

Rolnummer 896
Arrest nr. 39/96 van 27 juni 1996

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters L.P. Suetens, H. Boel, L. François, P. Martens, J. Delruelle, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans, A. Arts en R. Henneuse, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij arrest van 9 oktober 1995 in zake L. Trienpont tegen de Belgische Staat, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 267 W.I.B./1964 (thans artikel 366 W.I.B./92) artikel 10 van de Grondwet, waar het het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van derden op wier naam de aanslag niet gevestigd is, ook al kunnen die derden, zoals de feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e), tot de belastingschuld van degene op wiens naam de aanslag is gevestigd, gehouden zijn, in aanmerking nemende dat (i) artikel 1208, eerste lid, van het burgerlijk wetboek aan alle hoofdelijke medeschuldenaars toelaat tegen de schuldeiser alle excepties in te roepen die uit de aard van de verbintenis voortvloeien, (ii) artikel 1416 B.W. beide echtgenoten toelaat afzonderlijk daden van vrijwaring te stellen m.b.t. het gemeenschappelijk vermogen en (iii) de niet-feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e) wel bezwaar kan indienen tegen aanslagen gevestigd op inkomsten van de andere echtgenoot ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Op 15 mei 1992 werd door Liliane Trienpont voorziening ingesteld bij het Hof van Beroep te Antwerpen tegen de beslissing van de gedelegeerde ambtenaar van de directeur van de directe belastingen van de gewestelijke directie Antwerpen van 23 april 1992, waarbij het bezwaarschrift werd afgewezen dat zij had ingediend tegen aanslagen in de personenbelasting die voor de aanslagjaren 1981, 1983, 1985 en 1986 waren gevestigd op naam van haar echtgenoot Franciscus Nijs en ter uitvoering waarvan zij reeds op 9 maart 1988 een dwangbevel tot betaling van die belastingschulden had ontvangen. Liliane Trienpont leefde sedert 5 september 1975 gescheiden van haar echtgenoot; het vonnis van echtscheiding dat zij op 20 maart 1985 had verkregen, werd overgeschreven in de registers van de burgerlijke stand op 23 juli 1985.

De bestreden beslissing van de gedelegeerde ambtenaar was gesteund op volgende overwegingen : « Voor de jaren volgend op het jaar van de feitelijke scheiding, wordt elke echtgenoot belast op zijn persoonlijk verkregen inkomsten en dit volgens de regelen die van toepassing zijn voor alleenstaande belastingplichtigen. Overigens bepaalt artikel 267 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, dat de belastingschuldige, tegen het bedrag van de *te zijnen name* gevestigde aanslag, bezwaar kan indienen bij de directeur der belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete werden gevestigd. Het is niet mogelijk aan de niet in het kohier opgenomen feitelijk gescheiden echtgenoot bezwaarrecht toe te kennen met betrekking tot de aanslag op naam van de andere echtgenoot. Daarenboven zou artikel 244 van hiervoor vermeld wetboek, waardoor een plicht tot geheimhouding van de fiscale gegevens ingesteld wordt, overtreden worden. »

Bij arrest van 19 mei 1995 had het Hof van Cassatie het gelijklopend standpunt van de administratie in een andere casus bevestigd, na onder meer vastgesteld te hebben dat krachtens artikel 267 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964), « alleen de belastingplichtige de aanslag die te zijnen name is gevestigd op grond van zijn inkomsten, door het indienen van een bezwaarschrift kan bestrijden; dat dit recht persoonlijk is en niet toekomt aan derden op wier naam de aanslag niet is gevestigd, ook al kunnen die derden tot de belastingschuld van degene op wiens naam de aanslag is gevestigd, gehouden zijn; dat, voor de betrokken aanslagjaren, ter zake niet doet dat die derde de feitelijk gescheiden echtgenoot is van de belastingplichtige en dat de invordering van de belastingen in verband met de inkomsten van haar echtgenoot op haar goederen kan worden vervolgd; overwegende dat het arrest oordeelt dat, niettegenstaande de aanslag niet op naam van verweerster is gevestigd en de aanslag geen verband houdt met haar inkomsten, zij toch bezwaar kan indienen; dat het aldus de in het middel aangewezen wetsbepaling schendt ».

Na op grond van een aantal overwegingen tot de vaststelling gekomen te zijn dat appellante niet de

mogelijkheid had om tijdig een bezwaarschrift in te dienen en zij dus, zonder enige mogelijkheid van verdediging, zonder meer zou moeten betalen, acht de zesde kamer van het Hof van Beroep te Antwerpen de door Liliane Trienpont voorgestelde prejudiciële vraag aan het Hof wenselijk en belangrijk.

III. De rechtspleging voor het Hof

De expeditie van de verwijzingsbeslissing is op 13 oktober 1995 ter griffie ingekomen.

Bij beschikking van 13 oktober 1995 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 14 en 17 november 1995 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 17 november 1995.

Memories zijn ingediend door :

- L. Trienpont, Prins Boudewijnlaan 319, 2650 Edegem, bij op 14 december 1995 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 27 december 1995 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 11 januari 1996 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- L. Trienpont, bij op 17 januari 1996 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 7 februari 1996 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 26 maart 1996 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 13 oktober 1996.

Bij beschikking van 25 april 1996 heeft voorzitter L. De Grève de zaak voorgelegd aan het Hof in voltallige zitting.

Bij beschikking van dezelfde datum heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 15 mei 1996.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 26 april 1996 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 15 mei 1996 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. L. Vanheeswijck, advocaat bij de balie te Brussel, voor L. Trienpont;
 - . Mr. I. Claeys Bouúaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers G. De Baets en P. Martens verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Memorie van L. Trienpont

A.1.1. Op grond van de rechtspraak van het Hof van Cassatie betreffende artikel 267 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (afgekort : W.I.B. 1964) (thans artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992; afgekort : W.I.B. 1992) kan de feitelijk gescheiden echtgenoot geen bezwaar aantekenen tegen de aanslag gevestigd ten laste van de andere echtgenoot, alhoewel de feitelijk gescheiden echtgenoot overeenkomstig artikel 295 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 394 van het W.I.B. 1992) ook schuldenaar is van die belasting. De echtgenote beschikt over geen enkel ander verweermiddel tegen de invordering te haren laste van de onjuist berekende belastingen, gevestigd op naam van haar gewezen echtgenoot. Met name de ontheffing van ambtswege, het verzet tegen eventuele uitvoeringsmaatregelen en de exceptie van onwettigheid kunnen niet worden aangevoerd, respectievelijk omdat de termijn verstreken is, volgens de rechtspraak een beslag gelegd door het bestuur op grond van niet betwiste aanslagen niet nietig is indien er geen bezwaarschrift was ingediend, en ten slotte omdat in de rechtspraak geweigerd wordt de exceptie van onwettigheid toe te passen in het contentieux van de vervolging, omdat specifieke beroepsprocedures voorhanden zijn, met name de bezwaarprocedure.

Zij kan tegen de lastens haar ingevorderde aanslagen geen bezwaar aantekenen, omdat haar naam niet voorkomt op het aanslagbiljet. Bovendien kan zij zich evenmin verzetten tegen de invordering van die aanslagen omdat voor de betwisting van de juistheid van belastingaanslagen een specifieke bezwaarprocedure bestaat.

A.1.2.1. De bestreden bepaling creëert een onderscheid tussen echtgenoten naargelang ze feitelijk gescheiden leven of niet.

A.1.2.2. Artikel 1416 van het Burgerlijk Wetboek verleent aan elke echtgenoot het recht om met betrekking tot het gemeenschappelijke vermogen alle daden van vrijwaring - zo ook het indienen van een bezwaar tegen een belastingaanslag - alleen te stellen, voor zover die aanslag op het gemeenschappelijke vermogen kan worden gevestigd. De aanslagen in de belastingen kunnen worden verhaald op de eigen goederen van de echtgenoot die het inkomen heeft gerealiseerd, op het gemeenschappelijke vermogen en, behoudens uitzonderingen, op het eigen vermogen van de andere echtgenoot, zonder dat hierbij een onderscheid wordt gemaakt tussen echtgenoten, naargelang zij al dan niet feitelijk gescheiden leven.

A.1.2.3. Artikel 267 van het W.I.B. 1964, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Cassatie, maakt een onderscheid tussen echtgenoten naargelang zij samen wonen of feitelijk gescheiden zijn, zonder dat voor het onderscheid een objectieve verantwoording zou bestaan.

Die bepaling kan evenwel ook op die wijze geïnterpreteerd worden dat voormeld onderscheid zich niet voordoet. Daarvoor kan worden verwezen naar het arrest van het Hof van Cassatie van 2 februari 1977, waarbij het Hof, ten aanzien van een op naam van de man - onder de gelding van de toen toepasselijke wetgeving (oud artikel 73 van het W.I.B. 1964), als « gezinshoofd » - gevestigde aanslag, oordeelde dat ook de gehuwde vrouw een bezwaarschrift kon indienen, ofschoon de aanslag ook toen niet op haar naam gevestigd was. Daarbij had het Hof onder meer overwogen « dat voor de interpretatie van de regels betreffende de vestiging, zoals voor om het even welke bepaling van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, rekening mag worden gehouden met het geheel van het stelsel inzake inkomstenbelastingen en onder meer met de regels betreffende de invordering; [...] dat uit het onderzoek van de twee [...] bepalingen blijkt dat beide echtgenoten belastingschuldigen zijn; dat de vestiging van een enkele aanslag ten name van het gezinshoofd, terwijl de vervolgingen op de goederen van beide echtgenoten mogen plaatsvinden, aantoonde dat de aanslag beide echtgenoten als belastingschuldigen treft », zodat elk van beiden het in artikel 267 van het W.I.B. 1964 bedoelde bezwaar mocht indienen tegen de ten name van het gezinshoofd gevestigde aanslag.

A.1.3. Artikel 267 van het W.I.B. 1964 maakt ook een onderscheid tussen feitelijk gescheiden echtgenoten naar gelang van de schuld - fiscale of een andere - die ingevorderd wordt. Een feitelijk gescheiden echtgenoot kan immers de niet fiscale schulden van de andere echtgenoot betwisten op grond van artikel 1208, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek, dat alle hoofdelijke medeschuldnaars toestaat tegen de schuldeiser alle excepties aan te voeren die uit de aard van de verbintenis voortvloeien, wat evenwel niet kan ten aanzien van fiscale schulden, zonder dat voor dat onderscheid een objectieve verantwoording bestaat.

Memorie van de Ministerraad

A.2.1. De Ministerraad bevestigt dat de fiscale schuld in beginsel een gemeenschappelijke schuld is. Het stelsel van artikel 295 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 394 van het W.I.B. 1992) is, voor echtgenoten die gehuwd zijn onder het wettelijk stelsel of het gemeenschapsstelsel, een bevestiging van artikel 1414, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek.

A.2.2. Van de gezamenlijke inkohiering op naam van gehuwde echtgenoten wordt afgezien onder de voorwaarden van artikel 75 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 128 van het W.I.B. 1992), zodat de door iedere echtgenoot verschuldigde belastingen afzonderlijk worden vastgesteld en de aanslagen afzonderlijk worden ingekohierd, vanaf het jaar dat volgt op datgene waarin de feitelijke scheiding plaatsgreep, voor zover die scheiding in de loop van het belastbaar tijdperk niet ongedaan is gemaakt. Die uitzondering werd door de wetgever ingevoerd om de feitelijk gescheiden echtgenoten niet te verplichten elkaar jaarlijks alle bestanddelen van hun persoonlijk inkomen mede te delen (*Gedr. St.*, Kamer, 1975-1976, nr. 879/1, p. 14), om uitkomstloze betwistingen te voorkomen en om de administratie niet voor de onmogelijke opgave te plaatsen de inkomsten samen te voegen van echtgenoten die sinds jaren gescheiden leven en niets meer met elkaar gemeen hebben (*Gedr. St.*, Senaat, 1976-1977, nr. 925/2, p. 8). In een dergelijk geval bestaat er geen reden meer om de rechtsbekwaamheid tot het indienen van een bezwaarschrift tot de (feitelijk gescheiden) echtgenoot uit te breiden.

Op het vlak van de invordering van de gevestigde aanslag wordt in de regel geen rekening gehouden met de toestand van feitelijke scheiding. Ter verantwoording daarvan kan, enerzijds, worden verwezen naar het feit dat de fiscale invorderingsmogelijkheden nauw aansluiten bij het burgerlijk recht en, anderzijds, naar het niet geringe aantal fictieve feitelijke scheidingen. Een volledig doorgevoerde scheiding van de invordering zou zulke praktijken aanmoedigen.

A.2.3. De vergelijking met de toestand van de medeschuldnaar, op grond van artikel 1208 van het Burgerlijk Wetboek, wordt door de Ministerraad niet aanvaard. De medeschuldnaar van een civiele of commerciële schuld is gehouden tot betaling op grond van een bestaande en gekende schuldvordering. Zijn optreden blijft binnen de perken van die schuldvordering. Het indienen van een bezwaarschrift daarentegen brengt het bestaan zelf van de schuldvordering in het geding. Wanneer een bezwaar ingediend wordt, moet de belastingplichtige zich opnieuw aan een onderzoek onderwerpen dat wordt verricht door een inspecteur wiens onderzoeksbevoegdheden verder gaan dan die van de controleur, zodat het bezwaarschrift ook voor de belastingplichtige nieuwe verplichtingen meebrengt.

A.2.4. Het indienen van een bezwaarschrift heeft tot gevolg dat de bezwaarindieners inzage krijgt van het volledige fiscale dossier van de belastingplichtige, wat geenszins vanzelfsprekend is voor feitelijk gescheiden echtgenoten. Ook het beroepsgeheim verhindert dat aan de feitelijk gescheiden echtgenoot inzage wordt verleend van het dossier van de andere echtgenoot (zie in dat verband artikel 1253^{quinquies} van het Gerechtelijk Wetboek), wat zou kunnen worden omzeild door het toekennen van een bezwaarrecht aan de feitelijk gescheiden echtgenoot.

Bovendien rijzen vragen naar de rechtsbekwaamheid van de feitelijk gescheiden echtgenoot, wanneer de andere echtgenoot op wiens naam de aanslag is gevestigd, reeds een bezwaarschrift heeft ingediend of in voorkomend geval reeds een voorziening in hoger beroep heeft ingediend, zodat door een initiatief van de feitelijk gescheiden echtgenoot een nieuwe termijn zou worden geopend voor het aanvoeren van nieuwe grieven. Door de toekenning van een dergelijk bezwaarrecht zou de feitelijk gescheiden echtgenoot meer rechten verkrijgen dan de samenwonende echtgenoot, omdat de bezwaartermijn *de facto* op zeer aanzienlijke wijze zou worden verlengd, daar de feitelijk gescheiden echtgenoot die tot betaling van de belastingen van de andere echtgenoot zou worden aangesproken, *normaliter* pas op dat ogenblik kennis krijgt van de aanslag. De vervalt termijn van openbare orde zou te zijnen aanzien heropend worden, zodat ook ter zake collusie tussen beide echtgenoten niet uitgesloten is. Het verlenen van een bezwaarrecht aan de feitelijk gescheiden echtgenoten zou

dan ertoe moeten leiden dat zij ook in het stadium van de vestiging van de aanslag (aangifte, controle, bericht van wijziging) zouden moeten samenkomen om hun verdedigingsrechten samen uit te oefenen, wat tot tal van problemen aanleiding zou geven.

A.2.5. Het aangehaalde artikel 1416 van het Burgerlijk Wetboek betreft slechts het bestuur van het gemeenschappelijke vermogen van de echtgenoten. Het gaat hier, bij hypothese, over andere goederen dan het gemeenschapsvermogen en bovendien is het indienen van een bezwaarschrift noch een loutere bestuursdaad, noch een « daad van vrijwaring ». Het indienen van een bezwaarschrift heeft immers tot gevolg dat de aanslagtermijn overeenkomstig artikel 259, vierde lid, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 354, vierde lid, van het W.I.B. 1992) wordt verlengd met een tijdperk dat gelijk is aan de tijd die is verlopen tussen de datum van het indienen van het bezwaarschrift en die van de beslissing van de directeur, zonder dat die verlenging meer dan twaalf maanden mag bedragen. Het indienen van een bezwaarschrift kan de toestand van beide echtgenoten verzwaren vermits de administratie binnen die termijn nog een supplementaire aanslag kan vestigen. De echtgenoot die om welbepaalde redenen geen bezwaarschrift heeft ingediend en ten gevolge van het verstrijken van de aanslagtermijn de zekerheid heeft dat zijn belastingschuld definitief vaststaat, zou, in de hypothese dat de andere feitelijk gescheiden echtgenoot een bezwaarschrift kan indienen, toch nog kunnen geconfronteerd worden met aanvullende aanslagen.

A.2.6. Er bestaan derhalve goede redenen om aan te nemen dat aan een feitelijk gescheiden echtgenoot niet zomaar kan worden toegestaan door middel van een bezwaarschrift kennis te nemen van het fiscaal dossier van de andere echtgenoot wanneer zij niets meer gemeen hebben. Artikel 267 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 366 van het W.I.B. 1992) schendt derhalve het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel niet.

Memorie van antwoord van L. Trienpont

A.3.1. Het argument van de Ministerraad dat een gescheiden invordering van belastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten de fictieve feitelijke scheidingen zou kunnen aanmoedigen, wordt betwist, in de eerste plaats omdat de fiscale administratie over voldoende controlemiddelen beschikt om fictieve feitelijke scheidingen op te sporen, vervolgens omdat het feit toe te staan dat een belasting gevestigd ten name van de ene feitelijk gescheiden echtgenoot, door de andere echtgenoot wordt betwist, geen afbreuk doet aan de gehoudenheid van die laatste tot betaling van hetgeen, na eventuele inwilliging van de bezwaarschriften, verschuldigd is.

A.3.2. Het aan de feitelijk gescheiden echtgenoot verleende recht om bezwaar in te dienen tegen een ten aanzien van de andere echtgenoot gevestigde aanslag, creëert niet meer rechten dan ten aanzien van een samenwonende echtgenoot.

Een eventuele verlenging van de bezwaartermijn vloeit voort uit het niet of laattijdig in kennis gesteld zijn van het bestaan van de belastingaanslag, probleem dat kan worden opgelost door toezending aan de feitelijk gescheiden echtgenoot van een kopie van het aanslagbiljet.

Evenmin aanvaardbaar is het argument geput uit het beroepsgeheim aangezien, zodra de echtgenoot op wiens naam de aanslag is gevestigd, niet tot betaling overgaat, de invordering kan worden vervolgd op de inkomsten van de andere echtgenoot, die middels een dwangbevel of aanmaning in kennis wordt gesteld van het bestaan van de aanslag.

Het risico van collusie kan door de administratie met voldoende controlemiddelen worden tegengegaan.

De feitelijk gescheiden echtgenoot geniet, ten opzichte van de samenwonenden, geen enkel voordeel, vermits die onbetwistbaar het recht hebben een bezwaarschrift in te dienen en hoe dan ook op de hoogte gebracht worden van het bestaan van de aanslag. De zienswijze van de Ministerraad levert de feitelijk gescheiden echtgenoot over aan de willekeur van de andere echtgenoot, op wie eerstgenoemde geen controle meer heeft en die te kwader trouw, zonder medeweten van zijn feitelijk gescheiden echtgenoot, belastingaangiftes kan indienen met enorm hoge belastbare inkomsten, met als enige bedoeling de feitelijk gescheiden echtgenoot, die mede tot betaling zal worden aangesproken, te benadelen. Te dezen staat bovendien vast dat appellante in het bodemgeschil in rechte voldoende kan aantonen dat de gevorderde belasting wettelijk niet correct werd berekend.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.4.1. Na de vergelijkbaarheid van de door het arrest van het Hof van Cassatie van 2 februari 1977 beoordeelde situatie met de situatie in het bodemgeschil verworpen te hebben op grond van het argument dat het in de eerste zaak een aanslag op samengevoegde inkomsten betrof, herhaalt de Ministerraad zijn standpunt dat het indienen van een bezwaarschrift niet kan worden beperkt tot een loutere daad van vrijwaring.

A.4.2. Dat voor het onderscheid tussen samenwonende en feitelijk gescheiden echtgenoten inzake het indienen van een bezwaarschrift geen objectieve verantwoording bestaat, wordt door L. Trienpont gesteund op een aantal feitelijke gegevens die een beoordeling in algemene termen niet kunnen ondersteunen. Een algemene uitbreiding van het bezwaarrecht zou tot ernstige misbruiken kunnen leiden, met name in de gevallen waarin tussen de feitelijk gescheiden echtgenoten een zekere agressiviteit zou bestaan. Problemen in verband met het indienen van een bezwaarschrift worden concreet opgelost door een gesplitste inkohiering met toepassing van artikel 75 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 128 van het W.I.B. 1992).

A.4.3. Ten slotte wordt ook de stelling verworpen dat voor het onderscheid tussen feitelijk gescheiden echtgenoten naar gelang van de aard van de ingevorderde schuld, geen objectieve verantwoording bestaat. Er moet immers een onderscheid worden gemaakt tussen het aanvoeren van een exceptie (artikel 1208 van het Burgerlijk Wetboek) en het indienen van een bezwaarschrift. Voor het aanvoeren van een exceptie heeft de echtgenoot, als medeschuldeiser, alle uit artikel 1208 van het Burgerlijk Wetboek voortvloeiende rechten. Maar het indienen van een bezwaarschrift is iets anders dan het aanvoeren van een exceptie, omdat hierdoor een nieuwe rechtsverhouding wordt geopend die voor beide partijen tot andere rechten en ook tot andere verplichtingen kan leiden. Het is dan ook normaal en verantwoord dat het openen van die nieuwe rechtsverhouding aan andere voorwaarden onderworpen zou blijven.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 267 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna afgekort W.I.B. 1964; thans artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna afgekort W.I.B. 1992), dat luidt :

« De belastingplichtige kan tegen het bedrag van de te zijnen name gevestigde aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, schriftelijk bezwaar indienen bij de directeur der belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete zijn gevestigd. »

Het verwijzende rechtscollege verzoekt het Hof na te gaan of voormelde bepaling al dan niet artikel 10 van de Grondwet schendt, doordat zij « het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van derden op wier naam de aanslag niet gevestigd is, ook al kunnen die derden, zoals de feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e), tot de belastingschuld van degene op wiens naam de aanslag is gevestigd, gehouden zijn [...] ».

B.1.2. Uit de door het verwijzende rechtscollege bij de formulering in aanmerking genomen bepalingen en uit de aan het Hof voorgelegde ongelijke behandeling blijkt dat de prejudiciële vraag niet slaat op de afwezigheid van bezwaarrecht voor onverschillig welke derde die gehouden is tot de belastingschuld van degene op wiens naam de aanslag is gevestigd, doch uitsluitend betrekking heeft op de ontstentenis van het recht voor de ene feitelijk gescheiden echtgenoot om bezwaar in te dienen tegen de belastingaanslag gevestigd ten name van de andere echtgenoot. Het Hof beperkt zijn onderzoek dan ook tot die rechtsvraag.

B.2.1. Het verschil in behandeling tussen samenwonende en feitelijk gescheiden echtgenoten dient te worden onderzocht, in zoverre aan een samenwonende echtgenoot het recht wordt verleend om bezwaar in te dienen tegen de ten name van beide echtgenoten gevestigde aanslag op grond van beider inkomsten, terwijl aan een feitelijk gescheiden echtgenoot het recht wordt ontzegd bezwaar in te dienen tegen de ten name van de andere, feitelijk gescheiden echtgenoot gevestigde aanslag op grond van diens inkomsten, ofschoon de invordering van de aldus verschuldigde belastingen ten aanzien van beide categorieën van echtgenoten kan worden vervolgd op alle goederen van de beide echtgenoten.

B.2.2. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.3.1. Krachtens artikel 73 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 126 van het W.I.B. 1992) wordt de aanslag van echtgenoten gevestigd op naam van beide echtgenoten. Op grond van artikel 75, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 128, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1992), worden gehuwde personen vanaf het jaar na dat waarin de feitelijke scheiding plaatsgreep, evenwel niet als echtgenoten maar als alleenstaanden beschouwd voor zover de scheiding in het belastbare tijdperk niet ongedaan is gemaakt, en worden twee afzonderlijke aanslagen gevestigd.

Ondanks de afzonderlijk gevestigde aanslag blijven de feitelijk gescheiden echtgenoten, zoals samenwonende echtgenoten, samen instaan voor de belastingschuld. Luidens artikel 295 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 394 van het W.I.B. 1992) mag immers elk gedeelte van de belasting in verband met de onderscheiden inkomsten van de echtgenoten, ongeacht niet alleen het aangenomen huwelijksvermogensstelsel, maar ook de feitelijke toestand van samenwoning of feitelijke scheiding, vervolgd worden op al de eigen en de gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten, uitgenomen in de gevallen in dat artikel bepaald.

B.3.2. Uit de verschillende behandeling van samenwonende en feitelijk gescheiden echtgenoten ten aanzien van de inkohiering van de belasting, vloeit hun ongelijke behandeling ten aanzien van het in artikel 267 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 366 van het W.I.B. 1992) ingestelde bezwaarrecht voort. Die bepaling wordt door het verwijzende rechtscollege, zich baserend op een vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie, aldus geïnterpreteerd dat alleen de in het kohier opgenomen persoon ten name van wie de aanslag is gevestigd op grond van zijn inkomsten, een persoonlijk recht heeft om die aanslag door het indienen van een bezwaarschrift te bestrijden, met uitsluiting van derden. Bijgevolg kan, in geval van feitelijke scheiding, met toepassing van artikel 75, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1964 (thans artikel 128, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1992), die belastingplichtige enkel de echtgenoot zijn op wiens naam de verschuldigde belasting afzonderlijk is vastgesteld en die

in het kohier is opgenomen, met uitsluiting van de andere, feitelijk gescheiden echtgenoot.

B.3.3. De afwijking van het beginsel van de gezamenlijke inkohiering op naam van gehuwde echtgenoten kan, ten aanzien van de feitelijk gescheiden echtgenoten, worden gewettigd op grond van de overweging dat men feitelijk gescheiden echtgenoten niet kan verplichten elkaar jaarlijks alle bestanddelen van hun persoonlijk inkomen mede te delen. Niets verantwoordt evenwel de verschillende behandeling van beide categorieën van echtgenoten, ten aanzien van het recht om bezwaar in te dienen tegen de aanslag gevestigd op grond van de inkomsten van elk van beide echtgenoten.

B.4.1. Door, ingevolge de toepassing van de regels betreffende de inkohiering, de feitelijk gescheiden echtgenoot uit te sluiten uit het begrip « belastingplichtige » in artikel 267 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 366 van het W.I.B. 1992), wordt aan die echtgenoot immers het fundamenteel recht van verdediging in de inkomstenbelastingen ontzegd terwijl dat recht, op basis van dezelfde regels, is gewaarborgd aan de samenwonende echtgenoot. De feitelijk gescheiden echtgenoot beschikt dan ook over geen enkel rechtsmiddel om de belasting te betwisten die ten name van de andere echtgenoot is gevestigd en tot betaling waarvan hij gehouden zou kunnen zijn.

B.4.2. Noch het oogmerk de fictieve scheidingen te ontmoedigen, noch de aard en de gevolgen van het instellen van een beroep, dat overigens alleen de correcte vestiging van de belasting beoogt, noch het vertrouwelijke karakter van het fiscale dossier kunnen verantwoorden dat wordt afgeweken van het fundamenteel recht om voor een rechtsinstantie de gegrondheid van een schuld te betwisten, zelfs als het een belastingschuld betreft en de schuldenaar krachtens een bij wet ingevoerde hoofdelijkheid gehouden is tot betaling ervan.

B.4.3. Weliswaar biedt artikel 394bis van het W.I.B. 1992 aan de feitelijk gescheiden echtgenoot de mogelijkheid om de invordering van de belasting op de inkomsten van de andere echtgenoot te beperken tot wat deze verschuldigd zou zijn indien hij alle rechten van bezwaar en ontheffing van ambtswege zou hebben uitgeoefend. Al kan die maatregel bijdragen tot de verbetering van de situatie van de feitelijk gescheiden echtgenoot, toch heeft hij niet tot gevolg dat de in artikel 267 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 366 van het W.I.B. 1992) vervatte aantasting van het recht van verdediging ten volle wordt verholpen.

Overigens blijkt zowel uit het verwijzingsarrest als uit de memories van respectievelijk appellante voor de verwijzende rechter en van de Ministerraad dat die bepaling *ratione temporis* niet

toepasselijk is.

B.5. Artikel 267 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 366 van het W.I.B. 1992) schendt artikel 10 van de Grondwet in zoverre die bepaling het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige ten name van wie de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van de feitelijk gescheiden echtgenoot ten name van wie de aanslag niet gevestigd is en die echtgenoot, op grond van artikel 295 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 394 van het W.I.B. 1992) gehouden is tot de belastingschuld die ten name van de andere echtgenoot is gevestigd.

B.6. Nu artikel 267 van het W.I.B. 1964 (thans artikel 366 van het W.I.B. 1992) artikel 10 van de Grondwet schendt om de hierboven aangegeven redenen, is er geen aanleiding om de twee andere verschillen in behandeling die in de prejudiciële vraag zijn vermeld, te onderzoeken.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 267 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) schendt artikel 10 van de Grondwet in zoverre die bepaling het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige ten name van wie de aanslag gevestigd is, met uitsluiting van de feitelijk gescheiden echtgenoot ten name van wie de aanslag niet gevestigd is en die echtgenoot, op grond van artikel 295 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (thans artikel 394 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), gehouden is tot de belastingschuld die ten name van de andere echtgenoot is gevestigd.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 27 juni 1996.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève