belastingverhoging bij een eerste overtreding, die te goeder trouw en zonder het opzet de belasting te ontduiken, door de belastingplichtige is begaan » (Circulaire 2025/C/49 van 28 juli 2025 « betreffende de wijzigingen doorgevoerd aan art. 444, WIB 92 door de programmawet van 18.07.2025 dd. 28.07.2025 », punt 5.1).

B.1.2. Vóór de wijziging bij het bestreden artikel 38 bepaalde artikel 444, derde lid, van het WIB 1992 dat « bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 % belastingverhoging ».

B.1.3. De bestreden artikelen 38 en 39 van de programmawet van 18 juli 2025 bepalen :

« Art. 38. In artikel 444 van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 22 december 2023, wordt het derde lid vervangen als volgt :

‘ Er wordt afgezien van een belastingverhoging bij een eerste te goeder trouw begane overtreding.

Goede trouw wordt, behoudens bewijs van het tegendeel, vermoed te bestaan bij de belastingplichtige die een eerste overtreding heeft begaan, behalve in geval van toepassing van artikel 351. ’.

Art. 39. Dit hoofdstuk is van toepassing op aanslagen ingekohierd vanaf de bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* ».

Het bestreden artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 wijzigt artikel 444 van het WIB 1992 in het voordeel van de belastingplichtige door het vermoeden van goede trouw in te voeren. Het uitgangspunt is dat een belastingplichtige « niet per definitie een fraudeur is » (*Parl. St., Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/010, p. 63*).

Het bestreden artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025 regelt het temporeel toepassingsgebied van het voormelde artikel 38 en bepaalt dat artikel 444, derde lid, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij dat artikel 38, van toepassing is op de aanslagen ingekohierd vanaf « de bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* », te weten de aanslagen ingekohierd vanaf 29 juli 2025.

B.1.4. Thans bepaalt artikel 444 van het WIB 1992, aldus gewijzigd :

« Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van de aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, bepaald voor enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 % tot 200 % van de op het niet aangegeven of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij een onjuiste aangifte die aanleiding geeft tot een in titel 6, hoofdstuk 1, afdeling 4, onderafdeling 3, bedoelde vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, worden de verschuldigde voorheffingen vermeerderd met een verhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 % tot 200 % van de onjuist aangegeven vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing.

Er wordt afgezien van een belastingverhoging bij een eerste te goeder trouw begane overtreding.

Goede trouw wordt, behoudens bewijs van het tegendeel, vermoed te bestaan bij de belastingplichtige die een eerste overtreding heeft begaan, behalve in geval van toepassing van artikel 351.

Het totaal van de op het niet aangegeven of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen bedoeld in het eerste lid mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven of laattijdig aangegeven inkomsten.

De in het eerste lid bedoelde verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven of laattijdig aangegeven inkomsten 2.500 euro bereiken ».

B.1.5. De parlementaire voorbereiding van de programmawet van 18 juli 2025 vermeldt :

« Dit vermoeden [van goede trouw] kan, behalve bij toepassing van artikel 351 WIB 92, worden weerlegd door de administratie op twee wijzen : door aan te tonen of dat de belastingplichtige niet te goeder trouw is of dat de belastingplichtige handelt met het opzet om belasting te ontduiken.

De formulering van artikel 444 laat ook toe om de subtiliteit te behouden die voortvloeit uit het feit dat een van de bepalende elementen [voor] de beoordeling van de fiscale administratieve boetes de afwezigheid of de aanwezigheid is van het opzet om de belasting te ontduiken.

[...]

De goede trouw kan worden geïnterpreteerd zoals in de zin van artikel 1.9 van het Burgerlijk Wetboek.

[...]

Hoewel afgezien wordt van de belastingverhoging voor een eerste overtreding, verandert dit niet de aard van de overtreding die goed en wel opgenomen blijft in de historiek van de belastingplichtige. [...]

De inbreuk die in rekening zal worden genomen voor de historiek van de belastingplichtige, zal deze zijn in de tabel overeenstemmend met de kwalificatie die zal gegeven worden aan de inbreuk ingevolge de omkering van het vermoeden.

Dit wil zeggen dat de belastingplichtige beschouwd zal worden, ofwel als gerealiseerd hebbend een eerste inbreuk zonder het opzet om de belasting te ontduiken dan wel als gerealiseerd hebbend een eerste inbreuk met het opzet om de belasting te ontduiken.

[...]

Artikel 444 voorziet eveneens in zijn derde lid dat de afwijking van de toepassing van een belastingverhoging slechts [lees : niet] kan worden toegepast in de gevallen dat artikel 351 van het WIB 92 van toepassing is.

Dit laatste voorziet de gevallen waarin de belastingadministratie een aanslag van ambtswege toepast.

Het is inderdaad moeilijk denkbaar dat er nog steeds sprake kan zijn van goede trouw in het geval van een aanslag van ambtswege, in de mate waarin deze gevallen over het algemeen worden voorafgegaan door toch al wat correspondentie (herinneringen, enz.) en waar, in bepaalde gevallen, een welbewust verhinderen van het fiscaal onderzoek kan worden vastgesteld » (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/001, pp. 28-30).

Ten gronde

B.2. De middelen zijn afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, die het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie waarborgen.

Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.3. In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. De bevoegdheid om in belastingverhogingen te voorzien, dan wel om af te zien van een belastingverhoging, is inherent aan de belastingbevoegdheid. Het komt de wetgever toe de nadere regels en de voorwaarden voor een verhoging van de belasting te bepalen. Het staat niet aan het Hof te oordelen over de opportuniteit of de wenselijkheid van die verhoging. De maatschappelijke keuzes die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag dergelijke beleidskeuzes, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.

Wat betreft het bestreden artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 (materieel toepassingsgebied van het vermoeden van goede trouw)

B.4. In het eerste middel voert de verzoekende partij aan dat het beperken van het materieel toepassingsgebied van het vermoeden van goede trouw tot de inkomstenbelastingen en het uitsluiten van andere federale belastingen, in het bijzonder de btw, niet redelijk kan worden

verantwoord. Daaruit zou een onverantwoord verschil in behandeling onder belastingplichtigen voortvloeien naargelang zij aan de inkomstenbelastingen of aan andere federale belastingen worden onderworpen.

Aangezien de verzoekende partij in haar verzoekschrift enkel de btw als « andere federale belasting » vermeldt, beperkt het Hof zijn onderzoek van het middel in die mate.

B.5.1. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, zijn de categorieën van belastingplichtigen die met elkaar moeten worden vergeleken, namelijk de belastingplichtigen in de inkomstenbelastingen en de btw-plichtigen, vergelijkbaar. Verschil en niet-vergelijkbaarheid mogen niet worden verward. De omstandigheid dat het gaat om belastingplichtigen van twee verschillende belastingen, met een eigen logica en een eigen sanctiemechanisme, kan weliswaar een element zijn in de beoordeling van een verschil in behandeling, maar zij kan niet volstaan om tot de niet-vergelijkbaarheid te besluiten, anders zou de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie van elke inhoud worden ontdaan.

B.5.2. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de vaststelling of een persoon een belastingplichtige in de inkomstenbelastingen dan wel een btw-plichtige is.

B.5.3. Uit de in B.1.1 en B.1.5 vermelde parlementaire voorbereiding van de programmawet van 18 juli 2025 blijkt dat de wetgever de voorwaarden heeft aangepast waaronder een eerste belastingverhoging kan worden toegepast op een belastingplichtige, met als bedoeling een belastingplichtige niet langer per definitie als een fraudeur aan te merken. De minister van Financiën verklaarde in het rapport van de eerste lezing bij het ontwerp van programmawet :

« Wat belangrijk is, is de boodschap die de regering met deze maatregel wil overbrengen door uit te gaan van de goede trouw van de belastingplichtige en niet van de kwade trouw » (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/010, p. 62).

Voorts « zijn [er] momenteel geen plannen om het vermoeden van goede trouw uit te breiden naar andere belastingen (zoals de btw) » (*ibid.*, p. 63).

B.6.1. Met de belastingverhoging beoogt de wetgever een administratieve sanctie in te stellen om fraude te voorkomen en te bestraffen die zou voortvloeien uit de niet-aangifte, uit de niet-tijdige overlegging of uit het onvolledige of onjuiste karakter van de aangifte. De belastingverhoging wordt bepaald rekening houdend met de aard en de ernst van de overtreding, die het percentage van de verhoging definiëren en naargelang van de grondslag ervan, die afhangt van de belasting die verschuldigd is op de niet tijdig aangegeven inkomsten.

B.6.2. Tegenover de mogelijkheid tot belastingverhoging staat de thans bestreden verplichting voor de belastingadministratie om af te zien van die belastingverhoging bij een eerste overtreding.

Dat vermoeden van goede trouw is inzake inkomstenbelastingen enkel van toepassing op de in artikel 444 van het WIB 1992 opgesomde situaties die in beginsel aanleiding geven tot een belastingverhoging, en het geldt niet in geval van toepassing van artikel 351 van het WIB 1992, namelijk wanneer de belastingadministratie een aanslag van ambtswege toepast.

B.6.3. De wetgever kan, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, ten aanzien van vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen geen verschil invoeren indien dat verschil in behandeling niet objectief en redelijk verantwoord is. Dat beginsel verplicht in fiscale aangelegenheden de wetgever evenwel niet ertoe de procedures die voor de onderscheiden belastingen worden vastgesteld, volledig gelijkvormig te maken.

B.6.4. Een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van belastingplichtigen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende belastingstelsels, zelfs met betrekking tot eenzelfde belastbare handeling, en van de daarin vervatte 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 regels, een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.6.5. Te dezen, gelet op de ruime beoordelingsvrijheid waarover hij beschikt, en rekening houdend met de specificiteit van het sanctiemechanisme inzake inkomstenbelastingen, dat zich op tal van punten onderscheidt van de regeling van de sancties waarin inzake btw is voorzien,

vermocht de wetgever te beslissen de toepassing van het vermoeden van goede trouw te beperken tot de in artikel 444 van het WIB 1992 vastgestelde belastingverhogingen in de inkomstenbelastingen.

Er wordt niet aangetoond dat het niet toepassen van een soortgelijk vermoeden inzake btw een onevenredige beperking van de rechten van de betrokken belastingplichtigen met zich meebrengt.

B.7. Het eerste middel is niet gegrond.

B.8. In het tweede middel voert de verzoekende partij aan dat het uitsluiten van het vermoeden van goede trouw in geval van toepassing van artikel 351 van het WIB 1992, met andere woorden bij een aanslag van ambtswege, niet redelijk kan worden verantwoord.

B.9.1. Wat het tweede middel betreft, voert de Ministerraad aan dat de verzoekende partij zich baseert op een verkeerd uitgangspunt, door te stellen dat alleen ten aanzien van belastingplichtigen die een tijdige onjuiste aangifte hebben ingediend het vermoeden van goede trouw van toepassing zal zijn en niet ten aanzien van de belastingplichtigen die een niet-tijdige of geen aangifte hebben gedaan.

B.9.2. Artikel 351 van het WIB 1992 bepaalt :

« De administratie kan de aanslag ambtshalve vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, in de gevallen waarin de belastingplichtige nagelaten heeft :

– ofwel een aangifte te doen binnen de termijnen bedoeld in de artikelen 307 tot 311 of in de bepalingen genomen ter uitvoering van artikel 312;

– ofwel aan de vormgebreken waarmee de aangifte is aangetast binnen de daarvoor toegestane termijn, te verhelpen;

– ofwel de in artikel 315 vermelde boeken, bescheiden en registers of de in artikel 315*bis* bedoelde dossiers, dragers of gegevens over te leggen;

– ofwel de op grond van artikel 316 gevraagde inlichtingen binnen de termijn te verstrekken;

– ofwel binnen de in artikel 346 gestelde termijn te antwoorden op het erin bedoelde bericht.

[...] ».

Het gebruik door de wetgever van het woord « kan » in artikel 351 van het WIB 1992 betekent dat de belastingadministratie niet verplicht is over te gaan tot een ambtshalve aanslag. Een gewone aanslag blijft mogelijk.

B.9.3. Volgens de in B.1.5 aangehaalde parlementaire voorbereiding berust het niet toepassen van het vermoeden van goede trouw in geval van een aanslag van ambtswege op het feit dat het « moeilijk denkbaar [is] dat er nog steeds sprake kan zijn van goede trouw in het geval van een aanslag van ambtswege, in de mate waarin deze gevallen over het algemeen worden voorafgegaan door toch al wat correspondentie (herinneringen, enz.) en waar, in bepaalde gevallen, een welbewust verhinderen van het fiscaal onderzoek kan worden vastgesteld » (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 30).

Bovendien kan de wetgever, rekening houdend met de ruime beoordelingsvrijheid waarover hij in fiscale zaken beschikt, de belastingplichtige die een onjuiste of onvolledige aangifte indient en de belastingplichtige die zijn aangifte niet heeft ingediend of ze te laat heeft ingediend, redelijkerwijs verschillend behandelen, in zoverre het vermoeden van goede trouw enkel in het eerste geval van toepassing is. Zoals de Ministerraad beklemtoont, hindert een niet tijdig ingediende aangifte de belastingadministratie bij het uitvoeren van haar controletaak, terwijl een tijdig ingediende aangifte die een fout bevat, de belastingadministratie een basis biedt om de ingediende gegevens te controleren en de belastingplichtige om inlichtingen te vragen indien bepaalde gegevens onjuist lijken te zijn. Bovendien heeft de belastingplichtige bij de toepassing van een aanslag van ambtswege nog steeds de mogelijkheid om aan te tonen dat hij te goeder trouw handelde, waardoor hij bij een eerste overtreding geen belastingverhoging opgelegd zal krijgen.

B.10. Het tweede middel is niet gegrond.

Wat betreft het bestreden artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025 (het temporeel toepassingsgebied)

B.11. In het derde middel voert de verzoekende partij de schending aan, door artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, omdat het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet ervoor zou moeten zorgen dat het vermoeden van goede trouw moet worden toegepast op alle nog niet definitief geworden belastingaanslagen die nog aan het oordeel van een administratieve of rechterlijke instantie kunnen worden onderworpen.

B.12. Artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Niemand kan worden veroordeeld wegens een handelen of nalaten, dat geen strafbaar feit naar nationaal of internationaal recht uitmaakte ten tijde dat het handelen of nalaten geschiedde. Evenmin zal een zwaardere straf worden opgelegd dan die welke ten tijde van het begaan van het strafbare feit van toepassing was ».

B.13.1. Aangezien artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens enkel van toepassing is op sancties van strafrechtelijke aard, dient het Hof te onderzoeken of de belastingverhoging van artikel 444 van het WIB 1992 een sanctie van strafrechtelijke aard is.

B.13.2. Bij zijn arrest nr. 12/2025 van 30 januari 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.012) heeft het Hof geoordeeld dat 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 heeft en bijgevolg een sanctie van strafrechtelijke aard is in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (zie ook 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).

Een sanctie die strafrechtelijk van aard is in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, is dat eveneens voor de toepassing van artikel 7 van het voormelde Verdrag (EHRM, 15 mei 2008, *Nadtochiy t. Oekraïne*,

ECLI:CE:ECHR:2008:0515JUD000746003, § 32; 4 oktober 2016, *Žaja t. Kroatië*, ECLI:CE:ECHR:2016:1004JUD003746209, § 86; 17 juni 2021, *Miniscalco t. Italië*, ECLI:CE:ECHR:2021:0617JUD005509313, § 50).

B.13.3. Zowel het Grondwettelijk Hof (arresten nrs. 97/2012, ECLI:BE:GHCC:2012:ARR.097, 26/2013, ECLI:BE:GHCC:2013:ARR.026, en 133/2019, ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.133) als het Hof van Cassatie (Cass., 18 februari 2002, ECLI:BE:CASS:2002:ARR.20020218.6) beschouwen de toepassing van de mildere strafwet als een algemeen rechtsbeginsel. Hetzelfde beginsel is bovendien een van de algemene beginselen van het Unierecht die de nationale rechter in acht moet nemen bij de toepassing van het nationale recht dat is aangenomen ter uitvoering van het Unierecht (HvJ, grote kamer, 3 mei 2005, *Berlusconi e.a.*, C-387/02, C-391/02 en C-403/02, ECLI:EU:C:2005:270, punt 69).

Bij zijn arrest *Scoppola t. Italië (nr. 2)* van 17 september 2009 (ECLI:CE:ECHR:2009:0917JUD001024903, § 108) en bevestigd bij zijn arrest *Cesarano t. Italië* van 17 oktober 2024 (ECLI:CE:ECHR:2024:1017JUD007125016, §§ 62-63) heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens geoordeeld dat artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens « niet alleen het beginsel van de niet-retroactiviteit van de strengere strafwetten waarborgt, maar ook, impliciet, het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet ».

B.13.4. Het algemeen rechtsbeginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet is van toepassing in zoverre er geen strafrechtelijke einduitspraak is.

Bovendien geldt het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet ook voor de belastingverhogingen die als strafrechtelijk kunnen worden aangemerkt in de zin van de voormelde verdragsbepalingen, zoals dat te dezen het geval is.

B.14.1. Het Hof dient nog te onderzoeken of het bestreden artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 kan worden beschouwd als een mildere strafwet in de zin van artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Voor de toepassing van het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet is de vraag van belang of een bepaalde strafbaarstelling is opgeheven dan wel of zij voortaan het voorwerp uitmaakt van een mildere sanctie.

B.14.2. De parlementaire voorbereiding van de programmawet van 18 juli 2025 vermeldt :

« Uit artikel 39 van het voorontwerp volgt dat de door artikel 38 van het voorontwerp voorziene vervanging van artikel 444, derde lid, van het WIB 92 ‘ van toepassing [is] op belastingverhogingen ingekohierd vanaf 1 juli 2025 ’.

Gevraagd naar wat wordt bedoeld met ‘ belastingverhogingen ’ die worden ‘ ingekohierd ’, antwoordde de gemachtigde als volgt :

‘ Het moment van inkohieren zal inderdaad bepalen of de oude bewoording van artikel 444 WIB92 (en de bijhorende tabellen in het KB/WIB92) of de nieuwe bewoording zal dienen te worden gehanteerd. ’

De gemachtigde voegde daaraan toe :

‘ Er werd zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de aanslagprocedure. Na een aangifte (die vermoed wordt juist te zijn), vindt een controle plaats die aanleiding geeft tot een bericht van wijziging. Tenslotte volgt een vestiging van de aanslag (inkohiering) en de motivatie waarom (al dan niet) rekening werd gehouden met de opmerkingen van de belastingplichtige.

Het is op dit moment dat de belastingverhoging effectief kan worden toegepast.

Het leek dan ook logisch om hierbij aan te sluiten en aan te duiden vanaf wanneer het wettelijk vermoeden (temporeel) wordt toegepast, zijnde wanneer de effectieve belastingverhoging ontstaat. ’ » (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 340).

B.14.3. Het gegeven dat artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025 verwijst naar de datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* om het temporeel toepassingsgebied vast te stellen, betekent dat het vermoeden van goede trouw enkel geldt voor de aanslagen die zijn ingekohierd vanaf 29 juli 2025.

B.14.4. Volgens de in B.1.1 vermelde parlementaire voorbereiding van de programmawet van 18 juli 2025 heeft de wetgever artikel 444 van het WIB 1992 op twee manieren gemilderd. Vooreerst voorziet artikel 444, derde lid, van het WIB 1992 erin dat voortaan wordt afgezien van de belastingverhoging bij een eerste overtreding die te goeder trouw is begaan. Dit omvat een verplichting en niet langer een mogelijkheid voor de belastingadministratie om af te zien van de belastingverhoging. Bovendien geldt een weerlegbaar vermoeden van goede trouw ten aanzien van de belastingplichtige wanneer hij zich een eerste keer in een situatie van overtreding bevindt. De bewijslast voor de belastingadministratie is derhalve verzwaard (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/001, p. 27).

In navolging hiervan dient het bestreden artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 te worden beschouwd als een mildere strafwet in de zin van artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, waardoor het niet in redelijkheid te verantwoorden is dat het temporeel toepassingsgebied van artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 is beperkt tot de aanslagen die zijn ingekohierd vanaf 29 juli 2025.

B.14.5. Evenwel is het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwet, zoals is vermeld in B.13.4, enkel van toepassing in zoverre er geen strafrechtelijke einduitspraak is. Het vermoeden van goede trouw moet derhalve worden toegepast op de aanslagen die nog niet definitief zijn en nog aan het oordeel van een administratieve of rechterlijke instantie kunnen worden onderworpen.

B.15. Het derde middel is gegrond. Artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025 moet worden vernietigd in zoverre het niet de aanslagen omvat die nog niet definitief zijn en nog aan het oordeel van een administratieve of rechterlijke instantie kunnen worden onderworpen.

Om die redenen,

het Hof

1. vernietigt artikel 39 van de programmawet van 18 juli 2025 in zoverre die bepaling niet de aanslagen omvat die nog niet definitief zijn en nog aan het oordeel van een administratieve of rechterlijke instantie kunnen worden onderworpen;

2. verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 juni 2026.

De griffier,

De voorzitter,

Frank Meersschaut

Joséphine Moerman