

Rolnummer 4022
Arrest nr. 68/2007 van 26 april 2007

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 121 tot 127 van de programmawet van 27 december 2005 (de fiscale regularisatie), ingesteld door Werner Niemegeers.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 juni 2006 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 30 juni 2006, heeft Werner Niemegeers, wonende te 9572 Sint-Martens-Lierde, Keibergstraat 31, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 121 tot 127 van de programmawet van 27 december 2005 (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2005, tweede editie).

De Ministerraad heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 30 januari 2007 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. M. Storme, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij;
 - . G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Standpunt van de verzoekende partij

Wat het belang betreft

A.1.1. Volgens de verzoekende partij doet zij blijken van het rechtens vereiste belang, vermits zij als advocaat door de bestreden bepalingen wordt benadeeld ten aanzien van andere personen die een vrij beroep uitoefenen, die bepaalde inkomsten niet hebben aangegeven en die deze naderhand zullen regulariseren. Volgens de verzoekende partij « kon zij immers niet beschikken over de bedragen overeenstemmend met de ontdoken belastingen, heeft [zij] daarop bijgevolg geen opbrengst kunnen verwerven, en deze opbrengst evenmin voor de toekomst kunnen investeren ».

A.1.2. Bovendien zou, nog volgens die partij, zij schade lijden « ten gevolge van het concurrentievoordeel dat wordt toegekend aan de geregulariseerde belastingplichtigen ».

A.1.3. Ten slotte verwijst de verzoekende partij naar het arrest van het Hof nr. 72/2005 van 20 april 2005.

Ten gronde

A.2. De verzoekende partij voert de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.3.1. Allereerst zouden de bestreden bepalingen tot een ongerechtvaardigde identieke behandeling van objectief verschillende categorieën van personen leiden, namelijk de belastingplichtigen die hun beroepsinkomsten eerlijk hebben aangegeven en diegenen die dat niet hebben gedaan. Die twee categorieën worden immers aan hetzelfde belastingtarief onderworpen. Nochtans zou er een fundamenteel verschil bestaan tussen beide categorieën van belastingplichtigen, vermits de tweede categorie belastingen ontduikt en hiermee de wet overtreedt.

A.3.2. De bestreden bepalingen zouden tevens tot een niet te verantwoorden verschil in behandeling leiden tussen belastingplichtigen die hun inkomsten eerlijk hebben aangegeven en diegenen die dat niet hebben gedaan, doordat de belastingplichtigen van de tweede categorie gedurende de periode dat hun inkomsten niet waren geregulariseerd, over financiële middelen hebben kunnen beschikken die normalerwijs als belastingen moesten worden betaald. De bestreden bepalingen verlenen belastingplichtigen die hun inkomsten niet regelmatig hebben aangegeven aldus een renteloos uitstel van betaling van de belastingen, terwijl de belastingplichtige die voorheffingen niet betaalt of laattijdig betaalt moratoire interesten en vaak aanzienlijke belastingverhogingen dient te betalen. Bovendien leidt dit tot concurrentievervalsing, vermits belastingontduikers die een vrij beroep of een andere zelfstandige activiteit uitoefenen gedurende de periode tijdens welke geen belastingen worden betaald goedkoper kunnen werken. Zij hebben gedurende die periode tevens op de ontdoken bedragen interesten en bijgevolg bijkomende inkomsten kunnen verwerven, waardoor een onderscheid ontstaat tussen het netto-inkomen na belastingen van, enerzijds, personen die belastingen ontduiken en, anderzijds, eerlijke belastingbetalers.

A.3.3. De verzoekende partij voert tevens aan dat de bestreden bepalingen niet erin voorzien dat de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende crisisbijdrage worden toegepast op de niet aangegeven onroerende inkomsten, terwijl die belastingen wel van toepassing zijn op de onroerende inkomsten van de belastingplichtigen die al hun onroerende inkomsten hebben aangegeven.

A.3.4. Nog volgens die partij wordt aan de belastingplichtigen die hun niet aangegeven inkomsten regulariseren een bescherming geboden tegen burgerrechtelijke en strafrechtelijke sancties. Belastingplichtigen die geen gebruik maken van de mogelijkheid tot regularisatie, en die om andere redenen dan belastingontduiking hun belastingen laattijdig betalen, geen voorheffing betalen of geen aangifte doen, genieten die bescherming niet.

A.4. Volgens de verzoekende partij bestaat voor voormelde verschillen in behandeling geen redelijke verantwoording. De bestreden bepalingen zijn immers enkel ingegeven door budgettaire motieven. De Regering zou hebben beoogd de begroting 2006 in evenwicht te houden, wat in de memorie van toelichting van het ontwerp van wet zou zijn bevestigd (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 72). Die louter financiële motieven zouden niet volstaan. Dat zou onder meer blijken uit de arresten nr. 107/2005 van 22 juni 2005 en nr. 198/2005 van 21 december 2005.

A.5. Bovendien zouden de bestreden bepalingen in strijd zijn met het arrest nr. 72/2005 van 20 april 2005, waarin het Hof met betrekking tot de eenmalige bevrijdende aangifte heeft overwogen dat de regularisatie van onwettige situaties of gedragingen slechts redelijkerwijs kan worden verantwoord indien zij een eenmalig karakter heeft. Het Hof beschouwde het eenmalig karakter van de eenmalige bevrijdende aangifte, gekoppeld aan de hoge geldboete (een belastingverhoging van 100 percent) die zou volgen op de niet-aangifte van de sommen die die regeling konden genieten, als doorslaggevende redenen om te oordelen dat de wetgever een maatregel heeft genomen die niet kennelijk onverantwoord was. De bestreden bepalingen daarentegen voorzien in een permanente - en niet een eenmalige - regeling en vervangen zelf voormelde belastingverhoging van 100 percent. Bovendien zijn zij enkel ingegeven door financiële overwegingen, terwijl de eenmalige bevrijdende aangifte tevens beoogde buitenlandse kapitalen te doen terugkeren naar de nationale economie. De beperking dat een persoon of een btw-plichtige slechts eenmaal gebruik kan maken van de fiscale regularisatie zou een maat voor niets zijn, vermits het erg makkelijk zou zijn aangifte te doen via verschillende rechtspersonen.

Standpunt van de Ministerraad

Wat het belang betreft

A.6. Volgens de Ministerraad maakt de verzoekende partij niet duidelijk dat zij rechtstreeks en ongunstig zou worden geraakt door de bestreden bepalingen. Zij doet haar belang immers uitsluitend steunen op het feit dat die bepalingen aan anderen voordelen toekennen waarvan zij verstoken blijft doordat zij haar belastbare inkomsten volledig en tijdig aangeeft. Het kan echter niet worden uitgesloten dat de verzoekende partij belastbare inkomsten niet of niet tijdig heeft aangegeven of zal aangeven en dat zij een beroep zal wensen te doen op de bestreden bepalingen.

Wat de omvang van het beroep betreft

A.7. In zoverre de verzoekende partij haar beroep tot vernietiging uitdrukkelijk situeert in het kader van de uitoefening van een vrij beroep, dient, volgens de Ministerraad, het beroep te worden beperkt tot de bestreden bepalingen in zoverre ze betrekking hebben op de regularisatie van beroepsinkomsten. De andere in de bestreden bepalingen beoogde inkomsten en de btw-handelingen zouden daarentegen geen verband houden met de uitoefening van een beroepsactiviteit.

Ten gronde

A.8.1. In zoverre de verzoekende partij zich erover beklagt dat eerlijke belastingplichtigen op dezelfde wijze worden behandeld als oneerlijke belastingplichtigen doordat zij aan hetzelfde belastingtarief worden onderworpen, voert de Ministerraad aan dat de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet vereisen dat aan belastingplichtigen die niet of laattijdig hun beroepsinkomsten aangeven een ander belastingtarief moet worden opgelegd dan aan belastingplichtigen die al hun beroepsinkomsten tijdig aangeven.

A.8.2. Dat, overeenkomstig het bestreden artikel 122, § 3, eerste lid, de betaling van de heffingen tot gevolg heeft dat de geregulariseerde beroepsinkomsten niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan de inkomstenbelasting zoals bepaald in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), noch aan de in artikel 9 van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte voorgeschreven belastingverhoging van 100 percent, is redelijk verantwoord. De bestreden bepalingen zijn immers enkel van toepassing indien de belastingplichtige spontaan een regularisatieaangifte indient. Dit is niet het geval indien de belastingplichtige voor het indienen van die aangifte door een Belgische belastingadministratie, een socialezekerheidsinstelling of een dienst voor sociale inspectie schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdaten (artikel 123, 2°, van de programmawet van 27 december 2005).

A.9.1. In zoverre de verzoekende partij het verschil in behandeling aanklaagt tussen, enerzijds, belastingplichtigen die van de bestreden bepalingen gebruik maken en, anderzijds, belastingplichtigen die beroepsinkomsten niet of niet tijdig aangeven en die geen gebruik maken van die bepalingen, voert de Ministerraad aan dat belastingplichtigen die per vergissing belastbare inkomsten niet of niet tijdig hebben aangegeven, van de bestreden bepalingen gebruik kunnen maken. Zij lopen overigens niet een strafrechtelijke sanctie op, maar enkel een administratieve sanctie, namelijk een belastingverhoging van 10 percent (artikel 444, eerste lid, van het WIB 1992). Van die sanctie kan worden afgezien bij ontstentenis van kwade trouw (artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992).

A.9.2. In zoverre de verzoekende partij het verschil in behandeling aanklaagt tussen, enerzijds, belastingplichtigen die van de bestreden bepalingen gebruik maken en, anderzijds, belastingplichtigen die de verschuldigde belastingen niet tijdig hebben betaald, wijst de Ministerraad erop dat die tweede categorie niet het risico loopt van een strafrechtelijke sanctie, noch van een belastingverhoging met toepassing van artikel 444 van het WIB 1992 of van een administratieve boete zoals bedoeld in artikel 445 van datzelfde Wetboek.

A.9.3. In zoverre de verzoekende partij het verschil in behandeling aanklaagt tussen, enerzijds, belastingplichtigen die van de bestreden bepalingen gebruik maken en, anderzijds, belastingplichtigen die geen of ontoereikende voorafbetalingen hebben gedaan en hierdoor een belastingverhoging dienen te betalen, wijst de Ministerraad erop dat, overeenkomstig het bestreden artikel 122, § 2, de beroepsinkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte aan hun normaal belastingtarief worden onderworpen. Indien die bepaling

wordt uitgelegd in de zin dat onder « normaal belastingtarief » wordt verstaan het tarief bepaald in artikel 130 van het WIB 1992, dan is de vermeerdering wegens ontoereikende voorafbetaling inderdaad niet van toepassing op de beroepsinkomsten van de natuurlijke persoon die van de bestreden bepalingen gebruik maakt en die geen of ontoereikende voorafbetalingen heeft gedaan. Dit impliceert echter dat die persoon ook niet de overige bepalingen van titel II, hoofdstuk III, afdeling I, van het WIB 1992 zal kunnen genieten, die de belastingvrije som en diverse belastingverminderingen betreffen.

- B -

Wat de bestreden bepalingen betreft

B.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 121 tot 127 van de programmawet van 27 december 2005. Die bepalingen luiden :

« Art. 121. Voor de toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk verstaat men :

1° onder ‘ regularisatie-aangifte ’ : de aangifte bij de Federale Overheidsdienst Financiën van sommen, waarden en inkomsten met het oog op het bekomen van een regularisatie-attest mits het normaal verschuldigde belastingtarief wordt betaald;

2° onder ‘ geregulariseerde overige inkomsten ’ : de sommen, waarden en inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte ingediend bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën ingerichte Contactpunt regularisaties, die wordt verricht door een natuurlijke persoon, waarbij deze persoon aantoonst dat zij in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen een andere aard hebben dan deze van beroepsinkomsten;

3° onder ‘ geregulariseerde beroepsinkomsten ’ : de sommen, waarden en inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte die wordt verricht bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties, door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon wanneer deze niet kan aantonen dat deze inkomsten in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen een andere aard hebben dan beroepsinkomsten;

4° onder ‘ geregulariseerde BTW-handelingen ’ : de in artikel 51 van het BTW-Wetboek vermelde aan BTW onderworpen handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte die wordt verricht bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon;

5° onder ‘ aangever ’ : de natuurlijke persoon of de rechtspersoon die overgaat tot het indienen van een regularisatie-aangifte hetzij in persoon hetzij door bemiddeling van een gemachtigde.

Met ‘ natuurlijke personen ’ worden bedoeld de op grond van artikel 3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan de personenbelasting onderworpen rijksinwoners en de op grond van artikel 227, 1°, van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen niet-rijksinwoners.

Met ‘ rechtspersonen ’ worden bedoeld de op grond van artikel 179 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschappen en de op grond van artikel 227, 2°, van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen buitenlandse vennootschappen;

6° onder ‘ gemachtigden ’ : de in de artikelen 2 tot 2ter van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, beoogde personen en ondernemingen;

7° onder ‘ heffingen ’ : het totaal bedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde belasting.

Art. 122. § 1. De geregulariseerde overige inkomsten vermeld onder artikel 121, 2°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk worden onderworpen aan :

- hun normale belastingtarief indien de regularisatie-aangifte ten laatste op 30 juni 2006 wordt ingediend;

- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 5 procentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 juli 2006 en ten laatste op 31 december 2006 wordt ingediend;

- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 procentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 januari 2007 wordt ingediend.

§ 2. De geregulariseerde beroepsinkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk worden onderworpen aan hun normaal belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen, in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbelasting of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting.

§ 3. In geval van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, heeft de betaling van de in dit artikel bepaalde heffingen tot gevolg dat de geregulariseerde overige inkomsten en de geregulariseerde beroepsinkomsten die deze heffingen hebben ondergaan voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan de inkomstenbelasting zoals bepaald in het Wetboek op de inkomstenbelastingen 1992, met inbegrip van de daarin vermelde belastingverhogingen, nalatigheidsinteressen en boetes, noch aan de door artikel 9 van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, voorziene belastingverhoging van 100 percent.

Indien beroepsinkomsten ten onrechte als geregulariseerde overige inkomsten aan de heffing werden onderworpen, verhindert dat niet dat een nieuwe taxatie als beroepsinkomsten plaatsvindt.

§ 4. De geregulariseerde BTW-handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan de BTW aan het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichting in het jaar waarop deze verrichtingen plaatsvonden.

In geval van een regularisatie-aangifte voor geregulariseerde BTW-handelingen conform de bepalingen van dit hoofdstuk, heeft de betaling van de in het vorige lid bedoelde BTW-heffing tot gevolg dat deze verrichtingen voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan enige BTW-heffing, noch aan enige bijkomende sanctie, boete of bijkomende heffing van enige aard voorzien in het BTW-Wetboek.

Art. 123. Noch de in artikel 121, 1°, bedoelde aangifte, noch de betaling van de in artikel 122 bedoelde heffingen, noch het in artikel 124, vijfde lid, bedoelde attest, hebben uitwerking :

1° indien de geregulariseerde inkomsten voortkomen uit een witwasmisdrijf of een onderliggend misdrijf bedoeld in artikel 3 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;

2° indien voor de indiening van de regularisatie-aangifte de aangever door een Belgische belastingadministratie, een sociale zekerheidsinstelling of een Belgische sociale inspectiedienst, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdadten;

3° indien ten behoeve van dezelfde aangever of BTW-plichtige reeds een regularisatie-aangifte werd ingediend.

Art. 124. Met het oog op het ontvangen van de regularisatie-aangiften wordt door de Koning binnen de Federale Overheidsdienst Financiën een ‘ Contactpunt regularisaties ’ opgericht.

De regularisatie-aangifte wordt bij het ‘ Contactpunt regularisaties ’ ingediend door middel van een aangifteformulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld. Dit aangifteformulier vermeldt onder andere de naam van de indiener van de aangifte en in voorkomend geval de naam van zijn gemachtigde, de oorsprong en het bedrag van de aangegeven sommen en de datum van indiening van de aangifte.

Na ontvangst van de regularisatie-aangifte, brengt het ‘ Contactpunt regularisaties ’, binnen de 30 dagen, de aangever of zijn gemachtigde schriftelijk op de hoogte van de ontvankelijkheid ervan. Het ‘ Contactpunt regularisaties ’ stelt in dezelfde brief het bedrag vast van de in uitvoering van dit hoofdstuk verschuldigde heffing.

De betaling van de heffing moet verricht worden binnen 15 dagen volgend op de verzendingsdatum van die brief.

Op het ogenblik van de ontvangst van de betaling, verzendt het ‘ Contactpunt-regularisaties ’ aan de aangever of zijn gemachtigde, een regularisatie-attest waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld en dat onder andere bevat : de naam van de aangever en in voorkomend geval van zijn gemachtigde, het bedrag van de heffing, het bedrag van de geregulariseerde sommen, waarden en inkomsten.

De aangiften die bij het ‘ Contactpunt regularisaties ’ worden verricht, worden door dit contactpunt genummerd en bijgehouden. Een afschrift van elk regularisatie-attest dat sommen, waarden en inkomsten betreft die onderworpen zijn aan de heffing bedoeld in artikel 122, §§ 2 en 4, wordt toegezonden aan de plaatselijke taxatiedienst waarvan de

aanvrager afhangt en wordt aan zijn fiscaal dossier toegevoegd. Het ‘ Contactpunt regularisaties ’ houdt bovendien een lijst bij van de afgeleverde regularisatie-attesten met vermelding van het nummer van de regularisatie-aangifte. Een afschrift van deze lijst wordt om de zes maanden overgemaakt aan de Cel voor de financiële informatieverwerking opgericht door de voornoemde wet van 11 januari 1993.

De ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het ‘ Contactpunt regularisaties ’ zijn gehouden tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 337 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Voor de aangiften waarvan de attesten niet worden doorgezonden aan de lokale taxatiedienst, mogen zij de naar aanleiding van de regularisatie-aangifte verkregen inlichtingen bovendien niet bekend maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Art. 125. De aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest bedoeld in artikel 124, vijfde lid, kunnen niet als indicie of aanwijzing worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing.

Art. 126. Binnen de grenzen gesteld door de artikelen 122, § 3 en 123, kan een regularisatie-attest gebruikt worden als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, evenals tegenover elke openbare dienst.

Art. 127. Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen, of aan misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld, of op de inkomsten uit de belegde voordelen, evenals personen die mededaders of medeplichtigen zijn aan deze misdrijven in de zin van de artikelen 66 en 67 van het Strafwetboek, blijven vrijgesteld van strafvervolging uit dien hoofde, indien zij niet vóór de datum van indiening van de in artikel 121 bedoelde aangiften, het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven en indien er een regularisatie-aangifte werd gedaan onder de voorwaarden van deze wet en de ingevolge die regularisatie-aangifte verschuldigde bedragen werden betaald ».

B.1.2. Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet wenst « het systeem van de fiscale regularisatie [...] op een blijvende wijze aan belastingplichtigen en btw-plichtigen een mogelijkheid te bieden om hun fiscale toestand te regulariseren » (*Parl. St.*, Kamer, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 71). Hiertoe wordt aan particulieren en aan rechtspersonen de mogelijkheid gegeven « om hun fiscale toestand te regulariseren door spontaan de niet bij de fiscale administratie aangegeven inkomsten overeenkomstig de

bestaande wettelijke bepalingen aan te geven, ten einde zowel fiscale als strafrechtelijke immuniteit te bekomen » (*ibid.*, p. 71).

Wat het belang betreft

B.2.1. Volgens de Ministerraad zou de verzoekende partij niet van het rechtens vereiste belang doen blijken, vermits niet zou kunnen worden uitgesloten dat zij belastbare inkomsten niet of niet tijdig heeft aangegeven of zal aangeven en dat zij een beroep zou wensen te doen op de bestreden bepalingen.

B.2.2. De verzoekende partij voert in essentie aan dat de bestreden bepalingen de belastingplichtigen die van de fiscale regularisatie gebruik maken, een voordeel zou verschaffen die belastingplichtigen die hun inkomsten volledig en tijdig hebben aangegeven, niet zouden kunnen genieten, waardoor die tweede categorie wordt benadeeld ten opzichte van de eerste.

B.2.3. Het feit dat de verzoekende partij van de bestreden bepalingen gebruik zou kunnen maken, verhindert niet dat zij doet blijken van het vereiste belang.

B.2.4. De exceptie wordt verworpen.

Wat de omvang van het beroep betreft

B.3.1. De Ministerraad voert aan dat de omvang van het beroep dient te worden beperkt tot de bestreden bepalingen in zoverre ze betrekking zouden hebben op de regularisatie van beroepsinkomsten, vermits de verzoekende partij haar beroep enkel zou situeren in het kader van de uitoefening van een vrij beroep.

B.3.2. Wanneer, zoals te dezen, een verzoekende partij, in de uiteenzetting nopens haar belang, slechts uitdrukkelijk verwijst naar één van haar hoedanigheden, maar niettemin het geheel van de bestreden bepalingen van die aard is dat haar situatie rechtstreeks kan worden

geraakt, zoals blijkt uit de uiteenzetting van de feiten en van het middel, kan de exceptie tot beperking van de omvang van het beroep niet worden aangenomen.

B.3.3. De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

B.4.1. Volgens de verzoekende partij zouden de bestreden bepalingen niet bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre de belastingplichtigen die van de fiscale regularisatie gebruik maken aan hetzelfde belastingtarief worden onderworpen als de belastingplichtigen die hun inkomsten volledig en tijdig hebben aangegeven en in zoverre die eerste categorie een fiscale immuniteit en een vrijstelling van strafvervolging zou genieten, terwijl een dergelijke bescherming niet geldt voor de tweede categorie.

B.4.2. De verzoekende partij voert tevens aan dat de bestreden bepalingen in strijd zouden zijn met het arrest nr. 72/2005 van 20 april 2005 waarin het Hof met betrekking tot de bij de wet van 31 december 2003 ingevoerde eenmalige bevrijdende aangifte heeft overwogen dat « de regularisatie van onwettige situaties of gedragingen [...] slechts redelijkerwijze [kan] worden verantwoord indien zij een eenmalig karakter heeft ».

Ten aanzien van het belastingtarief

B.5. De bestreden bepalingen beogen aan belastingplichtigen die in het verleden sommen, waarden en inkomsten niet hebben aangegeven, de mogelijkheid te bieden hun fiscale toestand te regulariseren. Zij bestendigen aldus een administratieve praktijk volgens welke de administratie toestaat dat de belastingplichtige die de door hem niet aangegeven inkomsten spontaan aangeeft, uit dien hoofde wordt belast zonder toepassing van belastingverhoging bij wijze van straf (Com. IB nr. 444/8, opgeheven bij circulaire nr. Ci.RH.81/561.394 (AOIF 2/2004) van 13 januari 2004; artikel 3 van het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde; artikel 240/10 van de

Algemene Verordening op de met het zegel gelijkgestelde taksen; artikel 30^{quater} van het besluit van de Regent van 18 september 1947 betreffende uitvoering van het Wetboek der Zegelrechten). Ofschoon de bestreden bepalingen die praktijk niet vervangen, voorzien ze in een gelijkaardige regeling.

B.6. In zoverre de verzoekende partij zich erover beklaagt dat de belastingplichtigen die van de fiscale regularisatie gebruik maken, aan hetzelfde belastingtarief worden onderworpen als de belastingplichtigen die hun inkomsten volledig en tijdig hebben aangegeven, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen, enerzijds, de geregulariseerde beroepsinkomsten en de geregulariseerde btw-handelingen en, anderzijds, de geregulariseerde overige inkomsten.

B.7.1. Overeenkomstig het bestreden artikel 122, §§ 2 en 4, van de wet van 27 december 2005 worden de geregulariseerde beroepsinkomsten en de geregulariseerde btw-handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte onderworpen aan respectievelijk « hun normaal belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen, in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbelasting of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting » en « de BTW aan het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichting in het jaar waarop deze verrichtingen plaatsvonden ».

B.7.2. Het is niet kennelijk onredelijk dat de wetgever, die de belastingplichtigen ertoe wenst aan te zetten hun fiscale toestand te regulariseren, hen onderwerpt aan het belastingtarief dat van toepassing zou zijn geweest indien de niet aangegeven inkomsten het voorwerp zouden hebben uitgemaakt van een tijdige en geldige aangifte. Hij vermocht redelijkerwijs aan te nemen dat in het andere geval, indien de belastingplichtigen aan een belastingverhoging zouden worden onderworpen, zij niet bereid zouden zijn van de bestreden regeling gebruik te maken. Dit is inzonderheid het geval vermits, overeenkomstig de in B.5 vermelde administratieve praktijk, de belastingplichtige die de door hem niet aangegeven inkomsten spontaan aangeeft, uit dien hoofde wordt belast zonder toepassing van een belastingverhoging.

B.8.1. Overeenkomstig het bestreden artikel 122, § 1, van de wet van 27 december 2005 worden de geregulariseerde overige inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatie-aangifte onderworpen aan :

« — hun normale belastingtarief indien de regularisatie-aangifte ten laatste op 30 juni 2006 wordt ingediend;

— hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 5 percentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 juli 2006 en ten laatste op 31 december 2006 wordt ingediend;

— hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 percentpunten, indien de regularisatie-aangifte vanaf 1 januari 2007 wordt ingediend ».

B.8.2. De verzoekende partij verwijt die bepaling inzonderheid dat, in tegenstelling tot wat het geval zou zijn met betrekking tot de geregulariseerde beroepsinkomsten, de aanvullende crisisbijdrage en gemeentebelasting niet zouden worden toegepast op de geregulariseerde overige inkomsten, terwijl die belastingen wel van toepassing zouden zijn op de inkomsten van de belastingplichtigen die hun inkomsten tijdig en volledig hebben aangegeven.

B.8.3. De geregulariseerde overige inkomsten worden onderworpen aan « hun normale belastingtarief », in voorkomend geval verhoogd met een boete van 5 of 10 percent. Met het normale belastingtarief wordt het tarief bedoeld dat zou zijn toegepast indien die inkomsten het voorwerp zouden hebben uitgemaakt van een tijdige en geldige aangifte. Overige inkomsten die tijdig en geldig zijn aangegeven, worden onderworpen aan de aanvullende crisisbelasting en gemeentebelasting. Bijgevolg dient het bestreden artikel 122, § 1, in die zin te worden begrepen dat voormelde belastingen deel uitmaken van het « normale belastingtarief ». Aldus geïnterpreteerd, is het bestreden verschil in behandeling onbestaande.

Ten aanzien van de fiscale immuniteit en de vrijstelling van strafvervolg

B.9. In zoverre de verzoekende partij zich erover beklagt dat de belastingplichtigen die van de fiscale regularisatie gebruik maken een fiscale immuniteit en een vrijstelling van strafvervolg zouden genieten, terwijl een dergelijke bescherming niet geldt voor de belastingplichtigen die hun inkomsten niet of laattijdig hebben aangegeven, en voor de belastingplichtigen die de door hen verschuldigde belastingen laattijdig hebben betaald, dient te worden vastgesteld dat de situaties van die twee categorieën van personen verschillen.

B.10. Wanneer belastingplichtigen die hun inkomsten niet of laattijdig hebben aangegeven, of die de door hen verschuldigde belastingen laattijdig hebben betaald, worden onderworpen aan door de wet voorgeschreven belastingverhogingen, nalatigheidinteressen, boetes en in voorkomend geval strafrechtelijke sancties, heeft de belastingadministratie na een onderzoek te hebben gevoerd te kunnen aanzien vastgesteld dat ze hun fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen, zonder dat de belastingplichtige in kwestie die fout voorafgaandelijk heeft gemeld.

B.11. De bestreden bepalingen, daarentegen, zijn enkel van toepassing indien de belastingplichtige spontaan en voorafgaand aan een tegen hem gericht onderzoek een regularisatieaangifte indient. Het bestreden artikel 123, 2°, bepaalt dienaangaande dat de regularisatieaangifte en de betaling van de verschuldigde heffingen geen uitwerking hebben « indien voor de indiening van de regularisatie-aangifte de aangever door een Belgische belastingadministratie, een sociale zekerheidsinstelling of een Belgische sociale inspectiedienst, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdaaden ». De in het bestreden artikel 127 bepaalde vrijstelling van strafvervolgning geldt indien de betrokkenen « niet vóór de datum van indiening van de in artikel 121 bedoelde aangiften, het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven ».

Bovendien gelden de door de bestreden bepalingen geboden fiscale immunititeit en vrijstelling van strafvervolgning slechts na betaling van de ingevolge de regularisatieaangifte verschuldigde bedragen.

B.12. Het is niet kennelijk onredelijk dat een belastingplichtige die spontaan zijn situatie regulariseert door aangifte te doen van sommen, waarden of inkomsten die hij in het verleden nagelaten had aan te geven en die de hierop verschuldigde bedragen betaalt, een bescherming geniet die niet geldt voor een belastingplichtige van wie de administratie vaststelt dat hij zijn fiscale verplichtingen niet is nagekomen.

Ten aanzien van het eenmalig karakter

B.13. In zoverre de verzoekende partij aanvoert dat de bestreden bepalingen in strijd zouden zijn met het arrest nr. 72/2005 van 20 april 2005, waarin het Hof met betrekking tot de bij de wet van 31 december 2003 ingevoerde eenmalige bevrijdende aangifte heeft overwogen dat die maatregel slechts redelijkerwijs zou kunnen worden verantwoord indien hij een eenmalig karakter zou hebben, dient te worden vastgesteld dat de fiscale regularisatie verschilt van de eenmalige bevrijdende aangifte, zowel wat het toepassingsgebied, wat de aan te geven inkomsten als wat het belastingtarief betreft.

De wet van 31 december 2003 verleent natuurlijke personen de mogelijkheid vanaf 1 januari 2004 tot en met 31 december 2004 aangifte te doen van tot dan toe niet aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden die vóór 1 juni 2003 bij een buitenlandse kredietinstelling of buitenlandse beursvennootschap waren geplaatst. De aangegeven sommen, kapitalen en roerende waarden worden geacht te zijn bevrijd van belastingen en de aangever geniet een vrijstelling van strafvervolging mits betaling van de in artikel 4 van die wet bepaalde eenmalige bijdrage van 6 of 9 percent.

De bestreden bepalingen gelden zowel voor natuurlijke personen als voor rechtspersonen (artikel 121, 5°, van de wet van 27 december 2005) en hebben betrekking op alle niet aangegeven sommen, kapitalen en roerende waarden. Teneinde de door de bestreden bepalingen voorgeschreven fiscale immuniteit en vrijstelling van strafvervolging te kunnen genieten, dient de aangever het normale, op die sommen, kapitalen of roerende waarden verschuldigde belastingtarief te betalen, in voorkomend geval verhoogd met een boete van 5 of 10 percent.

B.14. Voor het overige heeft, overeenkomstig het bestreden artikel 123, 3°, een regularisatieaangifte geen uitwerking « indien ten behoeve van dezelfde aangever of BTW-plichtige reeds een regularisatie-aangifte werd ingediend ».

B.15. Bijgevolg zijn onder voorbehoud van de in B.8.3 vermelde interpretatie de bestreden bepalingen niet onbestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof,

onder voorbehoud van de in B.8.3 vermelde interpretatie, verwierpt het beroep.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 26 april 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts