

Rolnummer 1771
Arrest nr. 7/2001 van 31 januari 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over artikel 89, §2, 1°, van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters H. Boel, P. Martens, J. Delruelle, R. Henneuse en M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter G. De Baets,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij arrest van 16 september 1999 in zake de n.v. Encomo tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 24 september 1999, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 89, §2, 1°, van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 (*Belgisch Staatsblad* van 15 augustus 1980) dat aan de ambtenaren van de B.B.I. retroactief de bevoegdheid van onderzoek en van het vaststellen van een belastingaanslag verleent, het gelijkheidsbeginsel door de onrechtsgeldigheid van handelingen gesteld door op dat ogenblik onbevoegde ambtenaren op te heffen voor de ambtenaren van de B.B.I., terwijl dit niet het geval is voor handelingen gesteld door andere (belasting)ambtenaren die eveneens niet over de passende bevoegdheid beschikken ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De n.v. Bouwonderneming I.B.C. (thans de n.v. Encomo) diende blijkens de verwijzingsbeslissing tijdig en regelmatig haar aangiften in de vennootschapsbelasting en de solidariteitsbijdrage voor de aanslagjaren 1977, 1978 en 1979 in.

Op 11 oktober 1979 werd een vraag om inlichtingen verstuurd betreffende de aanslagjaren 1977 en 1978. De Administratie verstuurdte op 13 november 1979 een kennisgeving van aanslag van ambtswege met de mededeling dat de belastbare grondslag voor de aanslagjaren 1977 en 1978 werd herberekend, rekening houdende met « geheime commissielonen » die door de voornoemde vennootschap werden uitgekeerd aan de in Liechtenstein gevestigde vennootschap Finimar. De aanslag werd niettegenstaande bezwaar gevestigd zoals aangekondigd.

Op 7 mei 1980 werd een bericht van wijziging verstuurd met betrekking tot het aanslagjaar 1979, waarbij eveneens werd meegedeeld dat de aan Finimar uitgekeerde vergoedingen niet als bedrijfslast konden worden aanvaard, dat de aan B.T.W. betaalde boeten niet aftrekbaar waren en dat rekening moest worden gehouden met de goedgeunstige voordelen ten gunste van een zustervenootschap van de belastingplichtige in Frankrijk. De aanslag werd niettegenstaande bezwaar gevestigd zoals aangekondigd, zij het onder aftrek van de interesten op de B.T.W.-boeten.

De vennootschap diende bezwaren in tegen voormelde aanslagen.

Bij beslissing van de directeur der directe belastingen van de provincie West-Vlaanderen van 22 december 1986 werden die bezwaren afgewezen, met dien verstande dat de belastbare grondslag van de bijdrage tot het solidariteitsfonds werd verminderd en dat de belastingverhogingen voor alle aanslagjaren werden verminderd tot 10 pct.

Op 14 januari 1987 stelde de vennootschap hiertegen een fiscale voorziening in bij het Hof van Beroep te Gent. Voor het Hof ontwikkelt zij dezelfde argumentatie als tijdens de bezwaarprocedure. In ondergeschikte orde vraagt zij dat het Hof van Beroep een prejudiciële vraag zou stellen.

Het Hof van Beroep overweegt in de verwijzingsbeslissing :

« Overwegende dat de Bijzondere Belastinginspectie werd opgericht bij Koninklijk Besluit van 14 november 1978 tot wijziging van het Organiek Reglement van het Ministerie van Financiën en van 16 november 1978 tot wijziging van het organiek kader van datzelfde departement; dat deze administratie ermee belast werd toezicht uit te oefenen op de correcte toepassing van het geheel der belastingwetten; dat de B.B.I. operationeel was sedert 1 april 1979 en als taak heeft fraudepraktijken op te sporen;

Overwegende dat artikel 87 van de Wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen aan de administratie van de B.B.I. dezelfde bevoegdheden heeft gegeven die door de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake belastingen, rechten en taksen worden verleend aan de fiskale administratie en aan de ambtenaren ervan; dat artikel 89, § 2, van deze wet uitdrukkelijk bepaalt dat dit artikel met terugwerkende kracht in werking treedt op 1 januari 1979;

Overwegende dat ten deze de B.B.I. op 13 november 1979 aan de eiseres een kennisgeving van aanslag van ambtswege verstuurde met betrekking tot de aanslagjaren 1977 en 1978; dat zij op 7 mei 1980 een bericht van wijziging verstuurde met betrekking tot het aanslagjaar 1979;

Overwegende dat ten deze aldus het onderzoek door de B.B.I. geschiedde weliswaar na 1 januari 1979 doch vóór het tot stand komen van de wet van 8 augustus 1980, waarbij aan de Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie en haar ambtenaren retroactief de bevoegdheid werd verleend om fiscale onderzoeken te verrichten en om belastingaanslagen vast te stellen;

Overwegende dat de eiseres stelt dat door het retroactief toekennen van bevoegdheden aan de B.B.I. het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel vervat in artikel 10 van de Grondwet geschonden werd in samenhang met het algemeen beginsel van de rechtszekerheid; dat deze ongelijkheid is ontstaan door de terugwerkende kracht van artikel 87 van de Wet van 8 augustus 1980 waardoor volgens de eiseres rechtsonzekerheid wordt gecreëerd hetgeen enkel kan worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer deze verantwoord zijn voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst, hetgeen volgens de eiseres ten deze niet het geval is;

Overwegende dat de eiseres vraagt daaromtrent een prejudiciële vraag te willen stellen en de administratie zich dienaangaande gedraagt naar de wijsheid van het Hof;

Overwegende dat het behoort alvorens de andere geschilpunten te beslechten de [...] vraag aan het Arbitragehof te stellen; ».

Om die redenen besluit het verwijzende rechtscollege de eerder vermelde prejudiciële vraag te stellen.

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 24 september 1999 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 26 oktober 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 november 1999.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Encom, met maatschappelijke zetel te 8500 Kortrijk, Weggevoerdenlaan 5, bij op 6 december 1999 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 9 december 1999 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 4 januari 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Encomo, bij op 26 januari 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 2 februari 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 29 februari 2000 en 29 juni 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 24 september 2000 en 24 maart 2001.

Bij beschikking van 5 april 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 17 mei 2000, na vastgesteld te hebben dat rechter H. Coremans, wettig verhinderd, als lid van de zetel werd vervangen door rechter M. Bossuyt.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 7 april 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 17 mei 2000 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. H. Dubois, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de n.v. Encomo;
 - . Mr. K. Peetermans, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. S. van Rouveroi, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en E. Cerexhe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

Bij beschikking van 21 december 2000 heeft het Hof vastgesteld dat rechter-verslaggever E. Cerexhe, wettig verhinderd, vervangen werd door rechter J. Delruelle, de debatten heropend en de dag van de terechtzitting bepaald op 10 januari 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 22 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 10 januari 2001 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. M. Wauman *loco* Mr. H. Dubois, advocaten bij de balie te Antwerpen, voor de n.v. Encomo;
 - . Mr. L. Buyst *loco* Mr. S. van Rouveroi, advocaten bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en J. Delruelle 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 -

A.1.1. De n.v. Encomó laat gelden dat een ambtenaar van de bijzondere belastinginspectie administratieve rechtshandelingen stelt in de uitoefening van zijn functie. Een administratieve rechtshandeling is echter pas wettig wanneer zij van het wettelijk aangewezen orgaan uitgaat. Het administratief orgaan dat handelt wanneer het daartoe niet rechtstreeks of onrechtstreeks door de Grondwet of door de wet gemachtigd is, gaat zijn bevoegdheid te buiten en pleegt derhalve machtsoverschrijding. Het toekennen van bevoegdheden aan de ambtenaren van een welbepaalde administratie is noodzakelijk opdat zij in de uitoefening van hun functie rechtshandelingen kunnen stellen. Het aflijnen van die bevoegdheden is onontbeerlijk teneinde te kunnen nagaan of de ambtenaar de hem toegekende bevoegdheden niet heeft overschreden. Mochten die ambtenaren rechtshandelingen stellen op een ogenblik waarop hun nog geen welomlijnde bevoegdheden werden toegekend, zijn die rechtshandelingen dan ook onwettig en derhalve nietig. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 8 augustus 1980 blijkt dat het expliciet toekennen van bevoegdheden aan de bijzondere belastinginspectie noodzakelijk was opdat deze de haar toegekende opdracht zou kunnen uitvoeren.

A.1.2. Artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek formuleert het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten. Het betreft een algemeen rechtsbeginsel. Het verlenen van terugwerkende kracht dreigt rechtsonzekerheid te doen ontstaan. Een verschil in behandeling dat eruit zou voortvloeien is volgens de rechtspraak van het Hof ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet slechts toelaatbaar indien bijzondere omstandigheden zulks verantwoorden.

A.1.3. De bijzondere belastinginspectie werd opgericht ingevolge de wijziging van het koninklijk besluit van 29 oktober 1971 door het koninklijk besluit van 14 november 1978. Uit een verklaring van de Minister van Financiën blijkt dat de bijzondere belastinginspectie operationeel was vanaf 1 april 1979. Vanaf dat ogenblik werden door de ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie controles verricht, berichten van wijziging opgesteld, kennisgevingen van aanslag van ambtswege verzonden en dergelijke. De ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie stelden aldus rechtshandelingen in de uitoefening van hun functie. Aan de bijzondere belastinginspectie werden evenwel slechts bevoegdheden toegekend door artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980, die in werking is getreden tien dagen na de bekendmaking ervan, op 15 augustus 1980, in het *Belgisch Staatsblad*. Dit heeft tot gevolg dat alle handelingen die door de ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie vóór de datum van inwerkingtreding van die wet verricht werden, onwettig zijn. Door via artikel 89, § 2, 1°, van de wet van 8 augustus 1980 het voormelde artikel 87 te laten terugwerken tot 1 januari 1979, poogde de wetgever die onregelmatigheid op te heffen. Daar de onrechtmatigheid van handelingen gesteld door op dat ogenblik onbevoegde ambtenaren werd opgeheven voor de ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie, terwijl dit niet het geval is voor handelingen gesteld door andere (belasting)ambtenaren die evenmin over de passende bevoegdheid beschikten, wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden.

A.1.4. *In casu* is een bijzondere toestand – laat staan een uitzonderlijke – die de schending van het gelijkheidsbeginsel door het retroactief bevoegd maken van de ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie zou kunnen rechtvaardigen, niet aanwezig. De Koning had allereerst door het indienen van een wetsontwerp de wetgever tijdig kunnen verzoeken om bevoegdheden toe te kennen aan de nieuw opgerichte administratie. Bovendien werd door de oprichting van de bijzondere belastinginspectie een nieuwe administratie opgericht om hetzelfde werk te doen als de bestaande fiscale administraties, doch enkel op een andere manier. In werkelijkheid is de uitvoerende macht hier vooruitgelopen op de noodzakelijke interventie van de wetgever; minstens heeft zij nagelaten tijdig maatregelen te nemen om de wetgever aan te spreken. Zij heeft de nieuw opgerichte administratie in werking gesteld zonder zich te bekommeren om de prerogatieven van het Parlement en zij heeft hierdoor grondwettelijke regels geschonden die de waarborgen van de burgers uitmaken. Eigenlijk heeft de uitvoerende macht te dezen de wetgevende macht voor een voldongen feit geplaatst door de betrokken ambtenaren te laten handelen zonder dat zij over de nodige bevoegdheden daartoe beschikten. Er was geen dringende noodzakelijkheid daar de fiscale controles door de klassieke administraties onverminderd konden worden voortgezet en ook werden voortgezet. Bijgevolg bestaat er geen objectieve en redelijke verantwoording voor het onderscheid dat door artikel 89, § 2, 1°, van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 wordt gemaakt, waardoor het gelijkheidsbeginsel, geformuleerd door de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, geschonden wordt.

A.2.1. Volgens de Ministerraad gaat de n.v.Encomo blijkbaar van de veronderstelling uit dat de ambtenaren die door de klassieke administraties aan de bijzondere belastinginspectie ter beschikking werden gesteld, onbevoegd waren om onderzoek te verrichten en een belastingaanslag te vestigen. Uit artikel 25^{quater} van het organiek reglement van het Ministerie van Financiën, gewijzigd bij koninklijk besluit van 14 november 1978, blijkt dat uitsluitend ambtenaren die reeds bevoegd waren om onderzoeken te verrichten en belastingaanslagen te vestigen, ter beschikking werden gesteld van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie. Die terbeschikkingstelling wijzigt de bevoegdheid van die ambtenaren echter niet. *In casu* heeft de aan de bijzondere belastinginspectie ter beschikking gestelde ambtenaar de bevoegdheden uitgeoefend die hem reeds waren toegekend vóór zijn terbeschikkingstelling aan de bijzondere belastinginspectie (zie het attest met betrekking tot de administratie van oorsprong van M.-E. Van Hamme, bijlage 8 bij de memorie). *In casu* is er dan ook geen sprake van het retroactief toekennen van bevoegdheden.

A.2.2. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 8 augustus 1980 wordt met betrekking tot de in het geding zijnde bepaling gesteld :

« De Minister verduidelijkt dat de speciale diensten van B.T.W., Directe Belastingen en Douane werden samengesmolten en ondergebracht in de Bijzondere Belastinginspectie die inzonderheid belast is met de opsporing van belangrijke fraudepraktijken en met de controle van grote ondernemingen. Artikel 54 van het ontwerp wil er geen enkele twijfel over laten bestaan dat de ambtenaren van de Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie alle machten hebben die de onderscheiden belastingwetten toekennen aan ambtenaren van de diverse fiscale administraties. »

Daarenboven dient de n.v.Encomo aan te tonen op welke wijze het gelijkheidsbeginsel geschonden zou zijn. Zij beperkt zich *in casu* tot een louter theoretische (en hypothetische) vergelijking met taxaties door onbevoegde (belasting)ambtenaren, andere dan ter beschikking gesteld van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie, waarbij de onbevoegdheid niet op retroactieve wijze werd geregulariseerd. Er worden geen concrete gevallen vermeld (en die zijn de Administratie ook niet bekend) waar aanslagen werden gevestigd door onbevoegde ambtenaren. Evenmin wordt door de n.v.Encomo aangetoond dat zij, met een onevenredige beperking van haar rechten, op een andere wijze werd behandeld dan andere belastingplichtigen die zich in eenzelfde situatie bevinden. Het staat aan de tegenpartij aan te tonen op welke wijze en in welke mate zij wordt benadeeld en bijgevolg gediscrimineerd. Een louter hypothetische benadering (waarbij een zoals hiervoor aangetoond volkomen wettige situatie wordt vergeleken met een theoretische situatie) volstaat niet om te besluiten tot een eventuele schending van het gelijkheidsbeginsel.

A.3.1. In haar memorie van antwoord voert de n.v.Encomo aan dat het stuk in bijlage 8 bij de memorie van de Ministerraad niet tot het dossier behoorde dat werd neergelegd voor de oorspronkelijke rechter en evenmin aan haar werd meegedeeld. Om die redenen moet dat stuk uit de debatten worden geweerd.

A.3.2. De Ministerraad werpt in zijn memorie ten onrechte op dat de terbeschikkingstelling van ambtenaren van de buitendiensten van de fiscale administratie aan de Administratie van de bijzondere belastinginspectie de bevoegdheid van die ambtenaren niet wijzigt. De bevoegdheden tot uitoefening van een deel van de openbare macht worden immers niet verleend aan de ambtenaren op persoonlijke titel, maar worden verleend op grond van het ambt dat zij binnen een administratie uitoefenen. Wanneer leden van het personeel van een administratie ter beschikking worden gesteld van een andere administratie, zullen zij een andere administratieve functie uitoefenen. Daar hun bevoegdheden niet aan hun persoon kleven, verliezen zij hun oorspronkelijke bevoegdheden en verkrijgen zij de bevoegdheden eigen aan het nieuwe ambt. Specifiek voor wat de terbeschikkingstelling van fiscale ambtenaren betreft, kan worden verwezen naar artikel 71 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, dat betrekking heeft op de terbeschikkingstelling van ambtenaren van de fiscale administraties aan de procureur des Konings of de arbeidsauditeur, en naar artikel 31 van de wet van 30 maart 1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, dat de terbeschikkingstelling van de belastingambtenaren aan de Centrale Dienst voor de bestrijding van de georganiseerde economische en financiële delinquentie invoerde. In beide gevallen heeft de detachering voor de betrokken ambtenaren het verlies van hun vroegere bevoegdheid tot gevolg.

De stelling van de Ministerraad dat de terbeschikkingstelling de bevoegdheid van de ambtenaren niet zou wijzigen, heeft overigens een aantal verregaande consequenties. Dat zou immers impliceren dat een ambtenaar van de Administratie der douane en accijnzen al zijn bevoegdheden zou behouden wanneer hij ter beschikking gesteld zou worden van de Administratie der directe belastingen. Hij zou dan als gedetacheerd ambtenaar bij de Administratie der directe belastingen toch nog tot een lijfvisitatie of huisvisitatie kunnen overgaan of gewapend zijn dienst kunnen vervullen, wat al te ver zou gaan.

De ter beschikking gestelde ambtenaren hadden in de eerste periode van de werking van de Administratie der bijzondere belastinginspectie geen bevoegdheden. De enige waarover zij beschikken, zijn de bevoegdheden die hun door de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 werden toegekend.

A.3.3. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, is het antwoord op de vraag of het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden door de betwiste bepaling niet afhankelijk van het feit of er ooit aanslagen door andere onbevoegde ambtenaren zijn gevestigd. De vraag betreft uitsluitend de toetsing van de betwiste bepaling zelf aan het gelijkheidsbeginsel.

A.4.1. De Ministerraad beklemtoont in zijn memorie van antwoord nogmaals dat elke ambtenaar die ter beschikking werd gesteld van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie de bevoegdheid waarover hij in zijn administratie van oorsprong beschikte, heeft behouden. *In casu* heeft de betrokken ambtenaar dan ook geen onwettige administratieve rechtshandelingen gesteld. De argumentatie van de tegenpartij met betrekking tot de retroactiviteit is derhalve niet ter zake. Daarenboven heeft de retroactiviteit enkel betrekking op een toewijzing aan de ambtenaren van de bijzondere belastinginspectie van alle machten die de onderscheiden belastingwetten toekennen aan de ambtenaren van de diverse administraties. Dit betekent dat door artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980, een ambtenaar van de Administratie der directe belastingen, ter beschikking gesteld van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie, eveneens bevoegd wordt onderzoecken te verrichten met betrekking tot alle andere belastingwetten. Daar *in casu* het onderzoek inzake directe belastingen werd verricht door een ambtenaar van de Administratie der directe belastingen, ter beschikking gesteld van de bijzondere belastinginspectie, werd de uitbreiding van de bevoegdheid voor de aan de bijzondere belastinginspectie ter beschikking gestelde ambtenaren niet toegepast.

A.4.2. *In casu* wordt volgens de Ministerraad niet aangetoond waarin de rechtsonzekerheid zou kunnen bestaan. Uit het dossier blijkt in geen geval dat de tegenpartij in haar rechten zou zijn geschaad. De aanslag werd immers conform de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen gevestigd, terwijl de tegenpartij steeds de mogelijkheid heeft gehad het standpunt van de administratie te betwisten. De arresten van het Hof waarnaar de tegenpartij verwijst zijn *in casu* niet toepasselijk. De tegenpartij wil blijkbaar een handelen van de wetgever in het kader van het algemeen belang, namelijk het wegnemen van elke twijfel omtrent de legaliteit van de handelingen gesteld door de ambtenaren ter beschikking gesteld van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie, vergelijken met het niet handelen van de wetgever omtrent een niet bewezen en hypothetische machtsoverschrijding vanwege de ambtenaren die niet ter beschikking van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie werden gesteld.

- B -

Ten aanzien van de bijlage 8 bij de memorie van de Ministerraad

B.1.1. De n.v. Encomo vraagt in haar memorie van antwoord dat de bijlage 8 bij de memorie van de Ministerraad uit de debatten wordt geweerd omdat die bijlage niet behoorde tot het dossier dat werd neergelegd voor de verwijzende rechter en omdat die bijlage evenmin aan haar werd meegedeeld.

B.1.2. Artikel 84 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof bepaalt dat de tot het Hof gerichte verzoekschriften en memories een inventaris van de tot staving aangevoerde stukken bevatten en dat elk dossier wordt toegezonden met een inventaris van de stukken waaruit het samengesteld is.

Uit die bepaling volgt dat de partijen die voor het Hof optreden, gehouden zijn de stukken die de in hun verzoekschriften en memories opgenomen beweringen en aanspraken staven, op voormelde wijze toe te sturen aan het Hof.

Overigens bepaalt artikel 88 van diezelfde bijzondere wet dat ieder die met toepassing van de artikelen 85 en 87 ervan een memorie aan het Hof richt, gehouden is er het dossier bij te voegen waarover hij beschikt.

B.1.3. Uit geen enkele bepaling van de voormelde bijzondere wet blijkt dat de partijen die optreden in het kader van een prejudiciële procedure enkel die stukken mogen aanbrengen die reeds voor de verwijzende rechter werden aangebracht. Het staat daarentegen de partijen vrij die stukken aan hun memories toe te voegen waarvan zij oordelen dat zij nuttig zijn voor de beoordeling van het aan het Hof voorgelegde geschil.

De rechten van de tegenpartij worden gevrijwaard door, enerzijds, artikel 103 van diezelfde bijzondere wet, dat bepaalt dat de partijen in de periode die de terechtzitting voorafgaat op de griffie inzage kunnen nemen van het dossier, en door, anderzijds, artikel 106, dat de partijen toestaat op de terechtzitting mondelinge opmerkingen voor te dragen.

B.1.4. Er kan niet worden ingegaan op de vraag van de n.v. Encomo om de bijlage 8 bij de memorie van de Ministerraad uit de debatten te weren.

Ten aanzien van het juridisch kader waarbinnen de betwiste bepaling werd aangenomen

B.2.1. De Administratie van de bijzondere belastinginspectie werd met ingang van 21 februari 1979 opgericht als onderdeel van de Algemene Administratie van de belastingen, die voor het overige bestond uit de Administratie der directe belastingen, de Administratie der douane en accijnzen, de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen en de Administratie van het kadaster (artikel 1, § 1, van het koninklijk besluit van 29 oktober 1971 tot vaststelling van het organiek reglement van het Ministerie van Financiën en van de bijzondere bepalingen die er voorzien in de uitvoering van het Statuut

van het rijkspersoneel, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 14 november 1978 tot oprichting van de graad van administrateur-generaal van de belastingen en tot wijziging van voormeld koninklijk besluit).

Samen vormden zij de fiscale administraties (artikel 1, § 3, van voormeld besluit).

Artikel 2, 1°, van voormeld besluit bepaalt :

« Wanneer er bij de wet of bij een door Ons genomen besluit niet anders over beschikt wordt :

1° verdeelt de Minister van Financiën de bevoegdheden van het Ministerie van Financiën onder de bij artikel 1, § 1, bedoelde administraties en diensten;

[...] ».

B.2.2. Het koninklijk besluit van 14 november 1978 heeft in hoofdstuk I van titel II van voormeld koninklijk besluit van 29 oktober 1971 een afdeling 6 ingevoegd met bepalingen eigen aan de Administratie van de bijzondere belastinginspectie. Artikel 25*bis* had betrekking op de ambtenaren benoemd in de betrekkingen van rangen 14 of 16. Luidens artikel 25*ter* werden de betrekkingen van een lagere rang dan rang 14, vastgesteld in de organieke personeelsformatie van de centrale diensten van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie, bezet door de ambtenaren die door de centrale diensten van de andere fiscale administraties ter beschikking werden gesteld. Artikel 25*quater* bepaalde dat, onverminderd artikel 4, § 2, eerste lid, het personeel van de buitendiensten der fiscale administraties, binnen de grenzen van de organieke personeelsformatie, ter beschikking worden gesteld van de buitendiensten van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie overeenkomstig de bepalingen van artikel 4, § 2, vierde lid.

B.2.3. Blijkens de uiteenzetting van de Minister van Financiën in de Commissie voor de Financiën van de Senaat naar aanleiding van de bespreking van het ontwerp van wet houdende de begroting van het Ministerie van Financiën voor het begrotingsjaar 1979 werd de Administratie van de bijzondere belastinginspectie opgericht als een afzonderlijke fiscale administratie, samengesteld uit ambtenaren afkomstig uit of ter beschikking gesteld door de overige, voorheen reeds bestaande fiscale administraties :

«Zij bestaat uit iets meer dan 400 personeelsleden die vroeger de kern vormden van de verschillende speciale diensten van de fiscale administraties en die gegroepeerd werden in een nieuwe dienst; geen enkele aanwerving was bijgevolg nodig voor het vormen van de buitendiensten van deze nieuwe administratie.

Dank zij deze nieuwe structuren zal de doeltreffendheid van de gezamenlijke actie der fiscale administraties sterk toenemen.

[...]

De nieuwe administratie van de Bijzondere Belastinginspectie zal ruimere controleopdrachten uitvoeren, namelijk die welke een nauwe samenwerking tussen de verschillende fiscale specialisten onderstellen eventueel met controleambtenaren die afhangen van andere departementen van Financiën. Deze nieuwe administratie zal ook de fraude blijven opsporen, de totstandkoming ervan zo mogelijk verhinderen en ze krachtig onderdrukken zodat [lees : zodra] ze mochten tot stand komen. Zij zal een centrum zijn waar de technici der verschillende fiscale takken zullen leren samenwerken en de bestaande affiniteiten tussen de verschillende belastinggrondslagen en het zakencijfer beter zullen leren gebruiken. Deze gemeenschappelijke acties zullen vruchten afwerpen op korte termijn maar op langere termijn zullen zij mogelijk maken de samenwerking tussen de fiscale diensten beter te organiseren en in de praktijk om te zetten, onder meer door de uitvoering van gezamenlijke controles door de gewone taxatiediensten.

De nieuwe dienst van de Bijzondere Belastinginspectie zal dus hoofdzakelijk een polyvalente activiteit hebben, zowel wat betreft de directe belastingen als de BTW en de douane. De ambtenaren zullen recht van onderzoek hebben in de gehele fiscale sector.

De inrichting en de progressieve uitbreiding van polyvalente fiscale werkzaamheden in de gewone diensten worden nu reeds overwogen, ten einde allerhande fraudemechanismen beter te kunnen ontdekken en bestrijden.

Weliswaar zal de fiscale controle aldus in zekere mate worden verscherpt, maar de personeelsleden hebben de nodige richtlijnen gekregen om de rechten van de belastingplichtigen strikt te eerbiedigen. » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1979, 5-XXII, nr. 2, p. 15)

Bij gebreke van een andersluidende bepaling van een wet of een koninklijk besluit kwam het de Minister van Financiën toe de bevoegdheid van die nieuwe fiscale administratie te bepalen en derhalve van de ambtenaren die er deel van uitmaakten. Hij heeft zulks ook effectief gedaan.

B.2.4. De nieuwe administratie werd ermede belast toezicht uit te oefenen op de correcte toepassing van het geheel van de belastingwetten, inzonderheid in de grote ondernemingen. Meer in het bijzonder moest zij de belangrijke fraudestromen opsporen en de daarbij opgedane ervaring ten dienste stellen van de gewone controlediensten. Te dien einde moest zij

maximaal gebruik kunnen maken van de verwantschap tussen de inkomstenbelasting en de belasting over de toegevoegde waarde (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/1, p. 16).

B.2.5. Artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 bepaalt :

«De Administratie van de bijzondere belastinginspectie en de ambtenaren ervan hebben de bevoegdheden die door de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake belastingen, rechten en taksen worden verleend aan de fiscale administraties en aan de ambtenaren ervan. »

Artikel 89, § 2, 1°, van diezelfde wet bepaalt dat artikel 87 terugwerkt tot 1 januari 1979.

B.2.6. De memorie van toelichting verduidelijkt ten aanzien van het vermelde artikel 87 (artikel 45 van het wetsontwerp) :

«Om die opdracht in goede omstandigheden te kunnen vervullen, moeten de Administratie van de bijzondere belastinginspectie en de ambtenaren ervan op onbetwistbare wijze kunnen beschikken over de machten die de wet van [lees : aan] de diverse fiscale administraties en aan de ambtenaren ervan verleent. » (*ibid.*, p. 16)

In het Verslag uitgebracht namens de Commissie voor de Financiën kan men lezen :

«De Minister verduidelijkt dat de speciale diensten van B.T.W., Directe Belastingen en Douane werden samengesmolten en ondergebracht in de Bijzondere Belastinginspectie, die inzonderheid belast is met de opsporing van belangrijke fraudepraktijken en met de controle van grote ondernemingen. Artikel 45 van het ontwerp wil er geen enkele twijfel over laten bestaan dat de ambtenaren van de Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie alle machten hebben die de onderscheiden belastingwetten toekennen aan de ambtenaren van de diverse fiscale administraties. » (*Parl. St.*, Kamer, 1979-1980, nr. 323/47, p. 91; zie in dezelfde zin : *Parl. St.*, Senaat, 1979-1980, nr. 483/9, p. 63)

Ten aanzien van de prejudiciële vraag

B.3.1. In zijn memorie en memorie van antwoord argumenteert de Ministerraad in hoofddorde dat de prejudiciële vraag te dezen zonder belang is, nu de voor de verwijzende rechter betwiste aanslagen van ambtswege werden gevestigd door een daartoe bevoegde

ambtenaar van de Administratie der directe belastingen, die zijn bevoegdheden behield nadat hij ter beschikking was gesteld van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie.

B.3.2. In zoverre dat verweer steunt op de feitelijke omstandigheden waarin de in het bodemgeschil betwiste aanslagen werden gevestigd, behoort de kennisneming ervan tot de bevoegdheid van de verwijzende rechter. In zoverre het steunt op de draagwijdte en interpretatie die moet worden gegeven aan reglementaire en individuele administratieve rechtshandelingen valt de kennisneming ervan eveneens buiten de bevoegdheid van het Hof.

Alhoewel prejudiciële vragen enkel kunnen worden gesteld naar aanleiding van concrete geschillen, betreffen zij niettemin abstracte rechtsvragen die als dusdanig door het Hof moeten worden beantwoord, en zulks los van de materiële omstandigheden van het geschil waarin de prejudiciële vraag werd opgeworpen.

B.3.3. Uit wat werd uiteengezet in B.2.1 tot B.2.6 volgt dat de Administratie van de bijzondere belastinginspectie en de ambtenaren ervan door de Koning, krachtens de oude artikelen 66 (thans 107) en 67 (thans 108) van de Grondwet, en door de Minister van Financiën, krachtens voormeld koninklijk besluit, op regelmatige wijze werden belast met de eerder vermelde opdrachten en hun op regelmatige wijze voormelde bevoegdheden werden toegekend.

Artikel 87 van de wet van 8 augustus 1980 heeft de bevoegdheden van voormelde Administratie en ambtenaren geenszins gewijzigd of uitgebreid. Die bepaling strekt er enkel toe de voorheen bestaande rechtmatige toestand te bevestigen via een rechtsregel met hogere normatieve waarde, teneinde elke twijfel daaromtrent weg te nemen.

B.3.4. In tegenstelling tot wat in de prejudiciële vraag wordt volgehouden, is er geen sprake van een retroactieve toekenning van bevoegdheden ter zake van onderzoek en van het vaststellen van belastingaanslagen aan de ambtenaren van de Administratie van de bijzondere belastinginspectie, noch van het opheffen van de onrechtmatigheid van handelingen gesteld door onbevoegde ambtenaren.

Bijgevolg is de prejudiciële vraag zonder voorwerp en behoeft zij geen antwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De prejudiciële vraag behoeft geen antwoord.

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 31 januari 2001.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

G. De Baets