

Rolnummers 1849, 1922, 1923 en 2009
Arrest nr. 60/2001 van 8 mei 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen over de artikelen 34, 91, 92, 93 en 97 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken en de artikelen 386 tot 391 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent, het Hof van Beroep te Luik en het Hof van Cassatie.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters H. Boel en M. Melchior, de rechters L. François, R. Henneuse en M. Bossuyt, en, overeenkomstig artikel 60bis van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, emeritus voorzitter G. De Baets en ererechter J. Delruelle, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter G. De Baets,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen

a. Bij arrest van 16 december 1999 in zake L. Van Daele en E. Van der Gucht tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 21 december 1999, heeft het Hof van Beroep te Gent volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken en 97, zevende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet in zoverre zij een onderscheid in het leven roepen vanaf 6 april 1999 tussen, enerzijds, de belastingplichtigen, die een geschil hebben met de administratie en die het geding vóór 1 maart 1999 hebben ingeleid voor het hof van beroep alwaar zij beperkt worden door de ‘ nieuwe grieven ’-regeling van het W.I.B. 1992 en, anderzijds, die belastingplichtigen, die een geschil hebben met de administratie en die het geding vanaf 6 april 1999 inleiden voor de rechtbank van eerste aanleg en daar de mogelijkheid bezitten om hun vordering te wijzigen en uit te breiden overeenkomstig het gemene recht van de artikelen 807 en 808 Ger. Wb., rekening houdend met het feit dat van de gewone regeling inzake inwerkingtreding en overgang bij invoering van nieuwe regels (artikel 3 Ger. Wb.) afgeweken werd zonder motivering en dit de onderscheiden behandeling in het leven heeft geroepen ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1849 van de rol van het Hof.

b. Bij twee arresten van 15 maart 2000 in zake de stad Luik tegen de n.v. Résidence Les Beaux Chênes en in zake de gemeente Fléron tegen de n.v. Steiner & Cie, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 27 maart 2000, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 91, 92, 93 en 97 van de wet van 15 maart 1999 alsmede artikel 11 van de wet van 23 maart 1999 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat zij, in tegenstelling tot de mogelijkheid die is voorbehouden aan de belastingplichtigen van Rijksbelastingen om daartegen op te komen bij de directeur, de belastingplichtigen van een lokale belasting die het voorwerp is van een soortgelijk beroep bij de bestendige deputatie dat op 6 april 1999 hangende is gebleven, niet toestaan een dubbele aanleg te verkrijgen, vermits laatstgenoemden ertoe gehouden blijken een beroep in eerste en laatste aanleg in te stellen bij het hof van beroep, op basis van de ten tijde van het bezwaarschrift geldende procedure ? »

Die zaken zijn ingeschreven onder de nummers 1922 en 1923 van de rol van het Hof.

c. Bij arrest van 29 juni 2000 in zake R. Bloden en D. Lonneux tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 10 juli 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden door de artikelen 34 en 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en door artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, in hun uitlegging dat, zelfs na 6 april 1999, voorzieningen in cassatie tegen arresten die uitspraak doen op beroepen inzake inkomstenbelastingen die vóór 1 maart 1999 bij de hoven van beroep zijn ingesteld, beheerst worden door de regels van de artikelen 386 tot 391 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, ook al werden die artikelen vanaf 1 maart 1999 uitdrukkelijk opgeheven bij de artikelen 34 en 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting in fiscale geschillen ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 2009 van de rol van het Hof.

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

De zaak nr. 1849

De verzoekers voor het Hof van Beroep hebben in 1993 een bezwaarschrift ingediend bij de gewestelijke directeur der directe belastingen met betrekking tot de op hun naam gevestigde aanslagen in de personenbelasting en aanvullende gemeentebelasting voor de aanslagjaren 1991 en 1992. Nadat de bezwaren bij beslissing van 11 februari 1998 waren afgewezen, hebben zij een voorziening ingesteld bij het Hof van Beroep te Gent, overeenkomstig artikel 377 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

In de procedure voor het Hof van Beroep voeren de verzoekers grieven aan die zij niet hadden opgeworpen voor de gewestelijke directeur, wat volgens de belastingadministratie niet is toegestaan op grond van artikel 377, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. De verzoekers zijn van oordeel dat de onmogelijkheid om nieuwe grieven aan te voeren sinds de inwerkingtreding van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken en de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Vanaf 6 april 1999 wordt een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die vóór 1 maart 1999 een geding hebben ingeleid voor het hof van beroep en die overeenkomstig de oude regeling geen nieuwe grieven kunnen aanvoeren en, anderzijds, de belastingplichtigen die het geding vanaf 6 april 1999 inleiden voor de rechtbank van eerste aanleg en daar de mogelijkheid hebben om hun vordering te wijzigen en uit te breiden overeenkomstig de artikelen 807 en 808 van het Gerechtelijk Wetboek.

Bij arrest van 16 december 1999 heeft het Hof van Beroep de voormelde prejudiciële vraag gesteld.

De zaken nrs. 1922 en 1923

In de zaak nr. 1922 heeft de stad Luik beroep ingesteld tegen een beslissing van de bestendige deputatie van de provincie Luik van 18 november 1999 met betrekking tot de gemeentebelasting op de gemeubeld verhuurde lokalen van het belastingjaar 1998, opgenomen in de inkohierungen opgesteld door de stad Luik betreffende de n.v. Résidence Les Beaux Chênes, aan wie de stad die lokalen ter beschikking heeft gesteld.

In de zaak nr. 1923 heeft de gemeente Fléron de n.v. Steiner et Cie een belastingaanslag toegestuurd met betrekking tot reclaimedrukwerk voor het aanslagjaar 1998. Die vennootschap heeft tegen de aanslag bezwaar ingediend bij de bestendige deputatie die het bezwaar ontvankelijk en gegrond heeft bevonden.

Gezien de onduidelijkheid van de overgangsbepalingen opgenomen in de wetten van 15 en 23 maart 1999 inzake fiscale geschillen, hebben de stad Luik en de gemeente Fléron tegen die beslissingen beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Luik en bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

De gemeente Fléron en de stad Luik voeren aan dat, indien het Hof van Beroep bevoegd is om kennis te nemen van het geschil, zij slechts beschikken over één enkele aanleg in de gerechtelijke fase, in tegenstelling tot hetgeen voor de Rijksbelastingen het geval is. Bij de behandeling van de zaak door het Hof van Beroep vragen zij dat een prejudiciële vraag zou worden gesteld over de bestaanbaarheid van dat onderscheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De zaak nr. 2009

De eisers in cassatie hebben bij de gewestelijke directeur van de belastingen een bezwaar ingediend tegen de aanslag in de personenbelasting voor het jaar 1993, dat werd verworpen in 1995. Bij arrest van 26 februari 1999 heeft het Hof van Beroep te Luik het beroep van de verzoekers tegen die beslissing eveneens verworpen.

In de procedure voor het Hof van Cassatie werpt de verweerder in cassatie, de Belgische Staat, op dat het verzoekschrift moest worden afgegeven ter griffie van het Hof van Beroep en niet ter griffie van het Hof van Cassatie. De verweerder steunt zijn stelling op het feit dat, overeenkomstig de wetten van 15 maart 1999 en 23 maart 1999 inzake fiscale geschillen in de op 6 april 1999 hangende gedingen de vroegere procedureregels van toepassing blijven. Die stelling wordt gevolgd door het Hof van Cassatie in zijn verwijzingsbeslissing.

Volgens de eisers in cassatie schenden de voormelde wetten in die interpretatie het rechtszekerheidsbeginsel en de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, zodat daarover een prejudiciële vraag moest worden gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

a. De zaak nr. 1849

Bij beschikking van 21 december 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 25 januari 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 februari 2000.

Memories zijn ingediend door :

- L. Van Daele en E. Van der Gucht, samenwonende te 9100 Sint-Niklaas, Lavendelstraat 100, bij op 6 maart 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 13 maart 2000 ter post aangetekende brief.

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

b. *De zaken nrs. 1922 en 1923*

Bij beschikkingen van 27 maart 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels 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 in die zaken artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 5 april 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 18 april 2000.

Memories zijn ingediend door :

- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen, bij op 15 mei 2000 ter post aangetekende brieven;
- de stad Luik, place du Marché, 4000 Luik, bij op 17 mei 2000 ter post aangetekende brief;
- de gemeente Fléron, rue François Lapierre, 4620 Fléron, bij op 18 mei 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 22 mei 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 21 juni 2000 heeft het Hof de zaken nrs. 1849, 1922 en 1923 samengevoegd.

Van de memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 20 oktober 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 20 november 2000 heeft de voorzitter in functie, op verzoek van de Ministerraad van 20 november 2000, de termijn voor het indienen van een memorie van antwoord verlengd met vijftien dagen.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de Ministerraad en zijn raadsman bij 20 november 2000 ter post aangetekende brief.

Memories zijn ingediend door :

- de gemeente Fléron, bij op 17 november 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 6 december 2000 ter post aangetekende brief.

c. *De zaak nr. 2009*

Bij beschikking van 10 juli 2000 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.

Bij beschikking van 19 oktober 2000 heeft de voorzitter in functie de termijn voor het indienen van een memorie en een memorie van antwoord verkort tot respectievelijk dertig dagen en vijftien dagen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 20 oktober 2000 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de voormelde beschikking van 19 oktober 2000.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 oktober 2000.

Memories zijn ingediend door :

- R. Bloden en D. Lonneux, samenwonende te 4910 La Reid, rue du Puits Margot 1, bij op 17 november 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 22 november 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 11 december 2000 ter post aangetekende brieven.

R. Bloden en D. Lonneux hebben een memorie van antwoord ingediend bij op 4 januari 2001 ter post aangetekende brief.

d. De samengevoegde zaken nrs. 1849, 1922, 1923 en 2009

Bij beschikking van 13 juli 2000 heeft het Hof de zaken nrs. 1849, 1922, 1923 en 2009 samengevoegd.

Bij beschikkingen van 31 mei 2000 en 29 november 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 21 december 2000 en 21 juni 2001.

Bij beschikking van 25 januari 2001 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 14 februari 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 26 januari 2001 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 14 februari 2001 :

- zijn verschenen :

. Mr. K. Spagnoli, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor L. Van Daele en E. Van der Gucht;

. Mr. S. van Eyll *loco* Mr. E. Hody, advocaten bij de balie te Luik, voor de stad Luik;

. Mr. V. Thonon *loco* Mr. K. Bersoux en Mr. P. Van Damme, advocaten bij de balie te Luik, voor de gemeente Fléron;

. Mr. D. Garabedian, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J. Kirkpatrick, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor R. Bloden en D. Lonneux;

. Mr. W. Timmermans *loco* Mr. P. Peeters, advocaten bij de balie te Brussel, en Mr. P. Devers, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

. Mr. L. Evard *loco* Mr. P. Levert, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;

- hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en R. Henneuse verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken 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 -

De zaak nr. 1849

Standpunt van de Ministerraad

A.1.1. De Ministerraad oordeelt in hoofddorde dat aan het Hof de vergelijking wordt voorgelegd van wezenlijk verschillende categorieën die geenszins met elkaar kunnen worden vergeleken.

Vóór de fiscale procedurewetten van 15 en 23 maart 1999 werd de fiscale procedure beheerst door een geheel van regels die afweken van het gemeen recht. Met betrekking tot de directe Rijksbelastingen waren de meeste procedureregels vervat in het Wetboek van de inkomstenbelastingen. De beperking inzake het aanvoeren van nieuwe grieven hield verband met de specificiteit van die regeling, waarbij de bezwaarprocedure voor de gewestelijke directeur als een efficiënte filter fungeerde. De bezwaarprocedure zou haar filterfunctie voorbijschieten, indien de verzoeker zich *pro forma* daarvan kon kwijten. Van de belastingplichtige werd dan ook verwacht dat hij het beroep bij de directeur ernstig nam en alle bezwaren zou laten gelden.

In de nieuwe regeling werd beslist om voortaan de gemeenrechtelijke regeling van het Gerechtelijk Wetboek toe te passen. Wel blijft de filterfunctie van het administratief beroep onverkort gelden, nu dit op straffe van niet-ontvankelijkheid verplicht dient te worden uitgeput, vooraleer een fiscale vordering in rechte kan worden ingesteld. De twee procedureregelingen zijn evenwel niet genoegzaam vergelijkbaar om daaruit een schending van het gelijkheidsbeginsel af te leiden.

A.1.2. Voor zover het Hof toch zou oordelen dat beide categorieën vergelijkbaar zijn, meent de Ministerraad dat het onderscheid berust op een objectief criterium en redelijk verantwoord is. Blijkens de rechtspraak van het Hof is het inherent aan een nieuwe regeling dat een onderscheid wordt gemaakt tussen personen die betrokken zijn bij rechtstoestanden die onder het toepassingsgebied van de nieuwe regeling vallen en personen die betrokken zijn bij rechtstoestanden die door de vroegere regeling worden beheerst. Het verloop van tijd wordt aldus als een objectief gegeven beschouwd dat een verschil in behandeling rechtvaardigt.

De in het geding zijnde overgangsregeling is redelijk verantwoord, nu zij als correctie op het principe van de onmiddellijke werking ertoe strekt de rechtspleging in de zeer talrijke hangende fiscale geschillen snel en efficiënt te laten verlopen.

Standpunt van de verzoekers voor het Hof van Beroep

A.2.1. Volgens de verzoekers voor het Hof van Beroep is de overgangsregeling vervat in artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken en in artikel 97, zevende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in het bijzonder ten aanzien van de mogelijkheid om nieuwe grieven aan te voeren.

A.2.2. Krachtens artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek zijn procedureregels principieel van onmiddellijke toepassing op de hangende gedingen. De voormelde wetten wijken daarvan af door te bepalen dat in fiscale zaken de gedingen die op 6 april 1999 hangende zijn bij de rechtscolleges, met inbegrip van de rechtsmiddelen die tegen hun beslissingen kunnen worden aangewend, met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels, worden afgehandeld.

Aldus wordt een onderscheid gemaakt tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die een geschil hebben met de administratie en die het geding hebben ingeleid vóór 1 maart 1999 en onder de toepassing van de oude regeling vallen en, anderzijds, de belastingplichtigen die het geding vanaf 6 april 1999 hebben ingeleid en op wie de nieuwe regeling van toepassing is. De datum waarop het geschil aanhangig wordt gemaakt, vormt geen pertinent criterium van onderscheid.

A.2.3. De gevolgen van die regeling zijn discriminerend, wat de mogelijkheid tot het aanvoeren van nieuwe grieven betreft. Onder de oude regeling konden voor het hof van beroep slechts nieuwe grieven worden aangevoerd die betrekking hadden op een overtreding van de wet of van op straffe van nietigheid voorgeschreven

vormen. Het aanbrengen van nieuwe feitelijke grieven was niet mogelijk. Volgens het nieuwe fiscale procesrecht zijn op gedingen die sedert 6 april 1999 zijn ingeleid, de artikelen 807 en 808 van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing. Naar luid van die bepalingen kan een vordering worden gewijzigd of uitgebreid, indien de nieuwe, op tegenspraak genomen conclusies berusten op een feit of akte in de dagvaarding aangevoerd, zelfs indien de juridische omschrijving verschillend is.

A.2.4. Volgens de verzoekers voor het Hof van Beroep is de oude regeling achterhaald en strijdig met de fundamentele beginselen van de rechtsstaat. Het hof van beroep is de eerste rechter die het geschil beoordeelt, zodat het verbod op nieuwe grieven het recht op toegang tot de rechter aantast. Doordat de in het geding zijnde bepalingen, zonder enige verantwoording, ertoe leiden dat die oude regeling van toepassing blijft op de vóór 1 maart 1999 ingeleide gedingen, schenden zij het gelijkheidsbeginsel.

A.2.5. In antwoord op de memorie van de Ministerraad oordelen de verzoekers voor het Hof van Beroep dat getracht wordt *a posteriori* een verantwoording te geven aan de oude regeling, die wordt tegengesproken door de parlementaire voorbereiding en door de hervorming zelf. De filterfunctie waarop wordt gewezen, wordt niet beoogd door de nieuwe grievenregeling, maar door het verplicht stellen van een administratieve bezwaarprocedure. Een van de belangrijkste oogmerken van de hervorming was de toevloed van geschillen naar de rechtbanken te beperken. Indien de nieuwe grievenregeling daarvoor moest zorgen, zou zij niet zijn afgeschaft.

A.2.6. Verder stellen de verzoekers dat niet de wetswijziging als zodanig wordt bekritiseerd als oorzaak van de discriminatie, maar wel het feit dat wordt afgeweken van de gewone regels inzake inwerkingtreding zoals vervat in het Gerechtelijk Wetboek, waardoor het voordeel van de nieuwe regeling wordt ontzegd aan bepaalde belastingplichtigen. Nu de wetgever zelf heeft aangegeven dat de oude regeling voor kritiek vatbaar was, diende hij ze af te schaffen met onmiddellijke inwerkingtreding. Ten slotte menen zij dat de snelheid van de procedure niet ten koste mag gaan van een correcte rechtsbedeling.

De zaken nrs. 1922 en 1923

Standpunt van de stad Luik

A.3.1. Volgens de Stad Luik moet de prejudiciële vraag in de zaak nr. 1922 positief worden beantwoord en schenden de artikelen 91, 92, 93 en 97 van de wet van 15 maart 1999 alsmede artikel 11 van de wet van 23 maart 1999 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat zij, in tegenstelling tot de mogelijkheid die is voorbehouden aan de belastingplichtigen van Rijksbelastingen om daartegen op te komen bij de directeur, de belastingplichtigen van een lokale belasting die het voorwerp is van een soortgelijk beroep bij de bestendige deputatie dat op 6 april 1999 hangende is gebleven, niet toestaan een dubbele aanleg te verkrijgen, vermits de laatstgenoemden ertoe gehouden blijven een beroep in eerste en laatste aanleg in te stellen bij het hof van beroep, op basis van de ten tijde van het bezwaarschrift geldende procedure.

A.3.2. In de artikelen 91 en 93 van de wet van 15 maart 1999 wordt niet gepreciseerd bij welke rechterlijke instantie beroep kan worden ingesteld tegen een besluit van de bestendige deputatie waarbij uitspraak wordt gedaan over een bezwaarschrift inzake gemeente- en provinciebelastingen dat overeenkomstig de vroegere procedure is ingediend. Uit artikel 97, derde lid, van die wet en uit artikel 4 van de wet van 17 februari 2000 volgt dat het hof van beroep in eerste en laatste aanleg uitspraak doet.

A.3.3. In zijn arrest van 21 juni 1999 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat, inzake federale inkomstenbelastingen, tegen beslissingen genomen door de gewestelijke directeur na 1 maart 1999, beroep kan worden ingesteld voor de rechtbank van eerste aanleg, met mogelijkheid van hoger beroep. De mogelijkheid bestaat niet voor lokale belastingen. Er blijkt integendeel dat in de wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen ter zake van provinciale en plaatselijke heffingen en in de wet van 24 december 1996 betreffende vestiging en de invordering van de provincie- en de gemeentebelastingen steeds naar een analogie met de Rijksbelastingen werd gestreefd. Ook artikel 93 van de wet van 15 maart 1999 hanteert dat parallelisme. Voor het aangeklaagde verschil in behandeling bestaat dan ook geen rechtvaardiging.

Standpunt van de Waalse Regering

A.4.1. De Waalse Regering oordeelt dat zij, overeenkomstig artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari op het Arbitragehof, in haar memorie nieuwe middelen vermag aan te voeren.

Het middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De artikelen 91 tot 93 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, die betrekking hebben op de provincie- en gemeentebelastingen, zijn in werking getreden tien dagen na de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* en zijn onmiddellijk van toepassing op de hangende procedures, aangezien niet in een overgangsbepaling werd voorzien. Aldus ontstaat op het vlak van de beroepsmogelijkheden een discriminatie ten aanzien van personen die aan Rijksbelastingen zijn onderworpen, waar wel een overgangsregeling werd ingevoerd.

A.4.2. Het gevolg van het ontbreken van overgangsbepalingen ten aanzien van de personen die gemeente- of provinciebelastingen verschuldigd zijn, is dat, in vergelijking tot eenzelfde soort van procedureregels, twee overheden die over verschillende bevoegdheden beschikken, de ene met een rechtsprekende bevoegdheid en de andere met een bevoegdheid van administratieve aard, uitspraak zullen moeten doen op bezwaarschriften die op eenzelfde tijdstip werden ingediend. De regeling leidt er ook toe dat in eerste aanleg het recht van toegang tot de rechter wordt ontzegd.

Standpunt van de Ministerraad

A.5.1. Voorafgaand aan de bespreking van de prejudiciële vraag, verwijst de Ministerraad naar het arrest nr. 30/98 van 18 maart 1998, waarbij het Hof sommige bepalingen uit de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen heeft vernietigd. Het voornaamste gevolg van die vernietiging was dat de bestendige deputaties bij het behandelen van de bezwaarschriften tegen gemeentelijke en provinciale belastingaanslagen opnieuw een rechtsprekende taak te vervullen kregen en derhalve opnieuw werden onderworpen aan de geschillenprocedure bepaald in de artikelen 5 tot 9 van de wet van 23 december 1986, aan artikel 104bis van de provinciewet en aan de procedure geregeld bij het koninklijk besluit van 17 september 1987.

A.5.2. Volgens het arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998 schenden de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de Grondwet ingeval ze zo zouden moeten worden begrepen dat de gewestelijke directeur een rechtsprekende functie uitoefent over het fiscaal bezwaar. Grondwetsconform dient de directeur, wanneer hij uitspraak doet over Rijksbelastingen, als een administratieve instantie te worden aangezien.

A.5.3. Inzake de gemeente- en provinciebelastingen heeft de bestendige deputatie altijd uitspraak gedaan als administratief rechtcollege, met de daaraan verbonden jurisdictionele waarborgen. Anders dan wat het uitgangspunt is van de verwijzende rechter, beschikt de belastingplichtige inzake lokale belastingen, die op 6 april 1999 een zaak hangende had bij de bestendige deputatie en waarover nog geen uitspraak was gedaan, wel over een dubbele aanleg en bestaat het aangeklaagde verschil in behandeling niet.

De zaak nr. 2009

Standpunt van de eisers in cassatie

A.6.1. Volgens de eisers in cassatie zijn de in het geding zijnde bepalingen strijdig met het rechtszekerheidsbeginsel en schenden zij daardoor ook de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.6.2. De eisers in cassatie voeren aan dat zij zich bij het indienen van hun voorziening hebben gebaseerd op artikel 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999, volgens hetwelk de artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen worden opgeheven vanaf 1 maart 1999. Die bepalingen blijven alleen gelden voor de beroepen die vóór die datum zijn ingesteld en gelden dus niet voor een voorziening in cassatie die na die datum wordt ingediend. De eisers in cassatie hebben geen rekening gehouden met artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999.

A.6.3. Bij arrest van 21 juni 1999 echter heeft het Hof van Cassatie de voormelde bepalingen in onderlinge samenhang zo geïnterpreteerd dat ook de voorzieningen in cassatie die worden ingesteld tegen arresten uitgesproken in hoger beroep in zaken ingesteld vóór 1 maart 1999, volledig onder de vroegere regeling vallen. De eisers in cassatie zijn van mening dat de in het geding zijnde bepalingen, in de interpretatie van het Hof van Cassatie, de rechtszekerheid in gevaar brengen. Het is strijdig met dat grondbeginsel dat de wetgever bepalingen goedkeurt die zo vaag zijn dat de rechtzoekenden niet meer op redelijke wijze de draagwijdte van de wet kunnen bepalen. Die onduidelijkheid leidt er voor hen toe dat de voorziening in cassatie onontvankelijk is, zodat zij het voordeel van dat rechtsmiddel missen.

Standpunt van de Ministerraad

A.7.1. In hoofddorde oordeelt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft. Er is geen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, omdat de voorgelegde prejudiciële vraag niet verwijst naar categorieën rechtsonderhorigen wier situaties met elkaar worden vergeleken. De prejudiciële vraag geeft immers niet aan - en de Ministerraad ziet niet in - welke categorieën van rechtsonderhorigen met elkaar moeten worden vergeleken teneinde een toetsing van de in het geding zijnde bepalingen aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet mogelijk te maken. Het Hof is niet bevoegd om de wettelijke bepalingen te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel, zonder dat hierbij een mogelijke discriminatie aan de orde wordt gesteld. Te dezen betreft de prejudiciële vraag een loutere interpretatie van de gezamenlijke lezing van wetbepalingen. De prejudiciële vraag behoeft bijgevolg geen antwoord.

A.7.2. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat het rechtszekerheidsbeginsel, afzonderlijk genomen, dan wel in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, niet geschonden is.

Artikel 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen bepaalt dat de artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (oude versie) van toepassing blijven op de beroepen die vóór 1 maart 1999 zijn ingeleid. Hieronder moet worden verstaan dat die bepalingen van toepassing blijven op de zaken die vóór 1 maart 1999 werden ingeleid bij het hof van beroep. Aldus blijkt de toe te passen rechtsregel te volgen uit de afzonderlijke lezing van artikel 97, laatste lid, van de voormelde wet van 15 maart 1999.

Voor zover het Hof van oordeel zou zijn dat de rechtsregel niet uitsluitend kan worden afgeleid uit artikel 97, laatste lid, van de voormelde wet van 15 maart 1999, vloeit hij noodzakelijkerwijze voort uit de lezing in samenhang met artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken.

De noodzakelijke gezamenlijke lezing van (de overgangsbepalingen van) de beide wetten inzake fiscale hervorming vormt geen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Allereerst is de omstandigheid dat de fiscale hervorming door twee wetten tot stand is gekomen, het gevolg van een keuze van de Grondwetgever. Overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof, staat het niet aan het Hof een dergelijke keuze te beoordelen. De omstandigheid dat die ingrijpende hervorming van het fiscale contentieux door middel van twee wetten tot stand is gekomen, is het gevolg van een grondwettelijke regeling inzake bicamerale aangelegenheden.

Bovendien kon er voor de rechtsonderhorigen *in casu* geen twijfel bestaan over het feit dat die beide wetten in hun onderlinge samenhang dienen te worden geïnterpreteerd. De beide wetten die de fiscale hervorming hebben doorgevoerd, beogen immers één en dezelfde hervorming. Er kan geen twijfel over bestaan dat de overgangsbepalingen van die wetten in hun onderlinge samenhang moeten worden gelezen. Bijgevolg is er geen schending van het rechtszekerheidsbeginsel, noch afzonderlijk genomen, noch in samenhang met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.7.3. In meer ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat wetswijzigingen mogelijk moeten blijven. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof is het inherent aan een nieuwe regeling dat een onderscheid wordt gemaakt tussen personen die betrokken zijn bij rechtstoestanden die vallen onder het toepassingsgebied van de vroegere regeling en personen die betrokken zijn bij rechtstoestanden die onder het toepassingsgebied van de nieuwe regeling vallen. Een dergelijk onderscheid maakt geen schending uit van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- B -

Over het middel aangevoerd door de Waalse Regering

B.1. De Waalse Regering voert in haar memorie een nieuw middel aan. Nieuwe middelen mogen enkel worden aangevoerd in het geval bedoeld in artikel 85 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof. Aangezien de memorie niet steunt op artikel 85, maar op artikel 87 van de voormelde wet, is het nieuwe middel dat erin wordt aangevoerd, onontvankelijk.

Over de grond van de zaak

B.2. De wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken hebben de fiscale geschillenregeling grondig hervormd. Na het administratieve beroep worden fiscale geschillen voortaan afgehandeld door de rechterlijke macht, in beginsel volgens de regels van het Gerechtelijk Wetboek.

In zoverre de wetten van 15 maart 1999 en 23 maart 1999 in geen bijzondere regels ter zake hebben voorzien, treden zij in werking vanaf de tiende dag na de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*, zijnde 6 april 1999. De wetten bevatten evenwel een aantal overgangsbepalingen die aanleiding hebben gegeven tot de voorliggende prejudiciële vragen.

De zaak nr. 1849

B.3.1. Op grond van de wetten van 15 maart 1999 en 23 maart 1999, die in werking zijn getreden op 6 april 1999, behoren de fiscale geschillen tot de bevoegdheid van de rechtbank van eerste aanleg. In het kader van die procedure kan de belastingplichtige overeenkomstig de artikelen 807 en 808 van het Gerechtelijk Wetboek zijn vordering uitbreiden of wijzigen, indien de nieuwe op tegenspraak genomen conclusies berusten op een feit of akte in de dagvaarding aangevoerd, zelfs indien hun juridische omschrijving verschillend is.

Ingevolge de overgangsregeling vervat in artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 en in artikel 97, zevende lid, van de wet van 15 maart 1999 worden de gedingen die hangende zijn voor de hoven, de rechtbanken en andere instanties, met inbegrip van de rechtsmiddelen die tegen hun beslissingen kunnen worden aangewend, vervolgd en afgehandeld met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels. Overeenkomstig die vroegere regeling kunnen in beroep slechts nieuwe grieven worden aangevoerd voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van op straffe van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren.

B.3.2. De verwijzende rechter vraagt of de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn geschonden doordat vanaf 6 april 1999 een onderscheid bestaat tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die vóór 1 maart 1999 een geding hebben ingeleid bij het hof van beroep en daarbij onder de toepassing vallen van de regeling inzake nieuwe grieven die is vervat in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en, anderzijds, de belastingplichtigen die na 1 maart 1999 hun zaak kunnen voorleggen aan de rechtbank van eerste aanleg en de mogelijkheid hebben om zich te beroepen op de regeling in de artikelen 807 en 808 van het Gerechtelijk Wetboek. De rechter wijst er ook op dat de overgangsregeling daarmee afwijkt van de algemene regeling van artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek.

B.3.3. Artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt :

« De wetten op de rechterlijke organisatie, de bevoegdheid en de rechtspleging zijn van toepassing op de hangende rechtsgedingen, zonder dat die worden onttrokken aan de instantie van het gerecht waarvoor zij op geldige wijze aanhangig zijn, en behoudens de uitzonderingen bij de wet bepaald. »

B.3.4. Zoals de in die bepalingen gebruikte bewoordingen aangeven, staat het aan de wetgever om uit te maken of hij in een bepaald geval afwijkt van de algemene regeling vervat in die bepaling, zonder dat door dat enkele feit het gelijkheidsbeginsel in het gedrang zou komen. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn geschonden indien de in het geding zijnde overgangsregeling een onderscheid in behandeling doet ontstaan waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.

B.3.5. Het onderscheid in behandeling waarover het Hof wordt ondervraagd, vloeit voort uit twee wettelijke regelingen die elkaar opvolgen in de tijd, zij het dat beide regelingen, ingevolge de overgangsbepalingen van de nieuwe wet, nog een tijdlang naast elkaar bestaan.

Rekening houdend met het omvattend en ingrijpend karakter van de hervorming van de fiscale geschillenregeling en met de verregaande reorganisatie op het vlak van de rechtscolleges die daarmee gepaard gaat, komt het niet onredelijk voor dat de wetgever die nieuwe regeling slechts laat ingaan voor de toekomstige en niet voor de hangende gedingen.

B.3.6. De prejudiciële vraag moet ontkennend worden beantwoord.

De zaken nrs. 1922 en 1923

B.4.1. In beide zaken stelt de verwijzende rechter dezelfde prejudiciële vraag, die luidt :

« Schenden de artikelen 91, 92, 93 en 97 van de wet van 15 maart 1999 alsmede artikel 11 van de wet van 23 maart 1999 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat zij, in tegenstelling tot de mogelijkheid die is voorbehouden aan de belastingplichtigen van Rijksbelastingen om daartegen op te komen bij de directeur, de belastingplichtigen van een lokale belasting die het voorwerp is van een soortgelijk beroep bij de bestendige deputatie dat op 6 april 1999 hangende is gebleven, niet toestaan een dubbele aanleg te verkrijgen, vermits laatstgenoemden ertoe gehouden blijken een beroep in eerste en laatste aanleg in te stellen bij het hof van beroep, op basis van de ten tijde van het bezwaarschrift geldende procedure ? »

B.4.2. Uit de combinatie van artikel 97, derde lid, van de wet van 15 maart 1999 en artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 en de toepassing van het beginsel *lex posterior derogat priori* en uit artikel 4 van de wet van 17 februari 2000, volgt dat de geschillen inzake de provincie- en gemeentebelastingen die op 6 april 1999 hangende zijn bij de bestendige deputatie en bij het rechtsprekend college van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, moeten worden gevoerd en afgehandeld met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels.

B.4.3. In de geschillenregeling voor de provincie- en gemeentebelastingen, zoals zij van toepassing blijft op de hangende gedingen, heeft de bestendige deputatie een rechtsprekende functie en moet het beroep tegen de beslissingen van de bestendige deputatie worden ingesteld bij het hof van beroep. In tegenstelling tot wat in de prejudiciële vraag wordt gesteld, beschikt

de belastingplichtige dus over een dubbele aanleg, zodat het verschil in behandeling waarover het Hof wordt ondervraagd niet bestaat.

Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat de prejudiciële vragen zonder voorwerp zijn.

De zaak nr. 2009

B.5.1. Artikel 34 van de wet van 15 maart 1999 vervangt de artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 door nieuwe bepalingen inzake de aanwending van rechtsmiddelen. Volgens artikel 97, laatste lid, van diezelfde wet, treedt artikel 34, voor zover het de artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opheft, in werking op 1 maart 1999. De vermelde bepalingen, zoals ze bestonden vóór hun opheffing, blijven evenwel van toepassing op de beroepen die vóór die datum zijn ingeleid.

Artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken bepaalt, zoals hiervoor is vermeld, dat de gedingen die hangende zijn bij de hoven, de rechtbanken en andere instanties, met inbegrip van de rechtsmiddelen die tegen hun beslissingen kunnen worden aangewend, worden vervolgd en afgehandeld met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels.

B.5.2. De verwijzende rechter vraagt het Hof of de artikelen 10 en 11 van de Grondwet worden geschonden door de artikelen 34 en 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en door artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, in hun uitlegging dat, zelfs na 6 april 1999, voorzieningen in cassatie tegen arresten die uitspraak doen op beroepen inzake inkomstenbelastingen die vóór 1 maart 1999 bij de hoven van beroep zijn ingesteld, onderworpen zijn aan de regels van de artikelen 386 tot 391 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ook al werden die artikelen vanaf 1 maart 1999 uitdrukkelijk opgeheven bij de artikelen 34 en 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen.

B.5.3. Om de redenen aangegeven in B.3.5, dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 97, zevende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken schenden niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij vanaf 6 april 1999 een onderscheid in het leven roepen tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die vóór 1 maart 1999 een geding hebben ingeleid bij het hof van beroep en daarbij onder de toepassing vallen van de regeling inzake nieuwe grieven die is vervat in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en, anderzijds, de belastingplichtigen die na 1 maart 1999 hun zaak kunnen voorleggen aan de rechtbank van eerste aanleg en de mogelijkheid hebben om zich te beroepen op de regeling in de artikelen 807 en 808 van het Gerechtelijk Wetboek.

- De prejudiciële vragen gesteld in de zaken nrs. 1922 en 1923 zijn zonder voorwerp.

- De artikelen 34 en 97, laatste lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, in hun uitlegging dat, zelfs na 6 april 1999, voorzieningen in cassatie tegen arresten die uitspraak doen op beroepen inzake inkomstenbelastingen die vóór 1 maart 1999 bij de hoven van beroep zijn ingesteld, onderworpen zijn aan de regels van de artikelen 386 tot 391 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

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 8 mei 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

G. De Baets