

LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

GRONDWETTELIJK HOF

[2014/205910]

Uittreksel uit arrest nr. 130/2014 van 19 september 2014

Rolnummer : 5720

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 invoeging van een artikel 122/1), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 juli 2013, derde editie.

(...)

II. *In rechte*

(...)

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^o wordt het woord ' , kapitalen' ingevoegd tussen de woorden 'sommen, waarden' en de woorden 'en inkomsten';

b) in de bepaling onder 5^o 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^o wordt vervangen als volgt :

' 6^o 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^o, luidende :

' 8^o 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^o van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, of de artikelen 81, 81bis, 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^o in § 1 worden de woorden ' fiscaal niet verjaarde ' ingevoegd tussen het woord ' De ' en de woorden ' geregulariseerde overige inkomsten ' ;

2^o 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^o 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^o 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 of de personenbelasting of de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting, voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is. ' ;

5^o 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 73bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek 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; ’.

c) de bepaling onder 3° 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° het tweede lid wordt aangevuld met de woorden ‘ De onderliggende stukken kunnen worden ingediend tot zes maanden na de indiening van de regularisatieaangifte. ’;

2° 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° het vierde lid wordt aangevuld met de woorden ‘ en is definitief door de Schatkist verworven. ’;

4° 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° 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° 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° 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 strafvervolging.

Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven voorzien in de artikelen 193 tot 197, 491 en 492bis en 489 tot 490bis 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 medeplechtigen 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 aantoonbaar 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, 81bis, 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 202³ 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 percent.

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 73bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek 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 zes 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 73bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek van de met het zegel gelijkgestelde taksen, of aan misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld, of op de inkomsten uit de belegde voordelen, evenals personen die mededaders of medeplichtigen zijn aan deze misdrijven in de zin van de artikelen 66 en 67 van het Strafwetboek, blijven vrijgesteld van strafvervolgung 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 strafvervolgung.

Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven voorzien in de artikelen 193 tot 197, 491 en 492bis en 489 tot 490bis 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 strafvervolgving 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 bevoegdheidsverdelende 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 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.

De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen niet in overeenstemming zijn met de bevoegdheidsverdelende 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 onverdeeldheid 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 133bis van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206bis 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 133bis van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, vrijgesteld blijven van strafvervolging 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 133bis van het Wetboek der successierechten en de artikelen 206 en 206bis 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 strafvervolgning 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 133bis van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206bis 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 strafvervolgning 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 immunititeit 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 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis 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 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis 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°, 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°, van de programmawet van 27 december 2005.

Artikel 123, 1°, 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°, 11e streepje van dezelfde wet ».

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

B.24.3. Ofschoon de in artikel 5, § 3, 1°, 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°, 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 strafvervolging 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^o, 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 juridische 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^o, 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 juridische 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 juridische beroep, niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt

1) in artikel 121, 8^o, 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^o, 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 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis 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^o, van de voormelde wet van 11 juli 2013, de woorden « , in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten », in 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,
P.-Y. Dutilleux

De voorzitter,
A. Alen

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2014/205910]

Extrait de l'arrêt n° 130/2014 du 19 septembre 2014

Numéro du rôle : 5720

En cause : le recours en annulation des articles 2 à 6, 9 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (modification des articles 121, 122, 123, 124 et 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 et insertion d'un article 122/1), introduit par Steven De Bel.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

(...)

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 septembre 2013 et parvenue au greffe le 2 octobre 2013, Steven De Bel, assisté et représenté par Me P. Verhaeghe, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 2 à 6, 9 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (modification des articles 121, 122, 123, 124 et 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 et insertion d'un article 122/1), publiée au *Moniteur belge* du 12 juillet 2013, troisième édition.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 2, 3, 4, 5, 6, 9 et 19 de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale (dénommée ci-après : la loi du 11 juillet 2013), qui disposent :

« Art. 2. A l'article 121 de la loi-programme du 27 décembre 2005, les modifications suivantes sont apportées :

a) au 1^o, le mot ' capitaux ' est inséré entre les mots ' sommes, valeurs ' et les mots ' et revenus ';

b) au 5^o, l'alinéa 3 est remplacé par ce qui suit :

' On entend par " personnes morales " les sociétés résidentes soumises à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992, les sociétés civiles ou les associations sans personnalité juridique visées à l'article 29 du même Code, les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 220 du même Code, ainsi que les contribuables étrangers soumis à l'impôt des non-résidents en vertu de l'article 227 du même Code; ';

c) le 6^o est remplacé par ce qui suit :

' 6^o par " mandataire " : une personne et une entreprise visées aux articles 2 et 3 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme. ';

d) l'article est complété par un 8^o rédigé comme suit :

' 8^o par " capitaux fiscalement prescrits " : les capitaux visés dans le présent chapitre, à l'égard desquels l'administration fiscale ne peut plus exercer au moment de l'introduction de la déclaration-régularisation de pouvoir de perception dans le chef de celui au nom de qui la déclaration-régularisation est introduite suite à l'expiration des délais, selon le cas, visés soit aux articles 354 ou 358, § 1^{er}, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, soit aux articles 81, 81bis, ou 83 du Code sur la taxe sur la valeur ajoutée, soit aux articles 137 ou 159 du Code des droits de succession, soit aux articles 214, 216, 217¹ et 217² ou 218 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, soit aux articles 202⁸ ou 202⁹ du Code des droits et taxes divers. ' ».

« Art. 3. A l'article 122 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

1^o dans le § 1^{er}, les mots ' fiscalement non prescrits ' sont insérés entre les mots "Les autres revenus régularisés" et les mots ' visés à l'article 121, 2^o, ';

2^o dans le même § 1^{er}, le 3^e tiret est remplacé par ce qui suit :

' - à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 10 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1^{er} janvier 2007 et au plus tard le 14 juillet 2013; ';

3^o le même paragraphe est complété par un 4^e tiret rédigé comme suit :

' - à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 15 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013 et pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application. ';

4° le § 2 est remplacé par ce qui suit :

‘ § 2. Les revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits qui font l’objet d’une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article sont soumis à leur tarif normal d’imposition qui est d’application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, majoré d’une amende de 15 points et le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou de la taxe communale additionnelle à l’impôt des personnes physiques ou de la taxe d’agglomération additionnelle à l’impôt des personnes physiques applicable pour autant que l’article 122/1 ne soit pas d’application. ’ ;

5° dans le § 3, les mots ‘ autres revenus régularisés ’ sont chaque fois remplacés par les mots ‘ autres revenus régularisés fiscalement non prescrits ’, les mots ‘ revenus professionnels régularisés ’ sont remplacés par les mots ‘ revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits ’ et les mots ‘ revenus professionnels ’ sont remplacés par les mots ‘ revenus professionnels fiscalement non prescrits ’ ;

6° le § 4, alinéa 1^{er}, est remplacé par ce qui suit :

‘ Pour autant que l’article 122/1 ne soit pas d’application, les opérations T.V.A. régularisées fiscalement non prescrites qui font l’objet d’une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article sont soumises à la T.V.A. au taux qui est d’application pour les opérations régularisées pour l’année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu majoré d’une amende de 15 points à l’exclusion des cas dans lesquels la déclaration-régularisation donne lieu également à la régularisation des revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits. ’ ».

« Art. 4. Dans la même loi, il est inséré un article 122/1 rédigé comme suit :

‘ Art. 122/1. § 1^{er}. Les capitaux fiscalement prescrits issus de délits fiscaux définis à l’article 127, § 1^{er}, qui font l’objet d’une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement à un taux de 35 points sur le capital.

Les capitaux fiscalement prescrits sous la forme d’une assurance-vie qui font l’objet d’une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement à un taux de 35 points sur le capital.

§ 2. Les revenus régularisés non-prescrits fiscalement issus de la fraude fiscale grave et organisée qui mettent en œuvre des mécanismes complexes ou qui usent de procédés à dimension internationale, qui font l’objet d’une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement :

a) pour autant qu’il s’agisse d’autres revenus régularisés visés à l’article 121, 2°, à leur tarif normal d’imposition majoré d’une amende de 20 points;

b) pour autant qu’il s’agisse de revenus professionnels régularisés visés à l’article 121, 3°, à leur tarif normal d’imposition qui est d’application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, majoré d’une amende de 20 points et le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou de la taxe communale additionnelle à l’impôt des personnes physiques ou de la taxe d’agglomération additionnelle à l’impôt des personnes physiques applicable;

c) pour autant qu’il s’agisse d’opérations T.V.A. régularisées visées à l’article 121, 4°, au taux qui est d’application pour les opérations régularisées pour l’année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu majoré d’une amende de 20 points à l’exclusion des cas dans lesquels la déclaration-régularisation donne lieu également à la régularisation des revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits.

§ 3. Si la déclaration-régularisation a été réalisée dans le respect des dispositions prévues dans le § 2, le paiement des prélèvements mentionnés au présent article a pour conséquence que les autres revenus régularisés et les revenus professionnels régularisés qui ont subi ce prélèvement ne sont plus ou ne peuvent plus être pour le surplus soumis à l’impôt sur les revenus tel que prévu par le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris aux accroissements d’impôt qui y sont prévus, aux intérêts de retard et aux amendes, ni à l’accroissement d’impôt de 100 p.c. prévu à l’article 9 de la loi du 30 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

Le fait que des revenus professionnels ont été soumis à tort au prélèvement en tant qu’autres revenus régularisés n’empêche pas qu’une nouvelle taxation puisse être établie au titre de revenus professionnels.

En cas de déclaration-régularisation pour des opérations T.V.A. régularisées dans le respect des dispositions prévues dans le présent article, le paiement du prélèvement à titre de T.V.A. visé au § 2 a pour conséquence que ces opérations ne sont plus ou ne peuvent plus être, pour le surplus, soumises à aucune perception de la T.V.A., ni à aucune sanction additionnelle, amende ou prélèvement additionnel de quelque nature prévus par le Code de la T.V.A. ’ ».

« Art. 5. Dans l’article 123 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

a) la phrase liminaire est remplacée par ce qui suit :

‘ Ni la déclaration-régularisation, ni le paiement des prélèvements, ni l’attestation-régularisation visés dans la présente loi, ne produisent d’effets : ’ ;

b) le 1° est remplacé par ce qui suit :

‘ 1° - si les revenus régularisés proviennent d’une infraction visée à l’article 505 du Code pénal, sauf lorsque ces revenus ont été acquis exclusivement par des infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe, aux articles 207/1 et 207bis du Code des droits et taxes divers ;

- si les revenus régularisés proviennent d’une infraction visée à l’article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la précaution de l’utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme à l’exception de l’infraction visée à l’article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la même loi, et de l’infraction d’abus de biens sociaux ’ et d’abus de confiance ’, pour autant qu’ils soient régularisés conformément à l’article 122/1 ; ’ ;

c) le 3° est complété par les mots ‘ pendant la période à partir du 15 juillet 2013 jusqu’au 31 décembre 2013 inclus ’ ».

« Art. 6. Dans l’article 124 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

1° l’alinéa 2 est complété par les mots ‘ Les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu’à six mois après l’introduction de la déclaration-régularisation. ’ ;

2° un alinéa rédigé comme suit est inséré entre les alinéas 2 et 3 :

‘ La déclaration-régularisation sera dans les cas visés aux articles 122 et 122/1, introduite accompagnée d’une explication succincte sur le schéma de fraude, ainsi que l’ampleur et l’origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés. ’ ;

3° l’alinéa 4 est complété par les mots ‘ et est définitivement acquis au Trésor. ’ ;

4° Dans l’alinéa 6, la phrase ‘ Une copie de cette liste est transmise tous les six mois à la Cellule du traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier 1993 précitée. ’ est abrogée ;

5° un alinéa rédigé comme suit est inséré entre les alinéas 5 et 6 :

‘ Dès que l’attestation-régularisation a été transmise au déclarant ou à son mandataire, le “ Point de contact-régularisations ” informe la Cellule de traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier précitée de la régularisation qui a été conclue et lui envoie une copie de l’attestation-régularisation ainsi que les données définies à l’alinéa 3 à l’exception du schéma de fraude. ’ ».

« Art. 9. A l’article 127 de la même loi, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le texte actuel, qui formera le § 1^{er}, les mots ‘ du Code des taxes assimilées au timbre ’ sont remplacés par les mots ‘ du Code des droits et taxes divers ’;

2° il est inséré un § 2 rédigé comme suit :

‘ § 2. Pour tous les délits, autres que ceux définis dans le § 1^{er}, les personnes visées au § 1^{er} peuvent toujours faire l’objet de poursuites pénales.

Les personnes qui se sont rendues coupables des infractions définies aux articles 193 à 197, 491 et 492*bis* et 489 à 490*bis* du Code pénal, article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, article 12 de l’arrêté royal du 5 octobre 2006 portant certaines mesures relatives au contrôle du transport transfrontalier d’argent liquide, les différentes dispositions pénales du Code des sociétés, et qui ont été commises en vue de commettre ou de faciliter les délits définis au § 1^{er} ou qui résultent des délits définis au § 1^{er}, restent pour ces délits libres de sanction, si elles n’ont pas fait l’objet avant la date de l’introduction de la déclaration-régularisation conformément aux dispositions de ce chapitre, d’une information ou d’une instruction judiciaire du chef de ces délits, si elles ont effectué une déclaration-régularisation dans les conditions de la présente loi et si elles ont payé correctement les montants dus conformément à ce chapitre.

Les dispositions des alinéas 1^{er} et 2 ne sont pas applicables aux coauteurs et complices qui n’ont pas déposé une déclaration de régularisation.

Les dispositions ci-dessus ne portent pas atteinte aux droits de tiers. ’.

3° il est inséré un § 3 rédigé comme suit :

‘ § 3. Les membres du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances et les membres de son personnel, ainsi que les autres fonctionnaires détachés auprès de lui n’ont pas l’obligation de dénoncer dans le cas visé par l’article 29 du Code d’instruction criminelle. ’ ».

« Art. 19. La présente loi entre en vigueur le 15 juillet 2013 à l’exception de l’article 7 qui entre en vigueur le 1^{er} janvier 2014.

Les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 seront traitées suivant les dispositions en vigueur de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu’elles existaient avant d’être modifiées ou abrogées par la présente loi ».

B.1.2. Après les modifications précitées, les articles 121, 122, 123, 124 et 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 disposent :

« Art. 121. Pour l’application des dispositions de ce chapitre, l’on entend :

1° par ‘ déclaration-régularisation ’ : la déclaration de sommes, valeurs, capitaux et revenus effectuée auprès du Service public fédéral Finances dans le but d’obtenir une attestation-régularisation moyennant paiement au taux d’impôt normalement dû;

2° par ‘ autres revenus régularisés ’ : les sommes, valeurs et revenus qui font l’objet d’une déclaration-régularisation introduite auprès du Point de contact régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne physique et au moyen de laquelle cette personne démontre que ces revenus ont une autre nature que celle de revenus professionnels pour l’année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis;

3° par ‘ revenus professionnels régularisés ’ : les sommes, valeurs et revenus qui font l’objet d’une déclaration-régularisation effectuée auprès du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne morale ou par une personne physique lorsque celle-ci ne peut démontrer que ces revenus ont une nature autre que professionnelle pour l’année au cours de laquelle ils ont été obtenus ou recueillis;

4° par ‘ opérations T.V.A. régularisées ’ : les opérations soumises à la T.V.A. visées à l’article 51 du Code de la T.V.A. qui font l’objet d’une déclaration-régularisation auprès du Point de contact-régularisation créé au sein du Service public fédéral Finances, par une personne morale ou par une personne physique;

5° par ‘ déclarant ’ : la personne physique ou la personne morale qui procède à l’introduction d’une déclaration-régularisation soit personnellement soit par l’intermédiaire d’un mandataire.

On entend par ‘ personnes physiques ’ les habitants du Royaume assujettis à l’impôt des personnes physiques sur la base de l’article 3 du Code des impôts sur les revenus 1992 et les non-résidents assujettis à l’impôt des non-résidents sur la base de l’article 227, 1°, du même Code.

On entend par ‘ personnes morales ’ les sociétés résidentes soumises à l’impôt des sociétés en vertu de l’article 179 du Code des impôts sur les revenus 1992, les sociétés civiles ou les associations sans personnalité juridique visées à l’article 29 du même Code, les personnes morales assujetties à l’impôt des personnes morales en vertu de l’article 220 du même Code, ainsi que les contribuables étrangers soumis à l’impôt des non-résidents en vertu de l’article 227 du même Code;

6° par ‘ mandataire ’ : une personne et une entreprise visées aux articles 2 et 3 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

7° par ‘ prélèvements ’ : le montant total de l’impôt dû en raison de la régularisation.

8° par ‘ capitaux fiscalement prescrits ’ : les capitaux visés dans le présent chapitre, à l’égard desquels l’administration fiscale ne peut plus exercer au moment de l’introduction de la déclaration-régularisation de pouvoir de perception dans le chef de celui au nom de qui la déclaration-régularisation est introduite suite à l’expiration des délais, selon le cas, visés soit aux articles 354 ou 358, § 1^{er}, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, soit aux articles 81, 81*bis*, ou 83 du Code sur la taxe sur la valeur ajoutée, soit aux articles 137 ou 159 du Code des droits de succession, soit aux articles 214, 216, 217¹ et 217² ou 218 du Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe, soit aux articles 202⁸ ou 202⁹ du Code des droits et taxes divers ».

« Art. 122. § 1^{er}. Les autres revenus régularisés fiscalement non prescrits visés à l’article 121, 2°, qui font l’objet d’une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement :

- à leur tarif normal d’imposition lorsque la déclaration-régularisation est introduite au plus tard le 30 juin 2006;
- à leur tarif normal d’imposition majoré d’une amende de 5 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1^{er} juillet 2006 et au plus tard le 31 décembre 2006;
- à leur tarif normal d’imposition majoré d’une amende de 10 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 1^{er} janvier 2007 et au plus tard le 14 juillet 2013;

- à leur tarif normal d'imposition majoré d'une amende de 15 points lorsque la déclaration-régularisation est introduite à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013 et pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application.

§ 2. Les revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article sont soumis à leur tarif normal d'imposition qui est d'application pour la période imposable au cours de laquelle ces revenus ont été obtenus ou recueillis, majoré d'une amende de 15 points et le cas échéant majoré de la contribution complémentaire de crise ou de la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques ou de la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques applicable pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application.

§ 3. Si la déclaration-régularisation a été réalisée dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre, le paiement des prélèvements mentionnés au présent article a pour conséquence que les autres revenus régularisés fiscalement non prescrits et les revenus professionnels régularisés qui ont subi ce prélèvement ne sont plus ou ne peuvent plus être pour le surplus soumis à l'impôt sur les revenus tel que prévu par le Code des impôts sur les revenus 1992, en ce compris aux accroissements d'impôt qui y sont prévus, aux intérêts de retard et aux amendes, ni à l'accroissement d'impôt de 100 p.c. prévu à l'article 9 de la loi du 30 décembre 2003 instaurant une déclaration libératoire unique.

Le fait que des revenus professionnels fiscalement non prescrits ont été soumis à tort au prélèvement en tant qu'autres revenus régularisés fiscalement non prescrits n'empêche pas qu'une nouvelle taxation puisse être établie au titre de revenus professionnels fiscalement non prescrits.

§ 4. Pour autant que l'article 122/1 ne soit pas d'application, les opérations T.V.A. régularisées fiscalement non prescrites qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent article sont soumises à la T.V.A. au taux qui est d'application pour les opérations régularisées pour l'année au cours de laquelle les opérations ont eu lieu majoré d'une amende de 15 points à l'exclusion des cas dans lesquels la déclaration-régularisation donne lieu également à la régularisation des revenus professionnels régularisés fiscalement non prescrits.

En cas de déclaration-régularisation pour des opérations T.V.A. régularisées dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre, le paiement du prélèvement à titre de T.V.A. visé à l'alinéa précédent a pour conséquence que ces opérations ne sont plus ou ne peuvent plus être, pour le surplus, soumises à aucune perception de la T.V.A., ni à aucune sanction additionnelle, amende ou prélèvement additionnels de quelque nature prévus par le Code de la T.V.A. ».

« Art. 123. Ni la déclaration-régularisation, ni le paiement des prélèvements, ni l'attestation-régularisation visés dans la présente loi, ne produisent d'effets :

1° - si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée à l'article 505 du Code pénal, sauf lorsque ces revenus ont été acquis exclusivement par des infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 207/1 et 207bis du Code des droits et taxes divers;

- si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la précaution de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme à l'exception de l'infraction visée à l'article 5, § 3, 1°, onzième tiret, de la même loi, et de l'infraction d'abus de biens sociaux 'et d'abus de confiance', pour autant qu'ils soient régularisés conformément à l'article 122/1;

2° si, avant l'introduction de la déclaration-régularisation, le déclarant a été informé par écrit d'actes d'investigation spécifiques en cours par une administration fiscale belge, une institution de sécurité sociale ou un service d'inspection sociale belge;

3° si une déclaration-régularisation a déjà été introduite en faveur du même déclarant ou assujetti à la T.V.A. pendant la période à partir du 15 juillet 2013 jusqu'au 31 décembre 2013 inclus ».

« Art. 124. Aux fins de recevoir les déclarations-régularisation, le Roi crée au sein du Service public fédéral Finances un 'Point de contact-régularisations'.

La déclaration-régularisation est introduite auprès du 'Point de contact-régularisations' au moyen d'un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Ce formulaire de déclaration mentionne notamment le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, l'origine et le montant des sommes déclarées et la date de dépôt de la déclaration. Les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu'à six mois après l'introduction de la déclaration-régularisation.

La déclaration-régularisation sera dans les cas visés aux articles 122 et 122/1, introduite accompagnée d'une explication succincte sur le schéma de fraude, ainsi que l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés.

Après la réception de la déclaration-régularisation, le 'Point de contact-régularisations' informe dans les 30 jours, par courrier, le déclarant ou son mandataire de la recevabilité de celle-ci. Le Point de contact-régularisation fixe dans le même courrier le montant du prélèvement dû en exécution du présent chapitre et est définitivement acquis au Trésor.

Le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi de ce courrier.

Au moment de la réception du paiement, le 'Point de contact-régularisations' transmet au déclarant ou à son mandataire, une attestation-régularisation dont le modèle est fixé par le Roi, qui comporte notamment : le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, le montant du prélèvement opéré, le montant des sommes, valeurs et revenus régularisés.

Dès que l'attestation-régularisation a été transmise au déclarant ou à son mandataire, le 'Point de contact-régularisations' informe la Cellule de traitement des informations financières instaurée par la loi du 11 janvier précitée de la régularisation qui a été conclue et lui envoie une copie de l'attestation-régularisation ainsi que les données définies à l'alinéa 3 à l'exception du schéma de fraude.

Les déclarations effectuées auprès du 'Point de contact-régularisations' sont numérotées et conservées par celui-ci. Une copie de chaque attestation-régularisation qui porte sur des sommes, valeurs et revenus soumis au prélèvement visé à l'article 122, § 2 et 4, est transmise au service de contrôle local dont le déclarant dépend et est jointe au dossier fiscal de celui-ci. Le 'Point de contact-régularisations' tient, en outre, une liste des attestations régularisation délivrées avec référence au numéro de la déclaration-régularisation.

Les fonctionnaires et les membres du personnel qui sont actifs au sein du 'Point de contact-régularisations' sont tenus au secret professionnel prévu à l'article 337 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ils ne peuvent par ailleurs, pour les déclarations dont l'attestation ne fait pas l'objet d'une transmission au service de contrôle local, divulguer les informations recueillies à l'occasion de la déclaration-régularisation à d'autres services du Service public fédéral Finances ».

« Art. 127. § 1^{er}. Les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées aux articles 449 et 450 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux articles 73 et 73bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèques et de greffe, aux articles 207/1 et 207bis du Code des taxes assimilées au timbre, ou d'infractions visées à l'article 505 du Code pénal, dans la mesure où elles visent les avantages patrimoniaux tirés directement des infractions précitées ou les biens et valeurs qui leur ont été substitués ou les revenus de ces avantages investis, ainsi que les personnes qui sont coauteurs ou complices de telles infractions au sens des articles 66 et 67 du Code pénal, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef si elles n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction des déclarations visées à l'article 121, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces infractions et si une déclaration-régularisation a été effectuée dans les conditions de la présente loi et si les montants dus en raison de cette déclaration-régularisation ont été payés.

§ 2. Pour tous les délits, autres que ceux définis dans le § 1^{er}, les personnes visées au § 1^{er}, peuvent toujours faire l'objet de poursuites pénales.

Les personnes qui se sont rendues coupables des infractions définies aux articles 193 à 197, 491 et 492bis et 489 à 490bis du Code pénal, article 16 de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises, article 12 de l'arrêté royal du 5 octobre 2006 portant certaines mesures relatives au contrôle du transport transfrontalier d'argent liquide, les différentes dispositions pénales du Code des sociétés, et qui ont été commises en vue de commettre ou de faciliter les délits définis au § 1^{er} ou qui résultent des délits définis au § 1^{er}, restent pour ces délits libres de sanction, si elles n'ont pas fait l'objet avant la date de l'introduction de la déclaration-régularisation conformément aux dispositions de ce chapitre, d'une information ou d'une instruction judiciaire du chef de ces délits, si elles ont effectué une déclaration-régularisation dans les conditions de la présente loi et si elles ont payé correctement les montants dus conformément à ce chapitre.

Les dispositions des alinéas 1^{er} et 2 ne sont pas applicables aux coauteurs et complices qui n'ont pas déposé une déclaration de régularisation.

Les dispositions ci-dessus ne portent pas atteinte aux droits de tiers.

§ 3. Les membres du Point de contact-régularisations créé au sein du Service public fédéral Finances et les membres de son personnel, ainsi que les autres fonctionnaires détachés auprès de lui n'ont pas l'obligation de dénoncer dans le cas visé par l'article 29 du Code d'instruction criminelle ».

Quant au contexte des dispositions attaquées

B.2. Hormis l'article 19 de la loi du 11 juillet 2013, qui concerne l'entrée en vigueur de cette loi, les dispositions attaquées apportent des modifications au titre VII, chapitre VI (« La régularisation fiscale ») de la loi-programme du 27 décembre 2005.

Cette loi-programme a instauré une procédure de régularisation fiscale qui, contrairement à la procédure relative à la « déclaration libératoire unique » instaurée par la loi du 31 décembre 2003, n'était pas limitée dans le temps.

Selon l'exposé des motifs du projet de la loi-programme du 27 décembre 2005, « le système de régularisation fiscale [introduisait] de manière permanente une possibilité pour chaque contribuable ou assujéti à la T.V.A. de procéder à la régularisation de sa situation fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2097/001, p. 71). A cet effet, les particuliers et les personnes morales se voyaient offrir l'occasion « de régulariser leur situation fiscale en [...] déclarant spontanément les revenus qu'ils [avaient] omis de déclarer à l'Administration fiscale conformément aux dispositions légales en vigueur, en vue d'obtenir aussi bien l'immunité fiscale que pénale » (*ibid.*, p. 71).

B.3. La loi du 11 juillet 2013 met fin au caractère permanent de la procédure de régularisation instaurée par la loi-programme du 27 décembre 2005 et fixe la date butoir pour l'introduction des déclarations-régularisations au 31 décembre 2013 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 3).

B.4.1. La loi du 11 juillet 2013 met non seulement fin au caractère permanent de la procédure de régularisation, mais elle modifie également les conditions de régularisation. Ces modifications s'appliquent aux déclarations introduites à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013.

Les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 sont, en vertu de l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013, traitées « suivant les dispositions en vigueur de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu'elles existaient avant d'être modifiées ou abrogées par la présente loi ».

B.4.2. La nouvelle procédure de régularisation distingue, d'une part, les revenus fiscalement non prescrits et, d'autre part, les capitaux fiscalement prescrits.

B.4.3. En ce qui concerne la catégorie des revenus fiscalement non prescrits, les dispositions attaquées prévoient deux types de régularisation. A cet égard, l'exposé des motifs du projet qui a conduit à la loi attaquée mentionne ce qui suit :

« Quant aux revenus qu'il est possible de régulariser, le gouvernement a décidé de proposer deux types de régularisation.

Un premier type de régularisation concerne les 'petits fraudeurs', soucieux de régulariser, par exemple, des revenus sur des fonds qui ont été placés à l'étranger pour éviter le précompte mobilier. Ceux-ci payeront le tarif normal d'imposition des revenus qu'ils régularisent majoré d'une amende de 15 points de pourcentage.

Un deuxième type de régularisation concernera les grands fraudeurs, coupables de fraude fiscale grave et organisée et de délits liés (abus de biens sociaux, abus de confiance). Ceux-là seront soumis à une pénalité plus élevée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 3-4).

L'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 3, attaqué, de la loi du 11 juillet 2013, règle le premier type de régularisation et l'article 122/1, § 2, de la loi-programme précitée, inséré par l'article 4 attaqué, règle le second.

Les dispositions attaquées prévoient des taux supérieurs aux taux précédents en ce qui concerne la régularisation des revenus fiscalement non prescrits.

B.4.4. En ce qui concerne la catégorie des capitaux fiscalement prescrits, l'exposé des motifs mentionne :

« En vertu de l'article 122/1, § 1^{er}, la régularisation est aussi possible pour des capitaux fiscalement prescrits, provenant d'infractions fiscales visées à l'article 127, § 1^{er}. Vu que l'administration fiscale ne sait plus exercer de compétence de perception à l'égard de ces capitaux, l'attestation de régularisation n'a d'effet utile pour le déclarant qu'en raison des garanties reprises dans l'article 127.

Les capitaux fiscalement prescrits sont soumis à une perception au taux uniforme de 35 pour cent.

[...]

Cette situation est différente de la situation où les revenus non prescrits sont régularisés parce que dans le premier cas ci-nommé, aucun impôt ne peut plus être prélevé et de ce fait, dans ce cas, le paiement du taux de 35 p.c. est destiné à obtenir l'abandon des poursuites pénales » (*ibid.*, pp. 8-10).

Les « garanties reprises dans l'article 127 » concernent essentiellement l'exonération des poursuites pénales pour des infractions déterminées (article 127, § 1^{er}) et une cause d'excuse absolutoire pour d'autres infractions (article 127, § 2).

L'article 122/1, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 attaqué de la loi du 11 juillet 2013, règle la régularisation des capitaux fiscalement prescrits.

Quant au fond

B.5.1. La partie requérante prend trois moyens. Les deux premiers moyens concernent la compatibilité des dispositions attaquées avec des dispositions du titre II et avec les articles 170 et 172 de la Constitution. Le troisième moyen porte sur la conformité des dispositions attaquées à des dispositions qui répartissent les compétences entre l'Etat fédéral, les communautés et les régions.

B.5.2. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétence doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II de la Constitution et des articles 170, 172 et 191 de celle-ci.

Par conséquent, la Cour examine d'abord le troisième moyen.

En ce qui concerne le troisième moyen

B.6. Le troisième moyen est dirigé contre les articles 2, 3, 4 et 5 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 35, 39, 170, § 2, et 172 de la Constitution, des articles 3 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises.

La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées ne sont pas conformes aux règles répartitrices de compétence, en ce qu'elles concernent la régularisation de droits de succession et d'enregistrement.

B.7.1. L'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

4^o les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume;

[...]

6^o les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation;

7^o les droits d'enregistrement sur :

a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique;

b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745^{quater} et 745^{quinquies} du Code civil, même s'il n'y a pas indivision;

8^o les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles;

[...] ».

B.7.2. L'article 4, § 1^{er}, de cette même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o à 4^o et 6^o à 9^o ».

B.7.3. L'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, première phrase, de cette même loi spéciale dispose :

« A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o à 8^o et 10^o à 12^o, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci ».

L'article 5, § 4, de cette même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts ».

B.7.4. Au moment de l'adoption de la loi du 11 juillet 2013, l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises disposait :

« A la seule exception des compétences qui, en application de l'article 59^{quater}, § 4, alinéa 2, de la Constitution, sont attribuées au Parlement wallon et au Parlement flamand, la Région de Bruxelles-Capitale a les mêmes compétences que la Région wallonne et la Région flamande. Les compétences attribuées aux Parlements régionaux sont, en ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, exercées par voie d'ordonnances.

L'article 16 de la loi spéciale s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires ».

B.8.1. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o à 4^o et 6^o à 9^o, parmi lesquels les droits de succession et les droits d'enregistrement énumérés.

B.8.2. A moins que la région n'en décide autrement, l'Etat fédéral assure toutefois « le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o à 8^o et 10^o à 12^o ».

Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, qui a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989, que le « service de l'impôt » comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.9. Lorsque l'Etat fédéral se charge du service des impôts régionaux précités et qu'il peut fixer à cet égard les règles de procédure pour la perception de ces impôts, il doit, dans l'exercice de cette compétence, veiller à ne pas priver les régions des compétences qui leur sont attribuées par la Constitution ou en vertu de celle-ci. C'est ainsi que l'Etat ne peut libérer un contribuable d'un impôt régional sans que l'impôt ait été acquitté au taux d'imposition fixé par la région ou qu'il ne peut pas accorder une exonération que la région en question n'a pas prévue. Eu égard à la compétence en matière d'impôts régionaux contenue dans la loi spéciale du 16 janvier 1989, il n'appartient pas au législateur fédéral de renoncer à la perception de ces impôts pour le service desquels l'autorité fédérale est responsable conformément à l'article 5, § 3, de cette loi spéciale, ni de considérer ces impôts comme acquittés sans qu'ils aient été payés au taux fixé par l'autorité régionale compétente. En effet, une décision de renoncer à un impôt dû revient à accorder une exonération, ce qui relève en l'espèce des compétences des régions.

B.10.1. Comme il a été rappelé en B.4.2, la loi du 11 juillet 2013 fait une distinction en ce qui concerne les déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013 entre, d'une part, les revenus fiscalement non prescrits et, d'autre part, les capitaux fiscalement prescrits.

Pour les revenus fiscalement non prescrits, les articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tels qu'ils ont respectivement été modifiés et insérés par les articles 3 et 4 de la loi du 11 juillet 2013, prévoient essentiellement que ceux-ci sont soumis à leur « tarif normal d'imposition » majoré d'une amende de 15 à 20 points de pourcentage.

Pour les capitaux fiscalement prescrits, l'article 122/1, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 attaqué de la loi du 11 juillet 2013, prévoit qu'ils peuvent être régularisés à un taux de 35 points de pourcentage du capital.

B.10.2. En vertu de l'article 127, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 9 de la loi du 11 juillet 2013, le paiement des montants dus en raison d'une déclaration-régularisation a pour conséquence que les personnes qui se sont rendues coupables, notamment, des infractions visées aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef.

Les dispositions législatives précitées fixent les peines applicables à l'infraction commise, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou des arrêtés pris pour leur exécution.

Il en ressort que le législateur a également voulu ouvrir la procédure de régularisation aux personnes qui n'ont pas respecté leurs obligations en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement. Quant aux capitaux fiscalement prescrits, cette volonté apparaît du reste aussi de la définition contenue dans l'article 121, 8^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 2, d) de la loi du 11 juillet 2013, qui renvoie également expressément aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Les travaux préparatoires font également expressément apparaître cette intention (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, pp. 5 à 7).

B.11.1. Au cours de la période durant laquelle une déclaration-régularisation pouvait être introduite conformément aux nouvelles conditions de régularisation - soit pendant la période du 15 juillet 2013 au 31 décembre 2013 -, l'Etat fédéral assurait le « service » des droits de succession et des droits d'enregistrement et, pour cette raison, était notamment compétent pour la perception et le recouvrement de ces impôts.

B.11.2. En disposant que les revenus fiscalement non prescrits sont soumis à leur « tarif normal d'imposition » majoré d'une amende de 15 à 20 points de pourcentage, les articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, respectivement modifié et inséré par les articles 3 et 4 attaqués de la loi du 11 juillet 2013, emportent que les personnes qui n'ont pas respecté leurs obligations relatives aux droits de succession ou d'enregistrement peuvent uniquement bénéficier de la régularisation visée par la loi attaquée et des effets y afférents à condition de s'être acquittées du tarif d'imposition normal, fixé par les régions, majoré d'une amende.

Bien que les articles précités de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne portent pas atteinte au taux applicable aux impôts régionaux en soi, ces articles peuvent néanmoins impliquer, dans la mesure où le « taux d'imposition normal » ne contient pas les intérêts moratoires, qu'un contribuable soit libéré d'un impôt régional sans que les intérêts moratoires dus soient payés. En effet, il n'est pas entièrement exclu que le montant à payer pour la régularisation soit inférieur au montant de l'impôt régional à payer, majoré des intérêts moratoires.

Etant donné que le Constituant et le législateur spécial doivent être réputés avoir voulu attribuer aux régions la plénitude de compétence pour édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base imposable et aux exonérations des impôts régionaux, la fixation des intérêts moratoires, en ce qui concerne les impôts régionaux, est une compétence régionale.

B.12.1. Une régularisation, qu'elle s'applique à des revenus fiscalement non prescrits ou bien à des capitaux fiscalement prescrits, a en outre pour effet que les personnes qui se sont rendues coupables notamment des infractions visées aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, sont exonérées de poursuites pénales de ce chef.

B.12.2. En vertu de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, dans les limites des compétences des régions, les décrets peuvent ériger en infraction les manquements à leurs dispositions et établir les peines punissant ces manquements. Conformément à l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, cette disposition s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires.

Il appartient donc aux régions, dans les limites de leurs compétences en ce qui concerne les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, de déterminer les infractions aux dispositions, prises par elles, relatives à ces impôts et les peines y afférentes.

Toutefois, tant que l'autorité fédérale se charge du service des impôts régionaux, elle détermine, conformément à l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, les règles de procédure et, partant, les sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles.

B.12.3. Compte tenu du fait que le Constituant et le législateur spécial sont réputés avoir attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o à 4^o et 6^o à 9^o, il convient de considérer que les articles 133 et 133bis du Code des droits de succession et les articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, eu égard au fait qu'ils fixent les peines applicables à l'infraction commise, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, aux dispositions du Code des droits de succession et du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ou des arrêtés pris en exécution de ceux-ci, concernent notamment des incriminations relatives au non-respect de dispositions relevant de la compétence des régions.

B.12.4. Sur la base de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980, les régions sont non seulement compétentes pour incriminer le non-respect des dispositions qu'elles ont adoptées, mais également - sous réserve du respect fondamental des dispositions du livre I du Code pénal - pour régler les modalités de l'incrimination, dont les règles relatives à l'exonération de poursuites pénales ou de peines.

En fixant les modalités selon lesquelles les personnes qui se sont rendues coupables d'infractions visées aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession et aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe - dans la mesure où ces articles incriminent le non-respect de dispositions relevant des compétences régionales - peuvent obtenir une exonération de poursuites pénales pour ces infractions, le législateur fédéral a réglé, en violation des règles répartitrices de compétence, une modalité afférente à des incriminations relevant de la compétence des régions.

B.13. Eu égard notamment au fait que l'immunité pénale visée à l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005 constitue un aspect essentiel d'une régularisation et que cette disposition ne peut être dissociée des autres dispositions du chapitre VI de cette loi, les dispositions attaquées, dans la mesure où elles concernent la régularisation des droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, sont incompatibles avec les règles répartitrices de compétence.

B.14.1. Dans ses articles 121, 8^o, 123, 1^o, premier tiret, et 127, § 1^{er}, la loi-programme du 27 décembre 2005 - modifiée par la loi du 11 juillet 2013 - renvoie expressément au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

A l'article 121, 8^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 2, d), attaqué de la loi du 11 juillet 2013, les mots « , soit aux articles 137 ou 159 du Code des droits de succession, soit aux articles 214, 216, 217¹ et 217² ou 218 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » doivent être annulés, en ce qu'ils concernent les impôts régionaux afférents aux droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

Les mots « , aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » contenus dans l'article 123, 1^o, premier tiret, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tels qu'ils ont été remplacés par l'article 5, b), de la loi du 11 juillet 2013, doivent être annulés, en ce qu'ils concernent les impôts régionaux afférents aux droits de succession et aux droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

Même si la référence dans l'article 127, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005 au Code des droits de succession et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe n'a pas été instaurée par une des dispositions attaquées, le législateur a fait sienne la référence aux Codes précités contenue dans l'article 127, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, lorsqu'il a adopté l'article 4 attaqué de la loi du 11 juillet 2013 - qui insère dans la loi-programme précitée un article 122/1 renvoyant expressément aux « délits fiscaux définis à l'article 127, § 1^{er} », de sorte que cette référence est indissociablement liée aux dispositions attaquées en l'espèce. Les termes « , aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe » contenus dans l'article 127, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par la loi du 11 juillet 2013, doivent être annulés, en ce qu'ils concernent les impôts régionaux relatifs aux droits de succession et aux droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions.

B.14.2. En conséquence des annulations précitées, les autres dispositions attaquées dans le troisième moyen doivent être interprétées en ce sens que les personnes qui n'ont pas respecté leurs obligations en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 n'entrent pas en considération pour obtenir une régularisation conformément à la nouvelle procédure de régularisation. Sous réserve de cette interprétation, ces dispositions sont conformes aux règles répartitrices de compétence.

B.14.3. Les personnes qui, par le passé, n'ont pas respecté leurs obligations en matière de droits de succession ou de droits d'enregistrement et qui ont introduit une déclaration-régularisation en la matière pouvaient toutefois légitimement s'attendre à ce que leur déclaration produise les effets que la loi attaquée attache à une régularisation. Pour cette raison, les effets des dispositions annulées doivent être définitivement maintenus.

Quant aux premier et deuxième moyens

B.15. Le premier moyen est dirigé contre les articles 3, 5, 6 et 19 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 12, 14 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6.1, 6.2 et 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le deuxième moyen est dirigé contre les articles 2, 4, 6 et 9 de la loi du 11 juillet 2013, combinés ou non, et est pris de la violation des articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution, combinés ou non avec les articles 6.1, 6.2 et 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

B.16.1. La partie requérante critique, dans le premier moyen comme dans le deuxième, les dispositions attaquées sous plusieurs angles. Sa critique porte essentiellement sur les aspects suivants :

- 1) l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation;
- 2) les deux types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits;
- 3) l'obligation de joindre à la déclaration-régularisation une « explication succincte sur le schéma de fraude »;
- 4) le fait que les dispositions attaquées prévoient des tarifs de régularisation supérieurs aux tarifs précédents;
- 5) le régime de régularisation des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurance-vie;
- 6) la modification d'une déclaration-régularisation introduite auparavant; et
- 7) l'absence de recours contre la taxe de régularisation.

B.16.2. La Cour examine les différentes branches des premier et deuxième moyens dans le même ordre qu'indiqué ci-dessus.

1. L'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation

B.17. La partie requérante critique, tant dans le premier que dans le deuxième moyen, les dispositions qui règlent l'entrée en vigueur du nouveau régime de régularisation.

A cet égard, elle allègue que la loi attaquée déroge, sans justification raisonnable, à la règle générale selon laquelle les lois entrent en vigueur le dixième jour après celui de leur publication.

Elle critique également le fait que les dispositions réglant l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation ont pour effet que les personnes qui avaient envoyé leur déclaration-régularisation par la poste avant ou au jour de la publication de la loi attaquée tombent dans le champ d'application du nouveau régime de régularisation si leur déclaration n'a pas pu être transmise au « Point de contact-régularisations » avant le 15 juillet 2013.

Enfin, elle critique également le fait que les dispositions relatives à l'entrée en vigueur de la loi attaquée ont de facto eu pour effet que les personnes qui, après avoir pris connaissance de cette loi, souhaitaient encore introduire une déclaration conformément à l'ancien régime de régularisation, ne pouvaient plus le faire par une déclaration remplie avec l'aide d'un fonctionnaire, comme le prévoit l'article 307, § 2, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, et ce, plus précisément parce que la loi attaquée a été publiée au *Moniteur belge* un vendredi et que le nouveau régime de régularisation était applicable aux déclarations introduites à partir du lundi suivant.

B.18. La loi du 11 juillet 2013 a été publiée au *Moniteur belge* le 12 juillet 2013 et prévoit qu'à l'exception de son article 7, elle entre en vigueur le 15 juillet 2013 (article 19, alinéa 1^{er}).

En vertu de l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013, les déclarations-régularisations introduites avant le 15 juillet 2013 sont traitées selon les dispositions de la loi-programme du 27 décembre 2005, telles qu'elles existaient avant d'être modifiées ou abrogées par la loi du 11 juillet 2013.

Les déclarations-régularisations introduites à partir du 15 juillet 2013 et au plus tard le 31 décembre 2013 relèvent du nouveau régime de régularisation.

B.19.1. Bien que l'article 4, alinéa 2, de la loi du 31 mai 1961 « relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires » dispose que les lois sont en principe obligatoires le dixième jour après celui de leur publication au *Moniteur belge*, cette disposition n'empêche pas le législateur de prévoir un autre délai d'entrée en vigueur, ce qui est, du reste, confirmé explicitement dans cette disposition.

B.19.2. Si le législateur estime qu'un changement de politique s'impose, il peut décider de lui donner un effet immédiat et il n'est pas tenu, en principe, de prévoir un régime transitoire. Les articles 10 et 11 de la Constitution ne sont violés que si le régime transitoire ou l'absence d'un tel régime entraîne une différence de traitement non susceptible de justification raisonnable ou s'il est porté une atteinte excessive au principe de la confiance légitime. Tel est le cas lorsqu'il est porté atteinte aux attentes légitimes d'une catégorie déterminée de justiciables sans qu'un motif impérieux d'intérêt général puisse justifier l'absence d'un régime transitoire établi à leur profit. Le principe de confiance est étroitement lié au principe de la sécurité juridique, qui interdit au législateur de porter atteinte sans justification objective et raisonnable à l'intérêt que possèdent les sujets de droit d'être en mesure de prévoir les conséquences juridiques de leurs actes.

B.19.3. L'on ne saurait admettre en l'espèce que les personnes qui entraînent en ligne de compte pour régulariser des sommes, valeurs et revenus sous l'ancien régime de régularisation mais qui, au moment de l'entrée en vigueur du nouveau régime, n'avaient pas encore pris d'initiative sous la forme de l'introduction d'une déclaration, pouvaient légitimement s'attendre à ce que l'ancien régime de régularisation leur reste applicable. Les personnes qui, à un moment précis, entrent en considération pour faire régulariser des sommes, valeurs et revenus doivent en effet être conscientes que le législateur peut à tout moment modifier - pour l'avenir - les conditions du régime, tout comme il peut mettre fin à tout moment à la possibilité de régularisation.

B.19.4. Afin d'établir s'il convient d'appliquer l'ancien ou le nouveau régime de régularisation, il faut tenir compte, en vertu de l'article 19 de la loi du 11 juillet 2013, de la date à laquelle la déclaration-régularisation est « introduite » : les déclarations introduites avant le 15 juillet 2013 sont traitées selon l'ancien régime, les déclarations introduites à partir du 15 juillet 2013 le sont sous le nouveau régime.

En vertu de l'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 - avant son abrogation par l'article 7 de la loi du 11 juillet 2013, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2014 -, la déclaration-régularisation doit être introduite auprès du « Point de contact-régularisations » au moyen d'un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Etant donné que l'article ne précise pas expressément de quelle manière le formulaire visé doit être transmis au « Point de contact-régularisations », il convient d'admettre qu'il peut tout aussi bien être déposé qu'être envoyé par courrier.

B.19.5. Ni l'article 19 de la loi du 11 juillet 2013, ni les travaux préparatoires ne précisent ce qu'il convient d'entendre par le mot « introduites » utilisé dans cet article 19.

S'il convient d'entendre par ce mot les « déclarations reçues par le Point de contact-régularisations », l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013 peut avoir pour effet que les déclarations-régularisations qui avaient été envoyées par courrier avant la publication de la loi attaquée doivent être traitées conformément aux nouvelles conditions de régularisation. C'est plus précisément le cas lorsque la déclaration n'avait pas pu être réceptionnée par le « Point de contact-régularisations » avant le 15 juillet 2013.

Dans cette interprétation, l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec le principe de la sécurité juridique et de la confiance légitime, étant donné que cet article affecterait, sans justification raisonnable, l'intérêt des justiciables d'être en mesure de prévoir les effets juridiques de leurs actes. Les personnes qui avaient envoyé par courrier une déclaration-régularisation avant la publication de la loi attaquée pouvaient en effet raisonnablement s'attendre à ce que leur déclaration soit traitée conformément aux conditions de régularisation applicables au moment de l'envoi de leur déclaration.

B.19.6. Le mot « introduites » utilisé à l'article 19, alinéa 2, de la loi du 11 juillet 2013 peut toutefois aussi être interprété en ce sens qu'il faut entendre par celui-ci « remises au Point de contact-régularisations ou à la poste ».

Dans cette interprétation, l'ancien système de régularisation est applicable à toutes les déclarations-régularisations qui ont été remises au Point de contact-régularisations ou à la poste avant le 15 juillet 2013 et il n'est pas porté atteinte à l'intérêt des justiciables d'être en mesure de prévoir les effets juridiques de leurs actes.

B.20.1. L'article 307, §§ 2 à 5, du Code des impôts sur les revenus 1992, invoqué par la partie requérante, règle la manière dont une déclaration d'impôt sur les revenus peut être introduite. L'introduction d'une déclaration-régularisation est en revanche réglée à l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.20.2. Contrairement à l'article 307 du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005 ne prévoit pas un droit à l'aide d'un fonctionnaire lors de l'introduction d'une déclaration. L'absence de ce droit ne découle pas, contrairement à ce qu'affirme la partie requérante, des dispositions relatives à l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation mais bien de l'article 124 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.20.3. Par ailleurs, une différence de traitement entre des catégories déterminées de personnes qui découle de l'application de règles de procédure différentes dans des circonstances différentes n'implique aucune discrimination en soi. Il ne saurait y avoir de discrimination que si la différence de traitement résultant de l'application de ces règles entraînait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées à cet égard.

Le fait que des personnes n'aient pas droit à l'aide d'un fonctionnaire pour introduire une déclaration-régularisation ne saurait être qualifié en l'espèce de restriction disproportionnée des droits de ces personnes.

B.21. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.19.6, les premier et deuxième moyens ne sont pas fondés en ce qui concerne l'entrée en vigueur des nouvelles conditions de régularisation.

2. Les deux types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits

B.22. Ainsi qu'il a été rappelé en B.4.3, le nouveau régime de régularisation prévoit deux types de régularisations pour les revenus fiscalement non prescrits.

Le premier type est réglé à l'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 3 de la loi du 11 juillet 2013. En vertu de cette disposition, les revenus fiscalement non prescrits sont en principe soumis à leur tarif d'imposition normal majoré d'une amende de 15 points de pourcentage, « pour autant [toutefois] que l'article 122/1 ne soit pas d'application ».

L'article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il a été inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, règle le second type de régularisations et concerne les revenus fiscalement non prescrits « issus de la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ». Ces revenus sont en principe soumis au tarif normal d'imposition, majoré d'une amende de 20 points de pourcentage.

B.23. Selon la partie requérante, le législateur est resté en défaut de préciser clairement les circonstances dans lesquelles des revenus peuvent être régularisés aux conditions fixées à l'article 122, ou aux conditions fixées à l'article 122/1. La critique de la partie requérante porte essentiellement sur la notion de revenus « issus de la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ».

B.24.1. Avant l'entrée en vigueur de la loi du 11 juillet 2013, il n'était pas possible de régulariser des revenus issus de « la fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale », puisque l'article 123, 1^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005 disposait qu'une régularisation fiscale ne pouvait produire d'effet « si les revenus régularisés [provenaient] de la réalisation d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent visé à l'article 3 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme ».

En vertu de l'ancien article 3 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme - dans sa version antérieure aux modifications apportées par la loi du 18 janvier 2010 modifiant la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme, et le Code des sociétés -, l'origine de l'argent ou des actifs est illégale pour l'application de cette loi, notamment, lorsque ceux-ci proviennent d'une infraction liée à « une fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale ».

B.24.2. Lors de l'adoption de la loi attaquée du 11 juillet 2013, le législateur a expressément eu l'intention de remédier à l'impossibilité qui existait auparavant de régulariser des revenus provenant de la fraude fiscale grave et organisée, ce qui ressort non seulement de l'article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, mais également de l'article 123, 1^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 5 de la loi du 11 juillet 2013.

L'article 123, 1^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005 dispose en effet depuis cette modification que la régularisation ne produit pas d'effet, notamment, « si les revenus régularisés proviennent d'une infraction visée à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme », à l'exception toutefois, notamment, de « l'infraction visée à l'article 5, § 3, 1^o, onzième tiret, de la même loi ».

L'infraction visée à l'article 5, § 3, 1^o, onzième tiret, de la loi précitée concerne précisément la fraude fiscale grave.

B.24.3. Bien que les mots « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » contenus dans l'article 5, § 3, 1^o, onzième tiret, de la loi précitée du 11 janvier 1993, aient été remplacés, en vertu de l'article 2 de la loi du 15 juillet 2013 portant des dispositions urgentes en matière de lutte contre la fraude, par les termes « fraude fiscale grave, organisée ou non », les travaux préparatoires de la loi attaquée font apparaître que les mots « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » contenus dans l'article 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, doivent être interprétés de la même manière qu'à l'article 5, § 3, 1^o, onzième tiret, de la loi du 11 janvier 1993, avant sa modification par l'article 2 de la loi du 15 juillet 2013 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 11).

B.24.4. L'exposé des motifs de la loi-programme du 27 avril 2007, insérant un article 14quinquies (ultérieurement : article 28) dans la loi précitée du 11 janvier 1993, a précisé comme suit la notion de « fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui use de procédés à dimension internationale » :

« La fraude fiscale grave et organisée telle que visée à l'article 14quinquies en projet est celle qui consiste en un évitement ou un remboursement illicite d'impôts, réalisé à l'appui d'un faux en écriture, commise en exécution d'un montage initié à cette fin, comportant une succession de transactions et/ou l'intervention d'un ou plusieurs intermédiaires, ainsi que le recours, au plan national ou international, à des mécanismes de simulation ou de dissimulation, notamment des structures sociétaires ou des constructions.

Dans un récent avis du Conseil d'Etat (*Doc. Sénat* 3-1610/2), la difficulté de délimiter les cas de fraude fiscale grave et organisée qui met en œuvre des mécanismes complexes ou qui usent de procédés à dimension internationale a été mise en avant. Le Conseil d'Etat a notamment précisé qu'il ne pouvait pas s'agir d'étendre cette notion à toutes les infractions de fraude fiscale comportant un faux commis en vue d'éluder l'impôt. Le faux en écriture confère certes un caractère de gravité, mais le faux n'implique nullement que la fraude est organisée et s'identifie à un mécanisme complexe.

Le législateur rencontre ainsi la préoccupation exprimée en prévoyant que le Roi par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres pourra fixer des indicateurs qui aideront les personnes et organismes visés par la loi d'informer la CTIF chaque fois qu'ils soupçonnent l'existence d'une fraude fiscale grave et organisée à l'origine des opérations suspectes d'être du blanchiment.

Même si l'application de la mesure envisagée est certainement appelée à augmenter le nombre de déclarations faites par les personnes et organismes visés par la loi, l'objectif directement poursuivi par cette mesure reste essentiellement de clarifier une situation ambiguë dans laquelle les déclarants pourraient être amenés à ne pas faire de déclaration de soupçons à la Cellule de traitement des informations financières alors qu'aux termes de leurs obligations, ils seraient tenus de le faire.

Les indicateurs ainsi définis devront préciser les deux critères retenus pour caractériser la fraude fiscale lorsqu'elle doit être considérée comme une des infractions de base du blanchiment au sens de la loi du 11 janvier 1993.

On répond ainsi aux remarques du Conseil d'Etat.

Le premier critère est celui de la gravité, soit essentiellement :

- la confection et/ou l'usage de faux documents;
- le montant élevé de la transaction et le caractère anormal de ce montant eu égard aux activités ou à l'état de fortune du client.

Le second critère est celui de l'organisation. L'organisation de la fraude requiert en effet l'utilisation d'un montage qui prévoit des transactions successives et/ou l'intervention d'un ou plusieurs intermédiaires, dans lequel sont utilisés soit des mécanismes complexes, soit des procédés à dimension internationale (même s'ils sont utilisés au niveau national).

Les mécanismes complexes se traduisent par l'usage de mécanismes de simulation ou de dissimulation faisant appel notamment à des structures sociétaires ou des constructions.

Les indicateurs déterminés par l'arrêté royal portant exécution de l'article 14quinquies de la loi du 11 janvier 1993 sont évalués tous les deux ans en concertation avec la Cellule du traitement des informations financières, la Fédération belge du secteur financier et la Commission bancaire, financière et des assurances » (*Doc. parl.*, Chambre, 2006-2007, DOC 51-3058/001, pp. 51-52).

B.24.5. Les indicateurs dont il est question dans l'extrait précité des travaux préparatoires de la loi-programme du 27 avril 2007 ont été reproduits dans l'arrêté royal du 3 juin 2007 portant exécution de l'article 28 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme.

Par son arrêt n° 102/2008 du 10 juillet 2008, la Cour a notamment jugé, en ce qui concerne ces indicateurs et l'obligation pour les avocats de communiquer à la Cellule de traitement des informations financières des faits ou opérations qu'ils soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux provenant d'une fraude fiscale grave et organisée mettant en œuvre des mécanismes complexes ou usant de procédés à dimension internationale :

« En adoptant l'article 14quinquies, le législateur n'ajoute pas un cas nouveau dans lequel l'obligation d'information s'appliquerait, notamment aux avocats, et ne crée pas à l'égard de ces derniers une nouvelle incrimination complémentaire, mais vise à permettre à toutes les personnes concernées de mieux voir dans quelles circonstances l'obligation d'information en matière de fraude fiscale grave et organisée existe. La délégation donnée au Roi en vue de déterminer, par un arrêté délibéré en Conseil des ministres, les 'indicateurs' qui permettent de présumer l'existence d'une telle fraude, ne change rien au fait que le législateur a énuméré lui-même avec suffisamment de précision, à l'article 3 de la loi du 11 janvier 1993, à propos de la fraude fiscale visée, les cas dans lesquels l'obligation d'information pourrait exister, y compris pour les avocats ».

B.24.6. Il découle de ce qui précède que la distinction établie par la loi attaquée entre les deux types de régularisation des revenus fiscalement non prescrits repose sur une notion qui était déjà contenue dans la législation existante, plus précisément dans la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et qui, eu égard également aux travaux préparatoires mentionnés en B.24.4 et aux indicateurs établis dans l'arrêté royal du 3 juin 2007 précité, est suffisamment précise pour permettre aux personnes qui tendent à régulariser des revenus fiscalement non prescrits de faire le choix adéquat entre les deux types de régularisation prévus dans la loi attaquée.

B.25. La partie requérante critique également les dispositions attaquées en ce qu'il n'est pas clairement défini sous quel type de régularisation les revenus fiscalement non prescrits doivent être déclarés, lorsque le déclarant n'a pas été informé de l'origine des revenus.

B.26.1. Les travaux préparatoires de la loi attaquée mentionnent :

« [Le] secrétaire d'Etat à la Lutte contre la fraude sociale et fiscale, adjoint au premier ministre, cite l'exemple d'une PME qui a fraudé dans les années septante et dont les agissements ne sont pas encore prescrits. Dans un tel cas, les nouveaux propriétaires de la PME devront assumer les conséquences de ces pratiques frauduleuses. Sous le régime de la législation actuelle, il est impossible de régulariser cette fraude. Le projet de loi à l'examen remédie à cette situation, notamment en ce qui concerne l'abus de biens sociaux. M. [...] estime que les enfants qui ont simplement hérité des actions d'une PME qui a fraudé dans le passé ne peuvent pas être considérés comme des grands fraudeurs » (*Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 19*).

B.26.2. En ce qui concerne l'« explication succincte sur le schéma de fraude » qui doit être jointe à la déclaration, les travaux préparatoires mentionnent en outre :

« L'explication succincte sur le schéma de fraude et l'ampleur du capital vise à fournir une description dans laquelle l'origine historique et la construction du patrimoine sont commentées, pour autant que celle-ci soit connue [e] par celui qui régularise » (*Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12*).

B.26.3. Il en ressort que le législateur n'a pas voulu empêcher les personnes n'ayant pas connaissance de l'origine des revenus fiscalement non prescrits de faire régulariser ces revenus et que les dispositions attaquées doivent être comprises en ce sens que ces personnes peuvent opter pour le premier type de régularisation, plus précisément pour le régime visé à l'article 122 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.27. Sans qu'il soit nécessaire en l'espèce d'examiner si les tarifs de régularisation instaurés par les dispositions attaquées doivent être considérés comme des peines au sens de l'article 14 de la Constitution et de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, ou comme des impôts au sens de l'article 170 de la Constitution, il suffit de constater que les articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, respectivement modifié et inséré par les dispositions attaquées, sont suffisamment précis pour permettre à des personnes qui souhaitent régulariser des revenus fiscalement non prescrits de faire le choix adéquat entre les deux types de régularisation prévus dans la loi.

B.28. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.26.3, le premier moyen, en ce qu'il concerne l'imprécision des deux types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits, n'est pas fondé.

3. L'obligation de joindre une « explication succincte sur le schéma de fraude » à la déclaration-régularisation

B.29. L'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 6, 2°, attaqué, de la loi du 11 juillet 2013, dispose :

« La déclaration-régularisation sera dans les cas visés aux articles 122 et 122/1, introduite accompagnée d'une explication succincte sur le schéma de fraude, ainsi que l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés ».

B.30. La partie requérante critique, tant dans le premier que dans le deuxième moyen, l'obligation contenue dans cette disposition d'introduire, en annexe de la déclaration-régularisation, une « explication succincte [du] schéma de fraude ». Sa critique porte essentiellement sur le fait que des personnes qui ne sont pas à l'origine de la fraude et qui, de ce fait, n'ont pas accès aux informations devant figurer dans le schéma de fraude sont exclues de la possibilité d'introduire une déclaration-régularisation.

B.31.1. En ce qui concerne l'« explication succincte [du] schéma de fraude », les travaux préparatoires mentionnent :

« En pratique, la procédure de régularisation pour le type I (c. à d. pour les revenus qui ne proviennent pas d'opérations de blanchiment ou d'un délit sous-jacent visé à l'article 5, § 3, de la loi du 11 janvier 1993) reste inchangée à l'exception du fait que le contribuable doit désormais joindre une explication succincte sur le schéma de fraude et l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et les revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés pour les montants régularisés.

L'explication succincte sur le schéma de fraude et l'ampleur du capital vise à fournir une description dans laquelle l'origine historique et la construction du patrimoine sont commentées, pour autant que celle-ci soit connue [e] par celui qui régularise.

L'objectif de cette explication vise à légitimer le choix du type I et non à obliger le contribuable à s'incriminer personnellement » (*Doc. parl., Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12*).

B.31.2. Il en ressort que « l'explication succincte sur le schéma de fraude » est dictée par l'intention de justifier le choix du type de régularisation et concerne une description succincte de données relatives à l'origine historique et à l'accumulation des revenus et capitaux déclarés.

Il en ressort également que l'on ne saurait attendre des personnes qui ne sont pas au courant de l'origine historique et de l'accumulation des sommes déclarées, qu'elles fournissent des informations à ce sujet dans leur déclaration. Il a déjà été constaté en B.26.3, dans le cadre de l'examen du premier moyen en ce qu'il concerne l'imprécision des types de régularisation pour les revenus fiscalement non prescrits, que, dans ces circonstances, ces personnes entraient néanmoins en considération pour la régularisation.

B.32. Les premier et deuxième moyens, en ce qu'ils concernent l'« explication succincte sur le schéma de fraude », ne sont pas fondés.

4. *Le fait que les dispositions attaquées prévoient des tarifs de régularisation plus élevés qu'auparavant*

B.33. Les revenus fiscalement non prescrits sont en principe soumis, en vertu des articles 122 et 122/1, § 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, respectivement modifié et inséré par les articles 3 et 4 de la loi du 11 juillet 2013, à leur taux d'imposition normal majoré d'une amende de 15 ou 20 points de pourcentage. Les capitaux fiscalement prescrits sont, en vertu de l'article 122/1, § 1^{er}, de la loi-programme précitée, tel qu'il a été inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, soumis à un prélèvement égal à un tarif de 35 points de pourcentage du capital.

Avant l'entrée en vigueur de la loi attaquée, les « revenus professionnels » pouvaient en principe être régularisés au tarif d'imposition normal et les « autres revenus » au tarif d'imposition normal majoré d'une amende de 10 points de pourcentage.

B.34. La partie requérante fait valoir qu'en violation de l'article 7.1, seconde phrase, de la Convention européenne des droits de l'homme, les dispositions attaquées prévoient, pour les personnes qui entraînent en considération pour demander une régularisation avant l'entrée en vigueur de celles-ci, mais qui ne l'ont pas fait, des peines plus lourdes que celles qui étaient applicables auparavant.

B.35.1. L'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise ».

B.35.2. La formulation de l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme fait apparaître que la seconde phrase de cette disposition vise à attribuer des droits aux personnes auxquelles une peine est « infligée » et qui « sont donc condamnées ».

Etant donné que les dispositions attaquées n'obligent personne à introduire une déclaration-régularisation ni à payer une taxe de régularisation, la seconde phrase de l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme ne saurait s'appliquer en l'espèce.

Du reste, les personnes qui obtiennent une régularisation bénéficient de l'exonération des poursuites pénales et de l'application d'une clause d'excuse absolutoire, visée à l'article 127 de la loi-programme du 27 décembre 2005.

B.36. Le premier moyen en ce qu'il concerne le fait que les dispositions attaquées prévoient des tarifs supérieurs aux tarifs appliqués auparavant n'est pas fondé.

5. *Le régime de régularisation des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie*

B.37. Tant dans le premier que dans le deuxième moyen, la partie requérante critique l'égalité de traitement entre, d'une part, les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie et, d'autre part, les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits provenant d'une fraude fiscale grave.

B.38. La critique de la partie requérante porte sur l'article 122/1, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 4 de la loi du 11 juillet 2013, qui dispose :

« Les capitaux fiscalement prescrits issus de délits fiscaux définis à l'article 127, § 1^{er}, qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement à un taux de 35 points sur le capital.

Les capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'une assurance-vie qui font l'objet d'une déclaration-régularisation dans le respect des dispositions prévues dans le présent chapitre sont soumis à un prélèvement à un taux de 35 points sur le capital ».

B.39.1. Ni l'article 122/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, ni l'article 122/1, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 n'établissent une distinction entre « la fraude fiscale ordinaire » et « la fraude fiscale grave ».

La circonstance qu'une telle distinction est effectivement faite pour les revenus fiscalement non prescrits ne permet pas de déduire l'obligation, pour le législateur, eu égard également au large pouvoir d'appréciation dont il dispose en l'espèce, de prévoir une même distinction pour les capitaux fiscalement prescrits. En effet, cette différence essentielle entre les deux catégories s'explique par le fait que l'administration fiscale ne dispose plus d'aucun pouvoir d'imposition à l'égard des capitaux fiscalement prescrits.

B.39.2. Dans la mesure où l'alinéa 2 de l'article 122/1, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005 prévoit que les capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie peuvent être régularisés à « un taux de 35 points [de pourcentage du] capital », il n'ajoute rien, en termes de contenu, à l'alinéa 1^{er} de cet article, étant donné qu'il n'est possible de régulariser des capitaux sous la forme d'assurances-vie que s'ils proviennent d'infractions fiscales.

A ce sujet, les travaux préparatoires mentionnent expressément :

« [Le] *secrétaire d'Etat* [...] répond que seuls les capitaux fiscalement prescrits qui se présentent sous la forme d'assurances sur la vie et qui sont d'origine ' grise ' ou ' noire ' doivent être déclarés dans le cadre de la déclaration de régularisation. Aucune déclaration ne doit naturellement avoir lieu si l'origine du capital est parfaitement légale et si elle est donc, en d'autres termes, parfaitement ' blanche '. Le déclarant doit lui-même décider de la partie de son capital qu'il déclare en vue d'une régularisation » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 26).

L'article 122/1, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 doit donc être interprété en ce sens que le législateur a explicitement voulu indiquer que les capitaux fiscalement prescrits ayant été utilisés comme prime pour la constitution d'une assurance-vie entrent aussi en considération pour une régularisation.

B.40. L'égalité de traitement entre les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie et les personnes qui déclarent des capitaux fiscalement prescrits provenant, notamment, d'une fraude fiscale grave n'est pas dénuée de justification raisonnable.

B.41. Les premier et deuxième moyens en ce qu'ils concernent le régime de régularisation applicable aux capitaux fiscalement prescrits sous la forme d'assurances-vie ne sont pas fondés.

6. *La modification d'une déclaration-régularisation introduite antérieurement*

B.42. Dans le deuxième moyen, la partie requérante fait notamment valoir que les personnes qui avaient introduit une déclaration-régularisation avant le 15 juillet 2013 n'ont pas eu la possibilité de corriger leur déclaration après cette date, ce qui, selon elle, n'est pas raisonnablement justifié compte tenu du respect dû aux droits de la défense.

Elle estime également qu'il n'est pas raisonnablement justifié que la catégorie précitée de personnes n'ait pas la possibilité de corriger la déclaration, alors que la catégorie de personnes qui introduit une déclaration-régularisation après le 15 juillet 2013 le peut pendant un délai de six mois à compter de cette introduction.

Elle considère aussi que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée entre, d'une part, les personnes qui introduisent une déclaration fiscale dans le cadre des impôts sur les revenus et, d'autre part, les personnes qui introduisent une déclaration-régularisation, en ce que les premières peuvent encore corriger leur déclaration *a posteriori*, alors que les secondes ne le peuvent pas ou ne le peuvent que pendant un délai de six mois.

Dans le premier moyen, la partie requérante fait en outre valoir que le « Point de contact-régularisations » dispose d'un pouvoir discrétionnaire trop large pour décider si une modification d'une déclaration-régularisation introduite antérieurement relève des nouvelles ou des anciennes conditions de régularisation.

B.43.1. Avant l'entrée en vigueur de l'article 7 de la loi du 11 juillet 2013 au 1^{er} janvier 2014, l'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il a été complété par l'article 6, 1^o, de la loi du 11 juillet 2013, disposait :

« La déclaration-régularisation est introduite auprès du ' Point de contact-régularisations ' au moyen d'un formulaire de déclaration dont le modèle est établi par le Roi. Ce formulaire de déclaration mentionne notamment le nom du déclarant et, le cas échéant, celui de son mandataire, l'origine et le montant des sommes déclarées et la date de dépôt de la déclaration. Les pièces sous-jacentes peuvent être introduites jusqu'à 6 mois après l'introduction de la déclaration-régularisation ».

B.43.2. Le délai de six mois prévu par cette disposition concerne la possibilité d'introduire, après l'introduction de la déclaration-régularisation, des pièces sous-jacentes.

Il ressort des travaux préparatoires que le législateur a voulu donner aux personnes ayant introduit une déclaration-régularisation la possibilité de communiquer, après le dépôt de cette déclaration, d'autres éléments de preuve concernant l'« explication succincte sur le schéma de fraude, [...] l'ampleur et l'origine des capitaux régularisés et des revenus, la période pendant laquelle les capitaux et revenus sont apparus et les comptes financiers utilisés », ainsi que le prévoit l'article 124, alinéa 2, de la loi-programme du 27 décembre 2005 (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 8).

Le délai précité de six mois ne concerne donc pas, en soi, la possibilité de corriger une déclaration introduite.

B.44.1. Quant à la modification d'une déclaration-régularisation introduite antérieurement, les travaux préparatoires mentionnent :

« M. [...] demande ce qu'il en est des déclarations qui sont encore introduites selon l'ancienne procédure, mais auxquelles une modification est apportée après le 14 juillet 2013. Quel régime s'y applique alors: l'ancien ou le nouveau ?

[...]

Le secrétaire d'Etat [...] répond que la législation existante en matière de régularisation reste d'application pour toutes les déclarations introduites jusqu'au 14 juillet 2013. Le nouveau régime s'applique à toutes les déclarations-régularisation introduites à partir du 15 juillet 2013. Une modification après le 14 juillet 2013 d'une déclaration introduite avant le 15 juillet 2013 sera considérée comme une nouvelle déclaration. Par conséquent, le nouveau régime s'appliquera à cette modification. Il relève de la responsabilité du Point de contact-régularisations d'établir une distinction entre une modification sur le fond et une simple correction d'une erreur manifeste. Dans le premier cas, il s'agit d'une nouvelle déclaration, dans le second non » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/004, p. 38).

B.44.2. Il en ressort que le législateur n'a pas eu l'intention de priver les personnes qui ont commis des erreurs matérielles dans leur déclaration-régularisation de la possibilité de rectifier ces erreurs ultérieurement. Les personnes qui ont introduit une déclaration-régularisation avant le 15 juillet 2013 peuvent aussi rectifier d'éventuelles erreurs matérielles après cette date.

Il ressort toutefois des travaux préparatoires cités qu'en la matière, il convient d'établir une distinction entre, d'une part, la rectification d'erreurs matérielles - qui n'est pas de nature à rendre applicables les nouvelles conditions de régularisation - et, d'autre part, une « modification du fond », telle qu'une déclaration de revenus supplémentaires provenant d'autres comptes bancaires - qui constitue en réalité une nouvelle déclaration, à laquelle s'appliquent par conséquent les nouvelles conditions de régularisation. Cette différence de traitement découle de l'intention de prévenir les abus et n'est donc pas dénuée de justification raisonnable.

B.44.3. Les lignes directrices selon lesquelles le « Point de contact-régularisations » doit apprécier si une modification d'une déclaration introduite antérieurement doit ou non être considérée comme une nouvelle déclaration à laquelle s'appliquent les nouvelles conditions de régularisation sont, eu égard également à l'objectif poursuivi par le législateur d'éviter les abus lorsqu'il s'agit de compléter des déclarations introduites antérieurement, suffisamment définies, de sorte que le pouvoir d'appréciation sur ce plan n'est pas incompatible avec les dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées dans le premier moyen.

B.45. Les premier et deuxième moyens en ce qu'ils concernent la modification de déclarations-régularisations introduites antérieurement ne sont pas fondés.

7. L'absence de recours contre la taxe de régularisation

B.46. Dans le deuxième moyen, la partie requérante fait valoir qu'en prévoyant que le prélèvement est définitivement acquis au Trésor, l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005, complété par l'article 6, 3^o, de la loi du 11 juillet 2013, entraîne que les personnes qui demandent une régularisation ne disposent pas de la possibilité d'introduire un recours juridictionnel contre la taxe de régularisation. Elle estime que cette disposition n'est dès lors pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 6.1 et 6.2 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à cette Convention.

B.47. Sans qu'il soit nécessaire d'examiner si les articles 6.1 et 6.2 de la Convention européenne des droits de l'homme sont applicables en l'espèce, il suffit de constater que le droit d'accès au juge garanti par ces dispositions découle en outre d'un principe général de droit qui doit être garanti à chacun dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.48. L'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005, tel qu'il a été complété par l'article 6, 3^o, de la loi du 11 juillet 2013, dispose :

« Le paiement du prélèvement doit s'opérer dans les 15 jours qui suivent la date d'envoi de ce courrier et est définitivement acquis au Trésor ».

B.49.1. Les travaux préparatoires de la loi attaquée mentionnent :

« La régularisation produira pleinement ses effets pour autant que le paiement du prélèvement ait été effectué correctement par rapport de l'article 122 ou article 122/1. Le paiement du prélèvement effectué dans le cadre de la présente loi sera définitivement acquis au Trésor. Ceci signifie que seul le contribuable pourra être tenu pour responsable du choix qu'il a effectué de régulariser ses revenus.

Si, lors du paiement de la taxe, une erreur matérielle s'est produite, comme par exemple le versement d'un montant trop important, cette erreur peut être rectifiée en appliquant les dispositions de droit commun en vigueur. Dans cet exemple, les sommes versées en trop seront donc reversées » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2874/001, p. 12).

B.49.2. Le Conseil des ministres fait valoir qu'en ajoutant le segment de phrase « et est définitivement acquis au Trésor », le législateur a voulu éviter que les personnes qui demandent la régularisation conformément à l'un des deux types de régularisation valables pour les revenus fiscalement non prescrits ne demandent au Point de contact-régularisations, après le paiement de la taxe de régularisation, de traiter à nouveau leur déclaration-régularisation et ce, conformément à l'autre type de régularisation. Il souligne à cet égard que les dispositions de régularisation doivent être comprises en ce sens que le contribuable est responsable du choix qu'il a fait pour régulariser ses revenus et que le « Point de contact-régularisations » ne dispose pas d'un pouvoir d'instruction.

B.49.3. En ce qui concerne l'absence de contrôle judiciaire alléguée par la partie requérante, le Conseil des ministres fait valoir qu'en insérant le segment de phrase « et est définitivement acquis au Trésor », le législateur n'a pas eu l'intention de soustraire l'opération de régularisation au contrôle judiciaire. A cet égard, il fait plus précisément valoir que le contrôle judiciaire de la taxe de régularisation est régi par les dispositions de droit commun du Code judiciaire.

B.50. En vertu de l'article 569, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code judiciaire, le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt. En vertu de l'article 568 de ce Code, le tribunal connaît en outre de toutes les demandes, sauf celles qui sont directement dévolues à la cour d'appel et la Cour de cassation.

Dans l'interprétation selon laquelle l'article 124, alinéa 4, de la loi-programme du 27 décembre 2005, complété par l'article 6, 3^o, de la loi du 11 juillet 2013, n'empêche pas les personnes ayant payé une taxe de régularisation d'introduire, sur la base des articles précités du Code judiciaire, un recours juridictionnel contre cette taxe auprès du tribunal de première instance, cette disposition est compatible avec les dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées dans le deuxième moyen par la partie requérante.

B.51. Sous réserve de l'interprétation mentionnée en B.50, le deuxième moyen en ce qu'il concerne l'absence d'un recours juridictionnel n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

- annule

1) dans l'article 121, 8^o, de la loi-programme du 27 décembre 2005, inséré par l'article 2, *d*), de la loi du 11 juillet 2013 modifiant le régime de régularisation fiscale et instaurant une régularisation sociale, les mots « , soit aux articles 137 ou 159 du Code des droits de succession, soit aux articles 214, 216, 217¹ et 217² ou 218 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », dans la mesure où ils portent sur les impôts régionaux en matière de droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

2) dans l'article 123, 1^o, premier tiret, de la loi-programme du 27 décembre 2005, remplacé par l'article 5, *b*), de la loi précitée du 11 juillet 2013, les mots « , aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », dans la mesure où ils portent sur les impôts régionaux en matière de droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

3) dans l'article 127, § 1^{er}, de la loi-programme du 27 décembre 2005, modifié par l'article 9, 1^o, de la loi précitée du 11 juillet 2013, les mots « , aux articles 133 et 133bis du Code des droits de succession, aux articles 206 et 206bis du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe », dans la mesure où ils portent sur les impôts régionaux en matière de droits de succession et d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions;

- maintient définitivement les effets des dispositions annulées;

- sous réserve des interprétations mentionnées en B.14.2, B.19.6, B.26.3 et B.50, rejette le recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 septembre 2014.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

A. Alen

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2014/205910]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 130/2014 vom 19. September 2014

Geschäftsverzeichnisnummer 5720

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 6, 9 und 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 zur Abänderung des Systems der Steuerregulierung und zur Einführung einer sozialen Regularisierung (Abänderung der Artikel 121, 122, 123, 124 und 127 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 und Einfügung eines Artikels 122/1), erhoben von Steven De Bel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 30. September 2013 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 2. Oktober 2013 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Steven De Bel, unterstützt und vertreten durch RA P. Verhaeghe, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 6, 9 und 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 zur Abänderung des Systems der Steuerregulierung und zur Einführung einer sozialen Regularisierung (Abänderung der Artikel 121, 122, 123, 124 und 127 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 und Einfügung eines Artikels 122/1), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. Juli 2013, dritte Ausgabe.

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 2, 3, 4, 5, 6, 9 und 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 zur Abänderung des Systems der Steuerregularisierung und zur Einführung einer sozialen Regularisierung (nachstehend: Gesetz vom 11. Juli 2013), die bestimmen:

« Art. 2. In Artikel 121 des Programmggesetzes vom 27. Dezember 2005 werden folgende Änderungen vorgenommen:

a) In der Bestimmung unter Nr. 1 wird das Wort ' Kapitalien ' zwischen die Wortfolge ' Summen, Werten ' und die Wortfolge ' und Einkünften ' eingefügt.

b) In der Bestimmung unter Nr. 5 wird Absatz 3 durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' Unter " juristischen Personen " versteht man inländische Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 179 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 der Gesellschaftsteuer unterliegen, zivilrechtliche Gesellschaften oder Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, die in Artikel 29 desselben Gesetzbuches erwähnt sind, juristische Personen, die aufgrund von Artikel 220 desselben Gesetzbuches der Steuer der juristischen Personen unterliegen, und ausländische Steuerpflichtige, die aufgrund von Artikel 227 desselben Gesetzbuches der Steuer der Gebietsfremden unterliegen, '.

c) Die Bestimmung unter Nr. 6 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' " Bevollmächtigte ": Personen und Unternehmen, die in den Artikeln 2 und 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erwähnt sind, '.

d) Der Artikel wird durch eine Bestimmung unter Nr. 8 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

' 8. " steuerlich verjährten Kapitalien ": in vorliegendem Kapitel erwähnte Kapitalien, für die die Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Einreichung der Regularisierungserklärung infolge des Ablaufs der Fristen, die je nach Fall entweder in den Artikeln 354 oder 358 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 oder in den Artikeln 81, 81bis oder 83 des Mehrwertsteuergesetzbuches oder in den Artikeln 137 oder 159 des Erbschaftssteuergesetzbuches oder in den Artikeln 214, 216, 217¹ und 217² oder 218 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches oder in den Artikeln 202⁸ oder 202⁹ des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern erwähnt sind, gegenüber demjenigen, auf dessen Namen die Regularisierungserklärung eingereicht wird, keine Erhebungsbefugnis mehr ausüben kann. ' ».

« Art. 3. In Artikel 122 desselben Gesetzes werden folgende Änderungen vorgenommen:

1. In Paragraph 1 wird die Wortfolge ' Steuerlich nicht verjährte ' vor die Wortfolge ' in Artikel 121 Nr. 2 erwähnte ' eingefügt.

2. Im selben Paragraphen 1 wird der dritte Gedankenstrich durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' - ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 10 Prozentpunkten, wenn die Regularisierungserklärung ab dem 1. Januar 2007 und spätestens am 14. Juli 2013 eingereicht wird, '.

3. Derselbe Paragraph wird durch einen vierten Gedankenstrich mit folgendem Wortlaut ergänzt:

' - ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten, wenn die Regularisierungserklärung ab dem 15. Juli 2013 und spätestens am 31. Dezember 2013 eingereicht wird, sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet. '.

4. Paragraph 2 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' § 2. Steuerlich nicht verjährte regulisierte Berufseinkünfte, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Artikels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen ihrem normalen Steuersatz, der auf den Besteuerungszeitraum anwendbar ist, in dem diese Einkünfte erzielt oder bezogen worden sind, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten und gegebenenfalls um die zusätzliche Krisenabgabe, die anwendbare Gemeindegemeinschaftsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen oder die Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen, sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet. '.

5. In Paragraph 3 wird die Wortfolge ' andere regulisierte Einkünfte ' jeweils durch die Wortfolge ' steuerlich nicht verjährte andere regulisierte Einkünfte ', die Wortfolge ' regulisierte Berufseinkünfte ' durch die Wortfolge ' steuerlich nicht verjährte regulisierte Berufseinkünfte ' und die Wortfolge ' Berufseinkünfte ' durch die Wortfolge ' steuerlich nicht verjährte Berufseinkünfte ' ersetzt.

6. Paragraph 4 Absatz 1 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' Sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet, unterliegen steuerlich nicht verjährte regulisierte Mehrwertsteuerumsätze, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Artikels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, der Mehrwertsteuer zu dem Satz, der auf regulisierte Umsätze für das Jahr anwendbar ist, in dem diese Umsätze bewirkt worden sind, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten, unter Ausschluss der Fälle, in denen die Regularisierungserklärung ebenfalls zu der Regularisierung von steuerlich nicht verjährten regulisierten Berufseinkünften führt. ' ».

« Art. 4. In dasselbe Gesetz wird ein Artikel 122/1 mit folgendem Wortlaut eingefügt:

' Art. 122/1. § 1. Steuerlich verjährte Kapitalien, die aus den in Artikel 127 § 1 bestimmten steuerrechtlichen Straftaten stammen, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen einer Abgabe zu einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital.

Steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen einer Abgabe zu einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital.

§ 2. Steuerlich nicht verjährte regulisierte Einkünfte aus einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen:

a) ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 20 Prozentpunkten, sofern es sich um in Artikel 121 Nr. 2 erwähnte andere regulisierte Einkünfte handelt,

b) ihrem normalen Steuersatz, der auf den Besteuerungszeitraum anwendbar ist, in dem diese Einkünfte erzielt oder bezogen worden sind, erhöht um eine Geldbuße von 20 Prozentpunkten und gegebenenfalls um die zusätzliche Krisenabgabe, die anwendbare Gemeindegemeinschaftsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen oder die Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen, sofern es sich um in Artikel 121 Nr. 3 erwähnte regulisierte Berufseinkünfte handelt,

c) dem Satz, der auf regularisierte Umsätze für das Jahr anwendbar ist, in dem diese Umsätze bewirkt worden sind, erhöht um eine Geldbuße von 20 Prozentpunkten, sofern es sich um in Artikel 121 Nr. 4 erwähnte regularisierte Mehrwertsteuerumsätze handelt, unter Ausschluss der Fälle, in denen die Regularisierungserklärung ebenfalls zu der Regularisierung von steuerlich nicht verjährten regularisierten Berufseinkünften führt.

§ 3. Bei einer Regularisierungserklärung unter Einhaltung der Bestimmungen von § 2 hat die Zahlung der in vorliegendem Artikel erwähnten Abgaben zur Folge, dass andere regularisierte Einkünfte und regularisierte Berufseinkünfte, auf die diese Abgaben angewandt worden sind, im Übrigen nicht mehr der Einkommensteuer unterworfen sind oder unterworfen werden können, so wie sie durch das Einkommensteuergesetzbuch 1992 vorgesehen ist, einschließlich der darin vorgesehenen Steuerzuschläge, Verzugszinsen und Geldbußen, und auch nicht dem Steuerzuschlag von 100 Prozent, der in Artikel 9 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung vorgesehen ist.

Die Tatsache, dass Berufseinkünfte zu Unrecht als andere regularisierte Einkünfte der Abgabe unterworfen worden sind, steht einer neuen Besteuerung als Berufseinkünfte nicht im Wege.

Bei einer Regularisierungserklärung für regularisierte Mehrwertsteuerumsätze unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Artikels hat die Zahlung der in § 2 erwähnten Mehrwertsteuerabgabe zur Folge, dass diese Umsätze im Übrigen nicht mehr einer Mehrwertsteuerabgabe oder einer zusätzlichen Sanktion, Geldbuße oder Abgabe gleich welcher Art wie durch das Mehrwertsteuergesetzbuch vorgesehen unterworfen sind oder unterworfen werden können. ' ».

« Art. 5. In Artikel 123 desselben Gesetzes werden folgende Änderungen vorgenommen:

a) Der einleitende Satz wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' Weder die Regularisierungserklärung noch die Zahlung der Abgaben noch die Regularisierungsbescheinigung, die in vorliegendem Gesetz erwähnt sind, werden wirksam. '.

b) Die Bestimmung unter Nr. 1 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

' 1. — wenn regularisierte Einkünfte aus einer Straftat hervorgehen, die in Artikel 505 des Strafgesetzbuches erwähnt ist, außer wenn diese Einkünfte ausschließlich durch Straftaten erworben wurden, die in den Artikeln 449 und 450 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, den Artikeln 73 und 73bis des Mehrwertsteuergesetzbuches, den Artikeln 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches oder den Artikeln 207/1 und 207bis des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern erwähnt sind,

- wenn regularisierte Einkünfte aus einer Straftat hervorgehen, die in Artikel 5 § 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erwähnt ist, mit Ausnahme der in Artikel 5 § 3 Nr. 1 elfter Gedankenstrich desselben Gesetzes erwähnten Straftat, der Straftat " Missbrauch von Gesellschaftsvermögen " und der Straftat " Untreue ", sofern sie gemäß Artikel 122/1 regularisiert werden, '.

c) In der Bestimmung unter Nr. 3 wird zwischen dem Wort ' Mehrwertsteuerpflichtigen ' und dem Wort ' bereits ' die Wortfolge ' während des Zeitraums ab dem 15. Juli 2013 bis einschließlich 31. Dezember 2013 ' eingefügt ».

« Art. 6. In Artikel 124 desselben Gesetzes werden folgende Änderungen vorgenommen:

1. Absatz 2 wird um die Wortfolge ' Die zugrunde liegenden Schriftstücke können bis sechs Monate nach Einreichung der Regularisierungserklärung nachgereicht werden. ' ergänzt.

2. Zwischen Absatz 2 und Absatz 3 wird ein Absatz mit folgendem Wortlaut eingefügt:

' In den Fällen, die in den Artikeln 122 und 122/1 erwähnt sind, wird die Regularisierungserklärung zusammen mit einer kurzen Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang und Ursprung der regularisierten Kapitalien und Einkünfte, dem Zeitraum, in dem die Kapitalien und Einkünfte entstanden sind, und den für die regularisierten Beträge genutzten Finanzkonten eingereicht. '.

3. Absatz 4 wird um die Wortfolge ' ; sie fällt der Staatskasse endgültig zu ' ergänzt.

4. In Absatz 6 wird der Satz ' Eine Abschrift dieses Verzeichnisses wird alle sechs Monate dem durch das vorerwähnte Gesetz vom 11. Januar 1993 eingesetzten Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen übermittelt. ' aufgehoben.

5. Zwischen Absatz 5 und Absatz 6 wird ein Absatz mit folgendem Wortlaut eingefügt:

' Sobald die Regularisierungsbescheinigung dem Anmelder oder seinem Bevollmächtigten übermittelt worden ist, informiert die " Kontaktstelle Regularisierungen " das durch das vorerwähnte Gesetz vom 11. Januar 1993 eingesetzte Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen über die abgeschlossene Regularisierung und schickt ihm eine Abschrift der Regularisierungsbescheinigung und die in Absatz 3 erwähnten Angaben mit Ausnahme des Hinterziehungsschemas zu. ' ».

« Art. 9. In Artikel 127 desselben Gesetzes werden folgende Änderungen vorgenommen:

1. Im bisherigen Text, der nunmehr § 1 bildet, wird die Wortfolge ' des Gesetzbuches der der Stempelsteuer gleichgesetzten Steuern ' durch die Wortfolge ' des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern ' ersetzt.

2. Es wird ein § 2 mit folgendem Wortlaut eingefügt:

' § 2. Für andere als die in § 1 bestimmten Straftaten kann gegen die in § 1 erwähnten Personen immer noch eine Strafverfolgung eingeleitet werden.

Personen, die Straftaten begangen haben, die in den Artikeln 193 bis 197, 491 und 492bis und 489 bis 490bis des Strafgesetzbuches, Artikel 16 des Gesetzes vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung der Unternehmen, Artikel 12 des Königlichen Erlasses vom 5. Oktober 2006 zur Festlegung von Maßnahmen zur Kontrolle des grenzüberschreitenden Verkehrs von Barmitteln oder den verschiedenen Strafbestimmungen des Gesellschaftsgesetzbuches bestimmt sind, mit dem Ziel, in § 1 bestimmte Straftaten zu begehen oder zu erleichtern, oder die Folge der in § 1 erwähnten Straftaten sind, bleiben für diese Straftaten straffrei, wenn vor dem Datum der Einreichung der in vorliegendem Kapitel erwähnten Regularisierungserklärung gegen sie keine Ermittlung oder gerichtliche Untersuchung wegen dieser Straftaten eingeleitet worden ist, wenn sie eine Regularisierungserklärung unter den Bedingungen des vorliegenden Gesetzes abgegeben haben und wenn sie die gemäß vorliegendem Kapitel geschuldeten Beträge korrekt gezahlt haben.

Die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 finden keine Anwendung auf Mittäter und Komplizen, die keine Regularisierungserklärung abgegeben haben.

Die vorerwähnten Bestimmungen beeinträchtigen die Rechte Dritter nicht. '.

3. Es wird ein § 3 mit folgendem Wortlaut eingefügt:

' § 3. Mitglieder der innerhalb des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen geschaffenen " Kontaktstelle Regularisierungen " und Mitglieder ihres Personals und andere bei ihr abberufene Beamte unterliegen keiner Mitteilungspflicht wie in Artikel 29 des Strafprozessgesetzbuches erwähnt. ' ».

« Art. 19. Vorliegendes Gesetz tritt am 15. Juli 2013 in Kraft, mit Ausnahme von Artikel 7, der am 1. Januar 2014 in Kraft tritt.

Vor dem 15. Juli 2013 eingereichte Regularisierungserklärungen werden gemäß den Bestimmungen des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 bearbeitet, so wie sie vor Abänderung oder Aufhebung durch das vorliegende Gesetz bestanden ».

B.1.2. Nach den vorerwähnten Änderungen lauten die Artikel 121, 122, 123, 124 und 127 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 wie folgt:

« Art. 121. Für die Anwendung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels versteht man unter:

1. ' Regularisierungserklärung ': die Meldung von Summen, Werten, Kapitalien und Einkünften beim Föderalen Öffentlichen Dienst Finanzen im Hinblick auf die Erlangung einer Regularisierungsbescheinigung gegen Zahlung zu dem normalerweise geschuldeten Steuersatz,

2. ' anderen regularisierten Einkünften ': Summen, Werte und Einkünfte, für die bei der innerhalb des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen geschaffenen ' Kontaktstelle Regularisierungen ' eine Regularisierungserklärung von einer natürlichen Person eingereicht wird, anhand deren diese Person nachweist, dass diese Einkünfte für das Jahr, in dem sie erzielt oder bezogen worden sind, anderer Art als Berufseinkünfte sind,

3. ' regularisierten Berufseinkünften ': Summen, Werte und Einkünfte, für die bei der innerhalb des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen geschaffenen ' Kontaktstelle Regularisierungen ' eine Regularisierungserklärung von einer juristischen Person eingereicht wird, oder aber von einer natürlichen Person, wenn diese nicht nachweisen kann, dass diese Einkünfte für das Jahr, in dem sie erzielt oder bezogen worden sind, anderer Art als Berufseinkünfte sind,

4. ' regularisierten Mehrwertsteuerumsätzen ': in Artikel 51 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnte mehrwertsteuerpflichtige Umsätze, für die bei der innerhalb des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen geschaffenen ' Kontaktstelle Regularisierungen ' eine Regularisierungserklärung von einer juristischen Person oder einer natürlichen Person eingereicht wird,

5. ' Anmelder ': eine natürliche Person oder eine juristische Person, die entweder persönlich oder über einen Bevollmächtigten eine Regularisierungserklärung einreicht.

Unter ' natürlichen Personen ' versteht man Einwohner des Königreichs, die aufgrund von Artikel 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 der Steuer der natürlichen Personen unterliegen, und Nichtansässige, die aufgrund von Artikel 227 Nr. 1 desselben Gesetzbuches der Steuer der Gebietsfremden unterliegen.

Unter ' juristischen Personen ' versteht man inländische Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 179 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 der Gesellschaftsteuer unterliegen, zivilrechtliche Gesellschaften oder Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, die in Artikel 29 desselben Gesetzbuches erwähnt sind, juristische Personen, die aufgrund von Artikel 220 desselben Gesetzbuches der Steuer der juristischen Personen unterliegen, und ausländische Steuerpflichtige, die aufgrund von Artikel 227 desselben Gesetzbuches der Steuer der Gebietsfremden unterliegen,

6. ' Bevollmächtigte ': Personen und Unternehmen, die in den Artikeln 2 und 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erwähnt sind,

7. ' Abgaben ': den Gesamtbetrag der aufgrund der Regularisierung geschuldeten Steuer,

8. ' steuerlich verjährten Kapitalien ': in vorliegendem Kapitel erwähnte Kapitalien, für die die Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Einreichung der Regularisierungserklärung infolge des Ablaufs der Fristen, die je nach Fall entweder in den Artikeln 354 oder 358 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 oder in den Artikeln 81, 81*bis* oder 83 des Mehrwertsteuergesetzbuches oder in den Artikeln 137 oder 159 des Erbschaftssteuergesetzbuches oder in den Artikeln 214, 216, 217¹ und 217² oder 218 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleiabgabengesetzbuches oder in den Artikeln 202⁸ oder 202⁹ des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern erwähnt sind, gegenüber demjenigen, auf dessen Namen die Regularisierungserklärung eingereicht wird, keine Erhebungsbefugnis mehr ausüben kann ».

« Art. 122. § 1. Steuerlich nicht verjährte in Artikel 121 Nr. 2 erwähnte andere regularisierte Einkünfte, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen:

- ihrem normalen Steuersatz, wenn die Regularisierungserklärung spätestens am 30. Juni 2006 eingereicht wird,
- ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 5 Prozentpunkten, wenn die Regularisierungserklärung ab dem 1. Juli 2006 und spätestens am 31. Dezember 2006 eingereicht wird,
- ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 10 Prozentpunkten, wenn die Regularisierungserklärung ab dem 1. Januar 2007 und spätestens am 14. Juli 2013 eingereicht wird,
- ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten, wenn die Regularisierungserklärung ab dem 15. Juli 2013 und spätestens am 31. Dezember 2013 eingereicht wird, sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet.

§ 2. Steuerlich nicht verjährte regularisierte Berufseinkünfte, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Artikels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen ihrem normalen Steuersatz, der auf den Besteuerungszeitraum anwendbar ist, in dem diese Einkünfte erzielt oder bezogen worden sind, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten und gegebenenfalls um die zusätzliche Krisenabgabe, die anwendbare Gemeindezuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen oder die Agglomerationszuschlagsteuer auf die Steuer der natürlichen Personen, sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet.

§ 3. Bei einer Regularisierungserklärung unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels hat die Zahlung der in vorliegendem Artikel erwähnten Abgaben zur Folge, dass steuerlich nicht verjährte andere regularisierte Einkünfte und steuerlich nicht verjährte regularisierte Berufseinkünfte, auf die diese Abgaben angewandt worden sind, im Übrigen nicht mehr der Einkommensteuer unterworfen sind oder unterworfen werden können, so wie sie durch das Einkommensteuergesetzbuch 1992 vorgesehen ist, einschließlich der darin vorgesehenen Steuerzuschläge, Verzugszinsen und Geldbußen, und auch nicht dem Steuerzuschlag von 100 Prozent, der in Artikel 9 des Gesetzes vom 31. Dezember 2003 zur Einführung einer einmaligen befreienden Erklärung vorgesehen ist.

Die Tatsache, dass steuerlich nicht verjährte Berufseinkünfte zu Unrecht als steuerlich nicht verjährte andere regularisierte Einkünfte der Abgabe unterworfen worden sind, steht einer neuen Besteuerung als steuerlich nicht verjährte Berufseinkünfte nicht im Wege.

§ 4. Sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet, unterliegen steuerlich nicht verjährte regularisierte Mehrwertsteuerumsätze, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Artikels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, der Mehrwertsteuer zu dem Satz, der auf regularisierte Umsätze für das Jahr anwendbar ist, in dem diese Umsätze bewirkt worden sind, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten, unter Ausschluss der Fälle, in denen die Regularisierungserklärung ebenfalls zu der Regularisierung von steuerlich nicht verjährten regularisierten Berufseinkünften führt.

Bei einer Regularisierungserklärung für regularisierte Mehrwertsteuerumsätze unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels hat die Zahlung der in vorhergehendem Absatz erwähnten Mehrwertsteuerabgabe zur Folge, dass diese Umsätze im Übrigen nicht mehr einer Mehrwertsteuerabgabe oder einer zusätzlichen Sanktion, Geldbuße oder Abgabe gleich welcher Art wie durch das Mehrwertsteuergesetzbuch vorgesehen unterworfen sind oder unterworfen werden können ».

« Art. 123. Weder die Regularisierungserklärung noch die Zahlung der Abgaben noch die Regularisierungsbescheinigung, die in vorliegendem Gesetz erwähnt sind, werden wirksam:

1. — wenn regularisierte Einkünfte aus einer Straftat hervorgehen, die in Artikel 505 des Strafgesetzbuches erwähnt ist, außer wenn diese Einkünfte ausschließlich durch Straftaten erworben wurden, die in den Artikeln 449 und 450 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, den Artikeln 73 und 73*bis* des Mehrwertsteuergesetzbuches, den Artikeln 133 und 133*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches oder den Artikeln 207/1 und 207*bis* des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern erwähnt sind,

- wenn regularisierte Einkünfte aus einer Straftat hervorgehen, die in Artikel 5 § 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erwähnt ist, mit Ausnahme der in Artikel 5 § 3 Nr. 1 elfter Gedankenstrich desselben Gesetzes erwähnten Straftat, der Straftat ' Missbrauch von Gesellschaftsvermögen ' und der Straftat ' Untreue ', sofern sie gemäß Artikel 122/1 regularisiert werden,

2. wenn der Anmelder vor Einreichung der Regularisierungserklärung von einer belgischen Steuerverwaltung, einer belgischen Einrichtung für soziale Sicherheit oder einem belgischen Sozialinspektionsdienst schriftlich über laufende spezifische Untersuchungshandlungen informiert wird,

3. wenn zugunsten desselben Anmelders oder Mehrwertsteuerpflichtigen während des Zeitraums ab dem 15. Juli 2013 bis einschließlich 31. Dezember 2013 bereits eine Regularisierungserklärung eingereicht worden ist ».

« Art. 124. Im Hinblick auf die Entgegennahme der Regularisierungserklärungen schafft der König innerhalb des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen eine ' Kontaktstelle Regularisierungen '.

Die Regularisierungserklärung wird mittels eines Erklärungsformulars, dessen Muster vom König festgelegt wird, bei der ' Kontaktstelle Regularisierungen ' eingereicht. Dieses Formular enthält unter anderem folgende Angaben: Namen des Einreichers der Erklärung und gegebenenfalls seines Bevollmächtigten, Ursprung und Betrag der angegebenen Summen und Datum der Einreichung der Erklärung. Die zugrunde liegenden Schriftstücke können bis sechs Monate nach Einreichung der Regularisierungserklärung nachgereicht werden.

In den Fällen, die in den Artikeln 122 und 122/1 erwähnt sind, wird die Regularisierungserklärung zusammen mit einer kurzen Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang und Ursprung der regularisierten Kapitalien und Einkünfte, dem Zeitraum, in dem die Kapitalien und Einkünfte entstanden sind, und den für die regularisierten Beträge genutzten Finanzkonten eingereicht.

Nach Empfang der Regularisierungserklärung informiert die ' Kontaktstelle Regularisierungen ' den Anmelder oder seinen Bevollmächtigten binnen dreißig Tagen per Brief über ihre Zulässigkeit. Die ' Kontaktstelle Regularisierungen ' legt im selben Brief den Betrag der in Ausführung des vorliegenden Kapitels geschuldeten Abgabe fest.

Die Zahlung der Abgabe muss binnen fünfzehn Tagen ab dem Datum der Versendung dieses Briefs erfolgen; sie fällt der Staatskasse endgültig zu.

Bei Zahlungsempfang übermittelt die ' Kontaktstelle Regularisierungen ' dem Anmelder oder seinem Bevollmächtigten eine Regularisierungsbescheinigung, deren Muster vom König festgelegt wird und die unter anderem Folgendes enthält: Namen des Anmelders und gegebenenfalls seines Bevollmächtigten, Betrag der Abgabe und Betrag der regularisierten Summen, Werte und Einkünfte.

Sobald die Regularisierungsbescheinigung dem Anmelder oder seinem Bevollmächtigten übermittelt worden ist, informiert die ' Kontaktstelle Regularisierungen ' das durch das vorerwähnte Gesetz vom 11. Januar 1993 eingesetzte Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen über die abgeschlossene Regularisierung und schickt ihm eine Abschrift der Regularisierungsbescheinigung und die in Absatz 3 erwähnten Angaben mit Ausnahme des Hinterziehungsschemas zu.

Bei der ' Kontaktstelle Regularisierungen ' abgegebene Erklärungen werden von ihr nummeriert und aufbewahrt. Eine Abschrift jeder Regularisierungsbescheinigung in Bezug auf Summen, Werte und Einkünfte, die der in Artikel 122 §§ 2 und 4 erwähnten Abgabe unterliegen, wird dem lokalen Steuerdienst, dem der Anmelder untersteht, übermittelt und seiner Steuerakte beigefügt. Darüber hinaus führt die ' Kontaktstelle Regularisierungen ' ein Verzeichnis der ausgestellten Regularisierungsbescheinigungen mit Verweis auf die Nummer der Regularisierungserklärung.

Bei der ' Kontaktstelle Regularisierungen ' tätige Beamte und Personalmitglieder sind an das in Artikel 337 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 vorgesehene Berufsgeheimnis gebunden.

Außerdem dürfen sie für Erklärungen, bei denen dem lokalen Steuerdienst keine Bescheinigung übermittelt wird, die bei der Regularisierungserklärung eingeholten Auskünfte keinen anderen Diensten des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen mitteilen ».

« Art. 127. § 1. Personen, die Straftaten begangen haben, die in den Artikeln 449 und 450 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, den Artikeln 73 und 73*bis* des Mehrwertsteuergesetzbuches, den Artikeln 133 und 133*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches oder den Artikeln 207/1 und 207*bis* des Gesetzbuches der verschiedenen Gebühren und Steuern erwähnt sind, oder Straftaten, die in Artikel 505 des Strafgesetzbuches erwähnt sind, insofern sie Vermögensvorteile, die unmittelbar aus den vorerwähnten Straftaten gezogen wurden, Güter und Werte, die an ihre Stelle getreten sind, oder Einkünfte aus diesen investierten Vorteilen betreffen, und Personen, die Mittäter oder Komplizen solcher Straftaten im Sinne der Artikel 66 und 67 des Strafgesetzbuches sind, werden von der Strafverfolgung auf der Grundlage dieser Artikel befreit, wenn vor dem Datum der Einreichung der in Artikel 121 erwähnten Erklärungen gegen sie keine Ermittlung oder gerichtliche Untersuchung wegen dieser Straftaten eingeleitet worden ist, wenn eine Regularisierungserklärung unter den Bedingungen des vorliegenden Gesetzes abgegeben worden ist und wenn die aufgrund dieser Regularisierungserklärung geschuldeten Beträge gezahlt worden sind.

§ 2. Für andere als die in § 1 bestimmten Straftaten kann gegen die in § 1 erwähnten Personen immer noch eine Strafverfolgung eingeleitet werden.

Personen, die Straftaten begangen haben, die in den Artikeln 193 bis 197, 491 und 492^{bis} und 489 bis 490^{bis} des Strafgesetzbuches, Artikel 16 des Gesetzes vom 17. Juli 1975 über die Buchhaltung der Unternehmen, Artikel 12 des Königlichen Erlasses vom 5. Oktober 2006 zur Festlegung von Maßnahmen zur Kontrolle des grenzüberschreitenden Verkehrs von Barmitteln oder den verschiedenen Strafbestimmungen des Gesellschaftsgesetzbuches bestimmt sind, mit dem Ziel, in § 1 bestimmte Straftaten zu begehen oder zu erleichtern, oder die Folge der in § 1 erwähnten Straftaten sind, bleiben für diese Straftaten straffrei, wenn vor dem Datum der Einreichung der in vorliegendem Kapitel erwähnten Regularisierungserklärung gegen sie keine Ermittlung oder gerichtliche Untersuchung wegen dieser Straftaten eingeleitet worden ist, wenn sie eine Regularisierungserklärung unter den Bedingungen des vorliegenden Gesetzes abgegeben haben und wenn sie die gemäß vorliegendem Kapitel geschuldeten Beträge korrekt gezahlt haben.

Die Bestimmungen der Absätze 1 und 2 finden keine Anwendung auf Mittäter und Komplizen, die keine Regularisierungserklärung abgegeben haben.

Die vorerwähnten Bestimmungen beeinträchtigen die Rechte Dritter nicht.

§ 3. Mitglieder der innerhalb des Föderalen Öffentlichen Dienstes Finanzen geschaffenen ' Kontaktstelle Regularisierungen ' und Mitglieder ihres Personals und andere bei ihr abberufene Beamte unterliegen keiner Mitteilungspflicht wie in Artikel 29 des Strafprozessgesetzbuches erwähnt ».

In Bezug auf den Kontext der angefochtenen Bestimmungen

B.2. Mit Ausnahme von Artikel 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, der das Inkrafttreten dieses Gesetzes betrifft, werden mit den angefochtenen Bestimmungen Änderungen in Kapitel VI (« Steuerregularisierung ») des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 vorgenommen.

Durch dieses Programmgesetz wurde ein Verfahren der Steuerregularisierung eingeführt, das im Gegensatz zu dem durch das Gesetz vom 31. Dezember 2003 eingeführten Verfahren bezüglich der « einmaligen befreienden Erklärung » nicht zeitlich begrenzt war.

Gemäß der Begründung zum Entwurf des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 sollte « das System der steuerlichen Regularisierung [...] auf Dauer den Steuerpflichtigen und Mehrwertsteuerpflichtigen eine Möglichkeit bieten, ihre Steuersituation zu regularisieren » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2005-2006, DOC 51-2097/001, S. 71). Hierzu wurde Privatpersonen und juristischen Personen die Möglichkeit geboten, « ihre Steuersituation zu regularisieren, indem sie die nicht bei der Steuerverwaltung gemeldeten Einkünfte gemäß den geltenden Gesetzesbestimmungen melden, um sowohl steuerliche als auch strafrechtliche Immunität zu erlangen » (ebenda, S. 71).

B.3. Mit dem Gesetz vom 11. Juli 2013 wird der Dauerhaftigkeit des durch das Programmgesetz vom 27. Dezember 2005 eingeführten Regularisierungsverfahrens ein Ende gesetzt und wird das Enddatum zum Einreichen von Regularisierungserklärungen auf den 31. Dezember 2013 festgesetzt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, S. 3).

B.4.1. Mit dem Gesetz vom 11. Juli 2013 wird nicht nur der Dauerhaftigkeit der Regularisierungsverfahren ein Ende gesetzt, sondern es werden auch die Regularisierungsbedingungen geändert. Diese Änderungen gelten für die Erklärungen, die ab dem 15. Juli 2013 und spätestens am 31. Dezember 2013 eingereicht werden.

Vor dem 15. Juli 2013 eingereichte Regularisierungserklärungen werden kraft Artikel 19 Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 « gemäß den Bestimmungen des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 bearbeitet, so wie sie vor Abänderung oder Aufhebung durch das vorliegende Gesetz bestanden ».

B.4.2. Im neuen Regularisierungsverfahren wird zwischen steuerlich nicht verjährten Einkünften einerseits und steuerlich verjährten Kapitalien andererseits unterschieden.

B.4.3. Bei der Kategorie der steuerlich nicht verjährten Einkünfte sehen die angefochtenen Bestimmungen zwei Arten von Regularisierung vor. In der Begründung zum Entwurf, der zum angefochtenen Gesetz geführt hat, heißt es diesbezüglich:

« Hinsichtlich der Einkünfte, die möglicherweise regularisiert werden können, hat die Regierung beschlossen, zwei Arten von Regularisierung vorzuschlagen.

Eine erste Art der Regularisierung betrifft die ' kleinen Steuerhinterzieher ', die beispielsweise Einkünfte regularisieren wollen wie bei der Umgehung des Mobiliensteuervorabzugs durch Auslandsgeldanlagen. Diese werden dem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten, unterliegen.

Eine zweite Art der Regularisierung ist für die ' großen Steuerhinterzieher ' bestimmt, die sich des schweren und organisierten Steuerbetrugs im Sinne von Artikel 127 § 1 stammten, möglich. Da die Steuerverwaltung keine Erhebungsbefugnis mehr in Bezug auf diese Kapitalien ausüben kann, hat die Regularisierungsbescheinigung nur wirksame Folgen für den Anmelder wegen der in Artikel 127 aufgenommenen Garantien.

Geregelt wird die erste Art der Regularisierung in Artikel 122 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 in der durch den angefochtenen Artikel 3 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 abgeänderten Fassung, die zweite Art in Artikel 122/1 § 2 des vorerwähnten Programmgesetzes, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 4.

In den angefochtenen Bestimmungen sind für die Regularisierung von steuerlich nicht verjährten Einkünften höhere Sätze als vorher vorgesehen.

B.4.4. Bezüglich der Kategorie der steuerlich verjährten Kapitalien heißt es in der Begründung:

« Infolge von Artikel 122/1 § 1 ist auch die Regularisierung von steuerlich verjährten Kapitalien, die aus steuerrechtlichen Straftaten im Sinne von Artikel 127 § 1 stammen, möglich. Da die Steuerverwaltung keine Erhebungsbefugnis mehr in Bezug auf diese Kapitalien ausüben kann, hat die Regularisierungsbescheinigung nur wirksame Folgen für den Anmelder wegen der in Artikel 127 aufgenommenen Garantien.

Die steuerlich verjährten Kapitalien unterliegen einer Abgabe zu einem einheitlichen Satz von 35 Prozent.

[...]

Diese Situation unterscheidet sich von derjenigen, bei der nicht verjährte Einkünfte regularisiert werden, weil im ersteren Fall keine Steuer mehr erhoben werden kann, und wobei die Zahlung des Satzes von 35 Prozent dazu dient, den Verfall der Strafverfolgung zu verwirklichen » (ebenda, SS. 8-10).

Die « in Artikel 127 aufgenommenen Garantien » betreffen im Wesentlichen eine Befreiung von der Strafverfolgung für bestimmte Straftaten (Artikel 127 § 1) und einen strausschließenden Entschuldigungsgrund für andere Straftaten (Artikel 127 § 2).

Die Regularisierung von steuerlich verjährten Kapitalien wird geregelt in Artikel 122/1 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013.

Zur Hauptsache

B.5.1. Die klagende Partei führt drei Klagegründe an. Die ersten zwei Klagegründe betreffen die Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmungen mit Bestimmungen von Titel II und mit den Artikeln 170 und 172 der Verfassung. Der dritte Klagegrund betrifft die Vereinbarkeit der angefochtenen Bestimmungen mit Bestimmungen zur Zuständigkeitsverteilung zwischen dem Föderalstaat, den Gemeinschaften und den Regionen.

B.5.2. Die Prüfung der Übereinstimmung einer Gesetzesbestimmung mit den Vorschriften der Zuständigkeitsverteilung muss in der Regel vor der Prüfung ihrer Vereinbarkeit mit den Bestimmungen von Titel II und den Artikeln 170, 172 und 191 der Verfassung erfolgen.

Der Gerichtshof prüft somit zuerst den dritten Klagegrund.

In Bezug auf den dritten Klagegrund

B.6. Der dritte Klagegrund ist gegen die Artikel 2, 3, 4 und 5 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, gegebenenfalls in Verbindung miteinander, gerichtet und ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 35, 39, 170 § 2 und 172 der Verfassung, gegen die Artikel 3 und 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen, gegen Artikel 11 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen und gegen Artikel 4 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 über die Brüsseler Institutionen.

Die klagende Partei führt an, dass die angefochtenen Bestimmungen nicht den Regeln der Zuständigkeitsverteilung entsprechen, insofern sie sich auf die Regularisierung von Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren bezögen.

B.7.1. Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bestimmt:

« Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

[...]

4. die Erbschaftsteuer von Einwohnern des Königreichs und die Steuer auf den Nachlass von Nicht-Einwohnern des Königreichs,

[...]

6. die Registrierungsgebühr auf entgeltliche Übertragungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, unter Ausschluss der Übertragungen, die sich aus einer Einbringung in eine Gesellschaft ergeben, sofern es sich nicht um eine von einer natürlichen Person vorgenommene Einbringung einer Wohnung in eine belgische Gesellschaft handelt,

7. die Registrierungsgebühr:

a) auf die Bestellung einer Hypothek auf ein in Belgien gelegenes unbewegliches Gut,

b) auf Teil- oder Gesamtverteilungen von in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, entgeltliche Abtretungen - unter Miteigentümern - von ungeteilten Teilen solcher Güter und auf in den Artikeln 745^{quater} und 745^{quinquies} des Zivilgesetzbuches vorgesehene Umwandlungen, selbst wenn keine ungeteilte Rechtsgemeinschaft vorliegt,

8. die Registrierungsgebühr auf Schenkungen unter Lebenden von beweglichen oder unbeweglichen Gütern,

[...] ».

B.7.2. Artikel 4 § 1 desselben Sondergesetzes bestimmt:

« Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 6 bis 9 erwähnten Steuern zu ändern ».

B.7.3. Artikel 5 § 3 Absatz 1 erster Satz desselben Sondergesetzes bestimmt:

« Sofern die Region nichts anderes beschließt, gewährleistet der Staat unter Einhaltung der von ihm festgelegten Verfahrensregeln für Rechnung und in Absprache mit der Region kostenlos den Dienst in Bezug auf die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 8 und Nr. 10 bis 12 erwähnten Steuern ».

Artikel 5 § 4 desselben Sondergesetzes bestimmt:

« Die Regionen sind befugt, ab dem Haushaltsjahr, ab dem sie den Steuerdienst gewährleisten, die administrativen Verfahrensregeln mit Bezug auf die in Artikel 3 erwähnten Steuern festzulegen ».

B.7.4. Zum Zeitpunkt der Annahme des Gesetzes vom 11. Juli 2013 bestimmte Artikel 4 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 über die Brüsseler Institutionen:

« Nur mit Ausnahme der gemäß Artikel 59^{quater} § 4 Absatz 2 der Verfassung dem Wallonischen Parlament und dem Flämischen Parlament zuerkannten Befugnisse hat die Region Brüssel-Hauptstadt die gleichen Befugnisse wie die Wallonische Region und die Flämische Region. Die den Regionalparlamenten zuerkannten Befugnisse werden, was die Region Brüssel-Hauptstadt betrifft, im Wege von Ordonnanzen ausgeübt.

Artikel 16 des Sondergesetzes findet sinngemäß Anwendung auf die Region Brüssel-Hauptstadt ».

B.8.1. In den Artikeln 3, 4 und 5 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 wird den Regionen eine allgemeine Zuständigkeit in Bezug auf die in diesen Artikeln erwähnten Steuern erteilt. Es ist davon auszugehen, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber, insofern sie nichts anderes verfügt haben, den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln in Bezug auf den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von den Steuern im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 4 und 6 bis 9, darunter die Erbschaftssteuern und die angeführten Registrierungsgebühren, erteilt haben.

B.8.2. Sofern die Region nichts anderes beschließt, gewährleistet der Föderalstaat jedoch « den Dienst in Bezug auf die in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 1 bis 8 und Nr. 10 bis 12 erwähnten Steuern ».

Aus den Vorarbeiten zum Sondergesetz vom 13. Juli 2001 zur Refinanzierung der Gemeinschaften und Erweiterung der steuerlichen Befugnisse der Regionen, mit dem das Sondergesetz vom 16. Januar 1989 abgeändert wurde, geht hervor, dass der « Steuerdienst » sich auf die faktische Festlegung der Besteuerungsgrundlage, die Steuerberechnung, die Kontrolle der Besteuerungsgrundlage und der Steuer, die sich darauf beziehenden Streitsachen (sowohl administrativ als auch gerichtlich) sowie die Erhebung und die Eintreibung der Steuern (einschließlich der Kosten und Zinsen) bezieht (*Parl. Dok.*, Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, S. 160).

B.9. Wenn der Föderalstaat den Dienst der vorerwähnten Regionalsteuern gewährleistet und dabei die Verfahrensregeln für die Erhebung dieser Steuern festlegen kann, muss er bei der Ausübung dieser Zuständigkeit darauf achten, dass er den Regionen nicht Zuständigkeiten abnimmt, die ihnen durch die Verfassung oder aufgrund derselben erteilt werden. So kann der Staat einen Steuerpflichtigen nicht von einer Regionalsteuer befreien, ohne dass die Steuer zu dem von der Region festgesetzten Steuersatz entrichtet wurde, oder kann er nicht eine Befreiung gewähren, die von der betreffenden Region nicht vorgesehen wurde. Angesichts der im Sondergesetz vom 16. Januar 1989 festgelegten Zuständigkeit für die Regionalsteuern darf der föderale Gesetzgeber weder von der Erhebung dieser Steuern für den Dienst, den die Föderalbehörde gemäß Artikel 5 § 3 des Sondergesetzes gewährleistet, absehen, noch diese Steuern als entrichtet betrachten, ohne dass der durch die zuständige Regionalbehörde festgesetzte Satz gezahlt wurde. Ein Beschluss, von einer geschuldeten Steuer abzusehen, kommt nämlich der Gewährung einer Befreiung gleich, was im vorliegenden Fall zu den Zuständigkeiten der Regionen gehört.

B.10.1. Wie in B.4.2 in Erinnerung gerufen wurde, wird im Gesetz vom 11. Juli 2013 für die Regularisierungserklärungen, die ab dem 15. Juli 2013 eingereicht werden, zwischen steuerlich nicht verjährten Einkünften einerseits und steuerlich verjährten Kapitalien andererseits unterschieden.

Für die steuerlich nicht verjährten Einkünfte ist in den Artikeln 122 und 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, abgeändert beziehungsweise eingefügt durch die angefochtenen Artikel 3 und 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, im Wesentlichen vorgesehen, dass sie ihrem « normalen Steuersatz », erhöht um eine Geldbuße von 15 oder 20 Prozentpunkten, unterliegen.

Für steuerlich verjährte Kapitalien ist in Artikel 122/1 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, vorgesehen, dass sie zu einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital regularisiert werden können.

B.10.2. Aufgrund von Artikel 127 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 in der durch Artikel 9 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 abgeänderten Fassung hat die Zahlung der infolge der Regularisierungserklärung geschuldeten Beträge zur Folge, dass Personen, die unter anderem Straftaten begangen haben, die in den Artikeln 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches und den Artikeln 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleibührengesetzbuches erwähnt sind, von einer diesbezüglichen Strafverfolgung befreit bleiben.

In den vorerwähnten Gesetzesbestimmungen sind die Strafen wegen einer in betrügerischer Absicht oder Schädigungsabsicht begangenen Übertretung der Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleibührengesetzbuches sowie der zu ihrer Ausführung ergangenen Erlasse festgelegt.

Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber das Regularisierungsverfahren auch Personen ermöglichen wollte, die ihre Verpflichtungen bezüglich der Erbschaftssteuern und der Registrierungsgebühren nicht erfüllt haben. Für steuerlich verjährte Kapitalien geht dies im Übrigen auch aus der Definition in Artikel 121 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch Artikel 2 Buchstabe *d*) des Gesetzes vom 11. Juli 2013, hervor, wobei ebenfalls ausdrücklich auf Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleibührengesetzbuches verwiesen wird. Auch aus den Vorarbeiten ist diese Absicht ausdrücklich erkennbar (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, SS. 5-7).

B.11.1. In dem Zeitraum, in dem eine Regularisierungserklärung gemäß den neuen Regularisierungsbedingungen eingereicht werden konnte - nämlich dem Zeitraum ab dem 15. Juli 2013 bis einschließlich 31. Dezember 2013 -, gewährleistete der Föderalstaat den « Dienst » in Bezug auf die Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren und war er aus diesem Grund unter anderem für die Erhebung und Eintreibung dieser Steuern zuständig.

B.11.2. Indem für die steuerlich nicht verjährten Einkünfte festgelegt wird, dass sie ihrem « normalen Steuersatz », erhöht um eine Geldbuße von 15 oder 20 Prozentpunkten unterliegen, haben die Artikel 122 und 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, abgeändert beziehungsweise eingefügt durch die angefochtenen Artikel 3 und 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, zur Folge, dass Personen, die ihre Verpflichtungen bezüglich der Erbschaftssteuern und der Registrierungsgebühren nicht erfüllt haben, nur in den Vorteil der im angefochtenen Gesetz geregelten Regularisierung und der damit verbundenen Folgen gelangen können unter der Bedingung, dass sie den normalen Steuersatz, der durch die Regionen festgelegt wurde, zuzüglich einer Geldbuße gezahlt haben.

Obwohl die vorerwähnten Artikel des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 nichts an dem für die Regionalsteuern geltenden Steuersatz an sich ändern, können sie, insofern der « normale Steuersatz » nicht die Aufschubzinsen beinhaltet, dennoch zur Folge haben, dass ein Steuerpflichtiger von einer Regionalsteuer befreit wird, ohne dass die geschuldeten Aufschubzinsen gezahlt werden. Es ist nämlich nicht vollständig auszuschließen, dass der zur Regularisierung zu zahlende Betrag niedriger ist als der Betrag der zu zahlenden Regionalsteuer zuzüglich der Aufschubzinsen.

Da davon auszugehen ist, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln bezüglich des Steuersatzes, der Besteuerungsgrundlage und der Befreiungen von den Regionalsteuern übertragen wollten, ist die Festlegung der Aufschubzinsen bezüglich der Regionalsteuern eine regionale Zuständigkeit.

B.12.1. Eine Regularisierung, ungeachtet dessen, ob es sich um steuerlich nicht verjährte Einkünfte oder um steuerlich verjährte Kapitalien handelt, hat außerdem zur Folge, dass die Personen, die unter anderem Straftaten begangen haben, die in den Artikeln 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches und den Artikeln 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleibührengesetzbuches erwähnt sind, von einer diesbezüglichen Strafverfolgung befreit bleiben.

B.12.2. Gemäß Artikel 11 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen können die Dekrete innerhalb der Grenzen der Befugnisse der Regionen Verstöße gegen ihre Bestimmungen unter Strafe stellen und Strafen zur Ahndung dieser Verstöße festlegen. Aufgrund von Artikel 4 des Sondergesetzes vom 12. Januar 1989 über die Brüsseler Institutionen ist diese Bestimmung sinngemäß auf die Region Brüssel-Hauptstadt anzuwenden.

Innerhalb der Grenzen ihrer Zuständigkeiten für die in Artikel 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 angeführten Regionalsteuern obliegt es folglich den Regionen, Verstöße gegen die von ihnen festgelegten Bestimmungen über Regionalsteuern festzulegen und die diesbezüglichen Strafen zu bestimmen.

Solange die Föderalbehörde jedoch den Dienst in Bezug auf die Regionalsteuern gewährleistet, bestimmt sie gemäß Artikel 5 § 3 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 die Verfahrensregeln und somit auch die Sanktionen bei Übertretung dieser Regeln.

B.12.3. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass davon auszugehen ist, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln bezüglich des Steuersatzes, der Besteuerungsgrundlage und der Befreiungen von den in Artikel 3 Absatz 1 Nrn. 1 bis 4 und 6 bis 9 angeführten Steuern übertragen wollten, ist anzunehmen, dass die Artikel 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches und die Artikel 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches angesichts dessen, dass darin Strafen wegen in betrügerischer Absicht oder mit Schädigungsabsicht begangener Übertretung der Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzbuches und des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches sowie der zu ihrer Ausführung ergangenen Erlasse sich insbesondere auf Unterstrafstellungen beziehen, die die Nichteinhaltung von Bestimmungen betreffen, welche zur Zuständigkeit der Regionen gehören.

B.12.4. Aufgrund von Artikel 11 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 sind die Regionen nicht nur befugt, die Nichteinhaltung der von ihnen angenommenen Bestimmungen unter Strafe zu stellen, sondern ebenfalls - vorbehaltlich der grundsätzlichen Einhaltung der Bestimmungen von Buch I des Strafgesetzbuches - im Einzelnen die Modalitäten der Unterstrafstellung, darunter die Regeln bezüglich der Befreiung von einer Strafverfolgung oder einer Strafe, zu regeln.

Durch die Festlegung der Weise, auf die Personen, die sich unter anderem Straftaten begangen haben, die in den Artikeln 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches und den Artikeln 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches erwähnt sind - insofern darin die Nichteinhaltung von Bestimmungen, die zur Zuständigkeit der Regionen gehören, unter Strafe gestellt wird -, eine Befreiung von der diesbezüglichen Strafverfolgung erhalten können, hat der föderale Gesetzgeber, unter Verletzung der Regeln der Zuständigkeitsverteilung, im Einzelnen eine Modalität der Unterstrafstellungen geregelt, die zur Zuständigkeit der Regionen gehören.

B.13. Unter anderem aufgrund der Tatsache, dass die in Artikel 127 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 vorgesehene strafrechtliche Immunität einen wesentlichen Aspekt einer Regularisierung darstellt und diese Bestimmung nicht von den anderen Bestimmungen von Kapitel VI dieses Gesetzes losgelöst werden kann, entsprechen die angefochtenen Bestimmungen, insofern sie sich auf die Regularisierung der in Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erwähnten Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren beziehen, nicht den Regeln der Zuständigkeitsverteilung.

B.14.1. Das Programmgesetz vom 27. Dezember 2005 - abgeändert durch das Gesetz vom 11. Juli 2013 - verweist ausdrücklich auf das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch in seinen Artikeln 121 Nr. 8, 123 Nr. 1 erster Gedankenstrich und 127 § 1.

In Artikel 121 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 - eingefügt durch den angefochtenen Artikel 2 Buchstabe *d*) des Gesetzes vom 11. Juli 2013 - ist die Wortfolge «, oder in den Artikeln 137 oder 159 des Erbschaftssteuergesetzbuches oder in den Artikeln 214, 216, 217¹ und 217² oder 218 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches » für nichtig zu erklären, insofern sie sich auf die Regionalsteuern im Bereich der Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bezieht.

Die in Artikel 123 Nr. 1 erster Gedankenstrich des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 - ersetzt durch Artikel 5 Buchstabe *b*) des Gesetzes vom 11. Juli 2013 - enthaltene Wortfolge «, den Artikeln 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches » ist für nichtig zu erklären, insofern sie sich auf die Regionalsteuern im Bereich der Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bezieht.

Obwohl die Bezugnahme in Artikel 127 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 auf das Erbschaftssteuergesetzbuch und das Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuch nicht durch eine der angefochtenen Bestimmungen eingeführt wurde, hat der Gesetzgeber bei der Annahme des angefochtenen Artikels 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 - mit dem in das vorerwähnte Programmgesetz ein Artikel 122/1 eingefügt wird, in dem ausdrücklich auf die « in Artikel 127 § 1 bestimmten steuerrechtlichen Straftaten » verwiesen wird - die in Artikel 127 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 enthaltene Bezugnahme auf die vorerwähnten Gesetzbücher übernommen, so dass diese Bezugnahme untrennbar mit den im vorliegenden Fall angefochtenen Bestimmungen verbunden ist. Die in Artikel 127 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 - in der durch das Gesetz vom 11. Juli 2013 abgeänderten Fassung - enthaltene Wortfolge «, den Artikeln 133 und 133bis des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206bis des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches » ist für nichtig zu erklären, insofern sie sich auf die Regionalsteuern im Bereich der Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bezieht.

B.14.2. Infolge der vorerwähnten Nichtigerklärungen sind die übrigen im dritten Klagegrund angefochtenen Bestimmungen in dem Sinne auszulegen, dass Personen, die ihre Verpflichtungen bezüglich der in Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 erwähnten Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren nicht erfüllt haben, nicht in Frage kommen, um diesbezüglich eine Regularisierung gemäß dem neuen Regularisierungsverfahren zu erhalten. Vorbehaltlich dieser Auslegung entsprechen diese Bestimmungen den Regeln der Zuständigkeitsverteilung.

B.14.3. Personen, die in der Vergangenheit ihre Verpflichtungen bezüglich der Erbschaftssteuern oder der Registrierungsgebühren nicht erfüllt haben und die diesbezüglich eine Regularisierungserklärung eingereicht haben, konnten jedoch rechtmäßig darauf vertrauen, dass ihre Erklärung die Folgen haben würde, die im angefochtenen Gesetz mit einer Regularisierung verbunden werden. Aus diesem Grund sind die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen endgültig aufrechtzuerhalten.

In Bezug auf den ersten und den zweiten Klagegrund

B.15. Der erste Klagegrund ist gegen die Artikel 3, 5, 6 und 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, gegebenenfalls in Verbindung miteinander, gerichtet und ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 12, 14 und 172 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 6 Absätze 1 und 2 und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

Der zweite Klagegrund ist gegen die Artikel 2, 4, 6 und 9 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, gegebenenfalls in Verbindung miteinander, gerichtet und ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11, 12, 14, 170 § 2 und 172 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 6 Absätze 1 und 2 und Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention.

B.16.1. Sowohl im ersten als auch im zweiten Klagegrund bemängelt die klagende Partei die angefochtenen Bestimmungen aus verschiedenen Gesichtspunkten. Ihre Kritik betrifft im Wesentlichen folgende Aspekte:

- 1) das Inkrafttreten der neuen Regularisierungsbedingungen;
- 2) die beiden Arten von Regularisierungen für steuerlich nicht verjährte Einkünfte;
- 3) die Verpflichtung, der Regularisierungserklärung eine « kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema » beizufügen;
- 4) der Umstand, dass in den angefochtenen Bestimmungen höhere Regularisierungssätze vorgesehen seien als vorher;
- 5) die Regularisierungsregelung für steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung;
- 6) die Änderung einer zuvor eingereichten Regularisierungserklärung; und
- 7) das Fehlen einer Beschwerdemöglichkeit gegen die Regularisierungsabgabe.

B.16.2. Der Gerichtshof prüft die verschiedenen Teile des ersten und zweiten Klagegrunds in der vorstehend angeführten Reihenfolge.

1. *Das Inkrafttreten der neuen Regularisierungsbedingungen*

B.17. Sowohl im ersten als auch im zweiten Klagegrund übt die klagende Partei Kritik an den Bestimmungen, die das Inkrafttreten des neuen Regularisierungssystems regeln.

Sie führt dabei an, dass das angefochtene Gesetz ohne vernünftige Rechtfertigung von der allgemeinen Regel, dass die Gesetze am zehnten Tag nach ihrer Veröffentlichung in Kraft treten, abweiche.

Sie bemängelt auch den Umstand, dass die Bestimmungen, die das Inkrafttreten der neuen Regularisierungsbedingungen regeln, dazu führten, dass auf Personen, die vor oder an dem Tag der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes ihre Regularisierungserklärung per Post verschickt hätten, das neue Regularisierungssystem Anwendung finde, wenn ihre Erklärung nicht vor dem 15. Juli 2013 bei der « Kontaktstelle Regularisierungen » hätte eingehen können.

Sie bemängelt schließlich ebenfalls den Umstand, dass die Bestimmungen über das Inkrafttreten des angefochtenen Gesetzes *de facto* dazu geführt hätten, dass Personen, die nach der Kenntnisnahme dieses Gesetzes noch gemäß dem alten Regularisierungssystem eine Erklärung einzureichen wünschten, dies nicht mehr durch Einreichung mit Unterstützung eines Beamten gemäß Artikel 307 § 2 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 hätten tun können, insbesondere, weil das angefochtene Gesetz an einem Freitag im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden sei und das neue Regularisierungssystem auf die ab dem darauf folgenden Montag eingereichten Erklärungen anwendbar geworden sei.

B.18. Das Gesetz vom 11. Juli 2013 ist am 12. Juli 2013 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht worden und sieht vor, dass es mit Ausnahme seines Artikels 7 am 15. Juli 2013 in Kraft tritt (Artikel 19 Absatz 1).

Aufgrund von Artikel 19 Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 werden vor dem 15. Juli 2013 eingereichte Regularisierungserklärungen gemäß den Bestimmungen des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 bearbeitet, so wie sie vor Abänderung oder Aufhebung durch das Gesetz vom 11. Juli 2013 bestanden.

Auf Regularisierungserklärungen, die ab dem 15. Juli 2013 und spätestens am 31. Dezember 2013 eingereicht wurden, findet die neue Regularisierungsregelung Anwendung.

B.19.1. Obwohl Artikel 4 Absatz 2 des Gesetzes vom 31. Mai 1961 « über den Sprachengebrauch in Gesetzgebungsangelegenheiten, die Gestaltung, die Veröffentlichung und das Inkrafttreten von Gesetzes- und Verordnungstexten » bestimmt, dass die Gesetze grundsätzlich ab dem zehnten Tag nach ihrer Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* verbindlich sind, hindert diese Bestimmung den Gesetzgeber nicht daran, eine andere Frist des Inkrafttretens vorzusehen, was im Übrigen ausdrücklich in dieser Bestimmung bestätigt wird.

B.19.2. Wenn der Gesetzgeber eine Änderung der Politik als notwendig erachtet, kann er den Standpunkt vertreten, dass sie mit sofortiger Wirkung durchgeführt werden muss, und ist er grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen. Gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung wird nur verstoßen, wenn die Übergangsregelung oder ihr Fehlen zu einem Behandlungsunterschied führt, für den es keine vernünftige Rechtfertigung gibt, oder wenn der Grundsatz des rechtmäßigen Vertrauens übermäßig verletzt wird. Letzteres ist der Fall, wenn die rechtmäßigen Erwartungen einer bestimmten Kategorie von Rechtsunterworfenen missachtet werden, ohne dass ein zwingender Grund allgemeinen Interesses vorliegt, der das Fehlen einer zu ihren Gunsten eingeführten Übergangsregelung rechtfertigen kann. Der Grundsatz des rechtmäßigen Vertrauens ist eng mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit verbunden, der es dem Gesetzgeber verbietet, ohne objektive und vernünftige Rechtfertigung das Interesse der Rechtsunterworfenen daran, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorhersehen zu können, zu beeinträchtigen.

B.19.3. Im vorliegenden Fall kann nicht angenommen werden, dass diejenigen, die unter dem vorherigen Regularisierungssystem in Frage kamen, um Summen, Werte und Einkünfte zu regularisieren, dazu aber zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Systems noch keine Initiative in Form des Einreichens einer Erklärung ergriffen hatten, rechtmäßig darauf vertrauen konnten, dass das alte Regularisierungssystem weiterhin auf sie Anwendung finden würde. Personen, die zu einem bestimmten Zeitpunkt in Frage kommen, um Summen, Werte und Einkünfte regularisieren zu lassen, müssen sich nämlich bewusst sein, dass der Gesetzgeber jederzeit die Bedingungen des Systems - für die Zukunft - ändern kann, und dass er der Möglichkeit zur Regularisierung jederzeit ein Ende setzen kann.

B.19.4. Um festzustellen, ob das alte oder das neue Regularisierungssystem anwendbar ist, muss aufgrund von Artikel 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 das Datum berücksichtigt werden, an dem die Regularisierungserklärung « eingereicht » wird; die vor dem 15. Juli 2013 eingereichten Erklärungen werden nach dem alten System bearbeitet, und die ab dem 15. Juli 2013 eingereichten Erklärungen nach dem neuen System.

Aufgrund von Artikel 124 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 - vor seiner Aufhebung durch den am 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Artikel 7 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 - muss die Regularisierungserklärung bei der « Kontaktstelle Regularisierungen » eingereicht werden durch ein Erklärungsformular, dessen Muster durch den König festgelegt wird. Da in diesem Artikel nicht ausdrücklich festgelegt ist, auf welche Weise das betreffende Formular der « Kontaktstelle Regularisierungen » übermittelt werden muss, ist anzunehmen, dass dies sowohl durch Übergabe als auch durch Zusendung per Post erfolgen kann.

B.19.5. Weder in Artikel 19 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, noch in den Vorarbeiten wird verdeutlicht, was unter den in diesem Artikel 19 verwendeten Wort « eingereicht » zu verstehen ist.

Wenn unter diesem Wort zu verstehen ist « eingegangen bei der Kontaktstelle Regularisierungen », kann Artikel 19 Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 dazu führen, dass Regularisierungserklärungen, die vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes per Post verschickt worden waren, gemäß den neuen Regularisierungsbedingungen bearbeitet werden müssen. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Erklärung nicht vor dem 15. Juli 2013 durch die « Kontaktstelle Regularisierungen » in Empfang genommen werden konnte.

In dieser Auslegung ist Artikel 19 Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 nicht vereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und des rechtmäßigen Vertrauens, weil dieser Artikel ohne vernünftige Rechtfertigung das Interesse der Rechtsunterworfenen, in dem sie sind, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorherzusehen, beeinträchtigen würde. Personen, die vor der Veröffentlichung des angefochtenen Gesetzes eine Regularisierungserklärung per Post verschickt hatten, konnten nämlich vernünftigerweise darauf vertrauen, dass ihre Erklärung gemäß den Regularisierungsbedingungen bearbeitet würde, die zum Zeitpunkt des Versands ihrer Erklärung anwendbar waren.

B.19.6. Das in Artikel 19 Absatz 2 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 verwendete Wort « eingereicht » kann jedoch auch in dem Sinne ausgelegt werden, dass darunter zu verstehen ist « abgegeben bei der Kontaktstelle Regularisierungen oder bei der Post ».

In dieser Auslegung findet das frühere Regularisierungssystem auf alle Regularisierungserklärungen Anwendung, die vor dem 15. Juli 2013 bei der Kontaktstelle Regularisierungen oder bei der Post abgegeben wurden, und wird das Interesse der Rechtsunterworfenen, in dem sie sind, die Rechtsfolgen ihrer Handlungen vorherzusehen, nicht beeinträchtigt.

B.20.1. Der durch die klagende Partei angeführte Artikel 307 § 2 bis 5 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 regelt die Weise, auf die eine Einkommensteuererklärung eingereicht werden kann. Das Einreichen einer Regularisierungserklärung wird hingegen geregelt in Artikel 124 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005.

B.20.2. Im Gegensatz zu Artikel 307 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 sieht Artikel 124 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 kein Recht auf Unterstützung durch einen Beamten beim Einreichen einer Erklärung vor. Das Nichtvorhandensein dieses Rechtes ergibt sich im Gegensatz zu dem, was die klagende Partei anführt, nicht aus den Bestimmungen über das Inkrafttreten der neuen Regularisierungsbedingungen, sondern aus Artikel 124 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005.

B.20.3. Übrigens beinhaltet ein Behandlungsunterschied zwischen bestimmten Kategorien von Personen, der sich aus der Anwendung unterschiedlicher Verfahrensregeln unter unterschiedlichen Umständen ergibt, an sich keine Diskriminierung. Von einer Diskriminierung könnte nur die Rede sein, wenn der Behandlungsunterschied, der sich aus der Anwendung dieser Regeln ergibt, eine unverhältnismäßige Einschränkung der Rechte der davon betroffenen Personen zur Folge hätte.

Der Umstand, dass Personen beim Einreichen einer Regularisierungserklärung keinen Anspruch auf Unterstützung durch einen Beamten haben, kann im vorliegenden Fall nicht als eine unverhältnismäßige Einschränkung der Rechte dieser Personen bezeichnet werden.

B.21. Vorbehaltlich der in B.19.6 angeführten Auslegung sind der erste und der zweite Klagegrund, insofern sie sich auf das Inkrafttreten der neuen Regularisierungsbedingungen beziehen, unbegründet.

2. Die beiden Arten von Regularisierungen für steuerlich nicht verjährte Einkünfte

B.22. Wie in B.4.3 in Erinnerung gerufen wurde, sind im neuen Regularisierungssystem für die steuerlich nicht verjährten Einkünfte zwei Arten von Regularisierungen vorgesehen.

Die erste Art wird geregelt in Artikel 122 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 in der durch Artikel 3 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 abgeänderten Fassung. Aufgrund dieser Bestimmung unterliegen die steuerlich nicht verjährten Einkünfte grundsätzlich ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 15 Prozentpunkten, jedoch « sofern Artikel 122/1 keine Anwendung findet ».

Artikel 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, regelt die zweite Art der Regularisierung und betrifft die steuerlich nicht verjährten Einkünfte, « aus einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden ». Diese Einkünfte unterliegen im Prinzip ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße oder 20 Prozentpunkten.

B.23. Nach Darlegung der klagenden Partei habe der Gesetzgeber es unterlassen, die Umstände zu verdeutlichen, unter denen Einkünfte gemäß den in Artikel 122 oder gemäß den in Artikel 122/1 festgelegten Bedingungen regularisiert werden könnten. Die Kritik der klagenden Partei betrifft im Wesentlichen den Begriff « Einkünfte aus einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden ».

B.24.1. Vor dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 11. Juli 2013 war es nicht möglich, Einkünfte « aus einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden » zu regularisieren, weil Artikel 123 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 bestimmte, dass eine Steuerregularisierung keine Wirkung haben konnte, « wenn die regularisierten Einkünfte aus einer Geldwäschetransaktion oder aus einer damit zusammenhängenden Straftat im Sinne von Artikel 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung stammen ».

Aufgrund des ehemaligen Artikels 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 « zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung » - vor den Abänderungen durch das Gesetz vom 18. Januar 2010 « zur Abänderung des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und des Gesellschaftsgesetzbuches » - ist die Herkunft von Geld oder Aktiva für die Anwendung dieses Gesetzes illegal, unter anderem, wenn sie aus einer Straftat stammen, die im Zusammenhang steht mit « schwerer und organisierter Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden ».

B.24.2. Bei der Annahme des angefochtenen Gesetzes vom 11. Juli 2013 hatte der Gesetzgeber ausdrücklich die Absicht, die zuvor bestehende Unmöglichkeit, Einkünfte aus einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung zu regularisieren, aufzuheben, was nicht nur aus Artikel 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, sondern auch aus dem durch Artikel 5 dieses letztgenannten Gesetzes abgeänderten Artikel 123 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 hervorgeht.

Artikel 123 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 bestimmt nämlich seit dieser Abänderung, dass die Regularisierung wirkungslos ist, unter anderem, « wenn regularisierte Einkünfte aus einer Straftat hervorgehen, die in Artikel 5 § 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung erwähnt ist », jedoch mit Ausnahme - unter anderem - « der in Artikel 5 § 3 Nr. 1 elfter Gedankenstrich desselben Gesetzes erwähnten Straftat ».

Die Straftat im Sinne von Artikel 5 § 3 Nr. 1 elfter Gedankenstrich des vorerwähnten Gesetzes betrifft eben die schwere Steuerhinterziehung.

B.24.3. Obwohl die in Artikel 5 § 3 Nr. 1 elfter Gedankenstrich des vorerwähnten Gesetzes vom 11. Januar 1993 enthaltene Wortfolge « schwerer und organisierter Steuerhinterziehung unter Anwendung komplexer Mechanismen oder Verfahren internationalen Ausmaßes » durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 « zur Festlegung dringender Bestimmungen im Bereich der Betrugsbekämpfung » durch die Wortfolge « organisierter oder nicht organisierter schwerer Steuerhinterziehung » ersetzt wurde, ist aus den Vorarbeiten zu dem angefochtenen Gesetz ersichtlich, dass die in Artikel 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 - eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 - enthaltene Wortfolge « einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden » auf die gleiche Weise zu verstehen ist wie in Artikel 5 § 3 Nr. 1 elfter Gedankenstrich des Gesetzes vom 11. Januar 1993 vor seiner Abänderung durch Artikel 2 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, S. 11).

B.24.4. In der Begründung zum Programmgesetz vom 27. April 2007, mit dem ein Artikel 14*quinquies* (später: Artikel 28) in das vorerwähnte Gesetz vom 11. Januar 1993 eingefügt wurde, wurde der Begriff « schwere und organisierte Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden » wie folgt verdeutlicht:

« Die schwere und organisierte Steuerhinterziehung im Sinne des Entwurfs von Artikel 14*quinquies* besteht in der gesetzwidrigen Umgehung oder einer unrechtmäßigen Erstattung von Steuern durch Urkundenfälschung in Ausführung eines Konstrukts, das hierzu geschaffen wurde, mit aufeinander folgenden Verrichtungen und/oder dem Tätigwerden einer oder mehrerer Mittelspersonen sowie der Anwendung auf nationaler oder internationaler Ebene von Simulations- oder Verdeckungsmechanismen wie Gesellschaftsstrukturen oder juristischen Konstrukten.

In einem jüngeren Gutachten (*Parl. Dok.*, Senat, 3-1610/2) verwies der Staatsrat auf die Schwierigkeit, die Fälle von schwerer und organisierter Steuerhinterziehung zu bestimmen, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden. Der Staatsrat verdeutlichte, dass es nicht die Absicht sein konnte, diesen Begriff auf jeden Steuerbetrug auszudehnen, bei dem eine Fälschung im Hinblick auf Steuerhinterziehung begangen wird. Urkundenfälschung verleiht zwar eine schwere Beschaffenheit, beinhaltet aber keineswegs, dass der Betrug organisiert wäre oder einen komplexen Mechanismus darstellen würde.

Somit entspricht der Gesetzgeber dieser Sorge, indem er vorsieht, dass der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass die Indikatoren festlegen kann, die den im Gesetz erwähnten Personen und Einrichtungen helfen werden, das Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen jedes Mal zu informieren, wenn es das Bestehen einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung vermutet, die die Grundlage einer der Geldwäsche verdächtigten Verrichtung darstellt.

Selbst wenn die Anwendung der vorgeschlagenen Maßnahme mit Sicherheit zu einer Zunahme der Anzahl Meldungen durch die betreffenden Personen und Einrichtungen führen wird, ist ihre direkt beabsichtigte Zielsetzung hauptsächlich darauf gerichtet, eine zweideutige Situation, in der die Meldenden dazu veranlasst werden könnten, dem Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen keine Meldung zu machen, obwohl sie dies aufgrund ihrer Verpflichtungen tun müssten, zu verdeutlichen.

Die somit definierten Indikatoren müssen die beiden Kriterien verdeutlichen, die die Steuerhinterziehung kennzeichnen, wenn sie als eine der zugrunde liegenden Straftaten der Geldwäsche im Sinne des Gesetzes vom 11. Januar 1993 betrachtet wird.

Auf diese Weise werden die Anmerkungen des Staatsrates berücksichtigt.

Das erste Kriterium ist die Schwere, die sich insbesondere bezieht auf:

- die Anfertigung und/oder der Gebrauch von falschen Urkunden;
- den hohen Betrag der Verrichtung und die anormale Beschaffenheit dieses Betrags angesichts der Tätigkeiten oder des Eigenvermögens des Klienten.

Das zweite Kriterium betrifft die organisierte Beschaffenheit. Die Organisation des Betrugs setzt nämlich den Gebrauch eines Konstrukts voraus, das aufeinander folgende Verrichtungen und/oder das Tätigwerden einer oder mehrerer Mittelspersonen vorsieht, wobei entweder komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden (auch wenn sie auf nationaler Ebene angewandt werden).

Die komplexen Mechanismen ergeben sich aus der Anwendung von Simulations- oder Verdeckungsmechanismen, bei denen unter anderem auf Gesellschaftsstrukturen oder juristische Konstrukte zurückgegriffen wird.

Die Indikatoren, die im königlichen Erlass zur Ausführung von Artikel 14*quinquies* des Gesetzes vom 11. Januar 1993 festgelegt sind, werden alle zwei Jahre in Absprache mit dem Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen, dem Belgischen Verband des Finanzsektors und der Kommission für das Bank-, Finanz- und Versicherungswesen evaluiert » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2006-2007, DOC 51-3058/001, SS. 51-52).

B.24.5. Die im vorerwähnten Auszug aus den Vorarbeiten zu dem Programmgesetz vom 27. April 2007 erwähnten Indikatoren wurden aufgenommen in den königlichen Erlass vom 3. Juni 2007 « zur Ausführung von Artikel 28 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung ».

In seinem Entscheid Nr. 102/2008 vom 10. Juli 2008 hat der Gerichtshof bezüglich dieser Indikatoren und bezüglich der für die Rechtsanwälte geltenden Pflicht zur Meldung von Taten oder Verrichtungen, bei denen sie vermuten, dass sie mit der Geldwäsche aus einer schweren und organisierten Steuerhinterziehung, für die besonders komplexe Mechanismen oder Verfahren von internationalem Umfang verwendet werden, zusammenhängen, an das Büro für die Verarbeitung finanzieller Informationen unter anderem geurteilt:

« Mit Artikel 14*quinquies* führt der Gesetzgeber keinen neuen Fall ein, in dem die Meldepflicht unter anderem für Rechtsanwälte gelten könnte, und wird keine ergänzende Unterstrafestellung für Rechtsanwälte eingeführt, sondern bezweckt der Gesetzgeber, es allen Betroffenen zu ermöglichen, sich eine genauere Vorstellung davon zu machen, wann die betreffende Meldepflicht in Bezug auf schweren und organisierten Betrug gilt. Die Ermächtigung des Königs, durch einen im Ministerrat beratenen Erlass ' Indikatoren ' aufzuzählen, die auf das Bestehen eines solchen Betrugs hindeuten können, beeinträchtigt nicht den Umstand, dass der Gesetzgeber selbst in Artikel 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 in Bezug auf die betreffende Steuerhinterziehung ausreichend präzise die Fälle aufgezählt hat, in denen die Meldepflicht auch für Rechtsanwälte gelten kann ».

B.24.6. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die im angefochtenen Gesetz vorgenommene Unterscheidung zwischen den beiden Arten der Regularisierung für steuerlich nicht verjährte Einkünfte auf einem Begriff beruht, der bereits in den bestehenden Rechtsvorschriften enthalten war, nämlich im Gesetz vom 11. Januar 1993 « zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung », und dass unter anderem angesichts der in B.24.4 angeführten Vorarbeiten und der im vorerwähnten königlichen Erlass vom 3. Juni 2007 festgelegten Indikatoren der vorerwähnte Unterschied ausreichend präzise ist, um es Personen, die steuerlich nicht verjährte Einkünfte regularisieren möchten, zu ermöglichen, die geeignete Wahl zwischen den im angefochtenen Gesetz vorgesehenen Arten der Regularisierung zu treffen.

B.25. Die klagende Partei bemängelt die angefochtenen Bestimmungen ebenfalls, insofern nicht deutlich sei, unter welcher Art von Regularisierung die steuerlich nicht verjährten Einkünfte anzugeben seien, wenn der Anmelder nicht den Ursprung der Einkünfte kenne.

B.26.1. In den Vorarbeiten zu dem angefochtenen Gesetz heißt es:

« *Der [...] Staatssekretär für die Bekämpfung des Sozialbetrugs und der Steuerhinterziehung, dem Premierminister beigeordnet*, gibt ein Beispiel für sehr schwere Betrüger. Wenn durch einen KMB in den siebziger Jahren ein Betrug begangen wurde, der nicht verjährt ist, müssen die neuen Eigentümer des KMB dafür aufkommen. Anhand der bestehenden Rechtsvorschriften bestand keine Möglichkeit, diesen Betrug zu regularisieren; dies ist nun wohl möglich, unter anderem für den Missbrauch von Gesellschaftsvermögen. Kinder, die einfach die Anteile an einem KMB geerbt haben, die in der Vergangenheit betrügerische Praktiken ausgeübt hat, können nach Auffassung von Herrn [...] nicht als schwere Betrüger betrachtet werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, S. 19).

B.26.2. Bezüglich der so genannten « kurzen Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema », die der Erklärung beizufügen ist, heißt es in den Vorarbeiten außerdem:

« Die kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang des Kapitals bedeutet, dass eine Beschreibung, in der die historische Entstehung und der Aufbau des Vermögens erläutert werden, abgegeben wird, zumindest wenn diese dem Regularisierenden bekannt ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, S. 12).

B.26.3. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber Personen, die nicht die Herkunft der steuerlich nicht verjährten Einkünfte kennen, nicht daran hindern wollte, diese Einkünfte regularisieren zu lassen, und dass die angefochtenen Bestimmungen in dem Sinn zu verstehen sind, dass diese Personen die erste Art von Regularisierung anwenden können, nämlich die in Artikel 122 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 vorgesehene Regelung.

B.27. Ohne dass in diesem Fall geprüft werden muss, ob die durch die angefochtenen Bestimmungen eingeführten Regularisierungssätze als Strafen im Sinne von Artikel 14 der Verfassung und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention oder als Steuern im Sinne von Artikel 170 der Verfassung zu betrachten sind, genügt die Feststellung, dass die Artikel 122 und 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, abgeändert beziehungsweise eingefügt durch angefochtenen Bestimmungen, ausreichend präzise sind, um es Personen, die steuerlich nicht verjährte Einkünfte regularisieren lassen möchten, zu ermöglichen, die geeignete Wahl zwischen den im Gesetz vorgesehenen Arten von Regularisierung vornehmen zu können.

B.28. Vorbehaltlich der in B.26.3 angeführten Auslegung ist der erste Klagegrund, insofern er sich auf die undeutliche Beschaffenheit der Arten der Regularisierung der steuerlich nicht verjährten Einkünfte bezieht, unbegründet.

3. *Die Verpflichtung, der Regularisierungserklärung eine « kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema » beizufügen*

B.29. Artikel 124 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch den angefochtenen Artikel 6 Nr. 2 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, bestimmt:

« In den Fällen, die in den Artikeln 122 und 122/1 erwähnt sind, wird die Regularisierungserklärung zusammen mit einer kurzen Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang und Ursprung der regularisierten Kapitalien und Einkünfte, dem Zeitraum, in dem die Kapitalien und Einkünfte entstanden sind, und den für die regularisierten Beträge genutzten Finanzkonten eingereicht ».

B.30. Die klagende Partei bemängelt sowohl im ersten als auch im zweiten Klagegrund die in dieser Bestimmung enthaltene Verpflichtung, mit der Regularisierungserklärung eine « kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema » einzureichen. Ihre Kritik betrifft im Wesentlichen den Umstand, dass Personen, die nicht dem Betrug zugrunde lägen und daher keinen Zugang zu der Information hätten, die in das Hinterziehungsschema aufgenommen werden müsse, von der Möglichkeit, eine Regularisierungserklärung einzureichen, ausgeschlossen würden.

B.31.1. Bezüglich der « kurzen Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema » heißt es in den Vorarbeiten:

« In der Praxis bleibt das Regularisierungsverfahren der Art I (das heißt für die Einkünfte, die nicht aus einer Geldwäschetransaktion oder aus einer damit zusammenhängenden Straftat im Sinne von Artikel 5 § 3 des Gesetzes vom 11. Januar 1993 stammen) unverändert, mit Ausnahme des Umstandes, dass der Steuerpflichtige künftig eine kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang und Ursprung der regularisierten Kapitalien und Einkünfte, dem Zeitraum, in dem die Kapitalien und Einkünfte entstanden sind, und den für die regularisierten Beträge genutzten Finanzkonten beifügen muss.

Die kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang des Kapitals bedeutet, dass eine Beschreibung, in der die historische Entstehung und der Aufbau des Vermögens erläutert werden, abgegeben wird, zumindest wenn diese dem Regularisierenden bekannt ist.

Zweck dieser Erklärung ist es, die Wahl für Art I zu begründen, und nicht den Steuerpflichtigen zur Selbstanklage zu verpflichten » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, S. 12).

B.31.2. Daraus ergibt sich, dass « die kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema » auf dem Ziel beruht, die Wahl der Art der Regularisierung zu begründen, und eine bündige Beschreibung von Angaben zur historischen Entstehung und zum Aufbau der angegebenen Einkünfte und Kapitalien betrifft.

Daraus ergibt sich ebenfalls, dass von Personen, die nicht die historische Entstehung und den Aufbau der angegebenen Summen kennen, nicht erwartet werden kann, dass sie bei ihrer Erklärung diesbezügliche Informationen erteilen. Dass diese Personen unter solchen Umständen dennoch für eine Regularisierung in Frage kommen, wurde bereits in B.26.3 festgestellt anlässlich der Untersuchung des ersten Klagegrunds, insofern er sich auf die undeutliche Beschaffenheit der Arten der Regularisierung für die steuerlich nicht verjährten Einkünfte bezieht.

B.32. Der erste und der zweite Klagegrund sind unbegründet, insofern sie sich auf die « kurze Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema » beziehen.

4. Der Umstand, dass in den angefochtenen Bestimmungen höhere Regularisierungssätze vorgesehen sind

B.33. Steuerlich nicht verjährte Einkünfte unterliegen aufgrund der Artikel 122 und 122/1 § 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, abgeändert beziehungsweise eingefügt durch die Artikel 3 und 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, grundsätzlich ihrem normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 15 oder 20 Prozentpunkten. Steuerlich verjährte Kapitalien unterliegen aufgrund von Artikel 122/1 § 1 des vorerwähnten Programmgesetzes, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, einer Abgabe zu einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital.

Vor dem Inkrafttreten des angefochtenen Gesetzes konnten « Berufseinkünfte » im Prinzip zum normalen Steuersatz reguliert werden und « andere Einkünfte » zum normalen Steuersatz, erhöht um eine Geldbuße von 10 Prozentpunkten.

B.34. Die klagende Partei führt an, dass die angefochtenen Bestimmungen für Personen, die vor deren Inkrafttreten in Frage kamen, um eine Regularisierung zu beantragen, dies jedoch noch nicht getan hätten, im Widerspruch zu Artikel 7 Absatz 1 zweiter Satz der Europäischen Menschenrechtskonvention schwerere Strafen vorsähen als diejenigen, die vorher anwendbar gewesen seien.

B.35.1. Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« Niemand kann wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach inländischem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Ebenso darf keine höhere Strafe als die im Zeitpunkt der Begehung der strafbaren Handlung angedrohte Strafe verhängt werden ».

B.35.2. Aus der Weise, auf die Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention formuliert ist, geht hervor, dass der zweite Satz dieser Bestimmung bezweckt, Personen, über die eine Strafe « verhängt » wird und die somit « verurteilt werden », Rechte zu gewähren.

Da die angefochtenen Bestimmungen Personen weder dazu verpflichten, eine Regularisierungserklärung einzureichen, noch dazu, eine Regularisierungsabgabe zu zahlen, kann der zweite Satz von Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention in diesem Fall nicht Anwendung finden.

Im Übrigen genießen die Personen, die eine Regularisierung erhalten, die Befreiung von einer Strafverfolgung und die Anwendung des straffausschließenden Entschuldigungsgrunds im Sinne von Artikel 127 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005.

B.36. Der erste Klagegrund ist unbegründet, insofern er sich auf den Umstand bezieht, dass in den angefochtenen Bestimmungen höhere Sätze als vorher vorgesehen seien.

5. Die Regularisierungsregelung für steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung

B.37. Sowohl im ersten als auch im zweiten Klagegrund bemängelt die klagende Partei die Gleichbehandlung von Personen, die steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung angäben, einerseits und Personen, die steuerlich verjährte Kapitalien aus einer schweren Steuerhinterziehung angäben, andererseits.

B.38. Die Kritik der klagenden Partei betrifft Artikel 122/1 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, der bestimmt:

« Steuerlich verjährte Kapitalien, die aus den in Artikel 127 § 1 bestimmten steuerrechtlichen Straftaten stammen, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen einer Abgabe zu einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital.

Steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung, für die unter Einhaltung der Bestimmungen des vorliegenden Kapitels eine Regularisierungserklärung eingereicht wird, unterliegen einer Abgabe zu einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital ».

B.39.1. Weder in Absatz 1, noch in Absatz 2 von Artikel 122/1 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 wird zwischen « gewöhnlicher Steuerhinterziehung » und « schwerer Steuerhinterziehung » unterschieden.

Aus dem Umstand, dass ein solcher Unterschied für die steuerlich nicht verjährten Einkünfte wohl gemacht wird, kann für den Gesetzgeber, unter anderem angesichts seiner diesbezüglichen breiten Ermessensbefugnis, keine Verpflichtung abgeleitet werden, für steuerlich verjährte Kapitalien den gleichen Unterschied vorzusehen. Die beiden Kategorien unterscheiden sich nämlich wesentlich voneinander durch den Umstand, dass die Steuerverwaltung bezüglich der steuerlich verjährten Kapitalien keine Befugnis zur Steuererhebung mehr besitzt.

B.39.2. Insofern Absatz 2 von Artikel 122/1 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 bestimmt, dass steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung reguliert werden können zu « einem Satz von 35 Prozentpunkten auf das Kapital », fügt er inhaltlich dem Absatz 1 dieses Artikels nichts hinzu, da lediglich ein Anlass besteht, Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung zu regulieren, wenn sie aus steuerrechtlichen Straftaten stammen.

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich ausdrücklich:

« Der Staatssekretär [...] antwortet, dass nur steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung, die aus einer grauen oder schwarzen Quelle stammen, im Rahmen der Regularisierungserklärung angegeben werden müssen. Wenn das Kapital einen vollständig legalen Ursprung hat und mit anderen Worten also vollständig weiß ist, braucht selbstverständlich nichts reguliert zu werden. Der Anmelder muss selbst entscheiden, welchen Teil seines Kapitals er angibt, um es regulieren zu lassen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, S. 26).

Absatz 2 von Artikel 122/1 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 ist folglich so zu verstehen, dass der Gesetzgeber ausdrücklich angeben wollte, dass steuerlich verjährte Kapitalien, die als Prämie zum Aufbau einer Lebensversicherung verwendet wurden, ebenfalls für eine Regularisierung in Frage kommen.

B.40. Die Gleichbehandlung von Personen, die steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung angeben, und Personen, die steuerlich verjährte Kapitalien aus - unter anderem - schwerer Steuerhinterziehung angeben, entbehrt nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.41. Der erste und der zweite Klagegrund sind unbegründet, insofern sie sich auf die Regularisierungsregelung für steuerlich verjährte Kapitalien in der Form einer Lebensversicherung beziehen.

6. Die Änderung einer zuvor eingereichten Regularisierungserklärung

B.42. Im zweiten Klagegrund führt die klagende Partei unter anderem an, dass Personen, die eine Regularisierungserklärung vor dem 15. Juli 2013 eingereicht hätten, nicht die Möglichkeit gehabt hätten, nach diesem Datum ihre Erklärung zu korrigieren, was ihres Erachtens unter Berücksichtigung der Achtung der Rechte der Verteidigung nicht vernünftig gerechtfertigt sei.

Sie ist ebenfalls der Auffassung, dass es nicht vernünftig gerechtfertigt sei, dass die vorerwähnte Kategorie von Personen nicht die Möglichkeit habe, die Erklärung zu korrigieren, während die Kategorie von Personen, die eine Regularisierungserklärung nach dem 15. Juli 2013 einreichte, dies während einer Frist von sechs Monaten nach diesem Einreichen tun könne.

Sie ist auch der Meinung, dass die angefochtenen Bestimmungen einen nicht zu rechtfertigenden Behandlungsunterschied zwischen Personen, die eine Einkommensteuererklärung einreichten, einerseits und Personen, die eine Regularisierungserklärung einreichten, andererseits einführen, indem die Ersteren ihre Erklärung nachträglich noch korrigieren könnten, während die Letztgenannten dies nicht könnten oder dies nur während einer Frist von sechs Monaten tun könnten.

Im ersten Klagegrund führt die klagende Partei außerdem an, dass die « Kontaktstelle Regularisierungen » über einen zu breiten Ermessensspielraum verfüge bei der Entscheidung über die Frage, ob auf eine Änderung einer zuvor eingereichten Regularisierungserklärung die neuen oder die alten Regularisierungsbedingungen anzuwenden seien.

B.43.1. Vor dem Inkrafttreten von Artikel 7 des Gesetzes vom 11. Juli 2013 am 1. Januar 2014 bestimmte Artikel 124 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, ergänzt durch Artikel 6 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2013:

« Die Regularisierungserklärung wird mittels eines Erklärungsformulars, dessen Muster vom König festgelegt wird, bei der 'Kontaktstelle Regularisierungen' eingereicht. Dieses Formular enthält unter anderem folgende Angaben: Namen des Einreichers der Erklärung und gegebenenfalls seines Bevollmächtigten, Ursprung und Betrag der angegebenen Summen und Datum der Einreichung der Erklärung. Die zugrunde liegenden Schriftstücke können bis sechs Monate nach Einreichung der Regularisierungserklärung nachgereicht werden ».

B.43.2. Die in dieser Bestimmung erwähnte Frist von sechs Monaten betrifft die Möglichkeit, nach dem Einreichen der Regularisierungserklärung untermauernde Dokumente einzureichen.

Aus den Vorarbeiten geht hervor, dass der Gesetzgeber den Personen, die eine Regularisierungserklärung eingereicht haben, die Möglichkeit bieten wollte, nach dem Einreichen der Erklärung noch die Belege zu besorgen bezüglich der « kurzen Erläuterung zu dem Hinterziehungsschema und dem Umfang und Ursprung der regularisierten Kapitalien und Einkünfte, dem Zeitraum, in dem die Kapitalien und Einkünfte entstanden sind, und den für die regularisierten Beträge genutzten Finanzkonten » im Sinne von Artikel 124 Absatz 2 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005 (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, S. 8).

Die vorerwähnte Frist von sechs Monaten bezieht sich also an sich nicht auf die Möglichkeit, eine eingereichte Erklärung zu korrigieren.

B.44.1. Bezüglich der Änderung einer zuvor eingereichten Regularisierungserklärung heißt es in den Vorarbeiten:

« Herr [...] fragt, was mit Erklärungen geschieht, die noch nach dem alten Verfahren eingereicht werden, die aber nach dem 14. Juli 2013 geändert werden. Welche Regelung findet darauf Anwendung: die alte oder die neue?

[...]

Der Staatssekretär [...] antwortet, dass die bestehenden Regularisierungsvorschriften auf alle Erklärungen, die bis zum 14. Juli 2013 eingereicht werden, anwendbar bleiben. Die neue Regelung findet Anwendung auf alle Regularisierungserklärungen, die ab dem 15. Juli 2013 eingereicht werden. Eine nach dem 14. Juli 2013 vorgenommene Änderung einer Erklärung, die vor dem 15. Juli 2013 eingereicht wurde, wird als eine neue Erklärung betrachtet. Folglich wird auf diese Änderung die neue Regelung anwendbar sein. Es gehört zur Verantwortung der Kontaktstelle Regularisierungen, zwischen einer Änderung zur Sache und einer bloßen Korrektur eines offensichtlichen Irrtums zu unterscheiden. Im ersten Fall liegt eine neue Erklärung vor, im zweiten Fall nicht » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/004, S. 38).

B.44.2. Daraus ergibt sich, dass der Gesetzgeber nicht die Absicht hatte, Personen, die in ihrer Regularisierungserklärung einen materiellen Irrtum begangen haben, die Möglichkeit zu verwehren, diese Irrtümer nachträglich zu korrigieren. Personen, die vor dem 15. Juli 2013 eine Regularisierungserklärung eingereicht haben, können auch nach diesem Datum etwaige materielle Irrtümer berichtigen.

Aus den zitierten Vorarbeiten geht jedoch hervor, dass diesbezüglich zu unterscheiden ist zwischen einerseits einer Berichtigung materieller Irrtümer, die nicht so beschaffen ist, dass die neuen Regularisierungsbedingungen anwendbar werden, und andererseits einer « Änderung zur Sache », wie die Angabe zusätzlicher Einkünfte von anderen Bankkonten, die in Wirklichkeit eine neue Erklärung darstellt, auf die folglich die neuen Regularisierungsbedingungen Anwendung finden. Dieser Behandlungsunterschied ergibt sich aus der Absicht, Missbräuche zu verhindern, und entbehrt folglich nicht einer vernünftigen Rechtfertigung.

B.44.3. Die Leitlinien, innerhalb deren die « Kontaktstelle Regularisierungen » beurteilen muss, ob eine Änderung einer zuvor eingereichten Erklärung gegebenenfalls als neue Erklärung anzusehen ist, auf die die neuen Regularisierungsbedingungen Anwendung finden, sind - unter anderem angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, Missbräuche bei dem Ergänzen von zuvor eingereichten Regularisierungserklärungen zu vermeiden - ausreichend abgegrenzt, so dass die diesbezügliche Beurteilungszuständigkeit nicht unvereinbar mit den im ersten Klagegrund angeführten Verfassungs- und Vertragsbestimmungen ist.

B.45. Der erste und der zweite Klagegrund sind unbegründet, insofern sie sich auf die Änderung von zuvor eingereichten Regularisierungserklärungen beziehen.

7. Das Fehlen einer Beschwerdemöglichkeit gegen die Regularisierungsabgabe

B.46. Im zweiten Klagegrund führt die klagende Partei an, dass Artikel 124 Absatz 4 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, ergänzt durch Artikel 6 Nr. 3 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, indem er bestimme, dass die Abgabe der Staatskasse endgültig zufalle, zur Folge habe, dass Personen, die eine Regularisierung beantragten, nicht die Möglichkeit hätten, bei Gericht eine Beschwerde gegen die Regularisierungsabgabe einzureichen. Sie ist der Auffassung, dass diese Bestimmung folglich nicht vereinbar sei mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 6 Absätze 1 und 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention und mit Artikel 1 des ersten Zusatzprotokolls zu dieser Konvention.

B.47. Ohne dass geprüft werden muss, ob Artikel 6 Absätze 1 und 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention im vorliegenden Fall anwendbar ist, genügt die Feststellung, dass das durch diese Bestimmungen gewährleistete Recht auf gerichtliches Gehör sich außerdem aus einem allgemeinen Rechtsgrundsatz ergibt, der unter Achtung der Artikel 10 und 11 der Verfassung einem jeden garantiert werden muss.

B.48. Artikel 124 Absatz 4 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, ergänzt durch Artikel 6 Nr. 3 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, bestimmt:

« Die Zahlung der Abgabe muss binnen fünfzehn Tagen ab dem Datum der Versendung dieses Briefs erfolgen; sie fällt der Staatskasse endgültig zu ».

B.49.1. In den Vorarbeiten zu dem angefochtenen Gesetz heißt es:

« Die Regularisierung wird voll und ganz wirksam, sofern die Zahlung der Abgabe korrekt gemäß den Bestimmungen von Artikel 122 oder Artikel 122/1 ausgeführt wurde. Die ausgeführte Zahlung der Abgabe im Rahmen des heutigen Gesetzes wird der Staatskasse endgültig zufallen. Dies bedeutet, dass nur der Steuerpflichtige für seine Entscheidung, seine Einkünfte zu regularisieren, verantwortlich sein wird.

Wenn bei der Zahlung der Abgabe ein materieller Irrtum vorgekommen ist, beispielsweise die Überweisung eines zu hohen Betrags, kann dieser in Anwendung der geltenden gemeinrechtlichen Bestimmungen berichtigt werden. Bei diesem Beispiel werden die zu viel überwiesenen Beträge dann zurücküberwiesen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2874/001, S. 12).

B.49.2. Der Ministerrat führt an, dass der Gesetzgeber mit dem Satzteil « ; sie fällt der Staatskasse endgültig zu » vermeiden wollte, dass Personen, die eine Regularisierung gemäß einer der beiden für steuerlich nicht verjährte Einkünfte geltenden Arten von Regularisierung beantragten, nach der Zahlung der Regularisierungsabgabe bei der « Kontaktstelle Regularisierungen » beantragen würden, ihre Regularisierungserklärung neu zu behandeln, und dies gemäß der anderen Art von Regularisierung. Er unterstreicht dabei, dass die Regularisierungsbestimmungen in dem Sinne zu verstehen seien, dass der Steuerpflichtige verantwortlich sei für seine Entscheidung, seine Einkünfte zu regularisieren, und dass die « Kontaktstelle Regularisierungen » nicht über eine Untersuchungsbefugnis verfüge.

B.49.3. Bezüglich des durch die klagende Partei angeführten Fehlens einer gerichtlichen Kontrolle führt der Ministerrat an, dass der Gesetzgeber mit dem Einfügen des Satzteils « ; sie fällt der Staatskasse endgültig zu » nicht die Absicht gehabt habe, den Regularisierungsvorgang einer gerichtlichen Kontrolle zu entziehen. Dabei macht er insbesondere geltend, dass die gerichtliche Kontrolle über die Regularisierungsabgabe den gemeinrechtlichen Bestimmungen des Gerichtsgesetzbuches unterliegt.

B.50. Aufgrund von Artikel 569 Absatz 1 Nr. 32 des Gerichtsgesetzbuches befindet das Gericht erster Instanz über Streitfälle bezüglich der Anwendung eines Steuergesetzes. Aufgrund von Artikel 568 dieses Gesetzbuches befindet dieses Gericht außerdem über alle Klagen, mit Ausnahme derjenigen, die direkt dem Appellationshof und dem Kassationshof unterbreitet werden.

Dahin ausgelegt, dass Artikel 124 Absatz 4 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, ergänzt durch Artikel 6 Nr. 3 des Gesetzes vom 11. Juli 2013, Personen, die eine Regularisierungsabgabe gezahlt haben, nicht daran hindert, gegen diese Abgabe aufgrund der vorerwähnten Artikel des Gerichtsgesetzbuches eine gerichtliche Beschwerde bei dem Gericht erster Instanz einzureichen, ist diese Bestimmung mit den durch die klagende Partei in ihrem zweiten Klagegrund angeführten Verfassungs- und Vertragsbestimmungen vereinbar.

B.51. Vorbehaltlich der in B.50 angeführten Auslegung ist der zweite Klagegrund, insofern er sich auf das Fehlen einer gerichtlichen Kontrolle bezieht, unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt

1) in Artikel 121 Nr. 8 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, eingefügt durch Artikel 2 Buchstabe *d*) des Gesetzes vom 11. Juli 2013 zur Abänderung des Systems der Steuerregularisierung und zur Einführung einer sozialen Regularisierung, die Wortfolge « oder in den Artikeln 137 oder 159 des Erbschaftssteuergesetzbuches oder in den Artikeln 214, 216, 217¹ und 217² oder 218 des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches », insofern sie sich auf die Regionalsteuern im Bereich der Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bezieht,

2) in Artikel 123 Nr. 1 erster Gedankenstrich des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, ersetzt durch Artikel 5 Buchstabe *b*) des vorerwähnten Gesetzes vom 11. Juli 2013, die Wortfolge « , den Artikeln 133 und 133*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches », insofern sie sich auf die Regionalsteuern im Bereich der Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bezieht, und

3) in Artikel 127 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2005, abgeändert durch Artikel 9 Nr. 1 des vorerwähnten Gesetzes vom 11. Juli 2013, die Wortfolge « , den Artikeln 133 und 133*bis* des Erbschaftssteuergesetzbuches, den Artikeln 206 und 206*bis* des Registrierungs-, Hypotheken- und Kanzleigebührengesetzbuches », insofern sie sich auf die Regionalsteuern im Bereich der Erbschaftssteuern und Registrierungsgebühren im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen bezieht,

für nichtig;

- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen endgültig aufrecht;

- weist die Klage vorbehaltlich der in B.14.2, B.19.6, B.26.3 und B.50 erwähnten Auslegungen im Übrigen zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. September 2014.

Der Kanzler,

P.-Y. Dutilleux

Der Präsident,

A. Alen