



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 90/2025
van 19 juni 2025
Rolnummer : 8251**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit rechter Joséphine Moerman, waarnemend voorzitter, rechter Thierry Giet, waarnemend voorzitter, en de rechters Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Frank Meersschaut, onder voorzitterschap van rechter Joséphine Moerman,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij arrest van 18 juni 2024, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 28 juni 2024, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. ‘ Schendt artikel 207, zevende lid W.I.B.1992, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2019, gelezen in samenhang met artikel 444, tweede lid W.I.B.1992, het legaliteitsbeginsel zoals vervat in artikel 170 van de Grondwet, in zoverre de toepassing van artikel 207, zevende lid W.I.B.1992 afhankelijk is van de discretionaire bevoegdheid van de taxatieambtenaar die in toepassing van artikel 444, tweede lid W.I.B.1992 op discretionaire wijze kan beslissen om al dan niet af te zien van een belastingverhoging van 10 % en dienovereenkomstig op discretionaire wijze kan bepalen of er een belastingschuld ontstaat of niet ? ’

2. ‘ Schendt artikel 207, zevende lid W.I.B.1992, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2019, gelezen in samenhang met artikel 444, tweede lid W.I.B.1992, het gelijkheidsbeginsel zoals vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat deze bepalingen belastingplichtigen die zich in eenzelfde situatie bevinden op een verschillende manier behandelen, al naargelang de taxatieambtenaar al dan niet gebruik maakt van zijn discretionaire bevoegdheid om af te zien van de belastingverhoging van 10 % in hoofde van een belastingplichtige die te goeder trouw een eerste overtreding heeft begaan, nu

- een belastingplichtige wiens taxatieambtenaar beslist om op basis van zijn discretionaire beoordelingsvrijheid niet af te zien van de belastingverhoging van 10 %, onderworpen wordt aan de aftrekbeperking vervat in artikel 207, zevende lid W.I.B. 1992 en belasting verschuldigd zal zijn,

- terwijl een belastingplichtige wiens taxatieambtenaar beslist om op basis van zijn discretionaire beoordelingsvrijheid af te zien van de belastingverhoging van 10 %, niet onderworpen wordt aan de aftrekbeperking vervat in artikel 207, zevende lid W.I.B. 1992 en geen belasting dan wel minder verschuldigd zal zijn ? ’

3. ‘ Schendt artikel 207, zevende lid W.I.B. 1992, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2019, gelezen in samenhang met artikel 444, tweede lid W.I.B. 1992, het gelijkheidsbeginsel zoals vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 6.1 van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden doordat, in acht genomen dat de aftrekbeperking als bepaald in artikel 207, zevende lid W.I.B. 1992 een repressief en ontradend effect heeft en onverkort en automatisch van toepassing is, wars van de goede of kwade trouw van de betrokken belastingplichtige, de rechter niet de mogelijkheid heeft om de automatische toepassing van artikel 207, zevende lid W.I.B. 1992 te milderen met inachtneming van de individuele toestand van de belastingplichtige en met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel en te beoordelen of de automatische toepassing van artikel 207, zevende lid W.I.B. 1992 ingevolge de effectieve toepassing van een belastingverhoging van minstens 10 % niet onevenredig is met de zwaarte van de inbreuk ? ’ ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Continental Foods Europe », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Patrick Smet en mr. Rik Baete, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Koen Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Bij beschikking van 30 april 2025 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Willem Verrijdt en Magali Plovie 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 bodemgeskil

Het bodemgeskil heeft betrekking op de aanslagen in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2018 en het aanslagjaar 2019. De nv « Continental Foods Europe », de appellante voor het verwijzende rechtscollege, betwist de verwerping van de aftrek van betaalde interestlasten naar aanleiding van een herfinancieringslening ten bedrage van 84,2 miljoen euro wegens de niet-naleving van artikel 49 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) en de toepassing van een belastingverhoging van 10 % overeenkomstig artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992.

In eerste aanleg verklaarde de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de vordering van nv « Continental Foods Europe » toelaatbaar maar ongegrond. De Rechtbank oordeelde dat de finaliteit van de lening lag bij de kapitaalvermindering ten voordele van de toenmalige aandeelhouders. De geleende gelden werden enkel en alleen aangewend om een kapitaalvermindering en opeenvolgende dividenduitkeringen te verrichten, waarbij uiteindelijk de gelden toekwamen aan de investeringsfondsen gevestigd in de Kaaimaneilanden. De Rechtbank besloot dat de nv « Continental Foods Europe » niet *in concreto* aantoonde dat de lening zou zijn aangegaan voor de (her)financiering van activa, de continuïteit van de onderneming of het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten. Wat de belastingverhoging van 10 % betreft, oordeelde de Rechtbank dat er sprake was een gepaste sanctie aangezien de opgezette constructie in het voordeel van de toenmalige aandeelhouders was.

Tegen dat vonnis heeft de nv « Continental Foods Europe » hoger beroep ingesteld op 21 februari 2023 bij het Hof van Beroep te Antwerpen. De nv « Continental Foods Europe » vordert in hoofdorde om de betwiste aanslagen in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2018 en het aanslagjaar 2019 integraal te ontheffen. In ondergeschikte orde vordert zij de vernietiging van de betwiste aanslag voor het aanslagjaar 2019 wegens de onterechte toepassing van een belastingverhoging van 10 %. In meer ondergeschikte orde verzoekt zij om verschillende prejudiciële vragen voor te leggen aan het Hof. De Belgische Staat, de geïntimeerde voor het verwijzende rechtscollege, verzoekt de vordering ongegrond te verklaren en het bestreden vonnis te bevestigen.

Het Hof van Beroep te Antwerpen treedt het standpunt van de eerste rechter en de administratie bij dat de finaliteit van de betrokken herfinancieringslening uitsluitend lag bij de kapitaalvermindering ten voordele van de aandeelhouders van de nv « Continental Foods Europe » en dat niet is aangetoond dat de betaling van de interestlasten tot doel had belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Bij gebrek aan bewijs dat aan de finaliteitsvoorwaarde van artikel 49 van het WIB 1992 is voldaan, is het Hof van Beroep van oordeel dat de aftrek van de interestlasten als beroepskosten terecht werd verworpen.

Wat betreft de toepassing van een belastingverhoging van 10 % voor het aanslagjaar 2019 met toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, stelt het Hof van Beroep vast dat een belastingverhoging kan worden toegepast in geval van een onvolledige of onjuiste aangifte. In dit geval werden interestlasten ten onrechte als aftrekbare beroepskosten aangegeven, zodat er sprake is van een onjuiste aangifte en de belastingverhoging gerechtvaardigd is. De toepassing van de belastingverhoging werd in het bericht van wijziging van aangifte voldoende gemotiveerd door *in concreto* toe te lichten waarom niet voldaan is aan de voorwaarden van artikel 49 van het WIB 1992. Het Hof van Beroep is bovendien van oordeel dat de toepassing van een belastingverhoging van 10 % evenredig is met de gepleegde inbreuk en dat rekening werd gehouden met de goede trouw van de nv « Continental Foods Europe ». Bovendien staat vast dat de onjuiste indiening van de aangifte niet te wijten is aan omstandigheden onafhankelijk van haar wil in welk geval geen belastingverhoging zou worden toegepast. Het Hof van Beroep ziet dan ook geen redenen om de belastingverhoging teniet te doen of om die te verminderen op grond van artikel 444 van het WIB 1992.

Het Hof van Beroep stelt echter wel een mogelijke schending van het wettigheidsbeginsel en van het gelijkheidsbeginsel vast door de automatische toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992. De beoordeling om al dan niet af te zien van een belastingverhoging van 10 % is een vrije beoordeling door de taxatieambtenaar, die bovendien niet dient te worden gemotiveerd. Hierdoor bepaalt niet de wet maar de taxatieambtenaar het bestaan van een belastingschuld, zonder zich ter zake te moeten verantwoorden, wat niet voorzienbaar is voor de belastingplichtige. Aldus wordt aan de taxatieambtenaar een te grote beoordelingsbevoegdheid verleend.

Voorts kan de discretionaire bevoegdheid van de taxatieambtenaar om al dan niet af te zien van de toepassing van een belastingverhoging van 10 %, zonder dat de wet voorziet in welbepaalde criteria en zonder motiveringsplicht, tot gevolg hebben dat belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden niettemin verschillend worden belast. Het Hof van Beroep verwijst in het licht hiervan naar de bevindingen van het Rekenhof.

Bovendien is er ook een mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel indien de automatische toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 een strafrechtelijk karakter zou hebben. Het Hof van Cassatie erkent dat een bijzondere belasting strafrechtelijk van aard kan zijn indien de overtreden bepaling gericht is tot alle burgers in hun hoedanigheid van belastingplichtige en de opgelegde sanctie of bijzondere belasting niet alleen een vergoedende functie heeft, maar in wezen een preventief en bestraffend doel heeft. Het Hof van Beroep stelt vast dat de aftrekbeperking werd ingevoerd om de vennootschappen aan te sporen om hun aangifte correct in te vullen en dus een ontradend en bestraffend effect heeft. Niettemin heeft de rechter niet de mogelijkheid om die gevolgen te milderen met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel en te beoordelen of de automatische toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 niet onevenredig is met de zwaarte van de inbreuk.

Bijgevolg stelt het verwijzende rechtscollege de drie hiervoor weergegeven prejudiciële vragen, alvorens te oordelen over de overige grieven.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De nv « Continental Foods Europe », de appellante in het bodemgeschil, stelt dat de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord. Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: het WIB 1992) bepaalt mede de uiteindelijke belastbare grondslag van de inkomsten in de vennootschapsbelasting van de belastingplichtige door te voorzien in een minimale belastbare grondslag bij wege van een aftrek- en compensatieverbod in geval van een belastingcontrole waarbij een belastingverhoging van minstens 10 % effectief wordt opgelegd. De in het geding zijnde bepaling dient dan ook te voldoen aan het fiscaal wettigheidsbeginsel. Zelfs al zou het Hof oordelen dat de in het geding zijnde bepaling geen administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter uitmaakt, dan nog dient ze aan het fiscaal wettigheidsbeginsel te voldoen.

A.1.2. De voorzienbaarheidsvereiste is evenwel niet nageleefd in zoverre de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 afhankelijk is van de discretionaire bevoegdheid van de taxatieambtenaar. Vanwege de wisselwerking tussen de artikelen 207, zevende lid, en 444, tweede lid, van het WIB 1992 is die regeling onvoldoende voorzienbaar en kan zij tot willekeurige beslissingen leiden. Het afzien van de belastingverhoging, en dus ook de toepassing van de minimale belastbare grondslag, betreft in een dergelijk geval immers een opportuniteitsbeoordeling van de taxatieambtenaar zonder dat hiervoor duidelijke richtlijnen zijn uitgewerkt. Artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 stelt enkel dat van de belastingverhoging kan worden afgezien bij ontstentenis van kwade trouw, zonder te verduidelijken onder welke voorwaarden een belastingplichtige die te goeder trouw een eerste overtreding begaat, recht kan hebben op de toepassing van die bepaling. Ook het Rekenhof bevestigt dat dit controleurs een grote discretionaire macht verschaft en dat het gebrek aan een eenvormige toepassing een bron van ongelijke behandeling kan zijn. De discretionaire bevoegdheid van de betrokken taxatieambtenaar en diens opportuniteitsbeoordeling bepalen dan ook mede de fiscale aanslag. Hierdoor wordt de voorspelbaarheid van de uiteindelijke belastingheffing volledig ondergraven en dit zorgt voor willekeur.

A.1.3. De administratieve richtlijnen kunnen die ongrondwettigheid niet verhelpen, aangezien het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist dat de wetgever voldoende voorzienbare en duidelijke bepalingen opstelt. Zelfs al zouden die richtlijnen in rekening kunnen worden gebracht, dan nog is de voorzienbaarheidsvereiste geschonden. Zij stellen immers slechts enkele elementen voorop waarmee de taxatieambtenaar rekening zal houden, zonder aan te geven of zij cumulatief moeten zijn vervuld.

A.1.4. Ook de mogelijkheid tot rechterlijk toezicht biedt geen soelaas. Een rechterlijke instantie dient immers bij het nazicht van de beslissingen van de taxatieambtenaar te steunen op de wettekst, die zelf geen duidelijke aanknopingspunten biedt. Overigens is bepaalde rechtspraak van oordeel dat de rechterlijke instanties niet bevoegd zijn om hun oordeel in de plaats te stellen van dat van de taxatieambtenaar. Daarenboven zouden taxatieambtenaren niet eens dienen te verantwoorden waarom zij het niet opportuun achten om af te zien van de belastingverhoging van 10 %. Dat gebrek aan motiveringsplicht zorgt bovendien ook ervoor dat de rechterlijke instanties geen volwaardige controle zouden kunnen uitoefenen.

A.2.1. De tweede prejudiciële vraag dient volgens de nv « Continental Foods Europe » eveneens bevestigend te worden beantwoord. Het doel van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 is om belastingplichtigen ertoe aan te zetten te voldoen aan hun aangifteverplichtingen. Doen zij dit niet, dan zullen zij bij een opgelegde belastingverhoging van minstens 10 % onderworpen worden aan een minimale belastbare grondslag.

A.2.2. In het licht van die doelstelling creëert artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, een ongelijke behandeling onder belastingplichtigen naargelang de taxatieambtenaar op basis van diens discretionaire bevoegdheid al dan niet beslist om af te zien van de belastingverhoging van 10 %. Belastingplichtigen die zonder kwade wil een eerste inbreuk begaan, zullen voor de toepassing van de belastingverhoging en de minimale belastbare grondslag immers anders behandeld worden al naargelang van de persoonlijke appreciatiemarge van de bevoegde taxatieambtenaar. Identieke situaties kunnen zo leiden tot een verschillende belastbare grondslag. Het Rekenhof heeft dan ook recent aangekaart dat de niet omkaderde en niet geharmoniseerde werkwijzen van de controleurs tot gevolg hebben dat verlieslatende belastingplichtigen in eenzelfde situatie niet op dezelfde manier getaxeed worden, waardoor ongelijke behandelingen ontstaan.

A.3.1. De nv « Continental Foods Europe » is van oordeel dat de derde prejudiciële vraag eveneens bevestigend moet worden beantwoord. Zoals het verwijzende rechtscollege aangeeft, is artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 onverkort en automatisch van toepassing, zonder dat het rechtscollege de mogelijkheid heeft de toepassing van die bepaling te milderen met inachtneming van de individuele toestand van de belastingplichtige en het evenredigheidsbeginsel wanneer het oordeelt dat de toepassing van die bepaling onevenredig is met de zwaarte van de inbreuk. Nochtans heeft de maatregel vervat in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 een strafrechtelijk karakter.

A.3.2. Een fiscale maatregel is volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens strafrechtelijk van aard zodra hij zowel een preventieve als een repressieve doelstelling heeft en niet hoofdzakelijk ertoe strekt de aan de Belgische Staat toegebrachte schade te herstellen. De in het geding zijnde aftrekbeperking beoogt de belastingplichtigen ertoe aan te zetten hun aangiftes correct in te dienen. Ze is niet erop gericht toegebrachte schade te herstellen, aangezien een verlieslatende vennootschap die haar aangifte correct had ingevuld niet aan dezelfde belastingheffing zou zijn onderworpen. De in het geding zijnde bepaling dient dus te worden beschouwd als een fiscale maatregel met een strafrechtelijk karakter. Aangezien een rechter niet de mogelijkheid heeft om de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 te milderen, maakt de minimale belastbare grondslag een schending uit van het gelijkheidsbeginsel. In tegenstelling tot wat de Ministerraad voorhoudt, is er overigens geen zekerheid dat de aftrek zal kunnen worden aangewend in latere belastbare tijdperken. Dit vereist immers dat er voldoende winst is, waarvoor nochtans geen enkele waarborg bestaat.

A.4. De Ministerraad is van oordeel dat de eerste en de tweede prejudiciële vraag gedeeltelijk onontvankelijk zijn, aangezien de belastingplichtige geen belang heeft bij de toetsing van artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992. Die bepaling heeft enkel betrekking op de mogelijkheid van de belastingadministratie om af te zien van het minimum van 10 % belastingverhoging. Indien het Hof zou oordelen dat die mogelijkheid ongrondwettig is, heeft dit tot gevolg dat de belastingadministratie verplicht is om steeds dat minimum op te leggen.

A.5. In de mate dat het Hof de eerste prejudiciële vraag onontvankelijk zou achten, voert de Ministerraad aan dat de beperkte discretionaire bevoegdheid van de administratie grondwettig is. Het Hof kan de keuze van de wetgever enkel afkeuren indien die kennelijk onredelijk zou zijn of op onevenredige wijze afbreuk zou doen aan de rechten van de daarbij betrokken personen, wat in deze zaak niet het geval is. Ten eerste is de beoordelingsmarge van de administratie beperkt tot de gevallen waarin geen belastingverhoging wordt opgelegd. Ten tweede heeft het Hof bij zijn arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.007) reeds geoordeeld dat artikel 444 van het WIB 1992 niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, schendt. Ten derde zijn er richtlijnen voor ambtenaren bij de beoordeling van de vrijstelling van de sanctie. Ten vierde zou het schrappen van die beoordelingsvrijheid tot gevolg hebben dat elke belastingplichtige zich bij niet-aangifte, bij niet-tijdige overlegging van de aangifte of in geval van een onvolledige of onjuiste aangifte tot de rechter moet wenden om de sanctie te laten verminderen. In tegenstelling tot de administratie heeft de rechterlijke macht geen specifieke richtlijnen om de belastingverhoging van 10 % te handhaven of te verminderen, zodat de uitkomst voor de belastingplichtige niet steeds voorzienbaar is. Bovendien zal dit leiden tot een groot aantal gerechtelijke procedures voor fiscale rechtbanken en kon de wetgever ervoor kiezen om de beperkte gerechtelijke capaciteit hiermee niet te belasten. Ten vijfde is er steeds een rechterlijke controle met volle rechtsmacht mogelijk bij een weigering door de administratie om af te zien van de belastingverhoging van 10 %.

A.6.1. Ten gronde is de Ministerraad van oordeel dat de eerste en de tweede prejudiciële vraag ontkennend moeten worden beantwoord. De wetgever streeft met artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 verscheidene gerechtvaardigde doelstellingen na. Hij beoogt de belastbare grondslag te verbreden om de verlaging van het tarief in de vennootschapsbelasting te compenseren voor een budgetneutrale hervorming van de vennootschapsbelasting. Daarenboven heeft de in het geding zijnde bepaling tot doel om fiscale controles die tot rechtzettingen van de fiscale aangiften leiden, te laten resulteren in fiscale aanslagen, alsook om vennootschappen aan te sporen hun aangifteplichten correct te vervullen.

A.6.2. Artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 is enkel van toepassing op vennootschappen die hun fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen zonder zich op hun goede trouw te kunnen beroepen, alsook op vennootschappen die herhaaldelijk fiscale inbreuken hebben begaan of die veroordeeld zijn voor belastingfraude. De in het geding zijnde bepaling corrigeert dan ook een onrechtvaardigheid. Een belastingplichtige bleef in het oude systeem beschermd tegen een administratieve sanctie in geval van een onjuiste aangifte. Bovendien kunnen verliezen die niet aftrekbaar zijn op grond van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 nog steeds worden afgetrokken in latere belastbare tijdperken, op voorwaarde dat de vennootschap haar fiscale verplichtingen nakomt. De mogelijkheid om af te zien van de belastingverhoging van 10 % is door de wetgever zelf toegekend aan de Belgische Staat en de belastingplichtige kan de toepassing ervan betwisten. Voorts zijn de verhogingen enkel van toepassing als de niet aangegeven inkomsten minstens 2 500 euro bedragen. In een vergelijkbare regeling heeft het Hof bij zijn voormelde arrest nr. 7/2019 reeds geoordeeld dat artikel 444 van het WIB 1992 evenredig is.

A.6.3. In het licht van de doelstelling om vennootschappen te stimuleren hun fiscale verplichtingen na te komen, is de effectieve toepassing van een belastingverhoging voor een onjuiste aangifte een pertinent criterium.

A.6.4. Voorts zijn de bewoordingen van de in het geding zijnde regeling voorzienbaar en in overeenstemming met het wettigheidsbeginsel. Bij de toepassing van een belastingverhoging kan de belastingplichtige automatisch worden belast op een minimale belastbare grondslag doordat geen rekening wordt gehouden met de aftrekken en verrekeningen bedoeld in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992.

A.7. Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag stelt de Ministerraad vast dat de maatregel waarin artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 voorziet, geen administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter is, zodat die vraag ontkennend moet worden beantwoord. Bij zijn arrest nr. 184/2021 van 16 december 2021 (ECLI:BE:GHCC:2011:ARR.184) heeft het Hof geoordeeld dat dit een antimisbruikbepaling is. Voorts verzet artikel 172 van de Grondwet zich ertegen dat de fiscus of de rechterlijke macht belastingen verminderen. Ten slotte zou het mildereren van de aanslag de vennootschappen bevoordelen die een onjuiste aangifte indienen, omdat zij dan een dubbele verliesverrekening of aftrek zouden genieten.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019.

Artikel 207 van het WIB 1992 voorziet in de aftrek van bepaalde inkomsten en van de vorige verliezen van de belastbare winst. Het zevende lid van dezelfde bepaling, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, schrijft voor dat onder bepaalde voorwaarden een aftrekbeperking geldt ten belope van het gedeelte van het resultaat dat de belastingplichtige

niet, niet tijdig, onvolledig of onjuist heeft aangegeven wanneer de belastingadministratie een belastingverhoging van minstens 10 % effectief toepast. Het gewijzigde resultaat mag in beginsel niet worden verminderd met de beschikbare fiscale aftrekken.

B.1.2. Artikel 207, eerste en zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, bepaalt :

« De in de artikelen 199 tot 206, 536 en 543 bedoelde aftrekken worden als volgt van de winst van het belastbare tijdperk afgetrokken.

[...]

Geen van deze aftrekken noch compensatie met het verlies van het belastbare tijdperk mag worden verricht [...] op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 % effectief worden toegepast, met uitzondering in dit laatste geval van de overeenkomstig artikel 205, § 2, aftrekbare inkomsten ».

Artikel 346 van het WIB 1992 voorziet erin dat de belastingadministratie de inkomsten en andere gegevens kan wijzigen die de belastingplichtige heeft vermeld in een aangifte. De belastingadministratie dient de belastingplichtige van de wijziging van de aangifte in kennis te stellen en de redenen te vermelden die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen.

B.1.3. De bewoordingen « op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 pct. effectief worden toegepast, met uitzondering in dit laatste geval van de overeenkomstig artikel 205, § 2, aftrekbare inkomsten » werden ingevoegd in artikel 207, tweede lid (thans zevende lid), van het WIB 1992 bij artikel 53, 4°, van de wet van 25 december 2017 « tot hervorming van de vennootschapsbelasting », dat van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2019 (artikel 86, A, van dezelfde wet).

Die maatregel werd in de parlementaire voorbereiding verantwoord als volgt :

« Deze bepaling vervolledigt het huidige artikel 207, tweede lid, WIB 92, (dat zevende lid werd) teneinde de daadwerkelijke aanslag volgend op belastingcontroles te verzekeren.

Om de vennootschappen aan te sporen hun aangifteplichten correct te vervullen, zal er, met uitzondering van de DBI-aftrek voor het jaar zelf, voortaan geen fiscale aftrek meer worden toegestaan (dit geldt ook voor de verliezen van het boekjaar zelf), op de verhogingen van de belastbare grondslag die worden vastgesteld na een belastingcontrole (minimale belastbare grondslag). Deze maatregel beoogt eveneens om een grotere fiscale eenvormigheid te bekomen (' *compliance* ').

Deze bepaling zal evenwel slechts worden toegepast in geval van effectieve toepassing van de in artikel 444, WIB 92 vermelde belastingverhogingen tegen eenzelfde of een hoger percentage dan 10 pct.

De effectieve belasting, zonder aftrek van aftrekbare elementen, op verhogingen van de belastbare grondslag zal van toepassing worden indien een belastingverhoging effectief wordt toegepast. In de gevallen waar een belastingverhoging van 10 pct. van toepassing is, maar deze niet effectief wordt toegepast (bij ontstentenis van kwade trouw), zal de maatregel geen toepassing vinden indien het een eerste overtreding betreft.

In de andere gevallen zal er steeds effectief belasting dienen te worden betaald door de belastingplichtige.

De bepaling in ontwerp zal dus steeds van toepassing zijn in geval van fraude, het tarief van de belastingverhogingen bedraagt in dat geval immers altijd minstens 50 pct. » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 94-95).

B.1.4. De inhoud van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 werd verplaatst naar artikel 206/3, § 1, van hetzelfde Wetboek door de artikelen 12 en 15, *c)*, van de wet van 21 januari 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2351/001, pp. 15-16), dat van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2022 (artikel 23 van dezelfde wet).

Die wijziging heeft geen weerslag op het onderzoek van de prejudiciële vragen.

B.2.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op de situatie waarbij de belastingadministratie een belastingverhoging van 10 % effectief toepast bij een eerste overtreding wegens een onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken, op grond van artikel 444, eerste lid, van het WIB 1992, en niet gebruikmaakt van de mogelijkheid om af te zien van de belastingverhoging bij ontstentenis van kwade trouw, vermeld in het tweede lid van dezelfde bepaling.

B.2.2. Artikel 444 van het WIB 1992, zoals het van toepassing is voor het aanslagjaar 2019, bepaalt :

« Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van de aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet 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 inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 %-belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 2.500 euro bereiken.

Geen belastingverhoging wordt toegepast, wanneer verdoken meerwinsten, als bedoeld in de artikelen 219 en 233, tweede lid, terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan het boekjaar tijdens hetwelk de meerwinst werd verwezenlijkt volgens de in datzelfde artikel 219, vierde lid, bedoelde voorwaarden ».

B.2.3. De schaal van verhogingen bij onvolledige of onjuiste aangifte waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet, is door artikel 226 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » (hierna : het KB/WIB 1992) vastgesteld :

	Aard van de overtredingen	Verhogingen
A.	Onvolledige of onjuiste aangifte te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige :	Nihil
B.	Onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding (zonder inachtneming van de in A vermelde gevallen) : - 2e overtreding : - 3e overtreding : Vanaf de 4e overtreding worden de overtredingen van deze aard bij C ingedeeld en als zodanig bestraft.	10 pct. 20 pct. 30 pct.
C.	Onvolledige of onjuiste aangifte met het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding : - 2e overtreding : - 3e overtreding en volgende overtredingen :	50 pct. 100 pct. 200 pct.
D.	Onvolledige of onjuiste aangifte gepaard gaande met valsheid of gebruik van valse stukken of met een omkoping of een poging tot omkopen van ambtenaren in alle gevallen :	200 pct.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

B.3.1. De Ministerraad voert aan dat de eerste en de tweede prejudiciële vraag gedeeltelijk onontvankelijk zijn, aangezien de belastingplichtige geen belang heeft bij de toetsing van artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992.

B.3.2. 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.

B.3.3. Uit de prejudiciële vragen volgt dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de grondwettigheid van de aftrekbeperking bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek.

B.3.4. Uit het verwijzingsarrest kan niet worden besloten dat het antwoord op de prejudiciële vragen kennelijk niet nuttig zou zijn voor de oplossing van het bodemgeschil. Een bevestigend antwoord van het Hof zou immers gevolgen kunnen hebben voor de opgelegde aanslagen in de vennootschapsbelasting die de appellante in het bodemgeschil verschuldigd is voor het aanslagjaar 2019. Voor het overige staat het niet aan de Ministerraad om de inhoud van prejudiciële vragen te wijzigen.

B.3.5. Het Hof verwerpt de exceptie.

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.4. Het verwijzende rechtscollege wenst met de eerste prejudiciële vraag te vernemen of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met artikel 170 van de Grondwet, in zoverre de belastingadministratie op discretionaire wijze kan beslissen om

al dan niet af te zien van een belastingverhoging van 10 % en dienovereenkomstig op discretionaire wijze kan bepalen of er een belastingschuld ontstaat.

B.5.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.5.2. Uit die bepaling blijkt dat de essentiële elementen van elke belasting die wordt ingevoerd ten behoeve van de federale overheid, in beginsel door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering moeten worden vastgelegd en dat die elementen in de wet moeten worden vermeld door middel van nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke bewoordingen.

Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.5.3. Het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist aldus dat de wetgever in voldoende duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige bewoordingen bepaalt welke handelingen belastbaar zijn zodat, enerzijds, eenieder – desnoods met gepast advies – in de gegeven context in redelijke mate de fiscale gevolgen van zijn handelen kan voorzien zonder te vervallen in overdreven rigiditeit die zou verhinderen om bij de interpretatie of toepassing van een fiscale norm rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen en, anderzijds, aan de belastingadministratie en de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.

Het wettigheidsbeginsel staat niet eraan in de weg dat een beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend aan de belastingadministratie onder toezicht van de rechtscolleges. Zulks betekent niet dat de in het geding zijnde bepalingen niet beantwoorden aan de vereiste van voorspelbaarheid.

Aan de vereiste van voorspelbaarheid is voldaan wanneer de belastingplichtige, op basis van de bewoordingen van de wetsbepalingen en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten welke handelingen aan de belasting zijn onderworpen.

B.6.1. De in artikel 444 van het WIB 1992 beoogde belastingverhoging is een administratieve sanctie waarin de wetgever heeft voorzien bij niet-aangifte, in geval van niet-tijdige overlegging van de aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, voor zover de niet aangegeven inkomsten hoger liggen dan 2 500 euro.

De belastingen die verschuldigd zijn op het niet aangegeven inkomstengedeelte worden vermeerderd met een belastingverhoging die, naargelang van de aard en de ernst van de overtreding, door de Koning wordt bepaald, zonder dat het totaal hoger mag zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

Volgens de schaal van verhogingen waarin het voormelde artikel 226 van het KB/WIB 1992 voorziet, wordt een eerste overtreding zonder het opzet de belasting te ontduiken, bestraft met een belastingverhoging van 10 %.

Krachtens artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 226 van het KB/WIB 1992, kan de belastingadministratie ervan afzien de minimale belastingverhoging van 10 % op te leggen die van toepassing is op een eerste overtreding « bij ontstentenis van kwade trouw ».

B.6.2. Artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 bepaalt dat geen enkele verliesaftrek van het belastbare tijdperk kan worden verricht op het deel van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte « waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 % effectief worden toegepast ».

Zoals in de in B.1.3 geciteerde parlementaire voorbereiding wordt vermeld, volgt daaruit dat, wanneer de belastingadministratie, krachtens artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 226 van het KB/WIB 1992, ervan afziet de minimale belastingverhoging van 10 % op te leggen die van toepassing is op een eerste bij ontstentenis van kwade trouw begane overtreding, het in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 vermelde verbod op verliesaftrek niet van toepassing is.

B.7.1. De aan de belastingadministratie toegekende beoordelingsbevoegdheid kan bijgevolg een weerslag hebben op het uiteindelijk verschuldigde belastingbedrag.

B.7.2. Zoals blijkt uit hetgeen in B.6.1 is vermeld, heeft de wetgever zelf nader gepreciseerd wanneer kan worden afgezien van het minimum van 10 % belastingverhoging, waardoor de fiscale wet een minimum aan beoordelingsrichtlijnen bevat zodat de draagwijdte van de in het geding zijnde bepalingen wordt afgebakend.

Er kan de wetgever overigens niet worden verweten, in naam van de rechtszekerheid, dat hij te dezen geen criteria heeft vastgesteld die dermate precies zijn dat de belastingadministratie en de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid meer zouden beschikken in een aangelegenheid die wordt gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties.

De beperkte discretionaire marge die artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 226 van het KB/WIB 1992, aan de belastingadministratie toekent, wil haar immers net de mogelijkheid bieden om rekening te houden met alle feitelijke omstandigheden waarover zij beschikt in een dossier.

B.7.3. Bovendien dient de belastingadministratie bij de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen in een concreet geval de beginselen van behoorlijk bestuur te eerbiedigen, waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel, het rechtzekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Die beginselen verhinderen dat de belastingadministratie op arbitraire wijze de in het geding zijnde bepalingen zou toepassen of niet op afdoende wijze de redenen zou uiteenzetten die haar beslissing dragen, wat in voorkomend geval door de bevoegde rechter dient te worden nagegaan.

B.7.4. Ten slotte kunnen de mogelijke uiteenlopende interpretaties die zouden kunnen voortvloeien uit de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen, worden bijgestuurd door de beschikbare beroepen.

B.8. Hoewel de wetgever aan de belastingadministratie en aan de rechter een zekere beoordelingsbevoegdheid verleent bij de concrete toepassing van de mogelijkheid om af te zien van het minimum van 10 % belastingverhoging, en die bevoegdheid eventuele discrepanties in de administratieve praktijk en de rechtspraak tot gevolg kan hebben, ontnemt die

beoordelingsbevoegdheid, rekening houdend met hetgeen in B.7.1 tot B.7.4 is vermeld, aan de in het geding zijnde fiscale bepalingen niet hun voldoende nauwkeurige karakter in het licht van het fiscaal wettigheidsbeginsel.

B.9. Uit het voorgaande volgt dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met artikel 170 van de Grondwet.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.10. Het verwijzende rechtscollege wenst met de tweede prejudiciële vraag te vernemen of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat belastingplichtigen die te goeder trouw een eerste overtreding hebben begaan, verschillend worden belast, al naargelang de belastingadministratie gebruikmaakt van haar discretionaire bevoegdheid om af te zien van de belastingverhoging van 10 %.

B.11.1. 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.11.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.12. Zoals blijkt uit de in B.1.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding, werd de in het geding zijnde maatregel, die erin bestaat de aftrek van de verliezen van de belastbare winst te weigeren wanneer een belastingverhoging wordt opgelegd, verantwoord door de wil om de ondernemingen aan te sporen hun verplichtingen inzake belastingaangifte correct na te komen.

Meer bepaald heeft de in het geding zijnde maatregel tot doel een « daadwerkelijke aanslag volgend op belastingcontroles te verzekeren » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, p. 94). Het aanvaarden van de compensatie of de aftrek van de verliezen in de gevallen waarin het verantwoord is dat de belastingadministratie een sanctie oplegt in de vorm van een belastingverhoging die wordt berekend op de verschuldigde belasting, zou erop neerkomen dat het effect ervan wordt verminderd of zelfs wordt geneutraliseerd wanneer de verliezen dermate groot zijn dat zij ertoe leiden dat het belastbaar inkomen wordt verminderd of volledig wordt opgeslorpt. Een dergelijk gevolg zou indruisen tegen het doel van de sanctie en een niet te verantwoorden gelijke behandeling met zich mee kunnen brengen tussen belastingplichtigen die hun aangifteplichten correct hebben vervuld en zij die dat niet hebben gedaan. Het zou bovendien niet te verantwoorden verschillen in behandeling met zich mee kunnen brengen onder de belastingplichtigen die hun aangifte onvolledig of onjuist hebben aangegeven en die de in het geding zijnde sanctie opgelegd kunnen krijgen naargelang zij al dan niet in staat zijn om verliezen af te trekken. De aftrekbeperking beoogt dan ook eveneens om een grotere fiscale eenvormigheid te verkrijgen.

B.13.1. Het Hof dient evenwel nog te onderzoeken of de mogelijkheid van de belastingadministratie om af te zien van het minimum van 10 % belastingverhoging bij ontstentenis van kwade trouw, leidt tot een niet te verantwoorden verschil in behandeling onder belastingplichtigen.

B.13.2. Artikel 444 van het WIB 1992 bepaalt dat de belastingverhoging die wordt toegepast volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld, gaande van 10 tot 200 % van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, wordt bepaald naargelang van de aard en de ernst van de overtreding. De brede marge tussen het minimum- en het maximumtarief, de minimumdrempel van de niet aangegeven inkomsten ten belope van 2 500 euro, en de omstandigheid dat bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 %, laten eerst de Koning en vervolgens de belastingadministratie en de rechter toe het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen.

B.13.3. Het voorgelegde verschil in behandeling kan niet worden toegeschreven aan de in het geding zijnde bepaling. Het kan het gevolg zijn van de feitelijke omstandigheden waarin de overtredingen hebben plaatsgevonden en van de uitoefening door de belastingadministratie van haar beoordelingsbevoegdheid om al dan niet af te zien van de belastingverhoging. Zoals is vermeld in B.7.3, dient de belastingadministratie hierbij steeds de beginselen van behoorlijk bestuur te eerbiedigen, waaronder het zorgvuldigheidsbeginsel, het rechtzekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Het komt de bevoegde rechter vervolgens toe te waken over de naleving van die beginselen.

B.13.4. Uit artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 226 van het KB/WIB 1992, vloeit voort dat de belastingadministratie geen gebonden bevoegdheid heeft. De rechter kan binnen dezelfde grenzen als die van de belastingadministratie de opgelegde belastingverhoging van 10 % beoordelen. De rechter oefent dat toezicht uit met volle rechtsmacht, waarbij hij kan nagaan of de belastingverhoging van 10 % in feite en in rechte verantwoord is en of zij alle wetsbepalingen en algemene beginselen naleeft die de belastingadministratie in acht moet nemen. Aldus vermag de rechter in het bijzonder na te gaan of aan de voorwaarden is voldaan om een dergelijke verhoging op te leggen.

B.14. Uit het voorgaande volgt dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag

B.15. Het verwijzende rechtscollege wenst met de derde prejudiciële vraag te vernemen of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de rechter niet de mogelijkheid heeft om de automatische toepassing van de aftrekbeperking ingevolge de effectieve toepassing van een belastingverhoging van minstens 10 % te milderen met inachtneming van de individuele

toestand van de belastingplichtige en het evenredigheidsbeginsel, en te beoordelen of die automatische toepassing niet onevenredig is met de zwaarte van de inbreuk.

B.16. Zoals is vermeld in B.6.2, bepaalt artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 dat geen enkele verliesaftrek van het belastbare tijdperk kan worden verricht op het deel van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van aangifte « waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 % effectief worden toegepast ».

B.17.1. Het Hof onderzoekt eerst of de aftrekbeperking bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, kan worden beschouwd als een strafsanctie in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.17.2. Een maatregel is een strafsanctie in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, indien hij volgens de internrechtelijke kwalificatie een strafrechtelijk karakter heeft of indien uit de aard van het strafbaar feit, namelijk de algemene draagwijdte en het preventieve en repressieve karakter van de bestraffing, blijkt dat het om een strafsanctie gaat, of nog, indien uit de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene ondergaat, blijkt dat hij een straffend en daardoor ontradend karakter heeft (EHRM, grote kamer, 23 november 2006, *Jussila t. Finland*, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, §§ 30-31; grote kamer, 10 februari 2009, *Zolotoukhine t. Rusland*, ECLI:CE:ECHR:2009:0210JUD001493903, § 53; grote kamer, 15 november 2016, *A en B t. Noorwegen*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011, §§ 105-107).

B.17.3. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft geoordeeld dat de belastingverhoging die is vastgelegd in artikel 444 van het WIB 1992, waarvan de draagwijdte kon worden ingeperkt door de rechter, hoewel zij niet onder het Belgische strafrecht ressorteert, gebaseerd was op een algemene bepaling die op alle belastingplichtigen van toepassing was en een zowel ontradend als repressief doel nastreefde (EHRM, grote kamer, 3 november 2022, *Vegotex International S.A. t. België*, ECLI:CE:ECHR:2022:1103JUD004981209, § 69). Het heeft bovendien geoordeeld dat die sanctie, die *in casu* 50 % vertegenwoordigde van de belasting die de verzoekende vennootschap verschuldigd was, aanzienlijk was (*ibid.*).

Als belastingverhogingen « niet strekken tot de geldelijke vergoeding van een nadeel, maar in essentie erop zijn gericht te straffen om een herhaling van soortgelijke handelingen te voorkomen », is dit een factor die kan wijzen op een strafsanctie in de zin van artikel 6 van het Verdrag (EHRM, 24 februari 1994, *Bendenoun t. Frankrijk*, ECLI:CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, § 47). Hetzelfde geldt voor belastingverhogingen van 10 % van het bedrag van de belasting, waarvan het doel zowel ontradend als repressief blijkt te zijn (EHRM, grote kamer, 23 november 2006, *Jussila t. Finland*, voormeld, § 38; zie eveneens EHRM, 23 juli 2002, *Janosevic t. Zweden*, ECLI:CE:ECHR:2002:0723JUD003461997, § 68).

B.17.4. Artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, heeft volgens de internrechtelijke kwalificatie geen strafrechtelijk karakter. Uit de in B.1.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt evenwel dat de maatregel vooral een preventief en repressief doel nastreeft. Zo werd de in het geding zijnde maatregel verantwoord door de wil om de ondernemingen ertoe aan te sporen hun verplichtingen inzake belastingaangifte correct na te komen. Eveneens beoogt de aftrekbeperking een daadwerkelijke aanslag volgend op belastingcontroles te verzekeren. Ten slotte kunnen de gevolgen van de aftrekbeperking en de opgelegde belastingverhoging in bepaalde gevallen zwaar blijken te zijn, zoals dat het geval is in het bodemgeschil. Uit de aard en de ernst van de sanctie die de belastingplichtige kan ondergaan, blijkt dan ook dat zij een bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft.

B.17.5. Bijgevolg overheerst het repressieve karakter van de aftrekbeperking en de verhoging en vormen die een sanctie van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.17.6. Het Hof houdt evenwel rekening met het feit dat de in het geding zijnde bepalingen betrekking hebben op een fiscale procedure. Anders dan strafrechtelijke geldboeten in de strikte zin, vormen een aftrekbeperking en een belastingverhoging in zekere zin een aanpassing en uitbreiding van de belastingsschuld, aangezien ze worden berekend op basis van die schuld (zie in die zin, EHRM, grote kamer, 3 november 2022, *Vegotex International S.A. t. België*, voormeld, § 75).

B.18.1. Het Hof onderzoekt vervolgens de door de verwijzende rechter gepercipieerde onmogelijkheid voor de rechter om de aftrekbeperking ingevolge de effectieve toepassing van een belastingverhoging van minstens 10 % te milderen met inachtneming van de individuele toestand van de belastingplichtige en het evenredigheidsbeginsel, en te beoordelen of die aftrekbeperking niet onevenredig is met de zwaarte van de inbreuk.

B.18.2. De omstandigheid dat de belastingadministratie en de rechter een gebonden bevoegdheid hebben, leidt op zich niet tot de schending van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Die bepaling verzet zich niet ertegen dat de wetgever, onder voorbehoud dat hij geen maatregel mag nemen die onredelijk is, vaststelt wanneer een onvolledige of onjuiste aangifte aanleiding geeft tot een aftrekbeperking en een belastingverhoging en aldus de beoordelingsvrijheid van de administratie of de rechter uitsluit.

B.18.3. Het bodemgeschil betreft echter geen situatie waar de belastingadministratie en de rechter een volstrekt gebonden bevoegdheid hebben. Bij een eerste overtreding van een belastingplichtige wegens een onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken, beschikt de belastingadministratie, krachtens artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 226 van het KB/WIB 1992, over een beoordelingsbevoegdheid om de belastingverhoging van minstens 10 % al dan niet effectief toe te passen. Als zij ertoe besluit om geen belastingverhoging van minstens 10 % effectief toe te passen, zal de aftrekbeperking, bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, niet gelden.

B.18.4. Aangezien de rechter een toetsing met volle rechtsmacht uitoefent op de belastingverhoging, kan de rechter binnen dezelfde grenzen als die van de belastingadministratie nagaan of, met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel, de belastingverhoging en de daaruit voortvloeiende aftrekbeperking al dan niet dienen te worden toegepast.

B.19. Uit het voorgaande volgt dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, schendt niet de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 19 juni 2025.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

Frank Meersschaut

Joséphine Moerman