

Rolnummer 5797
Arrest nr. 189/2014 van 18 december 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 300 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 409 van hetzelfde Wetboek, gesteld door de beslagrechter te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en A. Alen, en de rechters E. De Groot, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en T. Giet, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 23 december 2013 in zake Benoît Tombeur en Michèle Baumans tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 januari 2014, heeft de beslagrechter te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 300 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 409 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals uitgevoerd bij artikel 166, § 3, van het besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat voor te schrijven dat in geval van bezwaar, van een in artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde aanvraag om ontheffing of van een vordering in rechte en in zoverre het geen zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 410 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreft, de in paragraaf 2 van hetzelfde artikel als bewarende maatregel in de zin van artikel 409 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bedoelde aanzuivering kan worden verricht door de Belgische Staat, en zulks zonder dat de beslagrechter bij zijn toetsing van de wettigheid en van de regelmatigheid van het beslag toepassing kan maken van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek, en zulks via een maatregel van fiscale schuldvergelijking die is genomen zonder dat de artikelen 1289 tot 1299 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing zijn, bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

- in zoverre het, in die interpretatie, een niet redelijk verantwoorde ongelijkheid van behandeling zou invoeren tussen, enerzijds, de schuldenaar van een betwiste inkomstenbelastingenschuld en, anderzijds, de schuldenaar van een andere schuld, aangezien die laatste het zekere, vaststaande en opeisbare karakter van de schuldvordering en de beoordeling van de voorwaarde met betrekking tot het spoedeisende karakter kan onderwerpen aan een volledig daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht in het kader van een gemeenschappelijke procedure van bewarend beslag, hetgeen de schuldenaar die wordt geconfronteerd met een verrekeningsmaatregel op grond van artikel 166 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, niet kan doen ?

- in zoverre het ten voordele van de Belgische Staat voorziet in een systeem van fiscale schuldvergelijking dat verschilt van datgene dat is bedoeld in de artikelen 1289 tot 1299 van het Burgerlijk Wetboek, hetgeen een niet redelijk verantwoorde ongelijkheid van behandeling kan invoeren tussen de schuldenaar van een betwiste inkomstenbelastingenschuld en de schuldenaar van een andere schuld die zich op de wettelijke regeling van de artikelen 1289 tot 1299 van het Burgerlijk Wetboek kan beroepen, waarin voor de schuldvergelijking onder meer de vereiste van twee vaststaande en opeisbare schulden wordt opgelegd ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Benoît Tombeur en Michèle Baumans, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. F. Ledain, advocaat bij de balie te Luik;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Lespire, advocaat bij de balie te Luik.

Bij beschikking van 7 oktober 2014 heeft het Hof beslist :

- dat de zaak nog niet in gereedheid kon worden verklaard;
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 24 oktober 2014 in te dienen aanvullende memorie die ze binnen dezelfde termijn uitwisselen, hun standpunt uiteen te zetten over de vraag of het antwoord op de prejudiciële vraag nog steeds nuttig is voor de oplossing van het geschil.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- Benoît Tombeur en Michèle Baumans;
- de Ministerraad.

Bij beschikking van 29 oktober 2014 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 26 november 2014 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 26 november 2014 in beraad genomen.

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

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De eisende partijen voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik hebben in december 2012 van de Belgische Staat een aanslagbiljet gekregen waarbij de betaling van de personenbelasting voor het aanslagjaar 2011 ten belope van een bedrag van 3 201,88 euro van hen werd gevorderd. Dat bedrag werd niet onmiddellijk betaald door de belastingplichtigen. In de loop van de maand januari 2013 werd hun een brief met een kennisgeving van aanwending van een teruggave van een bedrag van 2 468,20 euro toegestuurd. Bij brief van 23 maart 2013 heeft de ontvanger der directe belastingen te Borgworm evenwel toepassing gemaakt van de in artikel 166 van het besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bedoelde maatregel en de terugbetaling van het bedrag bijgevolg ingehouden wegens het bestaan van een belastingschuld. De eisende partijen hebben in april 2013 een bezwaar tegen het aanslagbiljet naar het ontvangkantoor der belastingen Borgworm gestuurd. Dat verzoek werd op 30 oktober 2013 door de gewestelijke directie te Luik verworpen. De partijen hebben verklaard dat zij het beroep dat nog openstond tegen die beslissing, zouden instellen.

Voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik betwisten de partijen de inhouding van het bedrag van 2 468,20 euro door de Belgische Staat.

De Rechtbank van eerste aanleg te Luik merkt op dat de door de belastingadministratie genomen maatregel is gebaseerd op artikel 166 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (KB/WIB 1992). De Belgische Staat heeft toepassing gemaakt van paragraaf 2 van die bepaling en niet van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004, dat enkel met betrekking tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen in een mechanisme van schuldvergelijking voorziet, hetgeen te dezen niet het geval is.

De Rechtbank wijst erop dat op het ogenblik dat de verrekening werd verricht, door de eisende partijen nog geen beroep was ingesteld tegen het aanslagbiljet dat op 21 december 2012 is verstuurd. Zolang de beroepstermijn openstond, kon de verrekeningsmaatregel enkel tot bewaring van recht worden genomen, hetgeen de Belgische Staat zelf erkent. Aangezien de eisende partijen daadwerkelijk een bezwaar hebben ingediend dat op 15 april 2013 is ontvangen, is de Rechtbank van oordeel dat het paragraaf 3 van artikel 166 van het koninklijk besluit is dat van toepassing is.

De Rechtbank merkt op dat de eisende partijen van mening zijn dat artikel 166 van het KB/WIB 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou schenden.

Zij wijst vervolgens erop dat het Grondwettelijk Hof reeds herhaalde malen het ongrondwettige karakter heeft aangeklaagd van de interpretatie van fiscale bepalingen die soortgelijk zijn aan artikel 166 van het KB/WIB 1992, waarbij de toepassing van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek op de ten voordele van de Belgische Staat toegestane bewarende maatregel wordt uitgesloten. De Rechtbank haalt in dat verband de arresten nrs. 78/98, 119/98, 58/99 en 4/2013 en het arrest nr. 149/2002 aan.

Volgens de Rechtbank hebben verschillende rechtscolleges ten gronde, steunend op die interpretatie van het Grondwettelijk Hof, geoordeeld dat de beslagrechter ertoe was gemachtigd in geval van toepassing van artikel 166 van het KB/WIB 1992 de inachtneming, door de Belgische Staat, van de in de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek bedoelde toepassingsvoorwaarden van het bewarend beslag te onderzoeken en hebben zij het bekritiseerbare karakter van de in het voormelde artikel 166 bedoelde maatregel van schuldvergelijking opgeworpen. Het Hof van Cassatie, bij een arrest van 12 december 2008, heeft niet in die zin geoordeeld. Volgens de door dat Hof in aanmerking genomen interpretatie stelt de Rechtbank vast dat de door de eisende partijen betwiste maatregel een wijze van betaling bij wege van schuldvergelijking uitmaakt waarop de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek niet van toepassing zijn, maar dat de beslagrechter over een beperkte jurisdictionele bevoegdheid zou beschikken die hem ertoe zou machtigen de evenredigheid van het nagestreefde doel na te gaan en de opheffing van de bewarende maatregel te bevelen indien de betwisting hem kennelijk gegrond lijkt.

De Rechtbank is dan ook van oordeel dat de kwestie van het daadwerkelijke jurisdictionele toezicht in werkelijkheid rijst naar gelang van de mogelijkheid of onmogelijkheid voor de beslagrechter om de regelmatigheid en de geldigheid van de in artikel 116, § 3, van het KB/WIB 1992 bedoelde bewarende maatregel te toetsen. Volgens de interpretatie van het Hof van Cassatie is die toetsing van de regelmatigheid veel beperkter dan die waarover de beslagrechter « bij een klassiek bewarend beslag » beschikt.

De Rechtbank acht het dan ook noodzakelijk aan het Grondwettelijk Hof de hiervoor vermelde prejudiciële vraag te stellen, waarbij de grondwettigheid van de maatregel wordt beoordeeld via de artikelen 300 en 409 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. De in artikel 166, § 3, van het KB/WIB 1992 tot uitdrukking gebrachte maatregel is dan ook enkel in het geding op grond van de hypothese volgens welke artikel 300 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen in die zin moet worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt die maatregel te nemen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De eisende partijen voor de verwijzende rechter zijn van mening dat paragraaf 2 van artikel 166, § 1, van het KB/WIB 1992 van toepassing is onder de opschortende voorwaarde van de ontstentenis van een bezwaar of een gerechtelijk beroep en dat paragraaf 3 van het voormelde artikel 166 in die hypothese, zoals in het onderhavige geval, van toepassing is.

Die partijen merken vervolgens op dat het Hof van Cassatie, in zijn arrest van 12 december 2008, heeft geoordeeld dat het koninklijk uitvoeringsbesluit een vorm van schuldvergelijking invoerde, die niet in de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek wordt beoogd. Hij dient dus restrictief te worden geïnterpreteerd en in dat geval zou er geen aanleiding bestaan om een schuldvergelijking toe te staan tussen, enerzijds, een ten aanzien van de belastingplichtige onbetwistbare terugbetalingsvordering en, anderzijds, een betwiste belastingschuld.

Volgens de partijen is het duidelijk dat er te dezen een niet redelijk verantwoorde ongelijkheid van behandeling bestaat tussen, enerzijds, de schuldenaar van een betwiste inkomstenbelastingsschuld en, anderzijds, de schuldenaar van een andere schuld, aangezien die laatste het zekere, vaststaande en opeisbare karakter van de schuldvordering en de beoordeling van de voorwaarde met betrekking tot het spoedeisende karakter kan onderwerpen aan een volledig daadwerkelijk juridictioneel toezicht in geval van een gemeenrechtelijke procedure van bewarend beslag, hetgeen de schuldenaar van een belastingsschuld die met een verrekeningsmaatregel op grond van artikel 166 van het voormelde koninklijk besluit wordt geconfronteerd, niet kan doen. De partijen zijn van mening dat de belastingadministratie te dezen nalaat aan te tonen dat de voorwaarde met betrekking tot het spoedeisende karakter zou zijn vervuld.

De partijen merken ten slotte op dat het Hof van Cassatie, in zijn arrest van 24 juni 2010, een restrictieve interpretatie van de toepassingsvoorwaarden van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 heeft aangenomen.

A.2.1. De Ministerraad is in de eerste plaats van mening dat het voor de oplossing van het geschil niet nuttig is om de prejudiciële vraag te beantwoorden. Hoewel het Grondwettelijk Hof zich niet uitspreekt over de toepasbaarheid van de norm die het voorwerp van de prejudiciële vraag uitmaakt, op de feiten die bij de verwijzende rechter aanhangig zijn gemaakt, weigert het evenwel zich uit te spreken over de grondwettigheid van normen die kennelijk niet van toepassing zijn op het voor de verwijzende rechter hangende geschil. De Ministerraad baseert zich in dat verband op het arrest nr. 14/2010 van 18 februari 2010. De Ministerraad merkt op dat de aanzuivering in het onderhavige geval vóór het indienen van het bezwaar heeft plaatsgevonden, zodat enkel paragraaf 2 van artikel 166 van het KB/WIB 1992 van toepassing is. Op het ogenblik dat de ontvanger tot de aanzuivering is overgegaan, was nog geen fiscaal bezwaar ingediend, zodat de ontvanger met twee opeisbare wederzijdse schuldvorderingen werd geconfronteerd. Volgens de Ministerraad kan de beslagrechter een uitvoerend beslag met betrekking tot een niet-betwiste belastingsschuld niet ongeldig verklaren door het nietig en zonder gevolg te verklaren om reden dat de belastingplichtige intussen een bezwaar heeft ingediend. De toepassing van paragraaf 3 van het voormelde artikel 166 is dus uitgesloten omdat er op het ogenblik van de aanzuivering nog geen bezwaar was. De Ministerraad is dan ook van mening dat de beslagrechter, indien het Hof zou beslissen dat artikel 300 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 166, § 3, van het KB/WIB 1992, ongrondwettig is, de Staat in elk geval niet zou kunnen verbieden tot de genoemde verrekening over te gaan omdat hij heeft erkend dat nog geen beroep was ingesteld op het ogenblik dat de in het geding zijnde verrekening is uitgevoerd.

De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vraag dan ook geen antwoord behoeft.

A.2.2. De Ministerraad merkt vervolgens op dat de verwijzende rechter in werkelijkheid de rechtspraak van het Hof van Cassatie met betrekking tot de juridische aard van de in artikel 166, § 3, van het KB/WIB 1992 bedoelde aanzuivering en in het bijzonder het arrest van 12 december 2008 (F.07.0072.N) in het geding zou willen brengen. Uit die rechtspraak vloeit voort dat de Koning, om de invordering van de belasting te verzekeren, wettelijk ertoe is gemachtigd in maatregelen te voorzien waarvan de modaliteiten kunnen afwijken van het gemeen recht, voor zover het openbaar belang, zoals het door de belastingwet wordt beschermd, zulks vereist. De Ministerraad is van mening dat de door de verwijzende rechter aangehaalde rechtspraak irrelevant is aangezien zij dateert van vóór dat principiële arrest van 2008.

De Ministerraad is eveneens van mening dat het uitgesloten is om naar de rechtspraak met betrekking tot de btw-inhoudingen te verwijzen aangezien het Hof van Cassatie zich heeft uitgesproken in de zin van een soepelere toepassing van de regels die aan de geldigheid ervan ten grondslag liggen. De Ministerraad haalt in dat verband de arresten van het Hof van Cassatie van 3 januari 2003 en van 6 november 2003 aan.

A.2.3. De Ministerraad is vervolgens van mening dat de prejudiciële vraag berust op de vergelijking tussen de schuldenaar van een betwiste inkomstenbelastingsschuld en de schuldenaar van een andere schuld. Die twee soorten van schuldenaars bevinden zich echter niet in vergelijkbare situaties. De schuldenaars van een betwiste inkomstenbelastingsschuld en de schuldenaars van een niet-betwiste inkomstenbelastingsschuld bevinden zich evenmin in een vergelijkbare situatie. Wanneer wordt uitgegaan van het standpunt van de schuldeisers, is de Ministerraad van mening dat, enerzijds, de fiscale schuldeiser en, anderzijds, de andere schuldeisers evenmin vergelijkbaar zijn wegens de specificiteit van de fiscale schuldeiser, die ten gunste van de gemeenschap de opdracht verzekert om de belasting te innen die bestemd is voor de financiering van de staatsbegroting. De Ministerraad baseert zich in dat verband op de arresten nrs. 11/97 van 5 maart 1997 en 51/99 van 5 mei 1999 van het Grondwettelijk Hof. Alle personen die gehouden zijn tot het betalen van dezelfde belastingen, te dezen de personenbelasting, worden aan dezelfde regels onderworpen, zodat geen enkele discriminatie tussen

verschillende categorieën van personen kan worden aangeklaagd. Evenzo worden alle personen die een terugbetaling van de personenbelasting genieten, aan dezelfde regels onderworpen, zodat geen enkele discriminatie tussen verschillende categorieën van personen kan worden aangeklaagd. Het indienen van een bezwaar volstaat op zich niet om aan de belastingvordering haar attributen van zekerheid, opeisbaarheid of liquiditeit die door het uitvoerbaar verklaarde kohier worden bevestigd, te ontnemen. Daarentegen houdt het beogen van de situatie van de schuldenaar van een andere schuld, met andere woorden van gemeen recht, bij een bewarend beslag, in dat de schuldeiser ervan nog geen uitvoerbare titel heeft. Zulks is niet het geval voor de Belgische Staat inzake personenbelasting.

A.2.4. In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat het verschil in behandeling objectief en redelijk kan worden verantwoord. Hij baseert zich in dat verband op het voormelde arrest nr. 51/99 van het Hof. De belastingwet, die van openbare orde is, kan in bepalingen voorzien die afwijken van het gemeen recht, hetgeen met name het geval is voor artikel 300 van het WIB 1992 en artikel 166 van het KB/WIB 1992. Het is verantwoord dat een afwijking werd beoogd en geregeld door de wetgever door het invoeren van een bijzondere fiscale procedure die de aanzuivering, zonder formaliteit, mogelijk maakt van elk bedrag dat aan een belastingsschuldige moet worden teruggegeven of betaald, zelfs bij een bezwaar. Volgens het voormelde arrest van het Hof van Cassatie bestaat er een jurisdictioneel toezicht in zoverre de inwerkingstelling van de aanzuivering evenredig moet zijn met het nagestreefde doel, namelijk het waarborgen van de betaling van de betwiste schuld, en in zoverre de rechter bijgevolg, op vraag van de belastingsschuldige, de vrijgave kan bevelen van de terugbetaling die is aangezuiverd op een betwiste schuld, met name indien de betwisting hem kennelijk gegrond lijkt. In afwijking van het gemeen recht, inzake directe belastingen, heeft de wetgever de Belgische Staat voorzien van een bijzondere heffingstitel, namelijk het kohier, en het omringd met een geheel van fiscale wetsbepalingen inzake invordering. Er moet rekening worden gehouden met alle procedures die door de wetgever zijn ingevoerd met het oog op een billijke en correcte inning van de belasting. De wetgever heeft maatregelen willen nemen die bestemd zijn om de fiscale achterstand weg te werken en, in het bijzonder, te vermijden dat belastingkredieten worden terugbetaald aan een belastingplichtige die nog een schuldenaar van de belastingadministratie is. Het verschil in behandeling tussen schuldeisers wordt verantwoord door de aard van de belasting, die wordt aangewend voor overheidsuitgaven die strekken tot de behartiging van het algemeen belang. Artikel 166, § 3, van het KB/WIB 1992 bepaalt dat de aanzuivering als bewarende maatregel wordt verricht, zodat zij enkel definitief zal worden indien de ingekohierde en betwiste aanslag wordt goedgekeurd na afloop van het door de belastingplichtige ingestelde beroep. De bekritiseerde bepaling is niet onwettig, aangezien zij uitdrukkelijk verwijst naar artikel 409 van het WIB 1992, dat de bewarende maatregel toestaat om de invordering van een betwiste belasting te waarborgen en een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht op die maatregel mogelijk maakt. De Ministerraad baseert zich eveneens op een arrest van het Hof van Cassatie van 10 februari 1994 en merkt daarenboven op dat de artikelen 569, eerste lid, 32°, en 1385*decies* van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing zijn aangezien het gaat om een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet.

De Ministerraad preciseert dat de administratieve instructies werden aangevuld ingevolge het arrest van het Hof van Cassatie van 12 december 2008, zodat de ontvanger der directe belastingen, indien de belastingsschuldige niet akkoord gaat met een aanzuivering die met toepassing van artikel 166, § 3, van het KB/WIB 1992 is verricht, ertoe is gehouden de terugbetaling vrij te geven die is uitgevoerd, hetzij indien blijkt dat de betwisting van de belastingsschuld kennelijk gegrond lijkt, hetzij indien de ontvanger reeds over voldoende waarborgen beschikt. Voor het handhaven van de aanzuivering is het evenwel niet vereist dat er een spoedeisend karakter in de zin van artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek is, noch dat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn (vrees dat de belastingsschuldige zijn onvermogen bewerkstelligt of huidige en dreigende toestand van onvermogen). Teneinde het belang van de Schatkist te vrijwaren, strekken de door het Hof van Cassatie bepaalde criteria ertoe te vermijden dat belastingplichtigen de beroepen waarbij de vestiging van de belasting wordt betwist, proberen te laten toenemen om de invordering tot in het oneindige uit te stellen. In de door de verwijzende rechter gegeven interpretatie zou immers niets de belastingplichtigen beletten een fiscaal bezwaar buiten de termijn in te dienen, enkel om elke poging tot invordering van de belasting door de ontvanger der belastingen te dwarsbomen. De Ministerraad besluit dat de maatregel van schuldvergelijking *sui generis* niet onevenredig is. Teneinde misbruiken te vermijden, is het verantwoord dat het aan de belastingsschuldige staat aan te tonen dat zijn fiscale betwisting gegrond lijkt. De door het Hof van Cassatie vastgelegde criteria zijn adequaat en bewaren het evenwicht tussen de rechten en de plichten van de wederzijdse schuldenaars en schuldeisers zo goed mogelijk. De hoven en rechtbanken zijn daarenboven ermee belast een evenredigheidstoets van de maatregel uit te voeren, die zowel vanuit het standpunt van het gegrond lijken van de fiscale schuldvordering als vanuit het standpunt van de waarborgmiddelen kan worden verricht. Tot besluit bestaat er wel degelijk een mogelijkheid van een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht, dat meer tot de bevoegdheid van de belastingrechter dan tot die van de beslagrechter behoort.

De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.

- B -

B.1. Artikel 300 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) bepaalt :

« § 1. De Koning regelt :

1° de wijze waarop men dient te handelen voor de aangiften, de opmaking en de kennisgeving der kohieren, de betalingen, de kwijtschriften en de vervolgingen;

2° het tarief van de vervolgingskosten.

§ 2. Wanneer een vordering voor het gerecht, zelfs gedeeltelijk, maatregelen tot onderwerp heeft welke ertoe strekken de invordering te verwezenlijken of te waarborgen van de belasting, daarin begrepen alle opcentiemen, verhogingen en boeten, alsmede van de desbetreffende interesten en kosten, hebben de cassatietermijn zomede de voorziening in cassatie schorsende kracht ».

Artikel 409 van het WIB 1992 bepaalt :

« In geval van bezwaar, van een in artikel 376 bedoelde aanvraag om ontheffing of van een vordering in rechte, kan de betwiste aanslag, in hoofdsom, opcentiemen en verhogingen, vermeerderd met de erop betrekking hebbende interesten en kosten, voor het geheel het voorwerp zijn van bewarende beslagen, van middelen tot tenuitvoerlegging of van alle andere maatregelen, welke ertoe strekken de invordering te waarborgen ».

Artikel 410 van het WIB 1992 bepaalt :

« Evenwel wordt in geval van bezwaar, van een in artikel 376 bedoelde aanvraag om ontheffing of van een vordering in rechte, de betwiste aanslag in hoofdsom, opcentiemen en verhogingen, vermeerderd met de daarop betrekking hebbende interesten, beschouwd als zekere en vaststaande schuld en kan, evenals de kosten van alle aard, door middelen van tenuitvoerlegging worden ingevorderd, in de mate dat zij overeenstemt met het bedrag van de aangegeven inkomsten of, wanneer zij ambtshalve werd gevestigd bij niet-aangifte, voor zover zij niet meer bedraagt dan de laatste aanslag welke, voor een vorig aanslagjaar, definitief gevestigd werd ten laste van de belastingschuldige.

Voor de toepassing van het eerste lid worden de inkomsten waaraan de belastingschuldige tijdens de procedure van vestiging van de belasting zijn goedkeuring heeft gehecht, gelijkgesteld met de aangegeven inkomsten.

In bijzondere gevallen kan de directeur der belastingen de invordering doen uitstellen, in zover en onder de voorwaarden door hem te bepalen ».

Artikel 166 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (KB/WIB 1992) bepaalt :

« § 1. Het bepaalde van Boek III, Titel III, Hoofdstuk V, afdeling IV, van het Burgerlijk Wetboek, is inzake directe belastingen niet van toepassing.

§ 2. Elke som die aan een belastingschuldige moet worden teruggegeven of betaald in het kader van de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake de inkomstenbelastingen en de ermee gelijkgestelde belastingen of krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, kan door de ontvanger van de directe belastingen zonder formaliteit, overeenkomstig artikel 143, worden aangezuiverd op de door die belastingschuldige verschuldigde voorheffingen, belastingen en ermee gelijkgestelde belastingen in hoofdsom, opcentiemen, verhogingen, interesten en kosten.

§ 3. In geval van bezwaar, van een in artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde aanvraag om ontheffing of van een vordering in rechte en in zover het geen zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 410 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreft, wordt de aanzuivering ingevolge § 2 verricht als bewarende maatregel in de zin van artikel 409 van hetzelfde Wetboek ».

B.2. De verwijzende rechter stelt het Hof een vraag over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 300 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 409 van dat Wetboek, zoals uitgevoerd bij artikel 166, § 3, van het KB/WIB 1992, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat voor te schrijven dat in geval van bezwaar, van een in artikel 376 van het WIB 1992 bedoelde aanvraag om ontheffing of van een vordering in rechte en in zoverre het geen zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 410 van het WIB 1992 betreft, de in paragraaf 2 van hetzelfde artikel als bewarende maatregel in de zin van artikel 409 van hetzelfde Wetboek bedoelde aanzuivering kan worden verricht door de Staat, en zulks zonder dat de beslagrechter, bij zijn toetsing van de wettigheid en van de regelmatigheid van het beslag, toepassing kan maken van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek, en zulks via een maatregel van fiscale schuldvergelijking die is genomen zonder dat de artikelen 1289 tot 1299 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing zijn.

B.3.1. Bij beschikking van 7 oktober 2014 heeft het Hof beslist dat de zaak nog niet in gereedheid kon worden verklaard en heeft het de partijen verzocht om in een aanvullende memorie die uiterlijk op 24 oktober 2014 moest worden ingediend en binnen dezelfde termijn moest worden uitgewisseld, hun standpunt uiteen te zetten over de vraag of het antwoord op de prejudiciële vraag nog steeds nuttig is voor de oplossing van het geschil. Die beschikking volgde op een brief van de advocaat van de Ministerraad van 22 september 2014 waarin hij aan het Hof verklaart dat de prejudiciële vraag wegens nieuwe feiten geen belang meer heeft aangezien het voor de verwijzende rechter hangende geschil zonder voorwerp is geworden.

B.3.2. In hun aanvullende memorie zijn de eisende partijen voor de verwijzende rechter van mening dat het antwoord van het Hof op de gestelde prejudiciële vraag kennelijk van belang blijft aangezien het voor de beslagrechter te Luik hangende geschil nog steeds niet is beëindigd met een opheffing van de bewarende maatregel.

De in artikel 300 van het WIB 1992 bedoelde maatregel werd volgens de belastingadministratie verantwoord door het feit dat een aanslag was ingekohierd voor het aanslagjaar 2011 en onbetaald bleef. De belastingplichtigen hebben tegen de aanslag een bezwaar ingediend en hebben, gelet op de negatieve beslissing van de directeur der belastingen, voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik een fiscaal beroep ingesteld.

In het kader van dat beroep heeft de belastingadministratie geoordeeld dat de bestreden aanslag nietig moest worden verklaard wegens niet-naleving van het voorschrift van artikel 346 van het WIB 1992. De administratie verzoekt evenwel om ertoe te worden gemachtigd een subsidiaire aanslag met toepassing van artikel 356 van het WIB 1992 voor te leggen.

De eisende partijen voor de verwijzende rechter doen gelden dat de prejudiciële vraag niet zonder voorwerp is geworden in zoverre de administratie de opheffing van de in artikel 300 van het WIB 1992 bedoelde bewarende maatregel nog steeds niet heeft verleend.

B.3.3. In zijn aanvullende memorie doet de Ministerraad gelden dat het antwoord op de prejudiciële vraag geen enkel belang meer heeft voor de oplossing van het geschil, aangezien het geschil dat bij de verwijzende rechter aanhangig is gemaakt, zonder voorwerp zal worden. De beslissing tot inhouding zal immers worden ingetrokken en/of herroepen ingevolge de

procedure die door de eisende partijen voor de verwijzende rechter bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik is ingesteld en die ertoe strekt de belasting met betrekking tot het aanslagjaar 2012 te betwisten. In die zaak vordert de Belgische Staat, in zijn conclusies, de nietigverklaring van de bestreden aanslag. Bijgevolg zouden alle maatregelen van vervolging en alle bewarende maatregelen die door de bevoegde ontvanger met het oog op de invordering van de aanslag zijn genomen, moeten worden opgeheven.

B.4. Rekening houdend met die elementen, dient de zaak te worden teruggezonden naar de verwijzende rechter opdat hij kan bepalen in welke mate het antwoord op de prejudiciële vraag voor hem nog dienstig is.

Om die redenen,

het Hof

zendt de zaak terug naar de verwijzende rechter.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 18 december 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels