



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 41/2026
van 9 april 2026
Rolnummers : 8442, 8470 en 8475**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 208, 351 en 444, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2019 en 2020, gesteld door de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, door de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, en door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Joséphine Moerman, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt en Kattrin Jadin, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

a. Bij vonnis van 11 februari 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 17 maart 2025, heeft de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt het toenmalige artikel 207, 7de lid *in fine* (thans artikel 206/3, § 1 *in fine*) van het WIB 1992, samen gelezen met artikel 444, 2de lid van het WIB 1992, de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen bij ontstentenis van kwade trouw van de belastingplichtige aan de belastingadministratie toelaten te beslissen om al dan niet een aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting te vestigen zonder daartoe objectieve criteria vast te leggen ? ».

b. Bij vonnis van 24 april 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 mei 2025, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoerd bij artikel 53, 1^o, van de wet van 25 december 2017 (in de versie zoals van

toepassing op aanslagjaar 2020) in samenhang gelezen met artikel 208 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepaling geen onderscheid maakt tussen vereffende vennootschappen en niet-vereffende vennootschappen waardoor een niet-vereffende vennootschap de mogelijkheid behoudt om de vorige beroepsverliezen en de verliezen van het belastbaar tijdperk nog aan te wenden in toekomstige belastbare tijdperken terwijl de vereffende belastingplichtige in de onmogelijkheid verkeert om de vorige beroepsverliezen en de verliezen van het belastbaar tijdperk nog aan te wenden in enig belastbaar tijdperk waardoor bij de vereffende vennootschap de belasting op zich een sanctie uitmaakt en bij de niet-vereffende vennootschap de belasting theoretisch slechts een voorschot vormt op belastingen verschuldigd in navolgende belastbare tijdperken ? ».

c. Bij arrest van 6 mei 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 mei 2025, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt artikel 207, zevende lid WIB 92, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2020, gelezen in samenhang met artikel 351 WIB 92, het legaliteitsbeginsel zoals vervat in artikel 170 van de Grondwet, in zoverre de toepassing van artikel 207, zevende lid WIB 92 afhankelijk is van de keuze van de taxatieambtenaar om in geval van een laattijdige aangifte al dan niet toepassing te maken van artikel 351 WIB 92 en aldus al dan niet toepassing te maken van de aftrekbeperking bepaald in artikel 207, zevende lid WIB 92 ? »;

2. « Schendt artikel 207, zevende lid WIB 92, zoals van toepassing voor aanslagjaar 2020, gelezen in samenhang met artikel 351 WIB 92, het gelijkheidsbeginsel zoals vervat in de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat deze bepalingen belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden op een verschillende manier behandelen al naargelang de taxatieambtenaar al dan niet toepassing maakt van artikel 351 WIB 92, aangezien

- een belastingplichtige met fiscale (overdraagbare) verliezen die laattijdig zijn aangifte heeft ingediend en waarvan de aangifte zonder wijziging wordt overgenomen door de taxatieambtenaar, onderworpen wordt aan het aftrekverbod voorzien in artikel 207, zevende lid WIB 92 en effectief belasting verschuldigd zal zijn op de volledige belastbare grondslag indien de taxatieambtenaar beslist om toepassing te maken van artikel 351 WIB 92, terwijl

- een belastingplichtige met fiscale (overdraagbare) verliezen die laattijdig zijn aangifte heeft ingediend en waarvan de aangifte zonder wijziging wordt overgenomen door de taxatieambtenaar, niet onderworpen wordt aan het aftrekverbod voorzien in artikel 207, zevende lid WIB 92 en zijn fiscale (overgedragen) verliezen kan verrekenen met de belastbare grondslag indien de taxatieambtenaar beslist om geen toepassing te maken van artikel 351 WIB 92 ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 8442, 8470 en 8475 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Colisée Belgium », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Mathieu Isenbaert, advocaat bij de balie te Brussel (in de zaak nr. 8442);

- Cornelia Janssen, in haar hoedanigheid van vereffenaar van de bv « Jerjill », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Philippe Renier en mr. Zeger Snoeckx, advocaten bij de balie van Limburg (in de zaak nr. 8470);

- de bv « Balance », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Marian Vandebroek en mr. Jan Van Hemelen, advocaten bij de balie van Antwerpen (in de zaak nr. 8475);

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Ida Bollingh, advocate bij de balie te Brussel (in alle zaken).

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Colisée Belgium »;

- Cornelia Janssen, in haar hoedanigheid van vereffenaar van de bv « Jerjill »;

- de bv « Balance ».

Bij beschikking van 28 januari 2026 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen waren, 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 zaken in beraad zouden worden genomen.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 11 februari 2026 de dag van de terechtzitting bepaald op 4 maart 2026.

Op de openbare terechtzitting van 4 maart 2026 :

- zijn verschenen :

. mr. Mathieu Isenbaert, voor de nv « Colisée Belgium »;

. mr. Zeger Snoeckx, tevens *loco* mr. Philippe Renier, voor Cornelia Janssen, in haar hoedanigheid van vereffenaar van de bv « Jerjill »;

. mr. Ida Bollingh, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggeefsters Joséphine Moerman en Emmanuelle Bribosia verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken 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 bodemgeshil

Ten aanzien van de zaak nr. 8442

De partijen betwisten de aftrekbaarheid van de door de nv « Colisée Belgium » opgenomen niet-recurrente bedrijfskosten. De Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel oordeelt dat de belastingadministratie terecht de bedrijfskosten heeft verworpen en een belastingverhoging van 10 % heeft toegepast, aangezien de nv « Colisée Belgium » een onjuiste aangifte had ingediend zonder opzet de belasting te ontduiken. Voorts stelt de Rechtbank van eerste aanleg dat de belastingverhoging evenredig is met de aard en de ernst van de gepleegde inbreuk en dat het evenredigheidsbeginsel zich niet verzet tegen de gezamenlijke toepassing van de belastingverhoging en het aftrekverbod van verliezen wanneer er geen vennootschapsbelasting verschuldigd is. Het aftrekverbod bepaald in artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) beoogt immers ondernemingen aan te sporen hun aangifteverplichtingen correct te vervullen. Wel gaat de Rechtbank van eerste aanleg in op het verzoek van de nv « Colisée Belgium » om het Hof te vragen of de discretionaire bevoegdheid van de belastingadministratie om een belastingverhoging toe te passen en bijgevolg een aanvullende aanslag te vestigen, in overeenstemming is met de aangehaalde grondwetsbepalingen.

Ten aanzien van de zaak nr. 8470

De vereffenaar van de vereffende vennootschap bv « Jerjill » betwist de toepassing van een belastingverhoging van 10 % en het aftrekverbod van verliezen wegens onjuiste aangifte. Op verzoek van de vereffenaar, vraagt de Rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, alvorens recht te doen, aan het Hof of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 geen gelijke behandeling, zonder redelijke verantwoording, invoert tussen vereffende en niet-vereffende vennootschappen, doordat vereffende vennootschappen in de onmogelijkheid verkeren om vorige beroepsverliezen en de verliezen van het belastbare tijdperk nog aan te wenden in toekomstige belastbare tijdperken.

Ten aanzien van de zaak nr. 8475

De bv « Balance » betwist voor het Hof van Beroep te Gent de toepassing van een belastingverhoging van 50 % en het aftrekverbod van verliezen wegens een vierde laattijdige aangifte. Het Hof van Beroep wenst van het Hof te vernemen of het facultatieve karakter van de aanslag van ambtswege bij een laattijdig ingediende aangifte zoals is voorzien in artikel 351 van het WIB 1992, waarbij een aanslag van ambtswege automatisch leidt tot het aftrekverbod van verliezen overeenkomstig artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, in overeenstemming is met het wettigheids- en gelijkheidsbeginsel. Het belastbaar resultaat zou immers afhankelijk zijn van de keuze van de belastingadministratie om al dan niet een aanslag van ambtswege toe te passen en aldus niet voorzienbaar zijn voor de belastingplichtige. Voorts zou zulks tot een verschillende behandeling leiden van belastingplichtigen met fiscale overdraagbare verliezen die laattijdig hun aangifte indienen.

III. In rechte

- A -

Ten aanzien van de zaak nr. 8442

A.1.1. De nv « Colisée Belgium », de eiseres in het bodemgeshil, stelt dat niet kan worden besloten dat het antwoord op de prejudiciële vragen kennelijk niet nuttig zou zijn voor de oplossing van het bodemgeshil. Een bevestigend antwoord van het Hof zou immers gevolgen kunnen hebben voor de opgelegde aanslagen in de vennootschapsbelasting die verschuldigd zijn voor het aanslagjaar 2019.

A.1.2. In tegenstelling tot wat het Hof lijkt te besluiten in het arrest nr. 90/2025 van 19 juni 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.090), is de nv « Colisée Belgium » van oordeel dat de in het geding zijnde bepalingen niet bestaanbaar zijn met het fiscale wettigheidsbeginsel omdat zij de belastbare materie afhankelijk maken van de wil van de belastingadministratie. De beoordelingsmarge om af te zien van het minimum van 10 %

belastingverhoging, die artikel 444, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) toekent aan de belastingadministratie, heeft een relatief beperkte draagwijdte. Doordat de toepassing van het aftrekverbod, bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, afhankelijk is gemaakt van de effectieve toepassing door de controleambtenaar van een belastingverhoging van minstens 10 %, verlenen de in het geding zijnde bepalingen aan de belastingadministratie de bevoegdheid om de situatie die leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting, zelf te verwezenlijken.

De wetgever heeft nochtans geen uitdrukkelijke delegatie verleend aan de belastingadministratie en het is onduidelijk in welke mate de wetgever zich bewust was van de gegeven delegatie. De impliciete machtiging die volgt uit de verwijzing in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 naar het artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, is niet voldoende nauwkeurig omschreven en voorspelbaar om te voldoen aan het wettigheidsbeginsel. De belastingadministratie heeft daarenboven nagelaten om een consistent criterium te ontwikkelen. De belastingplichtige kan op basis van de bewoordingen van de wetsbepalingen en eventueel met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, niet weten onder welke voorwaarden bepaalde handelingen aan de belasting zijn onderworpen.

Dat de in het geding zijnde bepalingen enkel een verschuiving van de belastbare grondslag tot gevolg zouden hebben, kan de schending van het wettigheidsbeginsel niet verantwoorden. Bovendien is het zeer onwaarschijnlijk dat de nv « Colisée Belgium » ooit voldoende belastbare winsten zal realiseren om gebruik te kunnen maken van de verhoogde overdraagbare fiscale verliezen die het gevolg zijn van de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen.

A.1.3. Tot slot stelt de nv « Colisée Belgium » dat de in het geding zijnde bepalingen evenmin bestaanbaar zijn met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Vennootschappen met of zonder netto-inkomsten bevinden zich noodzakelijkerwijze in een verschillende situatie. Om die reden kan niet worden aanvaard dat de in het geding zijnde bepalingen een beweerde discriminatie beogen te verhelpen door vennootschappen met belastbare inkomsten op dezelfde manier te willen behandelen als vennootschappen met fiscale verliezen. Voorts verzet het evenredigheidsbeginsel zich tegen een sanctie ten belope van 110 % van het belastingtarief op wijzigingen aan de aangifte.

A.2.1. De Ministerraad betwist in de eerste plaats de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag wegens gebrek aan belang bij de ongrondwettigheidsverklaring 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 dat tot gevolg dat de belastingadministratie verplicht is om steeds dat minimum op te leggen.

A.2.2. In zoverre de prejudiciële vraag ontvankelijk zou zijn, stelt de Ministerraad dat de in het geding zijnde bepalingen het fiscale wettigheidsbeginsel niet schenden. Het aftrekverbod is duidelijk en voorzienbaar en behoeft geen verdere interpretatie. Twee cumulatieve voorwaarden moeten vervuld zijn, namelijk de wijziging van de aangifte van de vennootschap of de aanslag van ambtswege van haar inkomsten en de effectieve toepassing van een belastingverhoging van minstens 10 %. Wanneer het een eerste overtreding betreft en er sprake is van een gebrek aan kwade trouw, kan de administratie afzien van de 10 % belastingverhoging. In de wisselwerking tussen de regeling van het aftrekverbod, bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, en de belastingverhoging, bepaald in artikel 444 van dat Wetboek, is bijgevolg uitdrukkelijk voorzien in de wet. Daarbij dient het gebrek aan kwade trouw concreet te worden beoordeeld, rekening houdend met alle andere elementen van de zaak en in het bijzonder met de economische realiteit. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de wetgever de rechter een zekere beoordelingsbevoegdheid kan toekennen in aangelegenheden die worden gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties.

A.2.3. Tot slot is de Ministerraad van oordeel dat er geen sprake is van een onevenredige afbreuk aan de rechten van de belastingplichtige. De belastingadministratie is verplicht de beginselen van behoorlijk bestuur te eerbiedigen. Bovendien is er steeds een rechterlijke controle met volle rechtsmacht mogelijk bij een weigeringsbeslissing om af te zien van de belastingverhoging van 10 %. Voorts is het aftrekverbod evenredig met de nagestreefde doelstelling om belastingplichtigen te stimuleren hun fiscale verplichtingen correct na te komen. Het creëert geen bijkomende belastingen, aangezien de belastinggrondslag wordt verschoven naar een ander belastbaar tijdperk. Een vennootschap kan de verliezen nog steeds aanwenden in de aangifte van de volgende jaren. Het aftrekverbod is overigens enkel van toepassing op vennootschappen die hun fiscale verplichtingen niet zijn nagekomen te kwader trouw of herhaalde inbreuken plegen en die de minimumdrempel van de niet-aangegeven inkomsten ten belope van 2 500 euro overschrijden. De maatregel corrigeert een fundamentele onrechtvaardigheid, aangezien vroeger een belastingplichtige die over voldoende overgedragen fiscale verliezen of andere aftrekbare

posten van zijn belastinggrondslag beschikte, geen administratieve sanctie verschuldigd was in geval van een onjuiste aangifte.

Ten aanzien van de zaak nr. 8470

A.3.1. De bv « Jerjill », de eiseres in het bodemgeschil, stelt dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2020, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet alleen schendt omdat het geen onderscheid maakt tussen vereffende en niet-vereffende vennootschappen, maar ook doordat het een vennootschap met of zonder fiscale verliezen voor dezelfde overtreding anders sanctioneert. De bv « Jerjill » acht het dan ook gepast om de prejudiciële vraag in die zin te verruimen.

A.3.2. Voor een vennootschap zonder fiscale verliezen is het verschil tussen de indiening van een juiste of een onjuiste aangifte enkel een belastingverhoging. Voor een vennootschap met fiscale verliezen is dat verschil niet enkel een belastingverhoging, maar ook de betaling van de belasting. Dat zulks theoretisch neerkomt op een vooruitgelopen inning van de belasting, neemt niet weg dat er voor eenzelfde overtreding een verschil in behandeling is. De impact van een vooruitgelopen inning van de belasting mag bovendien niet geminimaliseerd worden. Door het aftrekverbod toe te passen en dus abstractie te maken van de fiscale verliezen, wordt een vennootschap geconfronteerd met een onmiddellijke uitgave aan belastingen die zij mogelijk pas jaren nadien verschuldigd zou zijn geweest. Bij toepassing van het aftrekverbod wordt ondanks dezelfde overtreding de liquiditeitspositie van de belastingplichtige met fiscale verliezen immers zwaarder aangetast dan die van de belastingplichtige zonder fiscale verliezen.

Nochtans is er een minder verregaande maatregel mogelijk. Zo kan de wetgever een belastingverhoging vorderen op basis van de belasting die de belastingplichtige verschuldigd zou zijn zonder fiscaal aftrekbare verliezen. Door de verliesaftrek toe te laten maar de belastingverhoging te berekenen alsof er geen verliesaftrek zou zijn, is de sanctie voor alle belastingplichtigen gelijk, namelijk de werkelijke uitgave van de belastingverhoging. Op die manier komt de alternatieve maatregel ook tegemoet aan de mogelijke disproportionele gevolgen van de in het geding zijnde bepalingen. Het aftrekverbod kan een zware aantasting betekenen van de liquiditeitspositie van de belastingplichtige ten gevolge van een te goeder trouw gemaakte fout. Aangezien een gebrekkige liquiditeitspositie de hoofdoorzaak van faillissementen is, kan het aftrekverbod onevenredige gevolgen hebben.

A.3.3. Daarenboven is artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 niet bestaanbaar met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in zoverre vereffende en niet-vereffende vennootschappen identiek worden behandeld. Niet-vereffende vennootschappen betalen een soort voorschot op hun belastingen, die ze minstens in theorie kunnen recupereren bij aanrekening van de overdraagbare verliezen op de belastbare resultaten van latere fiscale belastbare tijdperken. Een vereffende vennootschap kan daarentegen de fiscale verliezen niet meer aanwenden in volgende fiscale belastbare tijdperken. De sluiting van de vereffening beëindigt immers het laatste belastbaar tijdperk van de vereffende vennootschap. Het is niet objectief verantwoord om een niet-vereffende vennootschap die dezelfde fout begaat als een vereffende vennootschap gunstiger te behandelen. Een vereffende vennootschap dient dan ook een andere regeling te ondergaan dan een niet-vereffende vennootschap.

Voorts is het nagestreefde doel van het aftrekverbod dat erin bestaat vennootschappen aan te sporen hun aangifteverplichtingen correct te vervullen, geen legitiem doel bij vereffende vennootschappen, die een laatste aangifte indienen. Zoals hierboven uiteengezet, kan het vooropgestelde doel bovendien worden gerealiseerd op een minder ingrijpende wijze. Tot slot heeft het aftrekverbod mogelijk onevenredige gevolgen. Het is niet verantwoord dat een vereffende vennootschap bij de indiening van een foutieve aangifte dermate gesanctioneerd moet worden dat zij belastingen moet betalen die zij nooit verschuldigd zou zijn geweest. In tegenstelling tot wat de Ministerraad stelt, erkent de wetgever reeds dat vennootschappen in vereffening een specifieke regeling dienen te ondergaan met een afzonderlijke afdeling in het WIB 1992. De niet-toepassing van het aftrekverbod voor vereffende vennootschappen zou leiden tot een meer evenredige toepassing van de fiscale wetgeving die ook nauwer aansluit bij hun economische realiteit.

A.4. Voor de specifieke situatie van een vereffende vennootschap stelt de Ministerraad dat de wetgever geen rekening kan houden met alle situaties waarbij bepaalde belastingplichtigen harder worden getroffen door de in het geding zijnde bepaling. Het voorzien in uitzonderingen zou de maatregel aan slagkracht doen verliezen en zou zorgen voor nog grotere discriminaties. Het doel van de wetgever is om de aangifteverplichtingen jaar na jaar te doen nakomen en dat geldt voor iedereen zonder onderscheid, ongeacht de hoogte van de overdraagbare verliezen, het bedrag van de belastbare grondslag van het betrokken jaar en de daaropvolgende jaren en een eventuele

vereffening. Niets kan verantwoorden waarom het belang van de aangifteverplichtingen niet zou gelden voor het jaar van vereffening. Ook zonder vereffening kan niet worden uitgesloten dat de belastingplichtige de daaropvolgende jaren zijn voorgaande verliezen niet of slechts gedeeltelijk kan aftrekken. Zowel het niet naleven van de aangifteverplichtingen als de sanctie hierop wordt per jaar bekeken volgens het annualiteitsbeginsel. Daarenboven is er steeds een rechterlijke controle met volle rechtsmacht mogelijk bij een weigeringsbeslissing om toepassing te maken van overmacht of af te zien van een belastingverhoging van minstens 10 %. De in het geding zijnde bepaling doet bijgevolg geen onevenredige afbreuk aan de rechten van de belastingplichtigen naargelang ze zich al dan niet in het jaar van vereffening bevinden.

Ten aanzien van de zaak nr. 8475

A.5.1. Volgens de bv « Balance », de appellante in het bodemgeschil, kan niet worden besloten dat het antwoord op de prejudiciële vragen kennelijk niet nuttig zou zijn voor de oplossing van het bodemgeschil. Hoewel de belastingadministratie ertoe gehouden kan zijn om bij een vierde laattijdige indiening van de aangifte een belastingverhoging van 50 % op te leggen, is het geenszins zo dat zij in dat geval verplicht is om een ambtshalve aanslag te vestigen overeenkomstig artikel 351 van het WIB 1992.

A.5.2. De ruime beoordelingsbevoegdheid waarbinnen de belastingadministratie autonoom bepaalt of zij al dan niet een aanslag van ambtswege vestigt, is volgens de bv « Balance » niet bestaanbaar met het fiscale wettigheidsbeginsel. Het gebrek aan wettelijke richtlijnen staat de belastingadministratie toe het aftrekverbod toe te passen op een laattijdige aangifte, terwijl de wetgever dit niet voor ogen had.

A.5.3. Daarenboven stelt de bv « Balance » vast dat de belastingplichtige die voor een bepaald belastbaar tijdperk over overgedragen verliezen beschikt en een laattijdige aangifte indient, aanzienlijk verschillend behandeld wordt naargelang de belastingadministratie al dan niet toepassing maakt van de aanslag van ambtswege overeenkomstig artikel 351 van het WIB 1992. Bij toepassing van de aanslag van ambtswege is het aftrekverbod van toepassing op de volledige belastbare grondslag. Dit onderscheid berust niet op een objectief criterium, aangezien de belastingadministratie autonoom beslist om al dan niet artikel 351 van het WIB 1992 toe te passen. De wetgever heeft de belastingadministratie geen richtlijnen aangereikt en de rechter kan die keuze niet op opportuniteit beoordelen.

A.5.4. De maatregel strekt ertoe de belastingplichtige aan te sporen tot het correct opvolgen van de aangifteverplichting, een grotere fiscale eenvormigheid te verkrijgen en te waarborgen dat op belastingcontroles een daadwerkelijke aanslag volgt. Die doelstellingen zijn legitiem. De maatregel is evenwel niet geschikt om die doelen te verwezenlijken. Doordat het aftrekverbod van toepassing is op de volledige laattijdig aangegeven belastbare grondslag bij een aanslag van ambtswege, zou de belastingplichtige aanzienlijk minder vennootschapsbelasting betalen door opzettelijk geen of slechts een voorlopige aangifte in te dienen. Voorts blijkt uit geen enkel stuk dat de belastingadministratie de laattijdige aangifte van de bv « Balance » op enig tijdstip controleerde. De aanslag van ambtswege werd in het leven geroepen als reactie op de bewijsmoeilijkheden die de belastingadministratie ondervindt wanneer de belastingplichtige inlichtingen verborgen houdt. Dat geldt echter niet bij een laattijdige aangifte.

A.5.5. Tot slot staat de maatregel niet in redelijke verhouding tot zijn doel. De maatregel wordt even strikt toegepast ongeacht de goede of kwade trouw van de belastingplichtige en ongeacht de ernst van de overtreding. Bij een ambtshalve aanslag ingevolge een laattijdige aangifte kan de feitenrechter slechts kiezen tussen een onvoldoende ernstige belastingverhoging van minder dan 10 % en een buitensporige sanctie door de combinatie van een belastingverhoging van minstens 10 % en het aftrekverbod op het volledige resultaat. Het is allerminst uitgesloten dat de rechter niet de wettelijke mogelijkheid heeft om de sanctie op te leggen die hij in verhouding tot de overtreding redelijk acht. De impact van de maatregel is bovendien volledig afhankelijk van de belastbare inkomsten en de aftrekposten van de belastingplichtige en onafhankelijk van de ernst van de overtreding. Nochtans zijn er alternatieve maatregelen beschikbaar voor de belastingadministratie, zoals het opleggen van een administratieve boete.

A.6. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet nuttig is voor het oplossen van het bodemgeschil. De prejudiciële vraag heeft immers betrekking op de situatie bedoeld in artikel 351 van het WIB 1992 waarbij de belastingadministratie kan afzien van een aanslag van ambtswege, terwijl dat niet mogelijk is bij een vierde overtreding, zoals in het bodemgeschil. De wetgever heeft de discretionaire bevoegdheid van de belastingadministratie uitgesloten vanaf de tweede overtreding. Bij een herhaaldelijk laattijdige aangifte is de belastingadministratie verplicht om toepassing te maken van de belastingverhoging in artikel 444 van het

WIB 1992 en het aftrekverbod in artikel 207, zevende lid, van dat Wetboek. Daarenboven volgt uit het voormelde arrest nr. 90/2025 dat de discretionaire bevoegdheid die artikel 351 van het WIB 1992 aan de belastingadministratie toekent met inachtneming van alle wetsbepalingen en algemene beginselen moet worden toegepast. Het komt de bevoegde rechter vervolgens toe te waken over de naleving ervan. De in het geding zijnde bepalingen zijn dan ook bestaanbaar met het fiscale wettigheidsbeginsel en het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

- B -

Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 207, zevende lid (thans artikel 206/3, § 1), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2019 en 2020.

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 de aanslagjaren 2019 en 2020, 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 het van toepassing is voor de aanslagjaren 2019 en 2020, 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 verantwoorden.

Artikel 351 van het WIB 1992 bepaalt dat de belastingadministratie de aanslag ambtshalve kan vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, met name wanneer de belastingplichtige zijn belastingaangifte niet tijdig indient :

« 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.

Voor de aanslag ambtshalve wordt gevestigd, geeft de administratie bij ter post aangetekende brief aan de belastingplichtige kennis van de redenen waarom zij van die procedure gebruik maakt, van het bedrag van de inkomsten en andere gegevens waarop de aanslag zal steunen, alsmede van de wijze waarop die inkomsten en gegevens zijn vastgesteld.

Behalve in de laatste eventualiteit bedoeld in het eerste lid of indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren ingevolge een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijnen of nog indien het gaat om roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand te rekenen van de derde werkdag volgend op de verzending van die kennisgeving toegestaan om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen en mag de aanslag niet vóór het verstrijken van die termijn worden gevestigd. »

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 van het WIB 1992 bij artikel 53, 4^o, 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 is 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 minstens 10 % effectief toepast wegens een laattijdige 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 op de aanslagjaren 2019 en 2020, 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 ».

Artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 werd gewijzigd door artikel 38 van de programmawet van 18 juli 2025 (*Parl. St.*, Kamer, 2024-2025, DOC 56-0909/001, pp. 27-30), dat van toepassing is op aanslagen ingekohierd vanaf 29 juli 2025 (artikel 39 van diezelfde programmawet).

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

Ten aanzien van de prejudiciële vragen in de zaken nrs. 8442 en 8475

B.3.1. Het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 8442 wenst te vernemen of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2019, in samenhang gelezen met artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen bij ontstentenis van kwade trouw van de belastingplichtige aan de belastingadministratie toelaten te beslissen om al dan niet toepassing te maken van een belastingverhoging van 10 % en dienovereenkomstig een aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting te vestigen zonder daartoe objectieve criteria vast te leggen.

Bij zijn arrest nr. 90/2025 van 19 juni 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.090), dat dateert van na de verwijzingsbeslissing in de zaak nr. 8442, heeft het Hof uitspraak gedaan over vragen met een identiek onderwerp.

B.3.2. Het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 8475 wenst te vernemen of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2020, in samenhang gelezen met artikel 351 van het WIB 1992, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre de toepassing van artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 afhankelijk is van de keuze van de belastingadministratie om in geval van een laattijdige aangifte al dan niet toepassing te maken van een aanslag van ambtswege en bijgevolg al dan niet toepassing te maken van de aftrekbeperking bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992.

Wat betreft de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

B.4.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vragen in de zaken nrs. 8442 en 8475 onontvankelijk zijn, aangezien de belastingplichtige geen belang heeft bij de toetsing van respectievelijk artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992 en artikel 351 van dat Wetboek.

B.4.2. 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.4.3. Uit de prejudiciële vragen volgt dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de grondwettigheid van de aftrekbepanking bepaald in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2019 en 2020, in samenhang gelezen met de artikelen 351 en 444, tweede lid, van dat Wetboek.

B.4.4. Uit de verwijzingsbeslissingen kan niet worden besloten dat het antwoord op de prejudiciële vragen kennelijk niet nuttig zou zijn voor de oplossing van de bodemgeschillen. Een bevestigend antwoord van het Hof zou immers gevolgen kunnen hebben voor de opgelegde aanslagen in de vennootschapsbelasting die de eiseres en de appellante in de bodemgeschillen verschuldigd zijn voor de aanslagjaren 2019 en 2020.

B.4.5. De excepties worden verworpen.

Wat betreft het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken

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.

Krachtens artikel 444, tweede lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op de aanslagjaren 2019 en 2020, kan de belastingadministratie ervan afzien de minimale belastingverhoging van 10 % op te leggen « 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 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 ».

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, ervan afziet de minimale belastingverhoging van 10 % op te leggen, het in artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992 vermelde verbod op verliesaftrek niet van toepassing is.

Het verbod op verliesaftrek is evenmin van toepassing wanneer de belastingadministratie ervoor kiest om niet over te gaan tot een aanslag van ambtswege bedoeld in de gevallen opgesomd in artikel 351 van het WIB 1992.

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. Voorts heeft de wetgever bepaald in welke gevallen een aanslag van ambtswege kan worden gevestigd. De fiscale wet bevat daardoor een minimum aan beoordelingsrichtlijnen 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 beoordelingsbevoegdheid die de artikelen 351 en 444, tweede lid, van het WIB 1992 aan de belastingadministratie toekennen, wil haar immers net de mogelijkheid bieden om rekening te houden met alle feitelijke omstandigheden waarover zij beschikt.

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 de aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 van het WIB 1992 en van het minimum van 10 % belastingverhoging bedoeld in artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek, 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 de aanslagjaren 2019 en 2020, in samenhang gelezen met de artikelen 351 en 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met artikel 170 van de Grondwet.

Wat betreft het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in fiscale zaken

B.10. Het Hof dient vervolgens te onderzoeken of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2019 en 2020, in samenhang gelezen met de artikelen 351 en 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat belastingplichtigen die een overtreding hebben begaan, verschillend worden belast, al naargelang de belastingadministratie gebruikmaakt van een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 van het WIB 1992 of van haar discretionaire bevoegdheid om af te zien van de belastingverhoging van 10 % bij ontstentenis van kwade trouw bedoeld in artikel 444, tweede lid, van dat Wetboek.

B.11.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

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 en tijdig 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 niet, niet tijdig, 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 strekt dan ook eveneens ertoe 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 de aanslag van ambtswege of 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 351 van het WIB 1992 bepaalt dat de belastingadministratie kan overgaan tot een aanslag van ambtswege in de specifieke gevallen waarin het voorziet. Die beoordelingsbevoegdheid laat de belastingadministratie en de rechter toe het evenredigheidsbeginsel in acht te nemen.

B.13.3. 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.13.4. 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 aanslag van ambtswege of 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 eerbiediging van die beginselen.

B.13.5. Uit de artikelen 351 en 444, tweede lid, van het WIB 1992 vloeit voort dat de belastingadministratie geen gebonden bevoegdheid heeft. De rechter kan binnen dezelfde grenzen als die van de belastingadministratie de aanslag van ambtswege en de opgelegde belastingverhoging beoordelen. De rechter oefent dat toezicht uit met volle rechtsmacht,

waarbij hij kan nagaan of de aanslag van ambtswege en de belastingverhoging in feite en in rechte verantwoord zijn en of daarbij alle wetsbepalingen en algemene beginselen worden geëerbiedigd. Aldus vermag de rechter in het bijzonder na te gaan of aan de voorwaarden is voldaan om een dergelijke aanslag en verhoging op te leggen.

B.14. Uit het voorgaande volgt dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2019 en 2020, in samenhang gelezen met de artikelen 351 en 444, tweede lid, van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Ten aanzien van de prejudiciële vraag in de zaak nr. 8470

B.15. Het verwijzende rechtscollege in de zaak nr. 8470 wenst te vernemen of artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2020, in samenhang gelezen met artikel 208 van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen geen onderscheid maken tussen vereffende vennootschappen en niet-vereffende vennootschappen, terwijl niet-vereffende vennootschappen, in tegenstelling tot vereffende vennootschappen, de mogelijkheid behouden om de vorige beroepsverliezen en de verliezen van het belastbaar tijdperk nog aan te wenden in toekomstige belastbare tijdperken. Dat zou tot gevolg hebben dat het aftrekverbod bij vereffende vennootschappen een sanctie uitmaakt en bij de niet-vereffende vennootschap theoretisch slechts een voorschot vormt op belastingen die verschuldigd zullen zijn in navolgende belastbare tijdperken.

B.16.1. De eiseres voor het verwijzende rechtscollege wenst de draagwijdte van de prejudiciële vraag uit te breiden tot het verschil in behandeling tussen vennootschappen naargelang ze al dan niet fiscale verliezen hebben.

B.16.2. De partijen voor het Hof mogen de draagwijdte van een prejudiciële vraag evenwel niet wijzigen of uitbreiden. Het komt immers alleen aan het verwijzende rechtscollege toe te oordelen welke prejudiciële vragen het aan het Hof dient te stellen en daarbij de omvang van de saisine te bepalen.

Het Hof beantwoordt de vraag zoals zij door het verwijzende rechtscollege is gesteld.

B.17. 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. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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 geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

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.18. Artikel 208 van het WIB 1992 bepaalt dat vennootschappen in vereffening aan de vennootschapsbelasting onderworpen blijven met inbegrip van de in het geding zijnde maatregel, die erin bestaat de aftrek van de verliezen van de belastbare winst te weigeren wanneer een belastingverhoging van minstens 10 % effectief wordt opgelegd.

B.19.1. Zoals is vermeld in B.12, beoogt de in het geding zijnde maatregel met name vennootschappen aan te sporen hun verplichtingen inzake belastingaangifte correct na te komen en te waarborgen dat op belastingcontroles een daadwerkelijke aanslag volgt. Dat zijn legitieme doelstellingen.

B.19.2. Ten aanzien van de nagestreefde doelen bevinden vereffende en niet-vereffende vennootschappen waarop de in het geding zijnde maatregel wordt toegepast, zich niet in wezenlijk verschillende situaties. Het gaat in beide gevallen om belastingplichtigen die hun aangifteplichten niet correct hebben vervuld. De wetgever kon het nodig achten

vennootschappen aan te sporen steeds hun aangifteverplichtingen correct na te komen, ongeacht of zij in een volgend fiscaal jaar nog een aangifte moeten indienen.

Zoals is vermeld in B.12, zou 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, 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.

B.19.3. Wel kunnen voor vereffende vennootschappen de verliezen niet meer worden overgedragen en afgetrokken tijdens een volgend fiscaal jaar, zodat het belastingvoordeel in verband met de aftrek van de verliezen definitief verloren is. Dit gevolg kan niet worden toegeschreven aan de in het geding zijnde bepaling, maar vloeit voort uit de finaliteit van een vereffende vennootschap. Bovendien beschikken de belastingadministratie en de rechter over de mogelijkheid om bij ontstentenis van kwade trouw af te zien van het minimum van 10 % belastingverhoging en aldus te waarborgen dat de in het geding zijnde bepaling geen onevenredige gevolgen met zich mee zou brengen. 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 aftrekbepaling al dan niet dienen te worden toegepast.

B.20. Uit het voorgaande volgt dat artikel 207, zevende lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op het aanslagjaar 2020, in samenhang gelezen met artikel 208 van dat Wetboek, bestaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 207, zevende lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2019 en 2020, in samenhang gelezen met de artikelen 208, 351 en 444, tweede lid, van dat Wetboek, schendt de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 9 april 2026.

De griffier,

Nicolas Dupont

De voorzitter,

Luc Lavrysen