

Rolnummers 3015 en 3053
Arrest nr. 72/2005 van 20 april 2005

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, ingesteld door P. De Crem en R. Suys en door G. Bos.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 8 juni 2004 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 9 juni 2004, hebben P. De Crem, wonende te 9880 Aalter, Bosvijverdreef 2, en R. Suys, wonende te 9420 Erpe-Mere, Magerstraat 88, beroep tot vernietiging ingesteld van de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 6 januari 2004, tweede editie).

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 2 juli 2004 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 5 juli 2004, heeft G. Bos, wonende te 9100 Sint-Niklaas, Godsschalkstraat 19, beroep tot vernietiging van dezelfde wet ingesteld.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 3015 en 3053 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad heeft memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 1 maart 2005 :

- zijn verschenen :

. Mr. P. Defreyne, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 3015;

. de verzoekende partij in de zaak nr. 3053, in eigen persoon;

. Mr. A. Haelterman, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. In rechte

- A -

Verzoekschriften van de verzoekende partijen

A.1. De verzoekende partijen beroepen zich op hun hoedanigheid van belastingplichtigen die hun belastingen steeds correct hebben betaald en die niet het belastingvoordeel kunnen genieten dat degenen die van de eenmalige bevrijdende aangifte gebruik maken, krijgen. Hierdoor hebben zij een belang dat rechtmatig, zeker, persoonlijk en rechtstreeks zou zijn.

A.2.1. In een eerste middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, doordat de wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte een vrijstelling van strafvervolgning verleent en de fiscale vordering doet vervallen, terwijl slechts een heffing wordt opgelegd van 6 of 9 pct. Belastingplichtigen die hun inkomsten wel correct hadden aangegeven, worden tegen veel hogere tarieven belast. Het vlakke tarief waarin de wet voorziet, waarbij geen onderscheid wordt gemaakt naar gelang van de aard van de inkomsten die worden geregulariseerd (roerende inkomsten, beroepsinkomsten, enz.) of naar gelang van de belastingen die werden ontdoken, heeft tot gevolg dat het doel van de maatregel - de belastingplichtige de mogelijkheid te geven zijn toestand te regulariseren - het verschil in behandeling niet verantwoordt. In tegenstelling tot wat het geval was bij een zogenaamde spontane regularisatie, die inhoudt dat een belastingplichtige alle eerder niet aangegeven inkomsten opnam in een correctie op zijn aangifte en de belasting op die niet aangegeven inkomsten betaalde, houdt de eenmalige bevrijdende aangifte niet in dat de in het verleden ontdoken belastingen moeten worden betaald. Het tarief dat in geval van een eenmalige bevrijdende aangifte wordt gehanteerd (6 of 9 pct.) is manifest onevenredig in vergelijking met het tarief dat zou moeten worden betaald in geval van een correcte aangifte van de inkomsten (15 en 25 pct. voor roerende inkomsten, eventueel te vermeerderen met gemeentelijke opcentiemen, 25 tot 55 pct. voor beroepsinkomsten, en 45 tot 65 pct. voor successierechten). Bij de vergelijking tussen die tarieven wordt bovendien nog de eventuele belastingverhoging of boete buiten beschouwing gelaten die kan worden opgelegd in geval van fiscale fraude, alsmede de nalatigheidsinteressen die verschuldigd zijn bij laattijdige betaling van belastingen en socialezekerheidsbijdragen. Het bijzonder gunstige tarief wordt ook niet gecompenseerd door de berekeningsbasis want, in tegenstelling tot wat de Raad van State eerst dacht, moeten enkel sommen, kapitalen of roerende waarden die niet in een verplichte aangifte werden opgenomen of waarop de verschuldigde belasting niet werd voldaan, in een eenmalige bevrijdende aangifte worden opgenomen.

Motieven van eenvoud en rechtszekerheid kunnen, volgens de verzoekende partijen, het vlakke tarief niet verantwoorden, gelet op de zeer complexe aard van de bestreden wet. Ook de vrees dat een hoger tarief belastingplichtigen zou afschrikken om hun vermogen te regulariseren, en dat het gunstige economische effect van de maatregel zou verminderen, kan niet als verantwoording gelden, aangezien niet langer is vereist het geld in België te investeren om de eenmalige bevrijdende aangifte te kunnen genieten.

A.2.2. Volgens de verzoekende partijen is er ook sprake van een schending van artikel 172, eerste lid, van de Grondwet, doordat de bestreden wet een bepaalde categorie van belastingplichtigen een voorrecht verleent, terwijl volgens voormelde bepaling in fiscale zaken geen voorrechten of privileges mogen worden verleend. Bovendien voorziet artikel 172, eerste lid, van de Grondwet, in tegenstelling tot de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, niet in een afwijkingsmogelijkheid.

A.3. In een tweede middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de bevoegdheidverdelende regels, doordat de bestreden wet ook zou kunnen gelden voor successie- en registratierechten, terwijl overeenkomstig artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, zoals gewijzigd bij de bijzondere wet van 13 juli 2001, de gewesten bevoegd zijn wat betreft de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van die belastingen.

Ingevolge het advies van de Raad van State van 9 oktober 2003, waarin de Raad stelde dat het enkel de gewestwetgevers toekomt om onder bepaalde voorwaarden af te zien van de inning van gewestelijke belastingen, heeft de Regering de meeste verwijzingen naar de gewestelijke belastingen uit haar voorontwerp geschrapt. In sommige bepalingen is dat echter niet gebeurd. Volgens de verzoekende partijen miskennen namelijk de artikelen 2, § 1, eerste lid, 3 en 7 van de bestreden wet de bevoegdheidverdelende regels. Zo heeft de mogelijkheid om een eenmalige bevrijdende aangifte in te dienen betrekking op alle sommen, kapitalen of roerende waarden die niet - of die voortspuiten uit inkomsten die evenmin - in een in België wettelijk verplichte

boekhouding of aangifte werden vermeld of waarop de in België verschuldigde belasting niet werd geheven (artikel 2, § 1, eerste lid, van de bestreden wet), en worden alle aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden na betaling van de verschuldigde eenmalige bevrijdende aangifte geacht bevrijd te zijn van alle belastingen (artikel 3). De algemeenheid van de gehanteerde terminologie sluit successie- en registratierechten niet uit. Bovendien bepaalt artikel 7 van de bestreden wet dat personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven bedoeld in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, en in artikel 505 van het Strafwetboek, worden vrijgesteld van strafvervolgning. Ten slotte wordt de inwerkingtreding van de bestreden wet niet uitgesteld totdat de relevante decreten van de gewesten in deze aangelegenheid in werking zijn getreden.

A.4. In een derde middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 170 en 172, tweede lid, van de Grondwet, doordat artikel 4, § 2, van de bestreden wet de Koning ertoe machtigt de voorwaarden te bepalen met betrekking tot de aard en de modaliteiten van de investering en van de herinvestering om het tarief van 6 pct. te kunnen genieten, alsmede de controle ter zake. De verzoekende partijen beroepen zich op het advies van de Raad van State van 9 oktober 2003, volgens hetwelk de wet zelf de aard moet bepalen van de investeringen die recht geven op het tarief van 6 pct.

Memories van de Ministerraad

A.5. Volgens de Ministerraad ontberen de verzoekende partijen het vereiste belang, omdat de gedeeltelijke of algehele vernietiging van de wet hun geen voordeel zou opleveren of hen niet voor een nadeel zou behoeden. Zij wensen immers geen gebruik te maken van de eenmalige bevrijdende aangifte. Bovendien kent de wet geen belastingvoordeel toe, maar een belastingheffing in de vorm van een eenmalige bevrijdende aangifte. In zoverre de verzoekende partijen zich erover beklagen dat ze het door de bestreden wet toegekende voordeel niet zouden kunnen genieten, merkt de Ministerraad op dat ook na een eventuele vernietiging van de wet dat ook niet het geval zou zijn, aangezien zij trouw hun belastingen hebben betaald.

A.6.1. Wat het eerste middel betreft, is er volgens de Ministerraad geen sprake van een ongeoorloofde discriminatie tussen de eerlijke belastingbetalers en diegenen die de eenmalige bevrijdende aangifte kunnen genieten. Aangezien de bestreden wet belastingplichtigen uitnodigt hun fiscale toestand te regulariseren, kan zij per definitie enkel worden toegepast op degenen die hun fiscale en sociale verplichtingen in het verleden niet zijn nagekomen, en niet op degenen die dat wel hebben gedaan. Dit zou geen schending van het gelijkheidsbeginsel inhouden, want het behoort tot het wezen zelf van de maatregel. In zoverre de bestreden wet zich richt tot personen en situaties die niet vergelijkbaar zijn, kan er geen sprake zijn van een discriminatie.

In ieder geval is de maatregel objectief en redelijk verantwoord ten opzichte van het nagestreefte doel, namelijk de regularisatie van in het verleden ontdoken belastingen mits betaling van een boete. De aldus teruggebrachte gelden zouden op termijn een positieve weerslag hebben op de economie, zodat ook belastingplichtigen die hun belasting correct hebben betaald baat hebben bij de bestreden wet.

Ook het door de wet gehanteerde tarief is, volgens de Ministerraad, objectief en redelijk verantwoord. Er werd gekozen voor een vlak tarief omdat het niet mogelijk zou zijn een onderscheid te maken naar gelang van de oorsprong van de fraude. Bovendien wou de wetgever aldus een duidelijke en eenvoudige regeling instellen. Er anders over oordelen zou tot gevolg hebben dat de wetgever niet bevoegd zou zijn om een regularisatiemaatregel in te voeren. Het enige alternatief zou erin bestaan hetzelfde tarief toe te passen als wanneer de betrokken belastingplichtige zijn fiscale en sociale verplichtingen wel zou zijn nagekomen, wat niet mogelijk is gelet op het feit dat het bedrag aan ontdoken belastingen bij elke betrokkene verschilt. Bovendien zou de invoering van een gedifferentieerde tariefschaal een vergaande informatieverplichting van de persoon die de maatregel wil genieten vereisen, wat de kansen op succes van de maatregel zou verminderen.

Overigens is het volgens de Ministerraad niet noodzakelijk om in te gaan op de vergelijking tussen de tarieven in de bestreden wet en de successierechten, aangezien de wet als dusdanig niet van toepassing is op de successierechten.

A.6.2. Volgens de Ministerraad is er ook geen sprake van een voorrecht, aangezien alle belastingplichtigen zonder onderscheid aan dezelfde fiscale en sociale wetgeving zijn onderworpen. De bestreden wet houdt enkel een herstellende maatregel in. In zoverre door de wet belastingplichtigen de door de Belgische wetgeving voorgeschreven belastingregeling ondergaan, beoogt ze zelf een grotere gelijke behandeling.

Bovendien heeft, volgens de Ministerraad, artikel 172 van de Grondwet niet de absolute betekenis die de verzoekende partijen aan die bepaling geven : ze moet veeleer in hetzelfde kader worden geïnterpreteerd als de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.7. Wat het tweede middel betreft, voert de Ministerraad aan dat de wetgever de bevoegdheidverdelende regels heeft nageleefd door elke verwijzing naar de successierechten uit het voorontwerp van wet te schrappen. Doordat het Vlaams Parlement tot op heden geen decreet heeft goedgekeurd omtrent de eenmalige bevrijdende aangifte, vallen de successie- en registratierechten in het Vlaamse Gewest buiten het toepassingsgebied van de bestreden wet.

In zoverre artikel 2, § 1, eerste lid, het heeft over een « wettelijk verplichte aangifte », handelt die bepaling enkel over de wettelijk verplichte aangifte in materies waarvoor de federale overheid bevoegd is. Daartoe behoren niet de successierechten.

Hetzelfde geldt voor artikel 3. Doordat de wet geen eenmalige bevrijdende aangifte invoert voor successie- en registratierechten, kan de wet evenmin ertoe leiden dat die belastingen niet zouden kunnen worden gevorderd. Daarnaast voert de Ministerraad aan dat de gewesten enkel bevoegd zijn om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen inzake successie- en registratierechten te wijzigen. De federale Staat is bevoegd voor de dienst van de successie- en registratierechten, met inbegrip van de materiële berekening van de verschuldigde belasting, de controle, de inning en de invordering. Het bestreden artikel 3 zou dan ook deel uitmaken van de procedureregels waarvoor de federale overheid bevoegd is.

Wat het bestreden artikel 7 betreft, is de federale wetgever, volgens de Ministerraad, bevoegd om te voorzien in een vrijstelling van strafvervolgning voor misdrijven inzake successie- en registratierechten, aangezien de bevoegdheid van de gewesten zich beperkt tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen.

Ten slotte is de federale wetgever, volgens de Ministerraad, bevoegd om de bestreden wet in te voeren inzake de materies waarvoor hij bevoegd is, alsmede om te beslissen over de inwerkingtreding ervan. Bijgevolg moest niet worden gewacht tot de inwerkingtreding van de relevante gewestnormen.

A.8. Met betrekking tot het derde middel voert de Ministerraad aan dat het bestreden artikel 4, § 2, de Koning niet de bevoegdheid verleent om wezenlijke elementen van de eenmalige bevrijdende aangifte te bepalen. Wezenlijke elementen zijn immers de grondslag, de aanslagvoet en de vrijstellingen van een belasting. De wet kan echter de Koning machtigen om de administratieve regels vast te stellen die dienstig zijn voor de aanslag, de controle of de inning. Te dezen kan de Koning enkel de voorwaarden bepalen voor de aard en de modaliteiten van de investering of de herinvestering om het verlaagde tarief te genieten, en de controle hierop. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt bovendien dat het begrip investering in zijn normale betekenis moet worden opgevat, als elke besteding van gelden die een bijdrage levert aan de Belgische en Europese economie.

Memories van antwoord van de verzoekende partijen

A.9. De verzoekende partijen in de zaak nr. 3015 voeren aan dat zij wel degelijk een voldoende persoonlijk en rechtstreeks belang hebben, nu de bestreden wet een onevenredig voordeel invoert ten opzichte van een bepaalde categorie van belastingplichtigen. In geval van vernietiging van de bestreden wet bestaat de kans dat de wetgever een nieuwe regeling aanneemt waarin zij soortgelijke lage belastingtarieven kunnen genieten of waarin diegenen die de eenmalige bevrijdende aangifte willen genieten hogere tarieven betalen. Daarnaast wijzen zij erop dat door de bestreden wet de Schatkist inkomsten verliest, wat hun tot nadeel strekt. Ten slotte voeren zij aan dat het te dezen om een politiek recht gaat en dat het Hof ten aanzien van een ander politiek recht - het recht om te kiezen en gekozen te worden - steeds een ruime interpretatie van het belang heeft aanvaard.

A.10. Wat het eerste middel betreft, is er, volgens die verzoekende partijen, wel degelijk sprake van vergelijkbare categorieën van personen, namelijk de belastingplichtigen die allen aan de Belgische fiscale en sociale wetten zijn onderworpen en die dezelfde belastbare inkomsten genoten. Terwijl een categorie van personen die inkomsten niet correct heeft aangegeven en nu een belastingvoordeel kan genieten, heeft de andere categorie die inkomsten wel correct aangegeven maar kan zij niet eenzelfde voordeel genieten.

Volgens hen klagen ze niet over de opportuniteit van de eenmalige bevrijdende aangifte, maar over de onevenredigheid en het onverantwoord karakter van de ongedifferentieerde lage tarieven die worden gehanteerd. Ze ontkennen dat, in geval van een gedifferentieerde tariefschaal, een vergaande informatieplicht noodzakelijk zou zijn. De berekening zou immers kunnen worden overgelaten aan de persoon die de aangifte doet, net zoals dit thans ook het geval is.

A.11. De verzoekende partijen in de zaak nr. 3015 houden het tweede middel niet langer aan. Wat het derde middel betreft, volharden ze.

A.12. Wat het belang betreft, voert de verzoekende partij in de zaak nr. 3053 aan dat de gewone belastingplichtige meer belastingen betaalt wanneer er fraudeurs zijn. Het bedrag dat de gewone belastingbetaler bijkomend moet betalen door fraude, stijgt ook sneller dan het percentage van de fraude zelf. In zoverre de eenmalige bevrijdende aangifte niet het verhoopte resultaat oplevert, zal de gewone belastingbetaler ook meer blijven betalen. In geval van vernietiging van de bestreden wet, zou daarentegen een gelijke behandeling worden bewerkstelligd.

A.13.1. Wat het eerste middel betreft, kan, volgens de verzoekende partij in de zaak nr. 3053, worden getwijfeld aan het doel van de maatregel, gelet op het feit dat, om het voordeel van de bestreden maatregel te kunnen genieten, gelden niet moeten worden teruggebracht naar de Europese Unie. Er is ook niet voldaan aan de vereiste voorwaarden opdat de fiscale amnestie een succes kan zijn, wat blijkt uit de lage opbrengst. Aangezien er geen wettelijke basis bestaat voor de toepassing van de bestreden wet op successierechten, kan de door de Ministerraad aangevoerde verantwoording op die belastingen hoe dan ook niet van toepassing zijn.

A.13.2. Personen die na een eenmalige bevrijdende aangifte een attest verkrijgen, worden, volgens de verzoekende partij, bevoorrecht. Zo zou een dergelijk attest ook betrekking kunnen hebben op successierechten, zonder dat hiervoor een wettelijke basis bestaat. De gebrekkige en slecht georganiseerde controle hierop moet ook als een voorrecht worden beschouwd. Bovendien zou het vertrouwensbeginsel de gevolgen van een vernietiging van de bestreden wet door het Hof tenietdoen. Ten slotte vergelijkt de verzoekende partij nogmaals de tarieven van de successierechten met die van de bestreden wet.

A.14. Wat het tweede middel betreft, voert dezelfde verzoekende partij aan dat, ook al zou de wet niet van toepassing zijn op successierechten, die rechten zonder wettelijke basis toch door een eenmalige bevrijdende aangifte worden gedekt. Dit zou een schending inhouden van de bevoegdheidverdelende regels.

A.15. Met betrekking tot het derde middel verwijst de verzoekende partij naar het arrest nr. 133.174 van 28 juni 2004 van de Raad van State, waarbij artikel 3 van het koninklijk besluit van 9 januari 2004 werd geschorst; dat artikel regelde de waarborg waarin diende te worden voorzien om het verlaagde tarief van 6 pct. te genieten.

A.16. Op grond van artikel 85, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof voert de verzoekende partij in de zaak nr. 3053 vervolgens vijf bijkomende middelen aan.

A.17. In een vierde middel voert zij de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172, eerste en tweede lid, van de Grondwet, doordat zogenaamde EBA-attesten zouden worden toegekend aan personen die niet onder het toepassingsgebied van de bestreden wet vallen. Ofschoon een dergelijk attest enkel zou worden toegekend binnen het kader van de bestreden wet, zou het in het Vlaamse Gewest gevoerde gedoogbeleid tot gevolg hebben dat ontdoken successierechten alsnog het voordeel van de wet zouden kunnen genieten. Hierdoor zouden, in strijd met artikel 172 van de Grondwet, de in A.13.2 aangehaalde voorrechten ontstaan. Bovendien zouden ook de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn geschonden vermits het hier om onrechtmatig verkregen EBA-attesten gaat. Bijgevolg zou het verschil in behandeling niet zijn verantwoord.

A.18. In een vijfde middel voert dezelfde verzoekende partij de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet aan, doordat personen die niet onder de bestreden wet vallen toch een zogenaamd EBA-attest zouden kunnen verkrijgen dat hen strafrechtelijke en fiscale immuniteit zou verlenen, op grond van de theorie dat de procedure van inning een federale bevoegdheid zou zijn. Bovendien zou dit ook een schending inhouden van artikel 172 van de Grondwet omdat een vrijstelling wordt verleend zonder wet. Volgens de verzoekende partij had de wetgever de nodige maatregelen moeten nemen zodat personen die bij gebrek aan een Vlaams decreet niet in aanmerking komen voor een eenmalige bevrijdende aangifte, ze vooralsnog niet kunnen genieten.

A.19. In een zesde middel voert dezelfde verzoekende partij de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat « allerlei ontdoken belastingen mee passeren die op basis van de EBA-wet [...] niet mogen ». Zij verwijst onder meer naar de Vlaamse successierechten en andere gewestbelastingen, « zwarte sommen die uit een vennootschap worden gehaald » en TAK 21 en TAK 23-verzekeringsproducten.

A.20. In een zevende middel voert zij de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat er een verschil in behandeling zou bestaan tussen verschillende categorieën van belastingplichtigen die belastingen hebben ontdoken. Zo genieten belastingplichtigen die successierechten hebben ontdoken een veel groter voordeel dan zij die enkel roerende voorheffing hebben ontdoken.

A.21. In een achtste middel beroept dezelfde verzoekende partij zich op het « gebrek aan voldoende fundering en motivatie ter verantwoording van de wet », samengaand met een zeer onzorgvuldig opgestelde wet. Volgens haar maakt het feit dat bepalingen ontbreken die een gedoogbeleid onmogelijk maken een schending uit van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Bovendien heeft de wetgever niet de vereiste maatregelen genomen om fiscale fraude tegen te gaan en de gelijkheid tussen belastingbetalers te bewerkstelligen.

Memories van wederantwoord van de Ministerraad

A.22. In zijn memorie van wederantwoord in de zaak nr. 3015 herhaalt de Ministerraad in eerste instantie zijn standpunt wat het belang van de verzoekende partijen betreft. Hij voegt daar nog aan toe dat, wat de impact van de bestreden maatregel op de Schatkist betreft, hun belang niet rechtstreeks is. In zoverre zij zich op een politiek recht beroepen, wordt dat recht niet ongunstig beïnvloed. Ten slotte voert de Ministerraad aan dat in geval van vernietiging het onzeker zou zijn dat de belastingtarieven worden verlaagd.

A.23. Ten aanzien van het eerste middel in voormelde zaak, herhaalt de Ministerraad dat het onderscheid tussen goede en slechte belastingplichtigen noodzakelijk is om een fiscale regularisatiemaatregel te kunnen doorvoeren.

A.24. De Ministerraad aanvaardt dat de verzoekende partijen in de zaak nr. 3015 afstand doen van het tweede middel en vraagt zich af of zij, door enkel te volharden wat het derde middel betreft, niet impliciet afstand hebben gedaan van dat middel.

A.25. Wat de zaak nr. 3053 betreft, werpt de Ministerraad allereerst de nietigheid van de memorie van antwoord op, omdat op drie pagina's de Franse taal wordt gehanteerd.

A.26. Vervolgens verwierpt de Ministerraad de door de verzoekende partij in die zaak aangehaalde argumenten wat het belang betreft, omdat het feit dat de Staat door belastingfraude inkomsten derft, en dat de verzoekende partij daardoor meer belastingen dient te betalen en langer dient te werken, niet een rechtstreeks en persoonlijk belang bij de vernietiging van de bestreden wet inhoudt.

A.27. Wat het eerste, tweede en derde middel betreft, verwijst de Ministerraad naar zijn memorie. Hij voegt er nog aan toe dat, in zoverre de vergelijking wordt gemaakt met de successierechten, en voor zover de wetgever wordt verweten niet te hebben verhinderd dat successierechten in een aangifte worden opgenomen, de wet niet van toepassing is en kon zijn op successierechten.

A.28. Met betrekking tot het vierde middel, doet de Ministerraad opmerken dat, voor zover de verzoekende partij zich beroept op een ongelijkheid tussen twee categorieën van personen die van de bestreden wet gebruik wensen te maken, het middel onontvankelijk is aangezien verzoeker staande houdt dat hij zijn belastingen steeds correct heeft betaald en niet van de wet gebruik wenst te maken. Hij heeft bijgevolg geen belang bij het middel.

Voor zover verzoeker ervan uitgaat dat zogenaamde EBA-attesten ook worden verstrekt aan personen die niet onder het toepassingsgebied van de bestreden wet zouden vallen, doet de Ministerraad opmerken dat een EBA-attest enkel rechtsgevolgen heeft voor zover het werd verkregen binnen de perken van de wet. Een miskennis van de wet in de praktijk kan in ieder geval niet tot een vernietiging leiden.

A.29. Wat het vijfde en zesde middel betreft, herhaalt de Ministerraad zijn verweer met betrekking tot het vierde middel.

A.30. Het zevende middel is volgens de Ministerraad onontvankelijk bij gebrek aan belang aangezien verzoeker zich beroept op een verschil in behandeling tussen personen die hun belastingverplichtingen niet zouden zijn nagekomen. Hijzelf behoort niet tot die categorieën.

In zoverre het middel betrekking heeft op successierechten is het ongegrond, aangezien de bestreden wet niet van toepassing is op die belasting.

A.31. Wat het eerste deel van het achtste middel betreft, kan de wetgever, volgens de Ministerraad, geen onzorgvuldigheid worden verweten omdat hij de successierechten niet heeft geregeld. De federale overheid was daartoe immers niet bevoegd.

Ten aanzien van het vermeende gebrek aan voldoende fundering en motivering ter verantwoording van de bestreden wet, voert de Ministerraad aan dat de wetgever de opportuniteit bepaalt voor het aannemen van een wettelijke norm, zonder dat hiervoor een bijzondere motivering is vereist. Voor het overige zou de verzoekende partij niet aantonen dat de principes van evenredigheid en finaliteit te dezen miskend zijn. Voor zover als nodig verwijst de Ministerraad ter explicitering van de motivering van de wet naar zijn memorie.

- B -

Wat het belang betreft

B.1.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen omdat de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de bestreden wet hun geen voordeel zou opleveren of hen niet zou behoeden voor een nadeel. Zij zouden immers geen gebruik wensen te maken van de eenmalige bevrijdende aangifte.

B.1.2. Wanneer een wetsbepaling een categorie van burgers bevoordeelt, kunnen diegenen die ten aanzien van die categorie van het voordeel van die bepaling verstoken blijven, daarin een belang vinden dat voldoende rechtstreeks is om de bepaling aan te vechten.

Te dezen beklagen de verzoekende partijen zich erover dat zij niet dezelfde belastingtarieven zouden kunnen genieten als de belastingplichtigen die van de bestreden wet gebruik maken. Zij hebben bijgevolg voldoende belang om de bestreden wet aan te vechten.

B.1.3. De exceptie wordt verworpen.

Wat de ontvankelijkheid van de memorie van antwoord in de zaak nr. 3053 betreft

B.2.1. De Ministerraad werpt de nietigheid van de memorie van antwoord van de verzoekende partij in de zaak nr. 3053 op, omdat op drie pagina's de Franse taal wordt gebruikt.

B.2.2. Het feit dat een memorie van antwoord, die conform artikel 62, tweede lid, 6°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof in het Nederlands is gesteld, op drie plaatsen korte citaten uit de geschreven pers in de Franse taal bevat, kan niet de nietigheid van die memorie teweegbrengen. Er is geen aanleiding om de memorie om die enkele reden uit de debatten te weren.

B.2.3. De exceptie wordt verworpen.

Wat de in de memorie van antwoord aangevoerde nieuwe middelen betreft

B.3.1. In haar memorie van antwoord voert de verzoekende partij in de zaak nr. 3053 vijf nieuwe middelen aan. Zij beroept zich hiervoor op artikel 85, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, dat bepaalt :

« Wanneer de zaak een beroep tot vernietiging betreft, mogen die memories nieuwe middelen bevatten. [...] ».

B.3.2. Het voormelde artikel 85 staat enkel toe dat nieuwe middelen worden aangevoerd door de instellingen en personen bedoeld in de artikelen 76, 77 en 78 van die wet.

De verzoekende partij behoort niet tot die categorie van personen.

B.3.3. De nieuwe middelen die de verzoekende partij in de zaak nr. 3053 in haar memorie van antwoord aanvoert, zijn derhalve niet ontvankelijk.

Ten gronde

B.4. Het onderzoek van de overeenstemming van een bestreden bepaling met de bevoegdheidverdelende regels moet het onderzoek van de bestaanbaarheid ervan met titel II en de artikelen 170, 172 en 191 van de Grondwet voorafgaan.

Bijgevolg onderzoekt het Hof eerst het tweede middel.

Ten aanzien van het tweede middel

B.5. De verzoekende partijen voeren de schending aan van de bevoegdheidverdelende regels, doordat de bestreden wet ook zou gelden voor de successie- en registratierechten, terwijl overeenkomstig artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, zoals vervangen bij artikel 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001, de gewesten bevoegd zijn wat betreft de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van die belastingen.

In hun memorie van antwoord verzaken de verzoekende partijen in de zaak nr. 3015 aan dat middel. Nu de verzoekende partij in de zaak nr. 3053 het middel aanhoudt, dient het Hof het te onderzoeken.

Aangezien het middel enkel betrekking heeft op de artikelen 2, 3 en 7 van de bestreden wet, beperkt het Hof zijn onderzoek tot die bepalingen.

B.6. Artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, zoals vervangen bij artikel 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001, bepaalt :

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

[...]

4° het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners;

[...]

6° het registratierecht op de overdrachten ten bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen met uitsluiting van de overdrachten die het gevolg zijn van een inbreng in een vennootschap behalve voor zover het een inbreng betreft door een natuurlijk persoon van een woning in een Belgische vennootschap;

7° het registratierecht op :

- a) de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;
- b) de gedeeltelijke of gehele verdelingen van in België gelegen onroerende goederen, de afstanden onder bezwarende titel, onder medeëigenaars, van onverdeelde delen in soortgelijke goederen, en de omzettingen bedoeld in de artikelen 745*quater* en 745*quinquies* van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien er geen onverdeeltheid is;

8° het registratierecht op de schenkingen onder de levenden van roerende of onroerende goederen;

[...]

Deze belastingen zijn onderworpen aan de bepalingen van de artikelen 4, 5, 8 en 11 ».

Volgens artikel 4, § 1, van dezelfde wet, zoals vervangen bij artikel 6 van de bijzondere wet van 13 juli 2001, zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen te wijzigen.

Artikel 5, § 3, van dezelfde wet, zoals vervangen bij artikel 7, 7°, van de bijzondere wet van 13 juli 2001, bepaalt :

« Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. De overheveling van de dienst van de belastingen naar een gewest kan slechts per groep van belastingen geschieden :

- de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 3°, bedoelde belastingen;
- de in artikel 3, eerste lid, 5°, bedoelde belasting;
- de in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8°, bedoelde belastingen;

- de in artikel 3, eerste lid, 10° tot 12° bedoelde belastingen.

[...] ».

De « dienst van de belasting » omvat de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten) (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.7. Ofschoon de federale Staat instaat voor de dienst van de voormelde gewestelijke belastingen, en daarbij de procedureregels voor de inning van die belastingen kan bepalen, moet hij bij de uitoefening van die bevoegdheid erover waken dat hij niet aan de gewesten bevoegdheden ontzegt die hun door of krachtens de Grondwet worden toegewezen. Aldus mag de Staat een belastingplichtige niet bevrijden van een gewestelijke belasting zonder dat de belasting werd voldaan tegen de door het gewest bepaalde aanslagvoet of mag hij niet een vrijstelling verlenen waarin het betrokken gewest niet heeft voorzien. Gelet op de in de bijzondere wet van 16 januari 1989 neergelegde bevoegdheid inzake de gewestelijke belastingen, komt het de federale wetgever niet toe af te zien van de inning van die belastingen voor de dienst waarvan de federale overheid overeenkomstig artikel 5, § 3, van die bijzondere wet instaat, noch die belastingen als voldaan te beschouwen zonder dat het door de bevoegde gewestelijke overheid bepaalde tarief werd betaald. Een beslissing om af te zien van een verschuldigde belasting komt immers neer op het verlenen van een vrijstelling, wat te dezen tot de bevoegdheden van de gewesten behoort.

B.8. Artikel 2, § 1, eerste lid, van de bestreden wet bepaalt :

« De in het tweede lid gedefinieerde natuurlijke personen die sommen, kapitalen of roerende waarden hebben genoten die niet, of die voortspruiten uit inkomsten die evenmin, in een in België wettelijk verplichte boekhouding of aangifte werden vermeld of waarop de in België verschuldigde belasting niet werd geheven, kunnen vanaf 1 januari 2004 tot en met 31 december 2004 aangifte doen :

1° van die sommen, kapitalen of roerende waarden die vóór 1 juni 2003 bij een buitenlandse kredietinstelling of buitenlandse beursvennootschap geplaatst waren op een rekening op hun naam of op een rekening waarvan ze aantonen dat ze de uiteindelijk gerechtigde zijn;

2° van roerende waarden bedoeld in artikel 2, 1°, a) tot d), van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, met inbegrip van effecten van niet genoteerde vennootschappen, waarvan de in het tweede lid gedefinieerde natuurlijke personen met alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van het bewijs door getuigen, de bekentenis en de eed, aantonen dat zij vóór 1 juni 2003 die waarden in bezit hadden ».

Artikel 3 van de bestreden wet bepaalt :

« De aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden worden na betaling van de verschuldigde eenmalige bijdrage bedoeld in artikel 4 geacht onweerlegbaar en definitief bevrijd te zijn van alle belastingen, sociale zekerheidsbijdragen bedoeld in artikel 2, belastingverhogingen, bijdrageopslagen, nalatigheidsinteressen en boetes die, met betrekking tot die sommen, kapitalen of roerende waarden, verschuldigd zijn of hadden kunnen verschuldigd zijn vóór de datum van de indiening van de aangifte.

Dit geldt zowel in hoofde van de aangever en zijn rechtsvoorgangers als in hoofde van de natuurlijke personen of rechtspersonen van wie deze sommen, kapitalen of roerende waarden rechtstreeks of onrechtstreeks werden verkregen of die deze sommen aan de aangever of zijn rechtsvoorganger op enigerlei wijze hebben toegekend ».

Overeenkomstig artikel 4 van de bestreden wet worden de sommen, kapitalen of roerende waarden vermeld in de aangifte onderworpen aan een eenmalige bijdrage van 9 pct. van de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden (artikel 4, § 1). Mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan, wordt die bijdrage op 6 pct. gebracht (artikel 4, § 2).

Artikel 7 van de bestreden wet bepaalt :

« Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek van met het zegel gelijkgestelde taksen, in de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders en de uitvoeringsbesluiten ervan, en in het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 houdende inrichting van het sociaal statuut van de zelfstandigen en de uitvoeringsbesluiten ervan, of aan misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld, of op de inkomsten uit de belegde voordelen, evenals de personen die mededaders of medeplichtigen zijn aan deze misdrijven in de zin van de artikelen 66 en 67 van het Strafwetboek, blijven vrijgesteld van strafvervolgung uit dien hoofde, indien zij niet vóór de datum van indiening van de in artikel 2, § 1, bedoelde aangiften, het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven en indien er een bijzondere aangifte werd gedaan

onder de voorwaarden van deze wet en de ingevolge die bijzondere aangifte verschuldigde bedragen hebben betaald ».

B.9.1. Volgens het voorontwerp van wet dat aan de bestreden wet ten grondslag ligt, zou de eenmalige bevrijdende aangifte gelden voor het geheel van « sommen, kapitalen of roerende waarden [...] die niet, of die voortspruiten uit inkomsten die evenmin, in een in België verplichte boekhouding of aangifte werden vermeld of waarop de in België verschuldigde belasting niet werd voldaan » (artikel 2, § 1, van het voorontwerp van wet; *Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 19), met inbegrip van ontdoken gewestelijke belastingen zoals de successie- en registratierechten. Zo bepaalde artikel 2, § 2, van het voorontwerp van wet dat noch de aangifte, noch de betaalde eenmalige bijdrage uitwerking hebben « met betrekking tot rechten van successie en van overgang bij overlijden van een Rijksinwoner die overleden is na 31 december 2002 » en « met betrekking tot rechten van successie en van overgang bij overlijden van een Rijksinwoner die overleden is vóór 1 januari 2003 en waarvoor geen tijdige en geldige aangifte van nalatenschap werd ingediend of waarvoor geen uitstel voor het indienen van zulke aangifte werd bekomen » (*ibid.*, pp. 19-20).

B.9.2. De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft hieromtrent onder meer het volgende opgemerkt :

« Het voorontwerp heeft evenwel een zeer ruim toepassingsgebied : volgens de bewoordingen van artikel 2, § 1, eerste lid, ervan wordt 'de in België verschuldigde belasting' bedoeld.

In paragraaf 2 van hetzelfde artikel wordt dit bevestigd, aangezien er inzonderheid de rechten van successie en van overgang bij overlijden in worden vermeld (om de rechten verschuldigd op nalatenschappen die opengevallen zijn na 31 december 2002 te houden buiten de werkingssfeer van de wet).

Evenzo wordt in artikel 7 van het voorontwerp van wet inzonderheid verwezen naar het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten.

De bepaling van het rechtstelsel van de gewestelijke belastingen, in de zin van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gewesten en de Gemeenschappen valt voortaan, voor een groot deel, vastgesteld door de genoemde bijzondere wet, onder de bevoegdheid van de gewestwetgevers, inzonderheid wat betreft de punten die het thans onderzochte voorontwerp wil regelen.

[...]

Het komt de gewestwetgevers toe, en alleen aan hen, om onder bepaalde voorwaarden af te zien van de inning van bepaalde gewestelijke belastingen; de federale wetgever die uitspraak doet bij gewone meerderheid, zou niet in hun plaats kunnen optreden, zonder zijn bevoegdheden te buiten te gaan » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, pp. 24-25).

B.9.3. Om aan het bezwaar van de afdeling wetgeving van de Raad van State tegemoet te komen, zijn, volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat tot de bestreden wet heeft geleid, « alle verwijzingen naar gewestelijke belastingen [...] geschrapt » (*ibid.*, p. 4). Volgens de Minister van Financiën was het de bedoeling « een wet uit te vaardigen die uitsluitend betrekking heeft op federale aangelegenheden » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 119).

B.10.1. Uit wat voorafgaat volgt dat de bestreden wet enkel de regularisatie van federale belastingen beoogt. Met die maatregel heeft de federale wetgever een bevoegdheid uitgeoefend die hem eigen is.

B.10.2. Bovendien zijn de gewesten betrokken geweest bij de invoering van de bestreden wet en zijn er, met het oog op de naleving van de bevoegdheidverdelende regels, specifieke gewestelijke regelingen tot stand gekomen. Binnen het Overlegcomité werd overeengekomen dat de federale Staat voor het begrotingsjaar 2004 een bedrag van 75 miljoen euro uit de opbrengst van de eenmalige bevrijdende aangiften zal toekennen aan de gewesten, te verdelen op basis van de opbrengst van de successierechten gedurende de tienjarige periode 1993-2002 (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 107). Het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest en het Waalse Gewest hebben elk met de federale Staat een samenwerkingsakkoord gesloten waarbij zij zich ertoe verbinden « de nodige wettelijke bepalingen [te] treffen om het bevrijdend karakter van de eenmalige aangifte vanaf 1 januari 2004 uit te breiden tot de gewestelijke belastingen » (*Belgisch Staatsblad* van 21 juni 2004, derde editie, van 25 juni 2004, tweede editie, en van 21 januari 2005, tweede editie). Ter uitvoering van dat samenwerkingsakkoord hebben het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, bij ordonnantie van 13 mei 2004 (*Belgisch Staatsblad* van 23 juni 2004, tweede editie), en het Waalse Gewest, bij decreet van 27 mei 2004 (*Belgisch Staatsblad* van 25 juni 2004, tweede editie), bepaald in welke mate de bepalingen van de bestreden wet gelden voor hun gewestelijke belastingen. Ten slotte heeft het Vlaams Parlement een decreet aangenomen volgens hetwelk « de Vlaamse regering [...] de wijze [aanvaardt] waarop de dienst inzake de gewestbelastingen in

deze door de Federale Overheidsdienst Financiën wordt verzekerd alsook de tegenstelbaarheid van de in toepassing van de EBA-regelgeving door de financiële instellingen of door de Federale Overheidsdienst Financiën afgeleverde attesten » (artikel 11 van het decreet van 24 december 2004 houdende aanpassing van de middelenbegroting van de Vlaamse Gemeenschap voor het begrotingsjaar 2004, *Belgisch Staatsblad*, 18 februari 2005, derde editie).

B.11.1. Volgens de parlementaire voorbereiding « zijn het voorwerp van de bevrijdende aangifte : sommen, kapitalen of roerende waarden die hun fiscaal stelsel dat erop van toepassing was niet of niet geheel hebben ondergaan en die vóór 1 juni 2003 bij een buitenlandse kredietinstelling of buitenlandse beursvennootschap geplaatst waren [...] » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 5). Artikel 2 van de bestreden wet beoogt « het geheel van sommen, kapitalen of roerende waarden, die de aangever bezit op een rekening bij een buitenlandse kredietinstelling of bij een buitenlandse beursvennootschap en die hij aan de fiscus heeft onttrokken door ze niet in een boekhouding of in de boekhouding van een rechtspersoon op te nemen, of door ze niet te vermelden in een wettelijk verplichte aangifte » (*ibid.*).

Met de uitdrukking « wettelijk verplichte aangifte » worden « zowel de aangiften inzake inkomstenbelastingen bedoeld als de aangiften inzake B.T.W., sociale zekerheid, enz. » (*ibid.*, p. 6).

B.11.2. Ofschoon, zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft opgemerkt (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/008, p. 5), de gewestelijke belastingen « de in België verschuldigde belasting » zijn, en de aangifte van gewestelijke belastingen « een in België wettelijk verplichte aangifte » is, houden de algemene bewoordingen van het bestreden artikel 2 op zich geen schending van de bevoegdheidverdelende regels in, in zoverre enkel in de mogelijkheid wordt voorzien om sommen, kapitalen of roerende waarden in één aangifte op te nemen. Die bepaling moet immers in samenhang worden gelezen met artikel 3 van de bestreden wet, dat de fiscaalrechtelijke gevolgen van de eenmalige bevrijdende aangifte regelt.

B.12.1. Overeenkomstig het bestreden artikel 3 heeft de aangifte tot gevolg dat de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden « onweerlegbaar geacht worden het op

elk van deze categorieën toepasselijk regime, definitief en volledig te hebben ondergaan » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 10).

B.12.2. Gelet op de in B.7 uiteengezette bevoegdheidsverdeling, komt het de federale wetgever niet toe om met betrekking tot de in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermelde gewestelijke belastingen te bepalen dat sommen, kapitalen of roerende waarden bevrijd zijn van de gewestelijke belastingen die de betrokken activa hadden moeten bezwaren, wanneer in de betrokken gewesten de belastingen tegen de toepasselijke tarieven niet werden betaald.

Zoals uit B.9 en B.10 blijkt, vermogen enkel de gewesten de nodige wettelijke bepalingen te treffen om in voorkomend geval het bevrijdend karakter van de eenmalige aangifte uit te breiden tot de gewestelijke belastingen. Zo werd in de parlementaire voorbereiding van de bestreden wet verklaard dat « als één gewest niet meedoet aan de operatie, dan is er geen mogelijkheid tot een vrijstelling van de gewestelijke belastingen in dat gewest,[en bijgevolg ook geen transfer van ontvangsten] » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 120).

B.12.3. Ofschoon artikel 3 in algemene bewoordingen is gesteld, geldt die bepaling enkel met betrekking tot de federale belastingen.

Bijgevolg kunnen de aangifte bedoeld in artikel 2, § 1, van de bestreden wet en de eenmalige bijdrage bedoeld in artikel 4 van die wet enkel gevolgen hebben ter zake van gewestelijke belastingen in zoverre de bevoegde decreet- of ordonnantiegever daartoe heeft beslist.

B.12.4. Aldus geïnterpreteerd, schendt het bestreden artikel 3 de bevoegdheidverdelende regels niet.

B.13.1. Artikel 7 van de bestreden wet bepaalt dat personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven bedoeld in onder meer de artikelen 133 en 133*bis* van het Wetboek der successierechten en in de artikelen 206 en 206*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, vrijgesteld blijven van strafvervolgung uit dien hoofde, indien zij

onder meer een bijzondere aangifte hebben gedaan onder de voorwaarden van de bestreden wet en zij de ingevolge die bijzondere aangifte verschuldigde bedragen hebben betaald.

De voormelde wetsbepalingen bepalen de straffen op de overtreding, met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, van de bepalingen van het Wetboek der successierechten en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

B.13.2. Naar luid van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen kunnen, binnen de grenzen van de bevoegdheden van de gewesten, de decreten de niet-naleving van hun bepalingen strafbaar stellen en de straffen wegens die niet-naleving bepalen. Krachtens artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen is die bepaling van overeenkomstige toepassing op het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest.

Binnen de grenzen van hun bevoegdheden inzake de in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 vermelde gewestelijke belastingen, komt het bijgevolg aan de gewesten toe de inbreuken op de door hen vastgestelde bepalingen inzake gewestelijke belastingen vast te stellen en de desbetreffende straffen te bepalen.

Zolang de federale overheid evenwel zorgt voor de dienst van de gewestelijke belastingen, bepaalt zij, overeenkomstig artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, de procedureregels en derhalve ook de sancties op de overtreding van die regels.

B.13.3. De in het bestreden artikel 7 vermelde « vrijstelling van strafvervolgning » geldt enkel indien een bijzondere aangifte werd gedaan onder de voorwaarden van de bestreden wet en de ingevolge die bijzondere aangifte verschuldigde bedragen werden betaald. Bijgevolg kan die vrijstelling slechts gelden in zoverre binnen het toepassingsgebied van de wet een bevrijdende aangifte mogelijk is (vgl. *Parl. St.*, Senaat, 2003-2004, nr. 3-427/3, p. 16).

B.13.4. Voor zover de betrokken gewesten de gevolgen van de bestreden wet uitbreiden tot de gewestelijke belastingen die tot hun bevoegdheid behoren, vermag de federale

overheid, die de inning van die gewestelijke belastingen verzorgt, besluiten af te zien van de strafvordering die aan haar bevoegdheid inzake de dienst van de gewestelijke belastingen is verbonden.

In die interpretatie, schendt het bestreden artikel 7 de bevoegdheidverdelende regels niet.

B.14. Het tweede middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het eerste middel

B.15. In een eerste onderdeel van het eerste middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet, doordat de bestreden wet van 31 december 2003 een vrijstelling van strafvervolgning verleent en de fiscale vordering doet vervallen, terwijl slechts een eenmalige bijdrage van 6 of 9 pct. wordt opgelegd. Aldus zou een onredelijk verschil in behandeling ontstaan met belastingplichtigen die hun verplichtingen op correcte wijze hebben voldaan en die veel hogere tarieven hebben betaald.

In een tweede onderdeel van het eerste middel voeren de verzoekende partijen een schending aan van artikel 172, eerste lid, van de Grondwet, doordat de bestreden wet een categorie van belastingplichtigen een voorrecht zou verlenen, terwijl volgens voormelde grondwetsbepaling inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd.

Aangezien artikel 172, eerste lid, van de Grondwet een bijzondere toepassing van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is, zal het Hof beide onderdelen samen onderzoeken.

B.16. Om overeenkomstig artikel 3 van de bestreden wet bevrijd te zijn van belastingen en om de in artikel 7 van die wet bepaalde vrijstelling van strafvervolgning te genieten, moet men de in artikel 4 van de bestreden wet bepaalde eenmalige bijdrage van 6 of 9 pct. betalen. Artikel 4 luidt :

« § 1. De sommen, kapitalen of roerende waarden vermeld in de aangifte zijn onderworpen aan een eenmalige bijdrage van 9 pct. van de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden.

§ 2. De sommen, kapitalen of roerende waarden, andere dan effecten aan toonder, vermeld in de aangifte zijn onderworpen aan een eenmalige bijdrage van 6 pct. van de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden, indien deze bedragen, verminderd met de eenmalige bijdrage, binnen de 30 dagen na de indiening van de aangifte worden geïnvesteerd voor een minimumperiode van drie jaar. Aan deze vereiste minimumperiode van drie jaar blijft voldaan bij vervreemding of beëindiging van de verrichte investering op voorwaarde dat de netto-overdrachtprijs of de verkregen netto terugbetaling binnen de 30 dagen wordt geherinvesteerd in investeringen bedoeld in deze paragraaf en die voor het resterende gedeelte van de minimumperiode worden aangehouden. De Koning bepaalt, na overleg in de Ministerraad, de voorwaarden met betrekking tot de aard, de modaliteiten van de investering en van de herinvestering, alsmede de controle terzake.

In geval van overgang door erfopvolging van de in deze paragraaf geïmponeerde sommen, kapitalen of roerende waarden, of de verrichte investering, moet aan de verplichting tot investering, minimum investeringsperiode en herinvestering worden voldaan in hoofde van de rechthebbende ».

B.17. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de eenmalige bijdrage niet noodzakelijkerwijs wordt berekend op het ganse bedrag dat bij een buitenlandse instelling was geplaatst, maar « enkel [op] de 'sommen, kapitalen of roerende waarden' die niet in een verplichte aangifte [werden vermeld] of waarop de verschuldigde belasting niet werd voldaan » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 11). In de bij de bestreden wet bepaalde eenmalige bevrijdende aangifte moeten logischerwijze geen sommen, kapitalen of roerende waarden worden opgenomen ten aanzien waarvan alle belastingen werden betaald. Bijgevolg wordt de bijdrage van 6 of 9 pct. enkel op de ontdoken bedragen berekend.

B.18.1. De betaling van de verschuldigde eenmalige bijdrage heeft onder meer tot gevolg dat de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden « geacht [worden] onweerlegbaar en definitief bevrijd te zijn van alle belastingen, sociale zekerheidsbijdragen bedoeld in artikel 2, belastingverhogingen, bijdrageopslagen, nalatigheidsinteresten en boetes die, met betrekking tot die sommen, kapitalen of roerende waarden, verschuldigd zijn of hadden kunnen verschuldigd zijn vóór de datum van de indiening van de aangifte » (artikel 3, eerste lid, van de bestreden wet).

B.18.2. Het Hof stelt vast dat het tarief van de in B.18.1 bedoelde belastingen, bijdragen, verhogingen, interesten en boetes verschilt van dat van de verschuldigde eenmalige bijdrage, die 6 of 9 pct. bedraagt.

Zo bedraagt de aanslagvoet van de roerende voorheffing voor de sommen die in aanmerking komen voor de eenmalige bevrijdende aangifte overeenkomstig artikel 269 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) in de meest voorkomende gevallen 15 of 25 pct.

Wat de beroepsinkomsten betreft die voor de eenmalige bevrijdende aangifte in aanmerking komen, werd de belasting in het gewone aanslagstelsel bepaald op een tarief dat varieerde van 25 tot 55 pct. Dat tarief werd vermeerderd met een bedrag dat werd vastgesteld overeenkomstig de artikelen 157 tot 168 van het W.I.B. 1992 in zoverre de belasting op winst, baten, bezoldigingen van bedrijfsleiders niet als voorheffing was geheven of in het jaar waarin het inkomen werd verkregen niet bij voorafbetaling was voldaan (artikel 157 van het W.I.B. 1992), wat in het geval van niet aangegeven beroepsinkomsten steeds het geval zal zijn. Bovendien werden « bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, [...] de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naargelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen » (artikel 444, eerste lid, van het W.I.B. 1992).

Voor werkgevers die vallen onder het geheel van de socialezekerheidsregelingen bedroeg de globale bijdragevoet van de socialezekerheidsbijdragen 37,94 pct. van het loon van de werknemer.

B.18.3. Bijgevolg worden de aangever van de eenmalige bevrijdende bijdrage, zijn rechtsvoorgangers, de natuurlijke personen of rechtspersonen van wie de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden rechtstreeks of indirect werden verkregen of die die sommen aan de aangever of zijn rechtsvoorganger op enigerlei wijze hebben toegekend (artikel 3, tweede lid, van de bestreden wet) geacht onweerlegbaar en definitief bevrijd te zijn mits de betaling van een eenmalige bijdrage waarvan het tarief lager is dan het tarief van de belastingen, socialezekerheidsbijdragen, belastingverhogingen, bijdrageopslagen,

nalatigheidsinteressen en boetes die met betrekking tot die sommen, kapitalen of roerende waarden verschuldigd waren of hadden kunnen zijn.

B.18.4. Nu hierdoor een verschil in behandeling bestaat tussen, enerzijds, de categorieën van belastingplichtigen die het voordeel van de bestreden wet genieten en, anderzijds, de belastingplichtigen die tegen een hoger tarief hebben betaald, dient het Hof na te gaan of dat verschil objectief en in redelijkheid kan worden verantwoord ten aanzien van de nagestreefde doelstelling.

B.19. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de bestreden wet past in het kader van de strijd tegen de belastingfraude. De eenmalige bevrijdende aangifte zou « een eenmalige mogelijkheid tot regularisatie mits het betalen van een boete » creëren, waarbij bepaalde belastingplichtigen ertoe worden overgehaald de door hen ontdoken belastingen toch te betalen (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, pp. 3-4). Aldus zou de ontdoken belasting wel degelijk moeten worden betaald, in de vorm van een eenmalige bijdrage van 6 of 9 pct. (*ibid.*).

Daarnaast werd, volgens de parlementaire voorbereiding, beoogd gelden in de economie terug te brengen, wat « op termijn een positieve weerslag [zou] hebben op de stijging van het bruto nationaal product en de ermee samengaande toename van de investeringen en de tewerkstelling » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 4). Bovendien zouden « de via de eenmalige bevrijdende aangifte in de Schatkist gestorte bedragen automatisch [...] resulteren in een vermindering van de bijdrage die van de overige burgers wordt gevraagd voor de sanering van de overheidsfinanciën » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 4).

B.20. Het vestigen van een aanslag of het innen van een belasting in de gevallen waarin die belasting krachtens de wet verschuldigd is, is een verplichting voor de administratie waardoor de gelijkheid van de burger voor de fiscale wet wordt gewaarborgd. De overheid kan bijgevolg niet zonder verantwoording een categorie van belastingplichtigen een voorrecht verlenen door retroactief van de inning van een verschuldigde belasting af te zien. De goede werking van het belastingstelsel, en uiteindelijk van de overheid die ermee belast is middels belastingen taken van algemeen belang te vervullen, veronderstelt dat de bij wet bepaalde

belastingen door de belastingplichtigen op correcte wijze worden betaald en daadwerkelijk door de overheid worden geïnd.

Rekening houdend met het gegeven dat belastingen werden ontdoken door onder meer inkomsten waarop belastingen verschuldigd zijn op rekeningen in het buitenland onder te brengen, komt het de wetgever evenwel toe om, in de uitoefening van zijn bevoegdheden inzake federale belastingen, maatregelen te nemen die ertoe strekken die ontdoken belastingen - alsnog en zij het ten dele - te recupereren. Om dat doel te bereiken vermag hij belastingplichtigen die in het verleden belastingen hebben ontdoken de mogelijkheid te geven hun situatie alsnog - zowel fiscaalrechtelijk als strafrechtelijk - te regulariseren, mits het betalen van een eenmalige bijdrage. De wetgever beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Het Hof kan een verschil in behandeling dat uit een dergelijke maatregel voortvloeit slechts ongrondwettig achten wanneer de maatregel kennelijk onevenredige gevolgen heeft.

B.21. Bij het bepalen van de tarieven van de eenmalige bijdrage is, volgens de parlementaire voorbereiding, een evenwicht gezocht « tussen het opleggen van een belasting die enerzijds substantieel is en anderzijds niet prohibitief is » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 11). Daarnaast was de wetgever van oordeel dat « de kansen op slagen van een stelsel van eenmalige bevrijdende aangifte stoel[en] op het vertrouwen dat de aangevers zullen hebben in een dergelijk systeem. In dat kader is het niet mogelijk een onderscheid te maken naargelang de oorsprong van de fraude en bijgevolg de categorieën van ontweken belastingen of taksen door te zoeken naar de oorsprong van het aangegeven bedrag, of nog naargelang het bedrag van de tot stand gekomen boetes en nalatigheidsinterest in de verschillende gevallen. Dit verklaart de keuze van het tarief dat ligt tussen de toegepaste uiteenlopende tarieven » (*ibid.*, p. 12).

Het beperkte aantal tarieven werd, in de parlementaire voorbereiding, verklaard « door het oogmerk van de regering om een duidelijke en eenvoudige regeling in te stellen. Het ware voor de wetgever trouwens volkomen onmogelijk geval per geval na te gaan en te voorzien in diverse tarieven die zijn afgestemd op de ernst van het fiscale misdrijf of [op] de hoogte van het ontdoken belastingpercentage » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, pp. 129-130). Daarbij werd ervan uitgegaan dat een regeling die voorziet in verschillende tarieven op grond van de aard van de ontdoken belastingen te ingewikkeld zou zijn (*ibid.*,

p. 64). Bovendien zou het voornaamste voordeel van het gekozen systeem zijn « dat de opbrengst vermoedelijk groter zal zijn omdat de aanvrager weinig informatie moet verstrekken en omdat de vertrouwelijkheid gewaarborgd wordt » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 151). Volgens de Minister van Financiën levert dat de belastingadministratie ook een voordeel van administratieve vereenvoudiging op : « zij zal haar aandacht op andere elementen kunnen vestigen » (*ibid.*).

B.22. De wetgever vermocht redelijkerwijs ervan uit te gaan dat, zoals in de parlementaire voorbereiding wordt vermeld, « er [...] een substantiële aansporing [moet] zijn voor de belastingplichtigen om die eenmalige kans te grijpen » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 87). Gelet op de ruime beoordelingsmarge waarover de wetgever te dezen beschikt (B.20), vermag hij, om het door de wet nagestreefde doel te bereiken, tarieven vast te stellen ten gevolge waarvan het bedrag van de verschuldigde eenmalige bijdrage verschilt van dat van de oorspronkelijk verschuldigde belastingen en socialezekerheidsbijdragen.

Bovendien zou een volstrekt gelijke behandeling van alle belastingplichtigen de belastingadministratie ertoe nopen met betrekking tot elke belastingplichtige die van de bestreden wet wenst gebruik te maken, na te gaan welke sommen hij heeft ontdoken en wat zijn belastbaar inkomen voor een bepaald jaar zou zijn geweest, rekening houdend met die ontdoken sommen. Gelet op de aanzienlijke administratieve lasten van een dergelijk onderzoek en op de vrees dat het succes van de maatregel erdoor zou worden verminderd, is het aanvaardbaar dat de wetgever bij het bepalen van de eenmalige bijdrage gebruik heeft gemaakt van eenvormige tarieven die geen onderscheid maken naar gelang van de ontdoken belastingen.

B.23. Ook dient ermee rekening te worden gehouden dat zonder de bestreden maatregel, mede gelet op de fiscaalrechtelijke regels inzake verjaring, het risico bestaat dat op de aangegeven sommen nooit belasting zou worden betaald. Voor zover de bestreden wet betrekking heeft op bedragen waarvoor de fiscale schuldvorderingen verjaard zijn, stelt ze de aangevers in staat om, via de eenmalige bevrijdende aangifte, te ontsnappen aan strafrechtelijke vervolging, en maakt ze het voor de belastingoverheid mogelijk om alsnog een deel van de ontdoken belastingen te innen die anders definitief verloren zouden zijn (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 106).

B.24. De bestreden wet bewerkstelligt tevens de gelijkheid tussen de belastingplichtigen voor de toekomst, omdat het voor de aangevers niet langer mogelijk zal zijn de in het verleden aangewende mechanismen om belastingen te ontduiken verder te blijven gebruiken. Zo bepaalt artikel 2, § 1, vijfde lid, van de bestreden wet dat de in artikel 2, § 1, eerste lid, 2°, bedoelde roerende waarden moeten worden gedeponereerd op een rekening op naam van de aangever en, behoudens in geval van overgang door erfopvolging, op die rekening gedeponereerd moeten blijven gedurende een ononderbroken periode van drie jaar, op straffe van een bijkomende bijdrage van 6 pct. (artikel 10). Aangezien die roerende waarden vaak zijn aangewend om belastingen - namelijk de roerende voorheffing – te ontduiken, is die verplichting van dien aard dat fraude in de toekomst wordt tegengegaan. Hetzelfde geldt indien de sommen, kapitalen of roerende waarden worden overgeschreven op een rekening bij een Belgische kredietinstelling of beursvennootschap of op een levensverzekeringsovereenkomst of een kapitalisatieovereenkomst gesloten bij een Belgische verzekeringsonderneming.

B.25. De bestreden wet mengt zich ook niet in lopende onderzoeken of hangende rechtsgedingen. Artikel 2, § 2, bepaalt immers :

« Noch de aangifte bedoeld in paragraaf 1, noch de betaalde eenmalige bijdrage bedoeld in artikel 4, hebben uitwerking :

[...]

- indien vóór de indiening van de aangifte de aangever door een Belgische belastingadministratie, sociale zekerheidsinstelling of sociale inspectiedienst schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdaten;

[...] ».

Ook bepaalt artikel 7 van de bestreden wet dat de vrijstelling van strafvervolgning niet geldt indien de aangevers vóór de indiening van hun aangiften het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van door hen gepleegde misdrijven.

Bovendien hebben, krachtens artikel 2, § 2, van de bestreden wet, noch de aangifte, bedoeld in artikel 2, § 1, noch de betaling van de eenmalige bijdrage, bedoeld in artikel 4 van die wet, gevolgen indien de sommen, kapitalen of roerende waarden afkomstig zijn van

witwasoperaties of van een onderliggend misdrijf zoals bedoeld in artikel 3 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld, dat onder meer « de ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend » vermeldt.

B.26. Het Hof houdt tenslotte ermee rekening dat de bestreden wet, die past in het kader van de richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 « betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, pp. 83 en 115; *Parl. St.*, Senaat, 2003-2004, nr. 3-427/3, p. 5), een eenmalig karakter heeft. Tijdens de parlementaire voorbereiding is het eenmalig karakter van de maatregel herhaalde malen beklemtoond (zie bijvoorbeeld *Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, pp. 84 en 87).

De regularisatie van onwettige situaties of gedragingen kan slechts redelijkerwijze worden verantwoord indien zij een eenmalig karakter heeft.

In dat opzicht moet erop worden gewezen dat artikel 9 van de aangevochten wet bepaalt : « Bij niet-aangifte van sommen, kapitalen of roerende waarden [...], bedoeld in artikel 2, § 1, [van die wet], en waarvoor de belastingplichtige gebruik kon maken van de mogelijkheid bedoeld in deze wet maar nagelaten heeft dit te doen, wordt vanaf 1 januari 2005 de belastingverhoging vastgesteld op minstens 100 pct. ».

B.27. Gelet op dat eenmalig karakter, en op de overige in B.22 tot B.25 vermelde redenen, blijkt niet dat de wetgever een kennelijk onverantwoorde maatregel heeft genomen.

B.28. Het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het derde middel

B.29. De verzoekende partijen voeren de schending aan van de artikelen 170 en 172, tweede lid, van de Grondwet, doordat artikel 4, § 2, van de bestreden wet de Koning ertoe machtigt de voorwaarden te bepalen met betrekking tot de aard, de modaliteiten van de

investering en van de herinvestering om het tarief van 6 pct. te kunnen genieten, alsmede de controle ter zake.

B.30. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet dient te worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van een democratisch verkozen beraadslagende vergadering. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

Voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een delegatie aan de Koning is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.

B.31. Het bestreden artikel 4, § 2, bepaalt :

« De sommen, kapitalen of roerende waarden, andere dan effecten aan toonder, vermeld in de aangifte zijn onderworpen aan een eenmalige bijdrage van 6 pct. van de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden, indien deze bedragen, verminderd met de eenmalige bijdrage, binnen de 30 dagen na de indiening van de aangifte worden geïnvesteerd voor een minimumperiode van drie jaar. Aan deze vereiste minimumperiode van drie jaar blijft voldaan bij vervreemding of beëindiging van de verrichte investering op voorwaarde dat de netto-overdrachtprijs of de verkregen netto terugbetaling binnen de 30 dagen wordt geherinvesteerd in investeringen bedoeld in deze paragraaf en die voor het resterende gedeelte van de minimumperiode worden aangehouden. De Koning bepaalt, na overleg in de Ministerraad, de voorwaarden met betrekking tot de aard, de modaliteiten van de investering en van de herinvestering, alsmede de controle terzake.

In geval van overgang door erfopvolging van de in deze paragraaf geïnvesteerde sommen, kapitalen of roerende waarden, of de verrichte investering, moet aan de verplichting tot investering, minimum investeringsperiode en herinvestering worden voldaan in hoofde van de rechthebbende ».

De Koning heeft van de Hem toegekende bevoegdheid gebruik gemaakt middels het koninklijk besluit van 9 januari 2004 (*Belgisch Staatsblad* van 14 januari 2004, tweede editie).

B.32. De memorie van toelichting vermeldt daaromtrent :

« Er is voor deze procedure gekozen gelet op de technische vereisten waaraan de omschrijving van de aard van de investering moet voldoen, waarbij moet vermeden worden dat de aard van de investering in strijd zou zijn met de Europese regelgeving » (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/001, p. 11).

B.33. De wetgever kon, zonder het beginsel van de wettigheid van de belasting te schenden, de bevoegdheid om het begrip « investering » te definiëren aan de Koning toegekennen, op voorwaarde dat hij voorafgaandelijk het toepassingsgebied ervan zelf heeft afgebakend.

B.34. Het Hof stelt vast dat de betekenis van het woord « investering » wordt gepreciseerd door de wettelijke verplichting dat het om een investering moet gaan voor een minimumperiode van drie jaar. Bij vervreemding of beëindiging van de verrichte investering moet de netto-overdrachtprijs of de verkregen nettoterugbetaling binnen 30 dagen worden geherinvesteerd. Overeenkomstig artikel 10 van de bestreden wet is, indien de belastingplichtige niet heeft voldaan of niet langer voldoet aan de in artikel 4, § 2, vervatte investerings- of herinvesteringsvereiste, op de aangegeven sommen, kapitalen of roerende waarden een bijkomende bijdrage verschuldigd van 6 pct. Bijgevolg moeten de door de Koning te bepalen voorwaarden met betrekking tot de aard en de modaliteiten van de investering van dien aard zijn dat ze het mogelijk maken na te gaan of aan de voormelde minimumperiode van drie jaar is voldaan.

B.35. Uit het bestreden artikel 4, § 2, eerste lid, blijkt nog dat het verlaagd tarief van 6 pct. niet geldt voor effecten aan toonder, die gedurende drie jaar op een rekening moeten worden gedeponneerd en waarvoor het tarief van 9 pct. geldt (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-0353/005, p. 177).

B.36. Wanneer de aangifte betrekking heeft op roerende waarden als bedoeld in artikel 2, 1°, a) tot d), van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (artikel 2, § 1, eerste lid, 2°, van de bestreden wet), moeten die roerende waarden worden gedeponneerd op een rekening op naam van de aangever, en behoudens in geval van overgang door erfopvolging, op die rekening gedeponneerd blijven

gedurende een ononderbroken periode van drie jaar (artikel 2, § 1, vijfde lid, van de bestreden wet).

Ofschoon tussentijdse vervreemding van die roerende waarden mogelijk is, moet, om aan de voormelde voorwaarde van drie jaar te voldoen, de volledige vervreemdingsprijs of verkregen terugbetaling binnen 30 dagen worden geherinvesteerd in roerende waarden bedoeld in artikel 2, 1°, a) tot d), van de voormelde wet van 2 augustus 2002 (artikel 2, § 1, zesde lid, van de bestreden wet).

B.37. Gelet op alle voormelde beperkingen, is aan het in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet besloten wettigheidsbeginsel voldaan.

B.38. Het derde middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 20 april 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts