



TAX & PRIVATE EQUITY

Aftrekverbod verliezen bij laattijdige aangifte: voorwaarde effectieve belastingverhoging als spelbreker

02/02/2023 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

*Sedert de belastinghervorming van de vennootschapsbelasting in 2017 kunnen verliezen niet langer verrekend worden op het gedeelte van het belastbaar resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een bericht van wijziging of een aanslag van ambtswege waarvoor een belastingverhoging van 10% of meer effectief wordt toegepast (artikel 207, 7 de lid WIB92, thans artikel 206/3, § 1, laatste lid WIB92). Dit aftrekverbod is van toepassing **vanaf aanslagjaar 2019** voor de boekjaren die ten vroegste aanvangen op 1 januari 2018. Deze regel geldt ook voor de andere aftrekken voorzien in artikel 207, 7 de lid WIB92 waaronder de dbi-aftrek, de octrooiaftrek, de innovatieaftrek, de investeringsaftrek, de aftrek van de groepsbijdrage bij fiscale consolidatie, de aftrek van risicokapitaal en de notionele interestaftrek.*

Zoals reeds in eerdere artikels toegelicht liet de fiscale praktijk heel wat pijnpunten blijken bij de concrete toepassingsvoorwaarden van dit aftrekverbod. Vooral **de drempelvoorwaarde van de 10% belastingverhoging** bleek te parten spelen.

Laattijdige aangifte en belastingverhogingen tot 16 juli 2017

Een eerste probleem stelde zich doordat in artikel 444, 1ste lid WIB92 enkel een belastingverhoging werd voorzien ingeval van *niet-aangifte, onvolledige of onjuiste aangifte*. De vraag rees of een belastingverhoging ook kon worden toegepast ingeval van een laattijdige aangifte. De Nederlandstalige kamer van het Hof van Cassatie was in zijn [arrest van 15 maart 2018](#) alvast de mening toegedaan dat op basis van de toenmalige wettekst er geen belastingverhoging kon worden toegepast bij een laattijdige aangifte. De Franstalige kamer bij het Hof van Cassatie heeft er vreemd genoeg nadien een andere mening op nagehouden bij zijn [arrest van 3 december 2021](#).

Wat er ook van zij, de wetgever heeft ingegrepen bij wet van 30 juni 2017 en sedertdien voorziet artikel 444 WIB92 dat een belastingverhoging eveneens bij een laattijdige aangifte kan toegepast worden. *Deze wetswijziging is in werking getreden op 17 juli 2017.*

Laattijdige aangifte en belastingverhogingen van 17 juli 2017 tot 9 juli 2021

Een tweede probleem stelde zich doordat hetzelfde artikel 444, eerste lid WIB92 in zijn laatste zinsnede voorzag dat de belastingverhoging wordt toegepast volgens een schaal waarvan de trappen bij koninklijk besluit worden vastgesteld en gaande van 10% tot 200% van de belastingen, verschuldigd op het niet-aangegeven inkomstengedeelte. Deze wettekst maakte dat enkel een schaal van belastingverhoging kon worden vastgelegd bij koninklijk besluit ingeval van niet-aangegeven inkomsten en niet ingeval van laattijdige aangiften.

Ook hier heeft de wetgever ingegrepen en bij wet van 27 juni 2021 voorzien dat ook de verschuldigde belasting op het laattijdig aangegeven inkomstengedeelte het voorwerp kan uitmaken van een belastingverhoging bij Koninklijk Besluit vastgelegd. *Deze wetswijziging is in werking getreden op 10 juli 2021.*

Laattijdige aangifte en belastingverhogingen van 10 juli 2021 tot 24 juli 2022

Er stelde zich vooralsnog een derde probleem doordat artikel 444 WIB92 enkel vermeldde dat de belastingverhoging werd berekend op de verschuldigde belastingen met betrekking tot het niet-aangegeven inkomstengedeelte. Artikel 444 WIB 92 voorzag evenwel niet expliciet hoe de belastingverhoging moest berekend worden bij een laattijdige aangifte. De vraag stelde zich of een laattijdig aangegeven inkomen kon gelijkgesteld worden met een niet-aangegeven inkomen. Uit de parlementaire voorbereiding van de nieuwe regelgeving bleek alvast de bedoeling deze nieuwe regelgeving toe te passen bij een effectieve verhoging van de belastingbare grondslag na een werkelijke controle en niet bij een taxatie van aanslag van ambtswege op basis van weliswaar laattijdige aangiften zonder enige controle of rechtzetting.

Ook hier greep de wetgever in bij wet van 5 juli 2022. Sedertdien voorziet artikel 444, eerste lid WIB92 dat de belastingverhoging van toepassing is op de belastingen verschuldigd op het niet-aangegeven of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte. *Deze wetswijziging is in werking getreden op 25 juli 2022.*

Laattijdige aangifte en belastingverhogingen vanaf 25 juli 2022 tot 23 oktober 2022

Daarmee waren nog niet alle euvels uit de weg geruimd. De schaal van belastingverhogingen, vastgelegd in de artikelen 225 tem 229 van het KB/WIB voorzagen immers enkel in een schaal van belastingverhoging bij de niet-aangifte en niet bij laattijdige aangiften. Weerom greep de wetgever in en werd de tekst van het KB/WIB op dit punt bijgestuurd bij artikel 1 van het KB van 13 september 2022. *Deze wetswijziging is in werking getreden op 23 oktober 2022.*

Quid met de onwettige belastingverhogingen in het verleden?

De vraag rijst of de opeenvolgende wetswijzigingen een interpretatief karakter hebben en dus ook gelden voor het verleden. Mocht dit het geval zijn, dan zou ook een laattijdige aangifte in de periode die voorafgaat aan de inwerkingtreding van de opeenvolgende wijzigingen, het voorwerp hebben kunnen uitmaken van belastingverhogingen.

Het hof van beroep van Gent oordeelde in haar arrest van 11 mei 2021 alvast dat de wetswijziging van 30 juni 2017 geen interpretatieve wet is. Het hof verwees hiervoor naar het feit dat een belastingverhoging een strafrechtelijke aard heeft waardoor de strafbaarstelling moet bestaan op het ogenblik van het begaan van de inbreuk. Het Hof van Cassatie oordeelde in dezelfde zin in haar arrest van 25 september 2020. Met betrekking tot de wet van 27 juni 2021 was de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen al evenzeer de mening toegedaan dat ook deze wetswijziging geen interpretatieve wet was met verwijzing naar de parlementaire voorbereiding.

Dit impliceert noch min noch meer dat belastingverhogingen die in het verleden werden opgelegd wegens laattijdige aangiften in nogal wat gevallen onwettig waren. De vraag stelt zich vervolgens of de fiscale administratie met deze onwettig belastingverhogingen rekening mag houden bij het bepalen van de rangorde en de schaal van de latere belastingverhogingen. De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen was in haar vonnis van 2 februari 2022 alvast de mening toegedaan dat onwettige belastingverhogingen wegens laattijdige aangiften niet mogen meegerekend worden in de rangorde van voorgaande overtredingen.

Het aftrekverbod en het legaliteitsbeginsel

Uit artikel 207 lid 7 WIB92 (thans artikel 206/3, § 1, laatste lid WIB92) volgt dat het aftrekverbod slechts toepasbaar is als een belastingverhoging van minimum 10% *effectief* wordt toegepast.

Artikel 444 WIB92 bepaalt evenwel in zijn derde lid dat bij ontstentenis van kwade trouw, er kan worden afgezien van het minimum van 10 % belastingverhoging. Het fiscaal legaliteitsbeginsel, stevig verankerd in artikel 170 van de Grondwet, impliceert evenwel dat alle essentiële bestanddelen van een belastingheffing moeten teruggaan op de wet. De invoering van een fiscale maatregel die de verrekening van verliezen en andere aftrekposten weigert, maakt dan ook een voorrecht uit van de wetgever. Door de samenlezing van artikel 207, zevende lid WIB92 met artikel 444 WIB92 wordt het aftrekverbod van artikel 207, zevende lid WIB92 echter afhankelijk gemaakt van een subjectief criterium, te weten het oordeel van een controleambtenaar om al dan niet een belastingverhoging toe te passen in het kader van feiten die alleen hij kan beoordelen, zij het weliswaar onder toezicht van een rechter. De taxatiediensten zijn overigens niet verplicht een aanslag van ambtswege te vestigen bij laattijdige aangiften; ook wat dit aspect betreft hebben de taxatiediensten een discretionaire bevoegdheid. Het is dan ook zeer de vraag of deze discretionaire bevoegdheden van de taxatiedienstendiensten geen afbreuk doet aan het legaliteitsbeginsel.

Het verhaal dat voorafgaat laat blijken dat een effectieve belastingverhoging van minstens 10% bij laattijdige aangiften in heel wat gevallen onwettig is. Dit betekent meteen dat aan de drempelvoorwaarde van het vroegere artikel 207, zevende lid WIB92 (thans artikel 206/3, § 1, laatste lid WIB92) niet is voldaan zodat het aftrekverbod van verliezen niet van toepassing kan zijn. Dit verhaal zal dus zeker nog een vervolg kennen ...

Jan Sandra en Charles Petit (Imposto Tax Lawyers)