

Rolnummer 5720
Arrest nr. 130/2014 van 19 september 2014

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 2 tot 6, 9 en 19 van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (wijziging van de artikelen 121, 122, 123, 124 en 127 van de programmawet van 27 december 2005 en invoeging van een artikel 122/1), ingesteld door Steven De Bel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 september 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 2 oktober 2013, heeft Steven De Bel, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Verhaeghe, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 2 tot 6, 9 en 19 van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (wijziging van de artikelen 121, 122, 123, 124 en 127 van de programmawet van 27 december 2005 en invoering van een artikel 122/1), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 juli 2013, derde editie.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 8 mei 2014 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens een zulk verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 28 mei 2014 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 28 mei 2014 in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij

A.1. De verzoekende partij meent dat zij belang heeft bij het door haar ingediende beroep, vermits zij, als Belgische onderdaan, is onderworpen aan de Belgische wetgeving inzake de inkomstenbelastingen en aan de Belgische strafwetgeving. Zij doet gelden dat de rechtsonzekerheid betreffende de toepassing van belastingwetten en strafwetten haar rechtstreeks, persoonlijk en ongunstig raakt, vermits zij zich niet kan onttrekken aan de toepassing van die wetten.

A.2. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partij niet.

Ten gronde

Wat het eerste middel betreft

A.3. Het eerste middel is gericht tegen de artikelen 3, 5, 6 en 19 van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (hierna : wet van 11 juli 2013), al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 12, 14 en 172

van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6.1, 6.2 en 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

A.4. De verzoekende partij bekritiseert de bestreden bepalingen vanuit diverse invalshoeken. Zij gaat daarbij ervan uit dat de bestreden wet heffingen invoert die dienen te worden gekwalificeerd als straffen in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zij het dat zij in het interne recht volgens haar dienen te worden gekwalificeerd als belastingen. Wat dit laatste betreft, beroept zij zich op artikel 121, 7°, van de programmawet van 27 december 2005, volgens hetwelk onder « heffingen » dient te worden verstaan « het totale bedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde belasting ».

Zij is bovendien van oordeel dat de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens ervan doet blijken dat artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens toepassing kan vinden in fiscale geschillen, meer bepaald wanneer die geschillen niet enkel betrekking hebben op het innen van belastingen, maar eveneens op sancties van strafrechtelijke aard.

A.5.1. De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen niet voldoen aan de waarborg van rechtszekerheid omdat personen die een regularisatieaangifte indienen de gevolgen van hun aangifte niet kunnen voorzien. Zij bekritiseert het feit dat de bestreden bepalingen niet met voldoende zekerheid toelaten te bepalen welke boete zal worden toegepast. Zij meent dat die bepalingen bijzonder vaag zijn wat betreft het gemaakte onderscheid tussen de types van regularisatie voor fiscaal niet verjaarde inkomsten. Zij meent ook dat het niet duidelijk is onder welke categorie een belastingplichtige valt indien de oorsprong van de inkomsten hem onbekend is.

A.5.2. De verzoekende partij bekritiseert ook het feit dat de administratie, in het geval waarin een persoon een aanvulling op een vóór de inwerkingtreding van de bestreden wet ingediende regularisatieaangifte indient na de inwerkingtreding van die wet, discretionair kan beslissen dat die aanvulling dient te worden behandeld overeenkomstig de nieuwe, dan wel de oude bepalingen van de programmawet van 27 december 2005.

A.5.3. De verzoekende partij meent ook dat de bestreden wet een strafverzwaring inhoudt die strijdig is met artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, en beargumenteert dit door erop te wijzen dat de boetes voorheen 10 procentpunten van het kapitaal bedroegen, terwijl ze nu 15 tot 35 procentpunten bedragen. Zij doet gelden dat dit met zich meebrengt dat personen die vroeger reeds een regularisatieaangifte konden indienen, maar dat niet hebben gedaan, nu worden geconfronteerd met hogere regularisatie tarieven.

A.5.4. De verzoekende partij meent ook dat de in het middel aangevoerde grondwets- en verdragsbepalingen zijn geschonden doordat de bestreden wet, zonder verantwoording, afwijkt van de algemene regel dat wetten in werking treden de tiende dag na die van hun bekendmaking.

Zij doet gelden dat de bestreden wet is bekendgemaakt op vrijdag 12 juli 2013 en dat de bepalingen ervan in werking zijn getreden op maandag 15 juli 2013, en bekritiseert het feit dat het daardoor onmogelijk werd gemaakt om na kennisname van de nieuwe wet nog een regularisatieaangifte in te dienen overeenkomstig de bepalingen van de vroegere wet. Zij bekritiseert ook het feit dat de inwerkingtreding van de bestreden wet met zich heeft meegebracht dat personen die nog een regularisatieaangifte wensten in te dienen overeenkomstig de oude regularisatiebepalingen, de mogelijkheid werd ontnomen om dit te doen op de wijze bepaald bij artikel 307, §§ 2 tot 5, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Zij gaat daarbij ervan uit dat personen die een gewone belastingaangifte doen vergelijkbaar zijn met personen die een regularisatieaangifte doen, vermits artikel 121, 7°, van de programmawet van 27 december 2005 ervan doet blijken dat de bestreden bepalingen naar intern recht dienen te worden gekwalificeerd als betrekking hebbend op belastingen. Zij bekritiseert meer specifiek het feit dat personen die nog een regularisatieaangifte wensten in te dienen overeenkomstig de oude regeling niet meer de mogelijkheid hadden om bijstand te vragen aan de administratie bij het opmaken van de aangifte. Zij meent bovendien dat onder meer de volgende personen worden gediscrimineerd : de personen van wie de aangifte reeds vóór de bekendmaking van de bestreden wet was verzonden per post zonder dat die aangifte kon worden bezorgd op de dag van de bekendmaking van de bestreden wet; de personen die hun aangifte op de post hebben gedaan op de dag van de bekendmaking van de bestreden wet, zonder op de hoogte te zijn van die wet; en de personen die aanvullingen op een eerder ingediende aangifte per post hadden verzonden vóór de bekendmaking van de bestreden wet.

A.5.5. De verzoekende partij bekritiseert ook het feit dat de bestreden bepalingen, door te voorzien in een verplichting om een fraudeschema in te dienen, *de facto* ertoe leiden dat personen die niet aan de oorsprong van de fraude liggen geen regularisatieaangifte kunnen indienen, vermits zij geen toegang hebben tot de informatie die moet worden verschaft. Zij doet gelden dat de verplichting om een fraudeschema in te dienen een onweerlegbaar vermoeden van schuld in het leven roept, terwijl personen die niet aan de oorsprong van de fraude liggen niet schuldig kunnen worden geacht. Zij doet eveneens gelden dat minstens eerst zou moeten worden aangetoond dat de betrokkenen redelijkerwijze kunnen worden geacht toegang te hebben tot de desbetreffende informatie.

A.5.6. De verzoekende partij bekritiseert ten slotte ook dat personen die kapitalen beleggen in de vorm van levensverzekeringscontracten, op dezelfde wijze worden behandeld als personen die ernstige frauduleuze mechanismen toepassen.

A.6.1. De Ministerraad doet allereerst gelden dat de wetgever, wat de inwerkingtreding van de wet van 11 juli 2013 betreft, ervoor heeft geopteerd af te wijken van de gebruikelijke termijn van tien dagen, bedoeld in artikel 4 van de wet van 31 mei 1961 « betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen », en dat dit artikel 4 zulk een afwijking uitdrukkelijk toelaat. Hij verwijst daarbij ook naar een bericht dat op 11 juli 2013 op de *website* van de FOD Financiën is verschenen, waarin de inwerkingtreding van de bestreden wet werd verduidelijkt.

A.6.2. Met betrekking tot de kritiek die de verzoekende partij uit op het vlak van de afwijking van de in artikel 307, §§ 2 tot 5, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vervatte regels betreffende de wijze waarop een belastingaangifte kan worden ingediend, is de Ministerraad van oordeel dat er een wezenlijk verschil bestaat tussen, enerzijds, de verplichte aangifte betreffende de diverse vormen van belastingen en, anderzijds, de regularisatieaangifte, omdat het in het laatste geval gaat om een vrijwillige aangifte. Bovendien wijst hij erop dat de normale periodieke belastingaangiften worden ingediend bij de controledienst van de belastingplichtige, die nagaat of de aangifte overeenstemt met de werkelijkheid en vervolgens overgaat tot een taxatie, terwijl de regularisatieaangiften worden ingediend bij het « Contactpunt regularisaties » dat dient te beslissen of de aangifte al dan niet ontvankelijk is en het te betalen bedrag dient vast te stellen op basis van de aangegeven sommen, waarden en inkomsten, zonder die bedragen verder te onderzoeken. Hij meent dan ook dat er geen sprake kan zijn van vergelijkbare categorieën, zodat er evenmin sprake kan zijn van een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De Ministerraad doet bovendien gelden dat de wijze waarop de regularisatieaangiften moeten worden ingediend, wordt geregeld in artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005. Hij wijst erop dat die bepaling niet vermeldt dat artikel 307, §§ 2 tot 5, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing is. Bovendien wijst hij erop dat het bericht dat op 11 juli 2013 op de website van de FOD Financiën is verschenen, uiteenzet op welke wijze personen die nog *in extremis* een aangifte wilden indienen overeenkomstig de vroegere wetsbepalingen, dat konden doen.

A.7. De Ministerraad wijst erop dat een belastingplichtige vrijwillig meerdere regularisatieaangiften kan indienen, en dat dit ook onder de vroegere wetgeving het geval was. Hij meent dat een onderscheid dient te worden gemaakt tussen, enerzijds, rechtzettingen van materiële vergissingen in een eerdere aangifte en, anderzijds, verzoeken tot regularisatie van bijkomende bedragen : enkel in het tweede geval is er volgens hem sprake van een nieuwe aangifte, waarop de regels van toepassing zijn die op het ogenblik van die aangifte gelden. Hij meent dat de verzoekende partij aldus ten onrechte beweert dat de administratie discretionair kan beslissen dat de nieuwe, dan wel de oude regels toepasselijk zijn wanneer een persoon vóór 15 juli 2013 een aangifte had ingediend en na die datum om een rechtzetting ervan verzoekt.

A.8. Wat de door de verzoekende partij aangevoerde onduidelijkheid van de bestreden bepalingen betreft, doet de Ministerraad gelden dat het in eerste instantie toekomt aan de aangever om te bepalen onder welk type er geregulariseerd dient te worden. Indien het « Contactpunt regularisaties » opmerkt dat de aangever kennelijk een verkeerde keuze heeft gemaakt bij de beoordeling van het fraudetype, dient het volgens de Ministerraad de aangifte onontvankelijk te verklaren, waarbij de aangever in de mogelijkheid is om een nieuwe aangifte in te dienen. Hij wijst bovendien erop dat indien de aangever het niet eens is met de door het « Contactpunt regularisaties » vastgestelde bedragen, hij ofwel de berekening kan laten beoordelen door de rechter, ofwel kan beslissen niet te betalen waardoor de regularisatieprocedure wordt stopgezet.

A.9. Wat de bondige verklaring omtrent het fraudeschema betreft, verwijst de Ministerraad naar de parlementaire voorbereiding waaruit hij afleidt dat het fraudeschema niet is bedoeld om de betrokkene ertoe te brengen zichzelf te beschuldigen, maar wel om de keuze voor het type van regularisatie te verantwoorden. Hij wijst bovendien erop dat tijdens die voorbereiding werd gesteld dat de betrokkene een document dient te bezorgen waarin de historische oorsprong en de opbouw van het vermogen worden toegelicht, maar dat tevens werd erkend dat personen in sommige situaties niet beschikken over die gegevens.

A.10. Wat de door de verzoekende partij aangevoerde gelijke behandeling van kapitalen in de vorm van levensverzekeringscontracten en kapitalen die voortkomen uit ernstige fiscale fraude betreft, doet de Ministerraad allereerst gelden dat de bedoelde kapitalen wel verschillend worden behandeld wanneer het om fiscaal niet verjaarde kapitalen gaat. Hij erkent dat er een uniform tarief van 35 pct. geldt voor de fiscaal verjaarde kapitalen voortkomend uit witwasmisdrijven, maar meent dat dit uniforme tarief wordt verantwoord door het feit dat de witwaswetgeving ten aanzien van de dader geen onderscheid maakt tussen gewone fraude en ernstige georganiseerde fraude.

A.11. De Ministerraad meent voor het overige dat de verzoekende partij ten onrechte laat uitschijnen dat de bestreden wet terugwerkende kracht heeft, dat zij bij de meeste onderdelen van het middel nalaat te verduidelijken welke categorieën van personen dienen te worden vergeleken, alsook dat zij nalaat te verduidelijken in welke zin de artikelen 12 en 14 van de Grondwet zouden zijn geschonden.

Hij is eveneens van oordeel dat artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet van toepassing kan zijn in willige procedures, alsook dat artikel 6 van dat Verdrag te dezen geen toepassing kan vinden, omdat de aangever op vrijwillige basis een regularisatieaangifte indient, omdat de aangever tot op het ogenblik van de betaling uit de regularisatieprocedure kan stappen en omdat er geen sprake is van een strafvervolgning.

Wat het tweede middel betreft

A.12. Het tweede middel is gericht tegen de artikelen 2, 4, 6 en 9 van de wet van 11 juli 2013, al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6.1, 6.2 en 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

De verzoekende partij bekritiseert de bestreden bepalingen vanuit diverse invalshoeken.

A.13.1. De verzoekende partij bekritiseert opnieuw de bepalingen betreffende de inwerkingtreding van de bestreden wet. Zij voert aan dat die bepalingen niet bestaanbaar zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, en beargumenteert dat op een gelijksoortige wijze als bij het eerste middel.

A.13.2. De verzoekende partij bekritiseert opnieuw het feit dat bij de regularisatieaangifte een verklaring omtrent het fraudeschema moet worden gevoegd. Zij doet opnieuw gelden dat die verplichting met zich meebrengt dat een persoon slechts een regularisatie kan aanvragen wanneer hijzelf aan de oorsprong ligt van het fiscaal misbruik ofwel de volledige medewerking verkrijgt van diegene die eraan ten oorsprong ligt. Personen die middelen hebben verworven via erving of via schenking kunnen volgens haar niet altijd de rechtmatige oorsprong ervan bewijzen, noch een vermoeden van frauduleuze oorsprong weerleggen.

A.13.3. De verzoekende partij bekritiseert eveneens opnieuw de gelijke behandeling op het vlak van het boetetarief van personen die fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen aangeven en personen die fiscaal verjaarde kapitalen die frauduleus werden verworven aangeven.

A.13.4. De verzoekende partij voert ook aan dat de bestreden bepalingen een niet te verantwoorden verschil in behandeling in het leven roepen tussen, enerzijds, personen die een gewone belastingaangifte indienen en, anderzijds, personen die een regularisatieaangifte indienen, doordat de eersten hun aangifte nadien nog kunnen corrigeren, terwijl de laatsten dat niet kunnen ofwel dat slechts kunnen gedurende een termijn van zes maanden. Zij doet gelden dat personen die een regularisatieaangifte vóór 15 juli 2013 hadden ingediend niet de mogelijkheid hebben om na die datum hun aangifte te corrigeren, wat volgens haar niet redelijk is verantwoord ten aanzien van de rechten van verdediging. Zij meent eveneens dat het niet redelijk is verantwoord dat de voormelde categorie haar aangifte niet kan corrigeren, terwijl personen die een regularisatieaangifte indienen na 15 juli 2013 dat kunnen gedurende een termijn van zes maanden.

A.13.5. De verzoekende partij voert ten slotte aan dat artikel 6, 3°, van de bestreden wet, dat erin voorziet dat de betaling van de heffing door de Schatkist definitief is verworven, niet bestaanbaar is met de artikelen 6.1 en 6.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het voormelde Verdrag. Zij meent dat artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013 de regularisatieverrichting onttrekt aan elke jurisdictionele controle.

A.14. Wat het door de verzoekende partij aangevoerde verschil in behandeling betreft tussen, enerzijds, personen die een gewone belastingaangifte indienen en, anderzijds, personen die een regularisatieaangifte indienen, doet de Ministerraad gelden dat er een wezenlijk verschil tussen beiden bestaat. Hij wijst erop dat de regularisatieaangifte, in tegenstelling tot de gewone belastingaangifte, geen verplichting maar een mogelijkheid vormt voor de aangever en bovendien niet is gebonden aan jaarlijks terugkomende indieningstermijnen. Hij meent dan ook dat beide soorten aangiften niet vergelijkbaar zijn en dat ze om die reden niet noodzakelijk op dezelfde wijze moeten worden geregeld.

A.15.1. Met betrekking tot de mogelijkheid tot aanvulling van de regularisatieaangifte, is de Ministerraad van oordeel dat de verzoekende partij ten onrechte ervan uitgaat dat personen die een regularisatieaangifte indienen onder de nieuwe regeling over de mogelijkheid beschikken om hun aangifte aan te vullen. Hij meent dat artikel 124, tweede lid, laatste zin, van de programmawet van 27 december 2005 geen betrekking heeft op de aanvulling van een regularisatieaangifte, maar wel op het indienen van de onderliggende stukken. De in die bepaling vervatte mogelijkheid tot indiening van de onderliggende stukken gedurende zes maanden na het indienen van de regularisatieaangifte wordt volgens de Ministerraad verklaard, enerzijds, door het feit dat de nieuwe regeling slechts gedurende een korte periode van toepassing is, meer bepaald van 15 juli 2013 tot en met 31 december 2013, en, anderzijds, door het feit dat de nieuwe wet de aangever verplicht om een aantal extra gegevens te verschaffen, meer bepaald betrekking hebbend op het fraudeschema.

A.15.2. De Ministerraad is voorts van oordeel dat de rechtzetting van materiële fouten en van verkeerde rechtsopvattingen zowel onder de oude als onder de nieuwe regeling mogelijk is. Hij verwijst daarbij naar een bericht dat door de FOD Financiën op 11 juli 2013 werd gepubliceerd, waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat zulke rechtzettingen geen nieuwe aangifte vormen. Wanneer het daarentegen gaat om aanvullingen die betrekking hebben op nog niet aangegeven inkomsten, dienen die aanvullingen volgens de Ministerraad te worden beschouwd als nieuwe aangiften.

A.16. Met betrekking tot de kritiek van de verzoekende partij dat de bestreden wet niet voorziet in een jurisdictionele controle, voert de Ministerraad aan dat de gemeenrechtelijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing zijn en dat aldus wel is voorzien in een rechtsmiddel. Hij zet uiteen dat de door de bestreden wet in artikel 124, vijfde lid, van de programmawet van 27 december 2005 ingevoegde zinsnede « en is definitief door de Schatkist verworven » niet inhoudt dat de regularisatieverrichting aan rechterlijke controle wordt onttrokken en dat die bepaling dient te worden gelezen in samenhang met de andere wijzigingen die de bestreden wet heeft ingevoerd. Hij wijst in dit kader erop dat de wetgever heeft voorzien in twee categorieën van regularisaties, meer bepaald de regularisatie voor « kleine belastingontduikers » en de regularisatie voor « grote belastingontduikers ». Hij meent dat het toekomt aan de belastingontduiker om op eigen verantwoordelijkheid de keuze te maken tussen beide types van regularisatie. Volgens de Ministerraad heeft de wetgever de voormelde zinsnede in artikel 124, vijfde lid, van de programmawet van 27 december 2005 ingevoegd om te voorkomen dat aangevers om opportuniteitsredenen zouden terugkomen op definitief afgesloten regularisaties.

Uit de parlementaire voorbereiding leidt de Ministerraad af dat de aangever de regularisatieheffing kan aanvechten bij de rechter, niet alleen op grond van wilsgebreken, onbekwaamheid van de aangever en verkeerde berekening van het verschuldigde bedrag, maar ook wanneer er materiële vergissingen in de aangifte of de regularisatieheffing zouden zijn geslopen. Hij wijst bovendien erop dat de regularisatie pas definitief is na betaling, zodat de aangever vóór de betaling steeds kan terugkomen op zijn beslissing om te regulariseren.

Wat het derde middel betreft

A.17. Het derde middel is gericht tegen de artikelen 2, 3, 4 en 5 van de wet van 11 juli 2013, al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 35, 39, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, van de artikelen 3 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der

instellingen, en van artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen.

A.18. Volgens de verzoekende partij zijn de bestreden bepalingen niet in overeenstemming met de bevoegdheidsverdelende regels omdat het invoeren van straffen en strafrechtelijke vrijstellingen met betrekking tot de successierechten en de registratierechten behoort tot de bevoegdheid van de gewesten. Zij meent dat de bestreden bepalingen, in zoverre zij betrekking hebben op de regularisatie van successierechten en registratierechten, een nieuwe heffingsgrondslag inzake die rechten invoeren, waarbij wordt afgeweken van de normale aanslagvoet. Zij meent eveneens dat de bestreden bepalingen, wat de fiscaal verjaarde kapitalen betreft, een nieuwe belasting invoeren op een aan de gewesten voorbehouden materie, omdat de desbetreffende kapitalen per definitie niet langer onderworpen zijn aan successie- en registratierechten. Zij verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet, waarin wordt gesteld dat de boetes die worden geheven op de ontdoken successierechten zullen worden doorgestort aan de gewesten, en leidt daaruit af dat die boetes in werkelijkheid een heffing vormen. Zij meent dat de federale overheid zich te dezen niet kan beroepen op de impliciete bevoegdheden, noch argumenten kan doen gelden die zijn afgeleid uit het feit dat zij instaat voor de inning van de bedoelde heffingen.

A.19.1. De Ministerraad wijst erop dat reeds in 2006 de vraag werd gesteld of de federale overheid wel bevoegd is om regels aan te nemen betreffende de regularisatie van registratie- en successierechten. Hij verwijst daarbij naar het antwoord van de Vlaamse minister-president op een parlementaire vraag, waaruit blijkt dat de Vlaamse Regering van oordeel was dat er zich geen bevoegdheidsprobleem voordeed.

A.19.2. De Ministerraad verwijst eveneens naar de memorie van toelichting bij de bestreden wet, waarin wordt gesteld dat de regularisatieheffing met betrekking tot fiscaal niet verjaarde inkomsten moet worden opgevat als een bijzondere manier van vestiging van de belasting. Hij doet daarbij gelden dat de heffing in het kader van de fiscale regularisatie wordt berekend op grondslagen en tarieven die door de bevoegde wet- of decreetgever zijn bepaald, zodat de regularisatieheffing een belastingplichtige niet bevrijdt van een gewestelijke belasting.

Wat de fiscaal verjaarde kapitalen betreft, wijst hij erop dat in de memorie van toelichting wordt vermeld dat de regularisatieheffing geen heffing is die de ontdoken gewestbelasting vergoedt, maar wel een boete om onder een strafuitsluitende verschoningsgrond te kunnen vallen.

A.19.3. De Ministerraad doet vervolgens gelden dat krachtens artikel 133*quinquies*, § 1, van het Wetboek der successierechten en artikel 207*ter*, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, de bepalingen van boek I van het Strafwetboek, met inbegrip van artikel 85, van toepassing zijn op de fiscale misdrijven bedoeld in die Wetboeken. Hij wijst erop dat de federale wetgever op grond van artikel 11, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 bevoegd is voor de bepalingen van boek I van het Strafwetboek, ook in de gevallen waarin de decreetgever de niet-naleving van zijn bepalingen strafbaar stelt.

A.19.4. De Ministerraad merkt ten slotte op dat de federale overheid en de gewesten werkgroepen hebben ingesteld met betrekking tot de fiscale regularisatie en dat er tevens een overlegcomité is samengekomen met betrekking tot die problematiek. Hij wijst erop dat de werkgroepen de problematiek van een eventueel bevoegdheidsconflict hebben behandeld, en dat zij dezelfde analyse naar voren hebben geschoven als die welke is vervat in de memorie van toelichting. Hij beklemtoont eveneens dat de gewesten geen bezwaren hebben geuit.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 2, 3, 4, 5, 6, 9 en 19 van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (hierna : wet van 11 juli 2013), die bepalen :

« Art. 2. In artikel 121 van de programmawet van 27 december 2005, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) in de bepaling onder 1° wordt het woord ‘ , kapitalen ’ ingevoegd tussen de woorden ‘ sommen, waarden ’ en de woorden ‘ en inkomsten ’;

b) in de bepaling onder 5° wordt het derde lid vervangen als volgt :

‘ Met “ rechtspersonen ” worden bedoeld de op grond van artikel 179 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschappen, de burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid bedoeld in artikel 29 van hetzelfde Wetboek, de rechtspersonen onderworpen aan de belasting van rechtspersonen op grond van artikel 220 van hetzelfde Wetboek, en de op grond van artikel 227 van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen buitenlandse belastingplichtigen; ’;

c) de bepaling onder 6° wordt vervangen als volgt :

‘ 6° onder “ gemachtigde ” : een in de artikelen 2 en 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, beoogde persoon en onderneming. ’;

d) het artikel wordt aangevuld met een bepaling onder 8°, luidende :

‘ 8° onder “ fiscaal verjaarde kapitalen ” : de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naargelang het geval, bedoeld in de artikelen 354 of 358, § 1, 1° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, of de artikelen 81, 81*bis*, of 83 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, of de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der successierechten, of de artikelen 214, 216, 217¹ en 217² of 218 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, of de artikelen 202⁸ of 202⁹ van het Wetboek diverse rechten en taksen, geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte en in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend. ’ ».

« Art. 3. In artikel 122 van dezelfde wet, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in § 1 worden de woorden ‘ fiscaal niet verjaarde ’ ingevoegd tussen het woord ‘ De ’ en de woorden ‘ geregulariseerde overige inkomsten ’;

2° in dezelfde paragraaf 1 wordt het derde streepje vervangen als volgt :

‘ - hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 procentpunten, indien de regularisatieaangifte wordt ingediend vanaf 1 januari 2007 en ten laatste op 14 juli 2013; ’;

3° dezelfde paragraaf wordt aangevuld met een vierde streepje, luidende :

‘ - hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 procentpunten, wanneer de regularisatieaangifte wordt ingediend vanaf 15 juli 2013 en ten laatste op 31 december 2013 en voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is. ’;

4° paragraaf 2 wordt vervangen als volgt :

‘ § 2. De fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit artikel worden onderworpen aan hun normale belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen verhoogd met een boete van 15 procentpunten en in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting of de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting, voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is. ’;

5° in paragraaf 3 worden de woorden ‘ geregulariseerde overige inkomsten ’ telkens vervangen door de woorden ‘ fiscaal niet verjaarde geregulariseerde overige inkomsten ’ en wordt het woord ‘ beroepsinkomsten ’ telkens vervangen door de woorden ‘ fiscaal niet verjaarde beroepsinkomsten ’;

6° paragraaf 4, eerste lid, wordt vervangen als volgt :

‘ Voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is, worden de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde btw-handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit artikel, onderworpen aan de btw aan het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichtingen in het jaar waarin deze verrichtingen plaatsvonden verhoogd met een boete van 15 procentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte eveneens aanleiding geeft tot regularisatie van de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten. ’ ».

« Art. 4. In dezelfde wet wordt een artikel 122/1 ingevoegd, luidende :

‘ Art. 122/1. § 1. Fiscaal verjaarde kapitalen die afkomstig zijn van de fiscale misdrijven bedoeld in artikel 127, § 1, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal.

Fiscaal verjaarde kapitalen onder de vorm van levensverzekeringen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal.

§ 2. Fiscaal niet-verjaarde geregulariseerde inkomsten die afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan :

a) voor zover het de geregulariseerde overige inkomsten vermeld onder artikel 121, 2°, betreft, hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 20 procentpunten;

b) voor zover het de geregulariseerde beroepsinkomsten vermeld onder artikel 121, 3°, betreft, hun normale belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen verhoogd met een boete van 20 procentpunten en in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting of de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting;

c) voor zover het de geregulariseerde btw-handelingen als bedoeld in artikel 121, 4°, betreft, het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichtingen in het jaar waarin deze verrichtingen plaatsvonden verhoogd met een boete van 20 procentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte eveneens aanleiding geeft tot regularisatie van de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten.

§ 3. In geval van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van § 2, 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 van 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.

In geval van een regularisatieaangifte voor geregulariseerde btw-handelingen conform de bepalingen van dit artikel, heeft de betaling van de in § 2 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. 5. In artikel 123 van dezelfde wet worden de volgende wijzigingen aangebracht :

a) de inleidende zin wordt vervangen als volgt :

‘ Noch de regularisatieaangifte, noch de betaling van de heffingen, noch het regularisatieattest bedoeld in de huidige wet, hebben uitwerking : ’;

b) de bepaling onder 1° wordt vervangen als volgt :

‘ 1° - indien de geregulariseerde inkomsten het voorwerp hebben uitgemaakt van één van de misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, behoudens wanneer deze inkomsten uitsluitend zijn verkregen uit de misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207*bis* van het Wetboek diverse rechten en taksen;

- indien de geregulariseerde inkomsten voortkomen uit een misdrijf bedoeld in artikel 5, § 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 met uitzondering van het misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, 1^o, 11e streepje van dezelfde wet, het misdrijf “ misbruik van vennootschapsgoederen ” en het misdrijf “ misbruik van vertrouwen ”, voor zover geregulariseerd wordt overeenkomstig artikel 122/1; ’.

c) de bepaling onder 3^o wordt aangevuld met de woorden ‘ in de periode vanaf 15 juli 2013 tot en met 31 december 2013 ’ ».

« Art. 6. In artikel 124 van dezelfde wet worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1^o het tweede lid wordt aangevuld met de woorden ‘ De onderliggende stukken kunnen worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte. ’;

2^o tussen het tweede en derde lid wordt een lid ingevoegd, luidende :

‘ De regularisatieaangifte zal in de gevallen bedoeld in de artikelen 122 en 122/1, worden ingediend samen met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen. ’;

3^o het vierde lid wordt aangevuld met de woorden ‘ en is definitief door de Schatkist verworven. ’;

4^o In het zesde lid wordt de zin ‘ Een afschrift van deze lijst wordt om de zes maanden overgemaakt aan de Cel voor financiële informatieverwerking opgericht door de voormelde wet van 11 januari 1993. ’ opgeheven;

5^o tussen het vijfde en zesde lid wordt een lid ingevoegd, luidende :

‘ Zodra het regularisatieattest aan de aangever of zijn gemachtigde wordt verzonden, brengt het “ Contactpunt regularisaties ” de Cel voor financiële informatieverwerking opgericht door de voormelde wet van 11 januari 1993 op de hoogte van de regularisatie die wordt gesloten en bezorgt het een kopie van het regularisatieattest en de gegevens bepaald in het derde lid met uitzondering van het fraudeschema. ’ ».

« Art. 9. In artikel 127 van dezelfde wet worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1^o in de bestaande tekst, die § 1 zal vormen, worden de woorden ‘ van het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen ’ vervangen door de woorden ‘ van het Wetboek diverse rechten en taksen ’;

2^o er wordt een § 2 ingevoegd, luidende :

‘ § 2. Voor alle misdrijven, andere dan deze bepaald in § 1, kunnen de in § 1 bedoelde personen nog steeds het voorwerp uitmaken van strafvervolgning.

Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven voorzien in de artikelen 193 tot 197, 491 en 492*bis* en 489 tot 490*bis* van het Strafwetboek, artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, artikel 12 van het koninklijk besluit van 5 oktober 2006 houdende maatregelen ter controle van het grensoverschrijdend verkeer van liquide middelen, de verschillende strafbepalingen van het Wetboek van vennootschappen, en die werden begaan met het oog op het plegen van of het vergemakkelijken van de in § 1 bedoelde misdrijven of die het gevolg zijn van de in § 1 bedoelde misdrijven, blijven voor deze misdrijven vrij van straf, indien ze vóór de datum van indiening van de in dit hoofdstuk bedoelde regularisatieaangifte niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven, indien ze een regularisatieaangifte hebben ingediend onder de voorwaarden van deze wet en indien ze de in dit hoofdstuk bepaalde heffingen correct hebben betaald.

De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op mededaders en medeplichtigen die geen regularisatieaangifte hebben ingediend.

De bovenstaande bepalingen doen geen afbreuk aan de rechten van derden. '.

3° er wordt een § 3 ingevoegd, luidende :

‘ § 3. De leden van het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties en de leden van haar personeel, alsook de andere ambtenaren die bij haar gedetacheerd zijn, hebben geen mededelingsplicht zoals bedoeld in artikel 29 van het Wetboek van strafvordering. ’ ».

« Art. 19. Deze wet treedt in werking op 15 juli 2013 behalve artikel 7 dat in werking treedt op 1 januari 2014.

De regularisatieaangiften ingediend voor 15 juli 2013 zullen behandeld worden volgens de bepalingen van de programmawet van 27 december 2005 zoals die luiden alvorens te zijn gewijzigd of opgeheven door de huidige wet ».

B.1.2. Na de voormelde wijzigingen luiden de artikelen 121, 122, 123, 124 en 127 van de programmawet van 27 december 2005 als volgt :

« 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, kapitalen 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 aantoont 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, de burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid bedoeld in artikel 29 van hetzelfde Wetboek, de rechtspersonen onderworpen aan de belasting van rechtspersonen op grond van artikel 220 van hetzelfde Wetboek, en de op grond van artikel 227 van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen buitenlandse belastingplichtigen;

6° onder ‘ gemachtigde ’ : een in de artikelen 2 en 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, beoogde persoon en onderneming;

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

8° onder ‘ fiscaal verjaarde kapitalen ’ : de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naargelang het geval, bedoeld in de artikelen 354 of 358, § 1, 1° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, of de artikelen 81, 81*bis*, of 83 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, of de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der successierechten, of de artikelen 214, 216, 217¹ en 217² of 218 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, of de artikelen 202⁸ of 202⁹ van het Wetboek diverse rechten en taksen, geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte en in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend ».

« Art. 122. § 1. De fiscaal niet verjaarde 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 regularisatieaangifte wordt ingediend vanaf 1 januari 2007 en ten laatste op 14 juli 2013;

- hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 procentpunten, wanneer de regularisatieaangifte wordt ingediend vanaf 15 juli 2013 en ten laatste op 31 december 2013 en voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is.

§ 2. De fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit artikel worden onderworpen aan hun normale belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen verhoogd met een boete van 15 procentpunten en in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting of de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting, voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is.

§ 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 fiscaal niet verjaarde 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 procent.

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

§ 4. Voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is, worden de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde btw-handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit artikel, onderworpen aan de btw aan het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichtingen in het jaar waarin deze verrichtingen plaatsvonden verhoogd met een boete van 15 procentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte eveneens aanleiding geeft tot regularisatie van de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten.

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 regularisatieaangifte, noch de betaling van de heffingen, noch het regularisatieattest bedoeld in de huidige wet, hebben uitwerking :

1° - indien de geregulariseerde inkomsten het voorwerp hebben uitgemaakt van één van de misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, behoudens wanneer deze inkomsten uitsluitend zijn verkregen uit de misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207*bis* van het Wetboek diverse rechten en taksen;

- indien de geregulariseerde inkomsten voortkomen uit een misdrijf bedoeld in artikel 5, § 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 met uitzondering van het misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, 1°, 11e streepje van dezelfde wet, het misdrijf ‘ misbruik van vennootschapsgoederen ’ en het misdrijf ‘ misbruik van vertrouwen ’, voor zover geregulariseerd wordt overeenkomstig artikel 122/1;

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 onderzoeksdaten;

3° indien ten behoeve van dezelfde aangever of BTW-plichtige reeds een regularisatie-aangifte werd ingediend in de periode vanaf 15 juli 2013 tot en met 31 december 2013 ».

« 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. De onderliggende stukken kunnen worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte.

De regularisatieaangifte zal in de gevallen bedoeld in de artikelen 122 en 122/1, worden ingediend samen met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen.

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 en is definitief door de Schatkist verworven.

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.

Zodra het regularisatieattest aan de aangever of zijn gemachtigde wordt verzonden, brengt het ‘ Contactpunt regularisaties ’ de Cel voor financiële informatieverwerking opgericht door de voormelde wet van 11 januari 1993 op de hoogte van de regularisatie die wordt gesloten en bezorgt het een kopie van het regularisatieattest en de gegevens bepaald in het derde lid met uitzondering van het fraudeschema.

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.

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. 127. § 1. 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 73*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207*bis* 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.

§ 2. Voor alle misdrijven, andere dan deze bepaald in § 1, kunnen de in § 1 bedoelde personen nog steeds het voorwerp uitmaken van strafvervolging.

Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven voorzien in de artikelen 193 tot 197, 491 en 492*bis* en 489 tot 490*bis* van het Strafwetboek, artikel 16 van de wet van 17 juli 1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, artikel 12 van het koninklijk besluit van 5 oktober 2006 houdende maatregelen ter controle van het grensoverschrijdend verkeer van liquide middelen, de verschillende strafbepalingen van het Wetboek van vennootschappen, en die werden begaan met het oog op het plegen van of het vergemakkelijken van de in § 1 bedoelde misdrijven of die het gevolg zijn van de in § 1 bedoelde misdrijven, blijven voor deze misdrijven vrij van straf, indien ze vóór de datum van indiening van de in dit hoofdstuk bedoelde regularisatieaangifte niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven, indien ze een regularisatieaangifte hebben ingediend onder de voorwaarden van deze wet en indien ze de in dit hoofdstuk bepaalde heffingen correct hebben betaald.

De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op mededaders en medeplichtigen die geen regularisatieaangifte hebben ingediend.

De bovenstaande bepalingen doen geen afbreuk aan de rechten van derden.

§ 3. De leden van het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties en de leden van haar personeel, alsook de andere ambtenaren die bij haar gedetacheerd zijn, hebben geen mededelingsplicht zoals bedoeld in artikel 29 van het Wetboek van strafvordering ».

Ten aanzien van de situering van de bestreden bepalingen

B.2. Behoudens artikel 19 van de wet van 11 juli 2013, dat de inwerkingtreding van die wet betreft, brengen de bestreden bepalingen wijzigingen aan in hoofdstuk VI (« De fiscale regularisatie ») van de programmawet van 27 december 2005.

Bij die programmawet werd een fiscale regularisatieprocedure ingevoerd die, in tegenstelling tot de bij de wet van 31 december 2003 ingevoerde procedure betreffende de « eenmalige bevrijdende aangifte », niet in de tijd was beperkt.

Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van de programmawet van 27 december 2005 wenste « 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 werd 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).

B.3. Met de wet van 11 juli 2013 wordt een einde gemaakt aan het permanente karakter van de bij de programmawet van 27 december 2005 ingevoerde regularisatieprocedure en wordt de einddatum voor het indienen van regularisatieaangiften vastgesteld op 31 december 2013 (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 3).

B.4.1. De wet van 11 juli 2013 maakt niet alleen een einde aan het permanente karakter van de regularisatieprocedure, maar wijzigt ook de regularisatievoorwaarden. Die wijzigingen gelden voor de aangiften die worden ingediend vanaf 15 juli 2013 en ten laatste op 31 december 2013.

De regularisatieaangiften ingediend vóór 15 juli 2013 worden, krachtens artikel 19, tweede lid, van de wet van 11 juli 2013, behandeld « volgens de bepalingen van de programmawet van 27 december 2005 zoals die luiden alvorens te zijn gewijzigd of opgeheven door de huidige wet ».

B.4.2. In de nieuwe regularisatieprocedure wordt een onderscheid gemaakt tussen fiscaal niet verjaarde inkomsten, enerzijds, en, fiscaal verjaarde kapitalen, anderzijds.

B.4.3. Voor de categorie van de fiscaal niet verjaarde inkomsten voorzien de bestreden bepalingen in twee types van regularisatie. De memorie van toelichting bij het ontwerp dat heeft geleid tot de bestreden wet vermeldt dienaangaande :

« Aangaande de inkomsten die mogelijk kunnen worden geregulariseerd, heeft de Regering beslist om twee types van regularisatie voor te stellen.

Een eerste type van regularisatie betreft de ‘ kleine belastingontduikers ’ die bijvoorbeeld inkomsten willen regulariseren zoals bijvoorbeeld de ontwijking van roerende voorheffing door geldsommen in het buitenland te beleggen. Deze zullen onderworpen worden aan het normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 procentpunten.

Een tweede type van regularisatie zal bestemd zijn voor de ‘ grote belastingontduikers ’ die zich schuldig hebben gemaakt aan ernstige en georganiseerde fiscale fraude en aanverwante misdrijven (misbruik van vennootschapsgoederen, misbruik van vertrouwen). Deze zullen onderworpen worden aan een hoger tarief » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 3-4).

Het eerste type van regularisatie wordt geregeld in artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd door het bestreden artikel 3 van de wet van 11 juli 2013, het tweede type in artikel 122/1, § 2, van de voormelde programmawet, zoals ingevoegd door het bestreden artikel 4.

De bestreden bepalingen voorzien voor de regularisatie van fiscaal niet verjaarde inkomsten in hogere tarieven dan voorheen.

B.4.4. Wat de categorie van de fiscaal verjaarde kapitalen betreft, vermeldt de memorie van toelichting :

« Ingevolge artikel 122/1 § 1 is ook de regularisatie van fiscaal verjaarde kapitalen, afkomstig van de fiscale misdrijven bedoeld in artikel 127 § 1, mogelijk. Gezien de fiscale administratie geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen ten aanzien van deze kapitalen heeft het regularisatieattest enkel een nuttig gevolg voor de aangever omwille van de garanties opgenomen in artikel 127.

De fiscaal verjaarde kapitalen worden onderworpen aan een heffing met een uniform tarief van 35 percent.

[...]

Deze situatie is verschillend van de situatie waarbij niet verjaarde inkomsten worden geregulariseerd omdat in het eerstgenoemde geval geen belasting meer kan worden geïnd en waarbij de betaling van het tarief van 35 pct. ertoe strekt om het verval van de strafvordering te verwezenlijken » (*ibid.*, pp. 8-10).

De « garanties opgenomen in artikel 127 » betreffen in essentie een vrijstelling van strafvervolgning voor bepaalde misdrijven (artikel 127, § 1) en een strafuitsluitende verschoningsgrond voor andere misdrijven (artikel 127, § 2).

De regularisatie van fiscaal verjaarde kapitalen wordt geregeld in artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd door het bestreden artikel 4 van de wet van 11 juli 2013.

Ten gronde

B.5.1. De verzoekende partij voert drie middelen aan. De eerste twee middelen betreffen de bestaanbaarheid van de bestreden bepalingen met bepalingen van titel II en met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet. Het derde middel betreft de overeenstemming van de bestreden bepalingen met bepalingen die de bevoegdheid verdelen tussen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten.

B.5.2. Het onderzoek van de overeenstemming van een wetskrachtige bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet in de regel dat van de bestaanbaarheid ervan met de bepalingen van titel II en met de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

Het Hof onderzoekt bijgevolg eerst het derde middel.

Wat het derde middel betreft

B.6. Het derde middel is gericht tegen de artikelen 2, 3, 4 en 5 van de wet 11 juli 2013, al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 35, 39, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, van de artikelen 3 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen.

De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen niet in overeenstemming zijn met de bevoegdheidverdelende regels, in zoverre zij betrekking hebben op de regularisatie van successierechten en registratierechten.

B.7.1. Artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten bepaalt :

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

[...]

4° het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners;

[...]

6° het registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;

7° het registratierecht op :

a) de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;

b) de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder medeëigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745*quater* en 745*quinquies* van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeltheid is;

8° het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen;

[...] ».

B.7.2. Artikel 4, § 1, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9° bedoelde belastingen te wijzigen ».

B.7.3. Artikel 5, § 3, eerste lid, eerste zin, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest ».

Artikel 5, § 4, van dezelfde bijzondere wet bepaalt :

« De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren ».

B.7.4. Ten tijde van het aannemen van de wet van 11 juli 2013 bepaalde artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen :

« Met als enige uitzondering de bevoegdheden die overeenkomstig artikel 59^{quater}, § 4, tweede lid, van de Grondwet aan het Vlaams Parlement en aan het Waals Parlement worden toegekend, heeft het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest dezelfde bevoegdheden als het Vlaamse Gewest en het Waalse Gewest. De bevoegdheden toegekend aan de Gewestparlementen worden, wat betreft het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, uitgeoefend door middel van ordonnanties.

Artikel 16 van de bijzondere wet is van overeenkomstige toepassing op het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest ».

B.8.1. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, waaronder het successierecht en de opgesomde registratierechten.

B.8.2. Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de federale Staat evenwel voor « de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen ».

Uit de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, die de bijzondere wet van 16 januari 1989 heeft gewijzigd, blijkt dat de « dienst van de belasting » betrekking heeft op de feitelijke vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), en de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.9. Wanneer de federale Staat instaat voor de dienst van de voormelde gewestelijke belastingen, en daarbij de procedureregels voor de inning van die belastingen kan bepalen, moet hij bij de uitoefening van die bevoegdheid erover waken dat hij niet aan de gewesten bevoegdheden ontzegt die hun door of krachtens de Grondwet worden toegewezen. Aldus

mag de Staat een belastingplichtige niet bevrijden van een gewestelijke belasting zonder dat de belasting werd voldaan tegen de door het gewest bepaalde aanslagvoet of mag hij niet een vrijstelling verlenen waarin het betrokken gewest niet heeft voorzien. Gelet op de in de bijzondere wet van 16 januari 1989 neergelegde bevoegdheid inzake de gewestelijke belastingen, komt het de federale wetgever niet toe af te zien van de inning van die belastingen voor de dienst waarvan de federale overheid overeenkomstig artikel 5, § 3, van die bijzondere wet instaat, noch die belastingen als voldaan te beschouwen zonder dat het door de bevoegde gewestelijke overheid bepaalde tarief werd betaald. Een beslissing om af te zien van een verschuldigde belasting komt immers neer op het verlenen van een vrijstelling, wat te dezen tot de bevoegdheden van de gewesten behoort.

B.10.1. Zoals in herinnering is gebracht in B.4.2, maakt de wet van 11 juli 2013 voor de regularisatieaangiften die worden ingediend vanaf 15 juli 2013 een onderscheid tussen fiscaal niet verjaarde inkomsten, enerzijds, en, fiscaal verjaarde kapitalen, anderzijds.

Voor de fiscaal niet verjaarde inkomsten voorzien de artikelen 122 en 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals respectievelijk gewijzigd en ingevoegd bij de bestreden artikelen 3 en 4 van de wet van 11 juli 2013, in essentie erin dat zij worden onderworpen aan hun « normale belastingtarief » verhoogd met een boete van 15 of 20 procentpunten.

Voor de fiscaal verjaarde kapitalen voorziet artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 4 van de wet van 11 juli 2013, erin dat zij kunnen worden geregulariseerd tegen een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal.

B.10.2. Krachtens artikel 127, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd bij artikel 9 van de wet van 11 juli 2013, brengt de betaling van de ingevolge een regularisatieaangifte verschuldigde bedragen met zich mee dat personen die zich schuldig hebben gemaakt aan, onder meer, de misdrijven bedoeld in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, vrijgesteld blijven van strafvervolging uit dien hoofde.

De voormelde wetsbepalingen bepalen de straffen op de overtreding, met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, van de bepalingen van het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

Daaruit blijkt dat de wetgever de regularisatieprocedure eveneens heeft willen openstellen voor personen die hun verplichtingen betreffende de successierechten en registratierechten niet zijn nagekomen. Voor de fiscaal verjaarde kapitalen blijkt dit overigens ook uit de definitie vervat in artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij artikel 2, *d*), van de wet van 11 juli 2013, waarin eveneens uitdrukkelijk wordt verwezen naar bepalingen van het Wetboek der successierechten en van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten. Ook de parlementaire voorbereiding doet uitdrukkelijk van die bedoeling blijken (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 5-7).

B.11.1. In de periode tijdens welke een regularisatieaangifte overeenkomstig de nieuwe regularisatievoorwaarden kon worden ingediend - meer bepaald de periode vanaf 15 juli 2013 tot en met 31 december 2013 - stond de federale Staat in voor de « dienst » van de successierechten en de registratierechten, en was hij om die reden onder meer bevoegd voor de inning en de invordering van die belastingen.

B.11.2. Door voor de fiscaal niet verjaarde inkomsten te bepalen dat zij worden onderworpen aan hun « normale belastingtarief » verhoogd met een boete van 15 of 20 procentpunten, brengen de artikelen 122 en 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals respectievelijk gewijzigd en ingevoegd bij de bestreden artikelen 3 en 4 van de wet van 11 juli 2013, met zich mee dat personen die hun verplichtingen betreffende de successierechten of registratierechten niet zijn nagekomen, de in de bestreden wet geregelde regularisatie en de eraan verbonden gevolgen slechts kunnen genieten op voorwaarde dat zij het normale belastingtarief, zoals het door de gewesten werd vastgesteld, verhoogd met een boete, hebben betaald.

Ofschoon de voormelde artikelen van de programmawet van 27 december 2005 geen afbreuk doen aan de voor de gewestelijke belastingen geldende aanslagvoet op zich, kunnen zij, in zoverre het « normale belastingtarief » niet de moratoire intresten omvat, niettemin met

zich meebrengen dat een belastingplichtige wordt bevrijd van een gewestelijke belasting zonder dat de verschuldigde moratoire intresten worden betaald. Het is immers niet volledig uit te sluiten dat het voor de regularisatie te betalen bedrag lager is dan het bedrag van de te betalen gewestelijke belasting, aangevuld met de moratoire intresten.

Gelet op het feit dat de Grondwetgever en de bijzondere wetgever moeten worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid te hebben willen toekennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de gewestelijke belastingen, is het vaststellen van de moratoire intresten, wat de gewestelijke belastingen betreft, een gewestelijke bevoegdheid.

B.12.1. Een regularisatie, ongeacht of het gaat om fiscaal niet verjaarde inkomsten, dan wel om fiscaal verjaarde kapitalen, brengt bovendien met zich mee dat de personen die zich schuldig hebben gemaakt aan, onder meer, de misdrijven bedoeld in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, vrijgesteld blijven van strafvervolgung uit dien hoofde.

B.12.2. Naar luid van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen kunnen, binnen de grenzen van de bevoegdheden van de gewesten, de decreten de niet-naleving van hun bepalingen strafbaar stellen en de straffen wegens die niet-naleving bepalen. Krachtens artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen is die bepaling van overeenkomstige toepassing op het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

Binnen de grenzen van hun bevoegdheden inzake de in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermelde gewestelijke belastingen, komt het bijgevolg aan de gewesten toe de inbreuken op de door hen vastgestelde bepalingen inzake gewestelijke belastingen vast te stellen en de desbetreffende straffen te bepalen.

Zolang de federale overheid evenwel zorgt voor de dienst van de gewestelijke belastingen, bepaalt zij, overeenkomstig artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, de procedureregels en derhalve ook de sancties op de overtreding van die regels.

B.12.3. Rekening houdend met het feit dat de Grondwetgever en de bijzondere wetgever moeten worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid te hebben willen toekennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, dient ervan te worden uitgegaan dat de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten en de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, gelet op het feit dat zij de straffen bepalen op de overtreding, met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, van de bepalingen van het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, met name betrekking hebben op strafbaarstellingen die de niet-naleving betreffen van bepalingen die tot de bevoegdheid van de gewesten behoren.

B.12.4. Op grond van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 zijn de gewesten niet alleen bevoegd om de niet-naleving van de door hen aangenomen bepalingen strafbaar te stellen, maar eveneens - onder voorbehoud van de principiële naleving van de bepalingen van boek I van het Strafwetboek - om de nadere modaliteiten van de strafbaarstelling, waaronder de regels betreffende het vrijstellen van strafvervolgung of van straf, te regelen.

Door de wijze te bepalen waarop personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven bedoeld in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten - in zoverre zij de niet-naleving van bepalingen die tot de bevoegdheid van de gewesten behoren, strafbaar stellen - een vrijstelling van strafvervolgung uit dien hoofde kunnen bekomen, heeft de federale wetgever, in strijd met de bevoegdheidverdelende regels, een nadere modaliteit geregeld van strafbaarstellingen die behoren tot de bevoegdheid van de gewesten.

B.13. Mede gelet op het feit dat de in artikel 127 van de programmawet van 27 december 2005 bedoelde strafrechtelijke immuniteit een essentieel aspect vormt van een regularisatie en die bepaling niet kan worden losgekoppeld van de andere bepalingen van hoofdstuk VI van die wet, zijn de bestreden bepalingen, in zoverre zij betrekking hebben op de regularisatie van de in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 bedoelde successie- en registratierechten, niet in overeenstemming met de bevoegdheidverdelende regels.

B.14.1. De programmawet van 27 december 2005 - zoals gewijzigd bij de wet van 11 juli 2013 - verwijst uitdrukkelijk naar het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten in zijn artikelen 121, 8°, 123, 1°, eerste streepje, en 127, § 1.

In artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 2, *d*), van de wet van 11 juli 2013, dienen de woorden « , of de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der successierechten, of de artikelen 214, 216, 217¹ en 217² of 218 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten » te worden vernietigd, in zoverre zij betrekking hebben op de gewestelijke belastingen inzake successierechten en registratierechten bepaald in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

De in artikel 123, 1°, eerste streepje, van de programmawet van 27 december 2005, zoals vervangen bij artikel 5, *b*), van de wet van 11 juli 2013, vervatte woorden « , in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten » dienen te worden vernietigd, in zoverre zij betrekking hebben op de gewestelijke belastingen inzake successierechten en registratierechten bepaald in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

Ofschoon de verwijzing in artikel 127, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 naar het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten niet werd ingevoerd bij één van de bestreden bepalingen, heeft de wetgever bij het aannemen van het bestreden artikel 4 van de wet van 11 juli 2013 - waarmee in de voormelde programmawet een artikel 122/1 wordt ingevoegd, waarin uitdrukkelijk wordt verwezen naar « de fiscale misdrijven bedoeld in artikel 127, § 1 » -, zich de in artikel 127, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 vervatte verwijzing naar de voormelde Wetboeken eigen gemaakt, zodat die verwijzing onlosmakelijk is verbonden met de te dezen bestreden bepalingen. De in artikel 127, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd bij de wet van 11 juli 2013, vervatte woorden « , in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten » dienen te worden vernietigd, in zoverre zij

betrekking hebben op de gewestelijke belastingen inzake successierechten en registratierechten bepaald in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

B.14.2. Ten gevolge van de voormelde vernietigingen dienen de overige in het derde middel bestreden bepalingen te worden geïnterpreteerd in die zin dat personen die hun verplichtingen inzake de in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 bedoelde successierechten en registratierechten niet hebben nageleefd, niet in aanmerking komen om ter zake een regularisatie overeenkomstig de nieuwe regularisatieprocedure te verkrijgen. Onder voorbehoud van die interpretatie zijn die bepalingen in overeenstemming met de bevoegdheidverdelende regels.

B.14.3. Personen die in het verleden hun verplichtingen inzake successierechten of registratierechten niet zijn nagekomen en die ter zake een regularisatieaangifte hebben ingediend, vermochten evenwel rechtmatig erop te vertrouwen dat hun aangifte zou leiden tot de gevolgen die de bestreden wet verbindt aan een regularisatie. Om die reden dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen definitief te worden gehandhaafd.

Wat het eerste en het tweede middel betreft

B.15. Het eerste middel is gericht tegen de artikelen 3, 5, 6 en 19 van de wet van 11 juli 2013, al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 12, 14 en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6.1, 6.2 en 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Het tweede middel is gericht tegen de artikelen 2, 4, 6 en 9 van de wet van 11 juli 2013, al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 12, 14, 170, § 2, en 172 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 6.1, 6.2 en 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

B.16.1. Zowel in het eerste als in het tweede middel bekritiseert de verzoekende partij de bestreden bepalingen vanuit diverse invalshoeken. Haar kritiek betreft in essentie de volgende aspecten :

- 1) de inwerkingtreding van de nieuwe regularisatievoorwaarden;
- 2) de twee types van regularisatie voor fiscaal niet verjaarde inkomsten;
- 3) de verplichting om een « bondige verklaring omtrent het fraudeschema » bij de regularisatieaangifte te voegen;
- 4) het feit dat de bestreden bepalingen voorzien in hogere regularisatietarieven dan voorheen;
- 5) de regularisatieregeling voor fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen;
- 6) het wijzigen van een eerder ingediende regularisatieaangifte; en
- 7) de ontstentenis van een beroep tegen de regularisatieheffing.

B.16.2. Het Hof onderzoekt de diverse onderdelen van het eerste en het tweede middel in de volgorde zoals hierboven aangegeven.

1. De inwerkingtreding van de nieuwe regularisatievoorwaarden

B.17. Zowel in het eerste als in het tweede middel bekritiseert de verzoekende partij de bepalingen die de inwerkingtreding van de nieuwe regularisatieregeling beheersen.

Zij voert daarbij aan dat de bestreden wet, zonder redelijke verantwoording, afwijkt van de algemene regel dat de wetten in werking treden de tiende dag na die van hun bekendmaking.

Zij bekritiseert ook het feit dat de bepalingen die de inwerkingtreding van de nieuwe regularisatievoorwaarden regelen, ertoe leiden dat personen die vóór of op de dag van de bekendmaking van de bestreden wet hun regularisatieaangifte per post hadden verzonden, onder het nieuwe regularisatiestelsel vallen wanneer hun aangifte niet vóór 15 juli 2013 bij het « Contactpunt regularisaties » kon worden bezorgd.

Zij bekritiseert ten slotte eveneens het feit dat de bepalingen betreffende de inwerkingtreding van de bestreden wet *de facto* ertoe hebben geleid dat personen die, na kennisname van die wet, nog overeenkomstig het oude regularisatiestelsel een aangifte wensten in te dienen, dat niet langer konden door middel van een afgifte met behulp van een ambtenaar, zoals daarin is voorzien bij artikel 307, § 2, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, en dit meer bepaald omdat de bestreden wet op een vrijdag in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt en het nieuwe regularisatiestelsel van toepassing werd op de aangiften ingediend vanaf de daaropvolgende maandag.

B.18. De wet van 11 juli 2013 is in het *Belgisch Staatsblad* bekendgemaakt op 12 juli 2013, en voorziet erin dat zij, behoudens artikel 7 ervan, in werking treedt op 15 juli 2013 (artikel 19, eerste lid).

Krachtens artikel 19, tweede lid, van de wet van 11 juli 2013 worden de regularisatieaangiften ingediend vóór 15 juli 2013 behandeld volgens de bepalingen van de programmawet van 27 december 2005 zoals die luiden alvorens te zijn gewijzigd of opgeheven bij de wet van 11 juli 2013.

De regularisatieaangiften ingediend vanaf 15 juli 2013 en uiterlijk op 31 december 2013 vallen onder de nieuwe regularisatieregeling.

B.19.1. Ofschoon artikel 4, tweede lid, van de wet van 31 mei 1961 « betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen » bepaalt dat de wetten in beginsel verbindend zijn de tiende dag na die van hun bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*, belet die bepaling de wetgever niet om te voorzien in een andere termijn van inwerkingtreding, wat overigens uitdrukkelijk in die bepaling wordt bevestigd.

B.19.2. Indien de wetgever een beleidswijziging noodzakelijk acht, vermag hij te oordelen dat zij met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd en is hij in beginsel niet ertoe gehouden in een overgangsregeling te voorzien. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn slechts geschonden indien de overgangsregeling of de ontstentenis daarvan tot een verschil in behandeling leidt waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan. Dat laatste is het geval wanneer de rechtmatige verwachtingen van een bepaalde categorie van rechtsonderhorigen worden miskend zonder dat een dwingende reden van algemeen belang voorhanden is die het ontbreken van een te hunnen voordele ingestelde overgangsregeling kan verantwoorden. Het vertrouwensbeginsel is nauw verbonden met het rechtszekerheidsbeginsel, dat de wetgever verbiedt om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

B.19.3. Te dezen kan niet worden aangenomen dat zij die in aanmerking kwamen om onder de oude regularisatieregeling sommen, waarden en inkomsten te regulariseren, maar daarvoor op het ogenblik van de inwerkingtreding van de nieuwe regeling nog geen initiatief hadden genomen in de vorm van het indienen van een aangifte, rechtmatig erop konden vertrouwen dat het oude regularisatiestelsel op hen van toepassing zou blijven. Personen die op een bepaald ogenblik in aanmerking komen om sommen, waarden en inkomsten te laten regulariseren dienen zich immers ervan bewust te zijn dat de wetgever te allen tijde de voorwaarden van het stelsel - voor de toekomst - kan wijzigen, evenals dat hij aan de mogelijkheid tot regularisatie te allen tijde een einde kan stellen.

B.19.4. Om uit te maken of de oude dan wel de nieuwe regularisatieregeling van toepassing is, dient, krachtens artikel 19 van de wet van 11 juli 2013, rekening te worden gehouden met de datum waarop de regularisatieaangifte wordt « ingediend » : de aangiften ingediend vóór 15 juli 2013 worden behandeld volgens de oude regeling, de aangiften ingediend vanaf 15 juli 2013 volgens de nieuwe regeling.

Krachtens artikel 124, tweede lid, van de programmawet van 27 december 2005 - vóór de opheffing ervan bij het op 1 januari 2014 in werking getreden artikel 7 van de wet van 11 juli 2013 -, moet de regularisatieaangifte bij het « Contactpunt regularisaties » worden ingediend door middel van een aangifteformulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld.

Vermits dat artikel niet uitdrukkelijk bepaalt op welke wijze het bedoelde formulier aan het « Contactpunt regularisaties » moet worden bezorgd, dient te worden aangenomen dat dit kan zowel bij wijze van afgifte, als bij wijze van verzending per post.

B.19.5. Noch artikel 19 van de wet van 11 juli 2013, noch de parlementaire voorbereiding verduidelijken wat dient te worden verstaan onder het in dat artikel 19 gebruikte woord « ingediend ».

Indien onder dat woord dient te worden begrepen « ontvangen door het Contactpunt regularisaties », kan artikel 19, tweede lid, van de wet van 11 juli 2013 ertoe leiden dat regularisatieaangiften die vóór de bekendmaking van de bestreden wet per post waren verzonden, dienen te worden behandeld overeenkomstig de nieuwe regularisatievoorwaarden. Dit is meer bepaald het geval wanneer de aangifte niet vóór 15 juli 2013 door het « Contactpunt regularisaties » in ontvangst kon worden genomen.

In die interpretatie is artikel 19, tweede lid, van de wet van 11 juli 2013 niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel, vermits dat artikel, zonder redelijke verantwoording, afbreuk zou doen aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien. Personen die vóór de bekendmaking van de bestreden wet een regularisatieaangifte hadden verzonden per post vermochten immers redelijkerwijze erop te vertrouwen dat hun aangifte zou worden behandeld overeenkomstig de regularisatievoorwaarden die van toepassing waren op het ogenblik van het verzenden van hun aangifte.

B.19.6. Het in artikel 19, tweede lid, van de wet van 11 juli 2013 gebruikte woord « ingediend » kan evenwel ook worden geïnterpreteerd in die zin dat eronder dient te worden begrepen « afgegeven bij het Contactpunt regularisaties of bij de post ».

In die interpretatie is het vroegere regularisatiestelsel van toepassing op alle regularisatieaangiften die vóór 15 juli 2013 werden afgegeven bij het Contactpunt regularisaties of bij de post en wordt geen afbreuk gedaan aan het belang van de rechtsonderhorigen om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

B.20.1. Het door de verzoekende partij aangevoerde artikel 307, §§ 2 tot 5, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 regelt de wijze waarop een aangifte in de inkomstenbelastingen kan worden ingediend. Het indienen van een regularisatieaangifte wordt daarentegen geregeld in artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005.

B.20.2. In tegenstelling tot artikel 307 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, voorziet artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005 niet in een recht op hulp van een ambtenaar bij het indienen van een aangifte. De ontstentenis van dat recht vloeit, in tegenstelling tot wat de verzoekende partij beweert, niet voort uit de bepalingen betreffende de inwerkingtreding van de nieuwe regularisatievoorwaarden, maar wel uit artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005.

B.20.3. Overigens houdt een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende procedureregels in verschillende omstandigheden, op zich geen discriminatie in. Van discriminatie zou slechts sprake zijn indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die regels, een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

Het feit dat personen bij het indienen van een regularisatieaangifte geen recht hebben op hulp van een ambtenaar, kan te dezen niet worden gekwalificeerd als een onevenredige beperking van de rechten van die personen.

B.21. Onder voorbehoud van de in B.19.6 vermelde interpretatie, zijn het eerste en het tweede middel, in zoverre zij betrekking hebben op de inwerkingtreding van de nieuwe regularisatievoorwaarden, niet gegrond.

2. De twee types van regularisatie voor fiscaal niet verjaarde inkomsten

B.22. Zoals in herinnering is gebracht in B.4.3, voorziet het nieuwe regularisatiestelsel voor de fiscaal niet verjaarde inkomsten in twee types van regularisatie.

Het eerste type wordt geregeld in artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd bij artikel 3 van de wet van 11 juli 2013. Krachtens die bepaling worden de fiscaal niet verjaarde inkomsten in beginsel onderworpen aan hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 procentpunten, evenwel « voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is ».

Artikel 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 11 juli 2013, regelt het tweede type van regularisatie en betreft de fiscaal niet verjaarde inkomsten die « afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend ». Die inkomsten worden in beginsel onderworpen aan hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 20 procentpunten.

B.23. Volgens de verzoekende partij heeft de wetgever nagelaten de omstandigheden te verduidelijken waarin inkomsten kunnen worden geregulariseerd overeenkomstig de voorwaarden bepaald in artikel 122, of overeenkomstig de voorwaarden bepaald in artikel 122/1. De kritiek van de verzoekende partij slaat in essentie op het begrip « inkomsten die afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend ».

B.24.1. Vóór de inwerkingtreding van de wet van 11 juli 2013 was het niet mogelijk om inkomsten die afkomstig waren van « ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend » te regulariseren, vermits artikel 123, 1^o, van de programmawet van 27 december 2005 bepaalde dat een fiscale regularisatie geen uitwerking kon hebben « 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 ».

Krachtens het vroegere 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 » - vóór de wijzigingen aangebracht bij de wet van 18 januari 2010 « tot wijziging 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, en het Wetboek van

vennootschappen » - is de herkomst van geld of activa voor de toepassing van die wet illegaal, onder meer, wanneer die voortkomen uit een misdrijf dat in verband staat met « ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend ».

B.24.2. Bij het aannemen van de bestreden wet van 11 juli 2013 heeft de wetgever uitdrukkelijk de bedoeling gehad om de voorheen bestaande onmogelijkheid te verhelpen om inkomsten afkomstig van ernstige en georganiseerde fiscale fraude te regulariseren, wat niet alleen blijkt uit artikel 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 11 juli 2013, maar eveneens uit het bij artikel 5 van die laatste wet gewijzigde artikel 123, 1^o, van de programmawet van 27 december 2005.

Artikel 123, 1^o, van de programmawet van 27 december 2005 bepaalt immers sinds die wijziging dat de regularisatie geen uitwerking heeft, onder meer, « indien de geregulariseerde inkomsten voortkomen uit een misdrijf bedoeld in artikel 5, § 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 », evenwel met uitzondering van, onder meer, « het misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, 1^o, 11e streepje van dezelfde wet ».

Het misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, 1^o, elfde streepje, van de voormelde wet betreft precies de ernstige fiscale fraude.

B.24.3. Ofschoon de in artikel 5, § 3, 1^o, elfde streepje, van de voormelde wet van 11 januari 1993 vervatte woorden « ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend » bij artikel 2 van de wet van 15 juli 2013 « houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding » werden vervangen door de woorden « ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd », doet de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet ervan blijken dat de in artikel 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 11 juli 2013, vervatte woorden « ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend » dienen te worden begrepen op dezelfde wijze als in artikel 5, § 3, 1^o, elfde streepje, van de wet van 11 januari 1993, vóór de wijziging ervan bij artikel 2 van de wet van 15 juli 2013 (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 11).

B.24.4. In de memorie van toelichting bij de programmawet van 27 april 2007, waarmee een artikel 14*quinquies* (later : artikel 28) in de voormelde wet van 11 januari 1993 werd ingevoegd, werd het begrip « ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend » verduidelijkt als volgt :

« De ernstige en georganiseerde fiscale fraude zoals bedoeld in het ontworpen artikel 14*quinquies* bestaat uit het onwettig ontwijken of een onwettige terugbetaling van belastingen, door middel van valsheid in geschrifte, gepleegd ter uitvoering van een constructie die hiervoor in het leven werd geroepen, met een opeenvolging van verrichtingen en/of de tussenkomst van een of meerdere tussenpersonen, alsook het aanwenden, op nationaal of internationaal niveau, van simulatie- of verbergingsmechanismen zoals vennootschapstructuren of juridische constructies.

In een recent advies (*Parl. St.*, Senaat, 3-1610/2) wees de Raad van State op de moeilijkheid om de gevallen aan te duiden van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procedés van internationale omvang worden aangewend. De Raad van State verduidelijkte dat het niet de bedoeling kon zijn dit begrip uit te breiden tot elke fiscale fraude waarbij valsheid wordt gepleegd met het oog op belastingontduiking. Valsheid in geschrifte verleent weliswaar een ernstig karakter, maar houdt geenszins in dat de fraude georganiseerd zou zijn of een complex mechanisme zou vormen.

Zodoende komt de wetgever tegemoet aan deze bezorgdheid door te voorzien dat de Koning bij in Ministerraad overlegd besluit de indicatoren kan vastleggen die de door de wet beoogde personen en instellingen zullen helpen de CFI in te lichten telkens zij het bestaan vermoeden van een ernstige en georganiseerde fiscale fraude die aan de basis ligt van de van witwassen verdachte verrichting.

Zelfs zo de toepassing van de voorgestelde maatregel zeker zal leiden tot een stijging van het aantal meldingen door de beoogde personen en instellingen, is het rechtstreeks beoogde doel ervan in hoofdzaak er op gericht een dubbelzinnige situatie, waarbij de melders ertoe zouden kunnen worden gebracht geen melding aan de Cel voor financiële informatieverwerking te verrichten terwijl ze krachtens hun verplichtingen hiertoe gehouden zouden zijn, te verduidelijken.

De aldus gedefinieerde indicatoren zullen de twee weerhouden criteria moeten verduidelijken die de fiscale fraude kenmerken wanneer ze wordt beschouwd als een onderliggend misdrijf van witwassen in de zin van de wet van 11 januari 1993.

Op die manier wordt rekening gehouden met de opmerkingen van de Raad van State.

Het eerste criterium is het ernstig karakter, dat voornamelijk slaat op :

- de aanmaak en of het gebruik van valse stukken;

- het omvangrijke bedrag van de verrichting en het abnormaal karakter van dit bedrag gelet op de activiteiten of het eigen vermogen van de cliënt.

Het tweede criterium betreft het georganiseerd karakter. De organisatie van de fraude vereist namelijk het gebruik van een constructie die opeenvolgende verrichtingen voorziet en/of de tussenkomst van een of meerdere tussenpersonen, waarin hetzij complexe mechanismen worden gebruikt, hetzij procédés van internationale [omvang] (ook al worden ze gebruikt op nationaal niveau).

De complexe mechanismen blijken uit het gebruik van simulatie- of verbergingsmechanismen die onder andere een beroep doen op vennootschapsstructuren of juridische constructies.

De indicatoren bepaald bij het koninklijk besluit ter uitvoering van artikel 14*quinquies* van de wet van 11 januari 1993 worden om de twee jaar geëvalueerd in overleg met de Cel voor financiële informatieverwerking, de Belgische Federatie van de Financiële sector en de Commissie voor het bank-, financie- en assurantiewezen » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, pp. 51-52).

B.24.5. De indicatoren waarvan sprake in het voormelde uittreksel uit de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 27 april 2007 zijn opgenomen in het koninklijk besluit van 3 juni 2007 « tot uitvoering van artikel 28 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 ».

Bij zijn arrest nr. 102/2008 van 10 juli 2008 heeft het Hof met betrekking tot die indicatoren en met betrekking tot de voor advocaten geldende plicht tot melding aan de Cel voor financiële informatieverwerking van feiten of verrichtingen waarvan zij vermoeden dat zij verband kunnen houden met witwassen van geld afkomstig uit ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend, onder meer geoordeeld :

« Met artikel 14*quinquies* voert de wetgever geen nieuwe hypothese in waarin de meldingsplicht onder meer voor advocaten zou kunnen gelden en wordt geen aanvullende strafbaarstelling van advocaten in het leven geroepen, maar beoogt de wetgever alle betrokkenen toe te laten zich beter te realiseren wanneer de bedoelde meldingsplicht inzake ernstige en georganiseerde fiscale fraude bestaat. De machtiging aan de Koning om bij een in Ministerraad overlegd besluit ‘ indicatoren ’ op te sommen die het bestaan van dergelijke fraude kan doen vermoeden, doet geen afbreuk aan het feit dat de wetgever zelf in artikel 3 van de wet van 11 januari 1993 ten aanzien van de bedoelde fiscale fraude voldoende nauwkeurig de gevallen heeft opgesomd wanneer die meldingsplicht ook voor advocaten kan bestaan ».

B.24.6. Uit het voorgaande volgt dat het door de bestreden wet gemaakte onderscheid tussen de twee types van regularisatie voor fiscaal niet verjaarde inkomsten, is gebaseerd op een begrip dat reeds is vervat in bestaande wetgeving, meer bepaald in 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 », en dat, mede gelet op de in B.24.4 vermelde parlementaire voorbereiding en op de in het voormelde koninklijk besluit van 3 juni 2007 bepaalde indicatoren, het voormelde onderscheid voldoende nauwkeurig is om personen die fiscaal niet verjaarde inkomsten beogen te regulariseren toe te laten de passende keuze te maken tussen de in de bestreden wet bepaalde types van regularisatie.

B.25. De verzoekende partij bekritiseert de bestreden bepalingen eveneens in zoverre het niet duidelijk is onder welk type van regularisatie de fiscaal niet verjaarde inkomsten dienen te worden aangegeven, wanneer de aangever niet op de hoogte is van de oorsprong van de inkomsten.

B.26.1. De parlementaire voorbereiding van de bestreden wet vermeldt :

« De [...] staatssecretaris voor de Bestrijding van de sociale en fiscale fraude, toegevoegd aan de eerste minister, geeft een voorbeeld i.v.m. zeer zware fraudeurs. Als er een fraude door een kmo in de jaren zeventig gepleegd is die niet verjaard is, zitten de nieuwe eigenaars van de kmo daar ondertussen mee opgescheept. Met de bestaande wetgeving was er geen mogelijkheid om deze fraude te regulariseren, dit kan nu wel oa. voor het misbruik van vennootschapsgoederen. Kinderen die gewoon de aandelen van een kmo hebben geërfd die fraudeleuze praktijken heeft verricht in het verleden, kunnen volgens de heer [...] niet als zware fraudeurs worden beschouwd » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 19).

B.26.2. Met betrekking tot de zogenaamde « bondige verklaring omtrent het fraudeschema » die bij de aangifte dient te worden gevoegd, vermeldt de parlementaire voorbereiding bovendien :

« De bondige verklaring omtrent het fraudeschema en de omvang van het kapitaal betekent dat een beschrijving waarin de historische oorsprong en de opbouw van het vermogen wordt toegelicht, wordt geleverd, althans voor zover deze gekend is door degene die regulariseert » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.26.3. Daaruit blijkt dat de wetgever personen die niet op de hoogte zijn van de oorsprong van de fiscaal niet verjaarde inkomsten niet heeft willen verhinderen die inkomsten te laten regulariseren en dat de bestreden bepalingen in die zin dienen te worden begrepen dat die personen toepassing kunnen maken van het eerste type van regularisatie, meer bepaald de in artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005 bedoelde regeling.

B.27. Zonder dat het te dezen nodig is te onderzoeken of de door de bestreden bepalingen ingevoerde regularisatietarieven dienen te worden beschouwd als straffen in de zin van artikel 14 van de Grondwet en artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, dan wel als belastingen in de zin van artikel 170 van de Grondwet, volstaat het vast te stellen dat de artikelen 122 en 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd en ingevoegd bij de bestreden bepalingen, voldoende nauwkeurig zijn om personen die fiscaal niet verjaarde inkomsten willen laten regulariseren toe te laten de passende keuze te maken tussen de in de wet bepaalde types van regularisatie.

B.28. Onder voorbehoud van de in B.26.3 vermelde interpretatie, is het eerste middel, in zoverre het betrekking heeft op de onduidelijkheid van de types van regularisatie voor de fiscaal niet verjaarde inkomsten, niet gegrond.

3. De verplichting om een « bondige verklaring omtrent het fraudeschema » bij de regularisatieaangifte te voegen

B.29. Artikel 124, tweede lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij het bestreden artikel 6, 2°, van de wet van 11 juli 2013, bepaalt :

« De regularisatieaangifte zal in de gevallen bedoeld in de artikelen 122 en 122/1, worden ingediend samen met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen ».

B.30. De verzoekende partij bekritiseert, zowel in het eerste als in het tweede middel, de in die bepaling vervatte verplichting om bij de regularisatieaangifte een « bondige verklaring omtrent het fraudeschema » in te dienen. Haar kritiek betreft in essentie het feit dat personen

die niet aan de oorsprong van de fraude liggen en daardoor geen toegang hebben tot de informatie die in het fraudeschema dient te worden opgenomen, worden uitgesloten van de mogelijkheid om een regularisatieaangifte in te dienen.

B.31.1. Betreffende de « bondige verklaring omtrent het fraudeschema » vermeldt de parlementaire voorbereiding :

« In de praktijk blijft de regularisatieprocedure voor type I (d.w.z. voor de inkomsten die niet voortkomen uit een witwasmisdrijf of een onderliggend misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, van de wet van 11 januari 1993) ongewijzigd met uitzondering van het feit dat de belastingplichtige voortaan een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, de omvang en oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen, moet toevoegen.

De bondige verklaring omtrent het fraudeschema en de omvang van het kapitaal betekent dat een beschrijving waarin de historische oorsprong en de opbouw van het vermogen wordt toegelicht, wordt geleverd, althans voor zover deze gekend is door degene die regulariseert.

Het doel van deze verklaring is de keuze voor type I te verantwoorden, en niet om de belastingplichtige te verplichten tot zelfincriminatie » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.31.2. Daaruit blijkt dat « de bondige verklaring omtrent het fraudeschema » is ingegeven door de bedoeling de keuze voor het type van regularisatie te verantwoorden en een bondige beschrijving betreft van gegevens inzake de historische oorsprong en de opbouw van de aangegeven inkomsten en kapitalen.

Daaruit blijkt eveneens dat van personen die niet op de hoogte zijn van de historische oorsprong en de opbouw van de aangegeven sommen niet kan worden verwacht dat zij bij hun aangifte informatie op dat vlak verschaffen. Dat die personen in die omstandigheden niettemin in aanmerking komen voor regularisatie, is reeds vastgesteld in B.26.3, naar aanleiding van het onderzoek van het eerste middel in zoverre het betrekking heeft op de onduidelijkheid van de types van regularisatie voor de fiscaal niet verjaarde inkomsten.

B.32. Het eerste en het tweede middel, in zoverre zij betrekking hebben op « de bondige verklaring omtrent het fraudeschema », zijn niet gegrond.

4. Het feit dat de bestreden bepalingen voorzien in hogere regularisatietarieven dan voorheen

B.33. Fiscaal niet verjaarde inkomsten worden, krachtens de artikelen 122 en 122/1, § 2, van de programmawet van 27 december 2005, zoals respectievelijk gewijzigd en ingevoegd bij de artikelen 3 en 4 van de wet van 11 juli 2013, in beginsel onderworpen aan hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 of 20 procentpunten. Fiscaal verjaarde kapitalen worden, krachtens artikel 122/1, § 1, van de voormelde programmawet, zoals ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 11 juli 2013, onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal.

Vóór de inwerkingtreding van de bestreden wet, konden « beroepsinkomsten » in beginsel worden geregulariseerd tegen het normale belastingtarief en « overige inkomsten » tegen het normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 procentpunten.

B.34. De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen voor personen die vóór de inwerkingtreding ervan in aanmerking kwamen om een regularisatie aan te vragen maar dat nog niet hadden gedaan, in strijd met artikel 7.1, tweede zin, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, voorzien in zwaardere straffen dan die welke voorheen van toepassing waren.

B.35.1. Artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

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

B.35.2. Uit de wijze waarop artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens is geformuleerd, blijkt dat de tweede zin van die bepaling rechten beoogt toe te kennen aan personen aan wie een straf wordt « opgelegd » en die aldus « worden veroordeeld ».

Vermits de bestreden bepalingen personen noch verplichten om een regularisatieaangifte in te dienen, noch om een regularisatieheffing te betalen, kan de tweede zin van artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens te dezen geen toepassing vinden.

Overigens genieten de personen die een regularisatie verkrijgen, de vrijstelling van strafvervolgning en de toepassing van de strafuitsluitende verschoningsgrond, bedoeld in artikel 127 van de programmawet van 27 december 2005.

B.36. Het eerste middel, in zoverre het betrekking heeft op het feit dat de bestreden bepalingen voorzien in hogere tarieven dan voorheen, is niet gegrond.

5. De regularisatieregeling voor fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen

B.37. Zowel in het eerste als in het tweede middel bekritiseert de verzoekende partij de gelijke behandeling van, enerzijds, personen die fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen aangeven en, anderzijds, personen die fiscaal verjaarde kapitalen afkomstig van ernstige fiscale fraude aangeven.

B.38. De kritiek van de verzoekende partij betreft artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij artikel 4 van de wet van 11 juli 2013, dat bepaalt :

« Fiscaal verjaarde kapitalen die afkomstig zijn van de fiscale misdrijven bedoeld in artikel 127, § 1, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal.

Fiscaal verjaarde kapitalen onder de vorm van levensverzekeringen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal ».

B.39.1. Noch in het eerste lid, noch in het tweede lid van artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 wordt een onderscheid gemaakt tussen « gewone fiscale fraude » en « ernstige fiscale fraude ».

Uit de omstandigheid dat zulk een onderscheid voor de fiscaal niet verjaarde inkomsten wel wordt gemaakt, kan voor de wetgever, mede gelet op de ruime beoordelingsbevoegdheid waarover hij te dezen beschikt, geen verplichting worden afgeleid om voor de fiscaal verjaarde kapitalen te voorzien in eenzelfde onderscheid. Beide categorieën verschillen immers wezenlijk van elkaar door het feit dat de fiscale administratie ten aanzien van de fiscaal verjaarde kapitalen niet langer beschikt over een heffingsbevoegdheid.

B.39.2. In zoverre het tweede lid van artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 bepaalt dat fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen kunnen worden geregulariseerd tegen « een tarief van 35 procentpunten op het kapitaal », voegt het inhoudelijk niets toe aan het eerste lid van dat artikel, vermits er enkel aanleiding is om kapitalen in de vorm van levensverzekeringen te regulariseren indien ze afkomstig zijn van fiscale misdrijven.

De parlementaire voorbereiding vermeldt dienaangaande uitdrukkelijk :

« *[De] Staatssecretaris [...]* antwoordt dat enkel fiscaal verjaarde kapitalen onder de vorm van levensverzekeringen die een grijze of zwarte oorsprong hebben, moeten worden aangegeven in het kader van de regularisatieaangifte. Als het kapitaal een volledig legale oorsprong heeft en dus m.a.w. volledig wit is, dient er uiteraard niets te worden geregulariseerd. De aangever dient zelf te beslissen welk gedeelte van zijn kapitaal hij aangeeft om te regulariseren » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 26).

Het tweede lid van artikel 122/1, § 1, van de programmawet van 27 december 2005 dient bijgevolg aldus te worden begrepen dat de wetgever uitdrukkelijk heeft willen aangeven dat fiscaal verjaarde kapitalen die werden aangewend als premie voor het vestigen van een levensverzekering eveneens in aanmerking komen voor regularisatie.

B.40. De gelijke behandeling van personen die fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen aangeven en personen die fiscaal verjaarde kapitalen afkomstig van, onder meer, ernstige fiscale fraude aangeven, is niet zonder redelijke verantwoording.

B.41. Het eerste en het tweede middel, in zoverre zij betrekking hebben op de regularisatieregeling voor fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen, zijn niet gegrond.

6. Het wijzigen van een eerder ingediende regularisatieaangifte

B.42. In het tweede middel voert de verzoekende partij onder meer aan dat personen die een regularisatieaangifte vóór 15 juli 2013 hadden ingediend niet de mogelijkheid hebben gehad om na die datum hun aangifte te corrigeren, wat volgens haar niet redelijk is verantwoord rekening houdend met de eerbiediging van de rechten van verdediging.

Zij meent eveneens dat het niet redelijk is verantwoord dat de voormelde categorie van personen niet in de mogelijkheid is om de aangifte te corrigeren, terwijl de categorie van personen die een regularisatieaangifte indient na 15 juli 2013 dat kan gedurende een termijn van zes maanden na dat indienen.

Zij meent ook dat de bestreden bepalingen een niet te verantwoorden verschil in behandeling in het leven roepen tussen, enerzijds, personen die een belastingaangifte in de inkomstenbelastingen indienen en, anderzijds, personen die een regularisatieaangifte indienen, doordat de eersten hun aangifte nadien nog kunnen corrigeren, terwijl de laatsten dat niet kunnen ofwel dat slechts kunnen gedurende een termijn van zes maanden.

In het eerste middel voert de verzoekende partij bovendien aan dat het « Contactpunt regularisaties » over een te ruime discretionaire bevoegdheid beschikt bij het beslissen over de vraag of op een wijziging van een eerder ingediende regularisatieaangifte de nieuwe dan wel de oude regularisatievoorwaarden dienen te worden toegepast.

B.43.1. Vóór de inwerkingtreding op 1 januari 2014 van artikel 7 van de wet van 11 juli 2013 bepaalde artikel 124, tweede lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals aangevuld bij artikel 6, 1^o, van de wet van 11 juli 2013 :

« 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. De onderliggende stukken kunnen worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte ».

B.43.2. De in die bepaling vermelde termijn van zes maanden betreft de mogelijkheid om, na de indiening van de regularisatieaangifte, onderliggende stukken in te dienen.

Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever de personen die een regularisatieaangifte hebben ingediend de mogelijkheid heeft willen geven om, na de indiening van die aangifte, alsnog de bewijsstukken te bezorgen betreffende de « bondige verklaring omtrent het fraudeschema, [...] de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen », zoals bedoeld in artikel 124, tweede lid, van de programmawet van 27 december 2005 (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 8).

De voormelde termijn van zes maanden heeft aldus op zich geen betrekking op de mogelijkheid om een ingediende aangifte te corrigeren.

B.44.1. Met betrekking tot het wijzigen van een eerder ingediende regularisatieaangifte, vermeldt de parlementaire voorbereiding :

« *De heer* [...] vraagt wat er gebeurt met aangiftes die nog worden ingediend volgens de oude procedure maar waaraan na 14 juli 2014 [lees : 2013] nog een wijziging wordt aangebracht. Welk regime is daarop dan van toepassing : het oude of het nieuwe ?

[...]

[*De*] *Staatssecretaris* [...] antwoordt dat de bestaande regularisatiewetgeving van toepassing blijft voor alle aangiftes die tot 14 juli 2013 worden ingediend. Het nieuwe regime is van toepassing op alle regularisatieaangiftes die worden ingediend vanaf 15 juli 2013. Een wijziging na 14 juli 2013 van een aangifte die voor 15 juli 2013 werd ingediend zal worden beschouwd als een nieuwe aangifte. Bijgevolg zal op deze wijziging het nieuwe regime van toepassing zijn. Het behoort tot de verantwoordelijkheid van het Contactpunt regularisaties om een onderscheid te maken tussen een wijziging ten gronde en een loutere rechtzetting van een kennelijke vergissing. In het eerste geval is er sprake van een nieuwe aangifte, in het tweede geval niet » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 38).

B.44.2. Daaruit blijkt dat de wetgever niet de bedoeling heeft gehad om personen die zich in hun regularisatieaangifte materieel hebben vergist, de mogelijkheid te ontzeggen om die vergissingen nadien recht te zetten. Personen die vóór 15 juli 2013 een regularisatieaangifte hebben ingediend, kunnen ook na die datum eventuele materiële vergissingen rechtzetten.

Uit de aangehaalde parlementaire voorbereiding blijkt evenwel dat ter zake een onderscheid dient te worden gemaakt tussen, enerzijds, een rechtzetting van materiële vergissingen - die niet van dien aard is dat de nieuwe regularisatievoorwaarden van toepassing worden gemaakt - en, anderzijds, een « wijziging ten gronde », zoals een aangifte van bijkomende inkomsten afkomstig van andere bankrekeningen - die in werkelijkheid een nieuwe aangifte vormt, waarop bijgevolg de nieuwe regularisatievoorwaarden van toepassing zijn. Dat verschil in behandeling vloeit voort uit de bedoeling om misbruiken te voorkomen, en is aldus niet zonder redelijke verantwoording.

B.44.3. De krijtlijnen binnen welke het « Contactpunt regularisaties » dient te beoordelen of een wijziging van een eerder ingediende aangifte al dan niet dient te worden beschouwd als een nieuwe aangifte waarop de nieuwe regularisatievoorwaarden van toepassing zijn, zijn, mede gelet op de door de wetgever nagestreefde doelstelling om misbruiken te voorkomen bij het aanvullen van eerder ingediende regularisatieaangiften, voldoende afgebakend, zodat de beoordelingsbevoegdheid op dat vlak niet onbestaanbaar is met de in het eerste middel aangevoerde grondwets- en verdragsbepalingen.

B.45. Het eerste en het tweede middel, in zoverre zij betrekking hebben op het wijzigen van eerder ingediende regularisatieaangiften, zijn niet gegrond.

7. De ontstentenis van een beroep tegen de regularisatieheffing

B.46. In het tweede middel voert de verzoekende partij aan dat artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals aangevuld bij artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013, door te bepalen dat de heffing definitief door de Schatkist is verworven, met zich meebrengt dat personen die om regularisatie verzoeken niet beschikken over de mogelijkheid om een juridictioneel beroep in te dienen tegen de regularisatieheffing. Zij

meent dat die bepaling bijgevolg niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 6.1 en 6.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij dat Verdrag.

B.47. Zonder dat het noodzakelijk is te onderzoeken of de artikelen 6.1 en 6.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens te dezen van toepassing zijn, volstaat het vast te stellen dat het bij die bepalingen gewaarborgde recht op toegang tot de rechter bovendien voortvloeit uit een algemeen rechtsbeginsel dat met inachtneming van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet aan eenieder moet worden gewaarborgd.

B.48. Artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals aangevuld bij artikel 6, 3°, van de wet van 11 juli 2013, bepaalt :

« De betaling van de heffing moet verricht worden binnen 15 dagen volgend op de verzendingsdatum van die brief en is definitief door de Schatkist verworven ».

B.49.1. De parlementaire voorbereiding van de bestreden wet vermeldt :

« De regularisatie zal haar volle uitwerking hebben voor zover de betaling van de heffing correct werd uitgevoerd overeenkomstig de bepalingen van artikel 122 of artikel 122/1. De uitgevoerde betaling van de heffing in het kader van de huidige wet zal definitief verworven zijn door de Schatkist. Dit betekent dat enkel de belastingplichtige verantwoordelijk zal zijn voor de keuze die hij heeft gemaakt om zijn inkomsten te regulariseren.

Indien bij de betaling van de heffing een materiële vergissing is gebeurd, zoals bijvoorbeeld het overmaken van een te hoog bedrag, kan deze met toepassing van de geldende gemeenrechtelijke bepalingen rechtgezet worden. In het voorbeeld zullen de te veel gestorte sommen dan terug gestort worden » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.49.2. De Ministerraad voert aan dat de wetgever met de zinsnede « en is definitief door de Schatkist verworven » heeft willen voorkomen dat personen die om regularisatie verzoeken overeenkomstig één van beide types van regularisatie die gelden voor fiscaal niet verjaarde inkomsten, na het betalen van de regularisatieheffing, het « Contactpunt regularisaties » zouden verzoeken om hun regularisatieaangifte opnieuw te behandelen en dit overeenkomstig het andere type van regularisatie. Hij onderstreept daarbij dat de regularisatiebepalingen in die zin dienen te worden opgevat dat de belastingplichtige verantwoordelijk is voor de keuze die hij heeft gemaakt om zijn inkomsten te regulariseren, en dat het « Contactpunt regularisaties » niet over een onderzoeksbevoegdheid beschikt.

B.49.3. Wat de door de verzoekende partij aangevoerde ontstentenis van rechterlijke controle betreft, voert de Ministerraad aan dat de wetgever met het invoegen van de zinsnede « en is definitief door de Schatkist verworven » niet de bedoeling heeft gehad om de regularisatieverrichting te onttrekken aan rechterlijke controle. Hij doet daarbij meer bepaald gelden dat de rechterlijke controle op de regularisatieheffing wordt beheerst door de gemeenrechtelijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek.

B.50. Krachtens artikel 569, eerste lid, 3^o, van het Gerechtelijk Wetboek neemt de rechtbank van eerste aanleg kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Krachtens artikel 568 van dat Wetboek neemt die rechtbank bovendien kennis van alle vorderingen, behalve die welke rechtstreeks voor het hof van beroep en het Hof van Cassatie komen.

In de interpretatie dat artikel 124, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2005, zoals aangevuld bij artikel 6, 3^o, van de wet van 11 juli 2013, personen die een regularisatieheffing hebben betaald, niet verhindert om tegen die heffing, op grond van de voormelde artikelen van het Gerechtelijk Wetboek, een jurisdictioneel beroep in te dienen bij de rechtbank van eerste aanleg, is die bepaling bestaanbaar met de door de verzoekende partij in haar tweede middel aangevoerde grondwets- en verdragsbepalingen.

B.51. Onder voorbehoud van de interpretatie vermeld in B.50, is het tweede middel, in zoverre het betrekking heeft op de ontstentenis van een jurisdictioneel beroep, niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt

1) in artikel 121, 8°, van de programmawet van 27 december 2005, zoals ingevoegd bij artikel 2, *d*), van de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie, de woorden « , of de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der successierechten, of de artikelen 214, 216, 217¹ en 217² of 218 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten », in zoverre zij betrekking hebben op de gewestelijke belastingen inzake successierechten en registratierechten bepaald in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;

2) in artikel 123, 1°, eerste streepje, van de programmawet van 27 december 2005, zoals vervangen bij artikel 5, *b*), van de voormelde wet van 11 juli 2013, de woorden « , in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten », in zoverre zij betrekking hebben op de gewestelijke belastingen inzake successierechten en registratierechten bepaald in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;

3) in artikel 127, § 1, van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd bij artikel 9, 1°, van de voormelde wet van 11 juli 2013, de woorden « , in de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten », in zoverre zij betrekking hebben op de gewestelijke belastingen inzake successierechten en registratierechten bepaald in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;

- handhaaft definitief de gevolgen van de vernietigde bepalingen;

- onder voorbehoud van de interpretaties vermeld in B.14.2, B.19.6, B.26.3 en B.50, verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 19 september 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen