

Rolnummers 1380 en 1381
Arrest nr. 58/99 van 26 mei 1999

A R R E S T

---

*In zake*: de prejudiciële vragen betreffende artikel 76, § 1, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen*

A. Bij vonnis van 13 juli 1998 in zake de b.v.b.a. Sivauto tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 23 juli 1998, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Is artikel 76 [, § 1], derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, in die zin begrepen dat het, via artikel 8/1, § 3, van het koninklijk besluit van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, zoals het is gewijzigd bij het koninklijk besluit van 29 december 1992 en inzonderheid bij het vijfde, zesde, zevende, achtste, negende, tiende en elfde lid ervan, de Koning toestaat een inhouding voor te schrijven van de B.T.W.-kredieten die aan de door die bepalingen beoogde belastingplichtigen toekomen, waarbij de voorwaarde vereist bij artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek geacht wordt vervuld te zijn en aangezien de belastingschuld - gesteld dat zij vaststaat - geen schuldvordering is overeenkomstig artikel 1415 van dat Wetboek ten gunste van de administratie, bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

1) in zoverre het de administratie de mogelijkheid biedt op het stuk van de B.T.W. op aanzienlijke wijze af te wijken van het gemeen recht inzake bewarend beslag, en met name van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek, vermits de bevoegdheid van de beslagrechter zich beperkt tot ten hoogste een controle van de vorm;

2) in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende schuldeisers van de Belgische Staat, ten nadele van de schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W.;

3) in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende categorieën van personen die houder zijn van een fiscale schuldvordering ten aanzien van de Belgische Staat, vermits tegen diegenen die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. een inhouding kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden;

4) in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende categorieën van personen die aan indirecte belastingen zijn onderworpen en houder zijn van een fiscale schuldvordering ten opzichte van de Belgische Staat, ten nadele van diegenen die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. en tegen wie een inhouding kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden;

5) in zoverre het een verschil in behandeling invoert ten gunste van de administratie die schuldeiser is van de belastingplichtige die houder is van het recht op teruggaaf en de schuldeisers van diezelfde persoon, genoemd in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, met de

omstandigheid dat de administratie te dezen geen gewag dient te maken van welke schuldvordering ook, vermits het vermoeden dat een schuldvordering bestaat toereikend is;

6) in zoverre het aan de belastingplichtigen die het beoogt, het recht om te kantonneren, waarin artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek voorziet ten gunste van alle schuldenaars die het voorwerp uitmaken van een bewarend beslag, ontzegt ?

Indien het Arbitragehof een discriminatie vaststelt ten nadele van de betrokken belastingplichtigen, is die discriminatie dan evenredig met de nagestreefde doelstelling ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1380 van de rol van het Hof.

B. Bij vonnis van 13 juli 1998 in zake de b.v.b.a. Aline tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 23 juli 1998, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Is artikel 76 [, § 1], derde lid, van het B.T.W.-Wetboek, in die zin begrepen dat het, via artikel 8/1, § 3, van het koninklijk besluit van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, zoals het is gewijzigd bij het koninklijk besluit van 14 april 1993 en inzonderheid bij het vijfde, zesde, zevende, achtste, negende, tiende en elfde lid ervan, de Koning toestaat een inhouding voor te schrijven van de B.T.W.-kredieten die aan de door die bepalingen beoogde belastingplichtigen toekomen, waarbij de voorwaarde vereist bij artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek geacht wordt vervuld te zijn en aangezien de belastingschuld - gesteld dat zij vaststaat - geen schuldvordering is overeenkomstig artikel 1415 van dat Wetboek ten gunste van de administratie, bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet,

1) in zoverre het de administratie de mogelijkheid biedt op het stuk van de B.T.W. op aanzienlijke wijze af te wijken van het gemeen recht inzake bewarend beslag, en met name van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek, vermits de bevoegdheid van de beslagrechter zich beperkt tot ten hoogste een controle van de vorm;

2) in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende schuldeisers van de Belgische Staat, ten nadele van de schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W.;

3) in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende categorieën van personen die houder zijn van een fiscale schuldvordering ten aanzien van de Belgische Staat, vermits tegen diegenen die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. een inhouding

kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden;

4) in zoverre het een verschil in behandeling invoert tussen de verschillende categorieën van personen die aan indirecte belastingen zijn onderworpen en houder zijn van een fiscale schuldvordering ten opzichte van de Belgische Staat, ten nadele van diegenen die houder zijn van een belastingkrediet op het stuk van de B.T.W. en tegen wie een inhouding kan worden gedaan die geldt als bewarend beslag onder derden in de hiervoor in herinnering gebrachte omstandigheden;

5) in zoverre het een verschil in behandeling invoert ten gunste van de administratie die schuldeiser is van de belastingplichtige die houder is van het recht op teruggaaf en de schuldeisers van diezelfde persoon, genoemd in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, met de omstandigheid dat de administratie te dezen geen gewag dient te maken van welke schuldvordering ook, vermits het vermoeden dat een schuldvordering bestaat toereikend is;

6) in zoverre het aan de belastingplichtigen die het beoogt, het recht om te kantonneren, waarin artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek voorziet ten gunste van alle schuldenaars die het voorwerp uitmaken van een bewarend beslag, ontzegt ?

Indien het Arbitragehof een discriminatie vaststelt ten nadele van de betrokken belastingplichtigen, is die discriminatie dan evenredig met de nagestreefde doelstelling ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1381 van de rol van het Hof.

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeshil*

De eisende partijen vorderen voor de beslagkamer van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de opheffing van inhoudingen die gelden als bewarend beslag onder derden, waartoe de Belgische Staat is overgegaan.

De Rechtbank van eerste aanleg wijst erop dat de Belgische Staat te dezen over de mogelijkheid beschikt het voordeel van een bewarend beslag te verkrijgen in omstandigheden die in alle opzichten afwijken van het gemeen recht, vermits de voorwaarde van het spoedeisende karakter geacht wordt vervuld te zijn en hij het bestaan, te zijnen gunste, van een schuldvordering die zeker, vaststaande en opeisbaar is of voorlopig kan worden begroot, niet hoeft te bewijzen.

De Rechtbank merkt bovendien op dat aan het beroep voor de beslagrechter iedere werkelijke doeltreffendheid wordt ontnomen, vermits geen enkel debat kan worden aangeknoopt over de fundamentele parameters die vervat zijn in de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek, dat de administratie meester is over het bewijsmateriaal, in zoverre de processen-verbaal bewijs opleveren tot het tegendeel is bewezen, hetgeen aan de enkele beoordelingsbevoegdheid van de administratie wordt overgelaten en bepaald wordt door elementen waarop de belastingplichtige geen enkele invloed kan uitoefenen, en dat iedere procedurefout door de administratie kan worden rechtgezet zonder dat zulks gevolgen teweegbrengt voor de handhaving van de inhouding.

De Rechtbank stipt bovendien aan dat, in zoverre de administratie er niet toe is gehouden om - zij het onder voorbehoud - het bedrag van de eventueel door de belastingplichtige ontdoken B.T.W. te berekenen, die

belastingplichtige in de onmogelijkheid wordt gebracht de verhouding te kritiseren tussen het bedrag van de vermeende onregelmatigheid en het bedrag waarvan hij de teruggave verwacht. Zij merkt bovendien op dat die situatie de belastingplichtige het recht ontnemt om te kantonneren overeenkomstig artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek, aangezien hij het bedrag dat toereikend is om tot waarborg te strekken voor de schuld in hoofdsom, interest en kosten niet kan bepalen, zodat het hem verboden is de gevolgen van het beslag en de bekendmaking ervan te verhelpen.

De Rechtbank merkt tot slot op dat het Hof in zijn arrest nr. 80/95 van 14 december 1995 een methode heeft afgekeurd die in verscheidene opzichten vergelijkbaar is en die door de wet is ingesteld ten bate van het RIZIV. Zij beslist dan ook de hiervoor weergegeven prejudiciële vragen te stellen.

### III. *De rechtspleging voor het Hof*

#### a) *In de zaak met rolnummer 1380*

Bij beschikking van 23 juli 1998 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 20 augustus 1998 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 15 september 1998.

#### b) *In de zaak met rolnummer 1381*

Bij beschikking van 23 juli 1998 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 20 augustus 1998 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 15 september 1998.

#### c) *In de twee zaken*

Bij beschikking van 16 september 1998 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen bij op 17 september 1998 ter post aangetekende brieven.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, en de ontvanger van het B.T.W.-ontvangkantoor Brussel III, 1050 Brussel, Louizalaan 243-245, hebben een memorie ingediend bij op 5 september 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 16 december 1998 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 23 juli 1999.

Bij beschikking van 13 januari 1999 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 17 februari 1999.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaat bij op 15 januari 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 17 februari 1999 :

- is verschenen : Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad en de ontvanger van het B.T.W.-ontvangkantoor Brussel III;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Delruelle en A. Arts verslag uitgebracht;

- is de voornoemde advocaat gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

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

#### IV. *In rechte*

- A -

##### *Standpunt van de Ministerraad en van de Belgische Staat*

A.1.1. Ten aanzien van de eerste vijf prejudiciële vragen kan worden verwezen naar het arrest van het Hof nr. 78/98 van 7 juli 1998. Er dient evenwel te worden gepreciseerd dat dat arrest de afwijkingen van het gemeen recht inzake bewarend beslag op het stuk van de inhouding van belastingkredieten, zij het omvangrijke, niet heeft veroordeeld, maar enkel de afschaffing van iedere daadwerkelijke beoordelingsbevoegdheid ten aanzien van de regelmatigheid, in de zin van artikel 1415 van het Gerechtelijk Wetboek, die het jurisdictioneel beroep waarin artikel 8 van het koninklijk besluit nr. 4 voorziet, uitholt.

In tegenstelling tot hetgeen in de motivering van het verwijzingsvonnis is aangegeven, is de omstandigheid dat de processen-verbaal, overeenkomstig artikel 59, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, waarover de prejudiciële vragen niet handelen, bewijs leveren tot bewijs van het tegendeel en volstaan om het bestaan van de B.T.W.-schuld van de belastingplichtige aan te tonen, een afwijking van het gemeen recht inzake het bewarend beslag onder derden die in redelijkheid is verantwoord en geen enkele met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet strijdige discriminatie in het leven roept, aangezien de belastingplichtige het recht heeft de in de processen-verbaal vervatte elementen met alle rechtsmiddelen te betwisten.

Het arrest van het Hof nr. 48/97 van 14 juli 1997 wordt bovendien in herinnering gebracht. Het staat vast dat de procedure inzake inhouding van belastingkrediet, doordat de Koning, gebruik makend van de bevoegdheid die Hem werd verleend door artikel 76 van het B.T.W.-Wetboek, de maatregelen heeft genomen die zijn vervat in artikel 8, § 3, zesde en zevende lid, van het koninklijk besluit van 29 december 1969, legitiem en in redelijkheid wordt verantwoord door de doelstelling die de wetgever heeft nagestreefd in een domein waarin de fraude en de gevolgen ervan bijzonder heimelijk en clandestien zijn. De strijd tegen gesofistikeerde fraudemechanismen is een wezenlijke en prioritaire doelstelling.

Gelet op die doelstelling beperkt de omstandigheid dat de schuldvordering van de administratie geacht wordt zeker, vaststaand en opeisbaar te zijn tot het tegendeel wordt bewezen van de feiten die zijn aangebracht in de door de bevoegde ambtenaren overeenkomstig artikel 59 van het B.T.W.-Wetboek opgestelde processen-verbaal en die ernstige vermoedens of bewijzen zijn die die belastingschuld aantonen of ertoe strekken ze aan te tonen, of die zijn aangebracht door de belastingplichtige, niet op onredelijke wijze de rechten van de belastingplichtige, aan wie wordt toegestaan het zekere tegenbewijs te leveren met alle rechtsmiddelen.

A.1.2. De zesde vraag is verschillend van die welke aan het Hof werd gesteld in het kader van de zaak die tot het arrest van 7 juli 1998 heeft geleid. Aan het Hof wordt een vraag gesteld over de verenigbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de bepaling die de belastingplichtige tegen artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek in het recht ontnemt om te kantonneren op bewarend beslag onder derden.

Allereerst moet worden opgemerkt dat de desbetreffende inhouding geen bewarend beslag is in de zin van het vijfde deel van het Gerechtelijk Wetboek, zelfs al heeft zij een soortgelijke werking. De wil van de wetgever blijkt duidelijk uit de parlementaire voorbereiding : de inhouding wordt slechts beheerst door de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek die toepasselijk zijn op het bewarend beslag indien de in het koninklijk besluit vervatte bijzondere regelen ernaar verwijzen, vermits de inhouding een juridische constructie *sui generis* is.

Het kantonnement op de gronden van het beslag, zoals artikel 1405, eerste lid, erin voorziet, is overigens niet verenigbaar met de procedure van inhouding, die geenszins voorziet in het optreden van een gerechtsdeurwaarder, dat steeds is vereist wanneer het gaat om een bewarend beslag in de eigenlijke betekenis van het woord, en in het bijzonder om een bewarend beslag onder derden.

Bovendien is de inwerkingstelling van het kantonnement door inhouding, eigen aan het bewarend beslag, krachtens hetwelk het bedrag dat de beslagene moet neerleggen, wordt afgehouden van de schuld van de derde die jegens hem beslagen is, afhankelijk van het bestaan van een zekere, vaststaande en opeisbare schuldvordering van de derde jegens de beslagene van een bedrag dat ten minste gelijk is aan het bedrag van de beslagene jegens de beslaglegger en van het akkoord van de partijen. Vermits het echter gaat om een inhouding die geldt als bewarend beslag dat het Ministerie van Financiën, B.T.W.-administratie, op zichzelf heeft gelegd wegens het bestaan van ernstige vermoedens of bewijzen van fraude of onjuistheid, ligt het voor de hand dat de schuldvordering van de beslagene noch zeker, noch vaststaande, noch opeisbaar is.

Ten aanzien van de maatregelen van bekendmaking moet worden opgemerkt dat zij weliswaar worden opgeheven door het kantonnement vóór iedere vorm van beslag (artikel 1405, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek), wat in ieder geval onmogelijk is in fiscale zaken, maar dat zij geenszins worden opgeheven in geval van kantonnement toegestaan door de beslagrechter, vermits het beginsel van het beslag blijft bestaan.

Tot slot, en vooral, moet worden opgemerkt dat de omstandigheid dat de belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van de inhouding de gronden van de inhouding niet kan kantonneren, geenszins een ongelijkheid in het leven roept ten opzichte van de andere schuldenaars, die niet in redelijkheid verantwoord zou zijn of die onevenredig zou zijn ten opzichte van het door de fiscale wetgever nagestreefde doel.

Een « bewarend beslag » dat ontsnapt aan de door het Gerechtelijk Wetboek vastgestelde vormvoorschriften is slechts discriminerend indien het de rechtzoekende geen verweer biedt tegen willekeurige inhoudingen. Het arrest van het Hof nr. 80/95 van 14 december 1995 wordt aangevoerd tot staving van die stelling. De fiscale wetgever kan zelfs substantieel afwijken van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek zonder de regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie te miskennen, als hij de rechtzoekende maar niet de wezenlijke waarborg ontnemt die bestaat in de daadwerkelijke jurisdictionele toetsing met betrekking tot de regelmatigheid en de geldigheid van de inhouding in fiscale zaken.

Het verbod of de onmogelijkheid om de gronden van de inhouding te kantonneren, met toepassing van de artikelen 1403 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek, ontnemt de B.T.W.-plichtige geenszins de mogelijkheid een daadwerkelijk beroep in te stellen voor de beslagrechter en is een maatregel die redelijkerwijze is verantwoord ten aanzien van de doelstellingen die de fiscale wetgever op het stuk van de B.T.W. heeft nagestreefd.





*Ten aanzien van de eerste vijf prejudiciële vragen*

B.1.1. De Rechtbank van eerste aanleg te Brussel ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, in zoverre het de Koning toestaat ten gunste van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen te voorzien in een inhouding van de belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden waarbij de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geacht vervuld te zijn, en zelfs wanneer de belastingschuld niet de kenmerken vertoont die vereist zijn door artikel 1415 van dat Wetboek. De schending zou voortvloeien uit het feit dat die bepaling het mogelijk maakt op substantiële wijze af te wijken van het gemeen beslagrecht, meer bepaald van de artikelen 1413 en volgende van het Gerechtelijk Wetboek, waarbij de materiële bevoegdheid van de beslagrechter zich hooguit beperkt tot een formele controle.

Daaruit zou een eerste verschil in behandeling voortvloeien tussen de schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet inzake B.T.W., enerzijds, en de andere schuldeisers van de Belgische Staat, de categorieën van personen die een fiscale schuldvordering op de Belgische Staat hebben en de categorieën van personen die onderworpen zijn aan indirecte belastingen, anderzijds.

Een tweede verschil in behandeling zou eruit voortvloeien ten gunste van de Belgische Staat als schuldeiser van de houder van het belastingkrediet, ten opzichte van de schuldeisers van diezelfde persoon, genoemd in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, die een bewarend beslag volgens het gemeen recht hebben laten uitvoeren.

B.1.2. Die vijf vragen komen erop neer dat het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de beperkingen die door de B.T.W.-regeling zijn gesteld aan de effectiviteit van de jurisdictionele toetsing inzake bewarend beslag onder derden.

B.2. Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, zoals het is gewijzigd bij artikel 86 van de wet van 28 december 1992, bepaalt :

« Wanneer het bedrag van de belasting die ingevolge de artikelen 45 tot 48 voor aftrek in aanmerking komt, aan het einde van het kalenderjaar meer bedraagt dan de belasting die verschuldigd is door de belastingplichtige die in België is gevestigd, in België een vaste inrichting heeft of die, overeenkomstig artikel 55, in België een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft doen erkennen, dan wordt, onder de voorwaarden bepaald door de Koning, het verschil teruggegeven binnen drie maanden op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige.

De Koning kan bepalen dat het overschot, in de door Hem te bepalen gevallen en onder de door Hem te stellen voorwaarden, vóór het einde van het kalenderjaar wordt teruggegeven.

Met betrekking tot de in het eerste en tweede lid bedoelde voorwaarden kan de Koning ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek. »

Artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt :

« Iedere schuldeiser kan, op grond van authentieke of onderhandse stukken, bij gerechtsdeurwaarder, onder een derde, bewarend beslag leggen op de bedragen of zaken die deze aan zijn schuldenaar verschuldigd is.

Bij stilzitten van zijn schuldenaar kan de schuldeiser, met toepassing van artikel 1166 van het Burgerlijk wetboek, dezelfde procedure voeren.

De akte van beslag bevat de tekst van de artikelen 1451 tot 1456 en de waarschuwing aan de derde-beslagene dat hij zich naar de bepalingen ervan moet gedragen. »

Artikel 8.1, § 3, vijfde, zesde, zevende, negende, tiende en elfde lid van het koninklijk besluit van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 14 april 1993, genomen ter uitvoering van artikel 76, § 1, voormeld, bepaalt :

« Art. 8.1. § 3. [...]

Indien ten aanzien van een voor teruggaaf vatbaar overschot dat blijkt uit de aangifte als bedoeld in artikel 53, eerste lid, 3<sup>o</sup>, van het Wetboek en waarvoor de belastingplichtige al dan niet voor de

teruggaaf heeft geopteerd, hetzij ernstige vermoedens, hetzij bewijzen bestaan dat de voormelde aangifte of de aangiften voor daaraan voorafgaande perioden gegevens bevatten die onjuist zijn en een belastingschuld in het vooruitzicht stellen zonder dat een daadwerkelijke bepaling ervan vóór het tijdstip van de genoemde ordonnanciering of de verrichting gelijkgesteld met een betaling kan geschieden, heeft de ordonnanciering van dit overschot of de overbrenging ervan naar het volgend aangiftetijdvak niet plaats en wordt het belastingkrediet ingehouden teneinde de administratie toe te laten de waarachtigheid van die gegevens na te gaan.

De ernstige vermoedens of bewijzen bedoeld in het vorige lid, die de belastingschuld aantonen of helpen aantonen, dienen te worden gerechtvaardigd in processen-verbaal conform artikel 59, § 1, van het Wetboek en worden per aangetekende brief vooraf ter kennis gebracht van de belastingplichtige.

De inhouding bedoeld in het vierde en het vijfde lid geldt als bewarend beslag onder derden tot op het ogenblik dat het bewijs vervat in de in het vorige lid bedoelde processen-verbaal is weerlegd, of tot op het ogenblik dat de waarachtigheid van de handelingen blijkt uit gegevens verkregen overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen Lid-Staten van de Gemeenschap. Voor de toepassing van deze inhouding wordt de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek geacht te zijn vervuld.

[...]

De inhouding bedoeld in het vierde en het vijfde lid geeft aanleiding tot het opmaken en het verzenden, door de met de invordering belaste ambtenaar, van een bericht van beslag als bedoeld in artikel 1390 van het Gerechtelijk Wetboek. Dit bericht wordt binnen de vierentwintig uur na het neerleggen ter post van het aangetekend schrijven verzonden aan de griffier van de rechtbank van eerste aanleg.

De belastingplichtige kan enkel verzet doen tegen de inhouding bedoeld in het vierde en het vijfde lid door toepassing te maken van artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek. De beslagrechter kan evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten zolang het door de processen-verbaal, bedoeld in het zesde lid, geleverde bewijs niet is weerlegd, zolang de gegevens overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten van de Gemeenschap niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek van het Parket of een gerechtelijk onderzoek van de onderzoeksrechter.

De inhouding neemt een einde ten gevolge van de opheffing ervan door de administratie of ten gevolge van een rechterlijke beslissing. In geval van opheffing door de administratie wordt de belastingplichtige in kennis gesteld per aangetekend schrijven met vermelding van de datum van opheffing. »

De schuldeisers die houder zijn van een belastingkrediet inzake B.T.W., overigens schuldenaars van een fiscale schuld ten aanzien van de Staat, worden verschillend behandeld, vermits het belastingkrediet kan worden ingehouden tot beloop van hun schuld, volgens een procedure die afwijkt van de artikelen 1413 en 1415 van het Gerechtelijk Wetboek.

Die artikelen bepalen :

« Art. 1413. Iedere schuldeiser kan in spoedeisende gevallen aan de rechter toelating vragen om op de voor beslag vatbare goederen van zijn schuldenaar bewarend beslag te leggen. »

« Art. 1415. Verlof om bewarend beslag te leggen mag niet worden verleend dan wegens een schuldvordering die zeker en opeisbaar is, en die vaststaande is of vatbaar voor een voorlopige raming.

[...] »

Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, zoals geïnterpreteerd door de verwijzende rechter, stelt eveneens een verschil in behandeling in tussen de Staat als schuldeiser van de houder van het belastingkrediet en de andere schuldeisers van die persoon, aangewezen in artikel 1628, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek, die een bewarend beslag hebben doen uitvoeren volgens het gemeen recht.

B.3. Het Hof vermag zich enkel uit te spreken over het ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet al dan niet verantwoorde karakter van een verschil in behandeling als dat verschil aan een norm met wetgevend karakter kan worden toegeschreven. In dat verband moet worden opgemerkt dat, wanneer een wetgever een machtiging verleent, aangenomen dient te worden - behoudens aanwijzingen in tegenovergestelde zin - dat hij de gemachtigde enkel de bevoegdheid verleent om die machtiging aan te wenden in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het Hof zal de in artikel 8.1, § 3, van het voormelde koninklijk besluit tot uitdrukking gebrachte maatregel analyseren, niet om zich uit te spreken over de grondwettigheid van een koninklijk besluit, wat niet tot zijn bevoegdheid behoort, maar uitsluitend door het geval te beschouwen waarin,

overeenkomstig de bewoordingen van de prejudiciële vraag, artikel 76, §1, van het B.T.W.-Wetboek in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt die maatregel te nemen.

B.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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

B.5. Aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor overheidsuitgaven die gericht zijn op het algemeen belang, moet worden aangenomen dat de bewarende maatregelen ten gunste van de Staat mogen afwijken van sommige regels van het gemeen recht. De fiscale wetgever vermag dus van bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek af te wijken zonder daarom noodzakelijkerwijze de regels van gelijkheid en niet-discriminatie te miskennen.

B.6. Het Hof moet evenwel nagaan of, rekening houdend met de gevolgen ervan, de in het geding zijnde maatregel niet onevenredig is ten opzichte van het nagestreefde doel.

B.7. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek blijkt dat de wetgever ernaar heeft gestreefd de belangen van de Schatkist te vrijwaren en de fraude en belastingontwijking te voorkomen, « zonder evenwel de rechten van de belastingplichtige te schaden. De Regering is van oordeel dat dit het best kan geschieden door aan deze inhouding de waarde te geven van een bewarend beslag onder derden dat uitgeoefend zou worden overeenkomstig de regels en onder de voorwaarden die door de Koning te bepalen zijn. Wat niet specifiek door de Koning bepaald wordt, zou uiteraard overeenkomstig het Gerechtelijk Wetboek of andere

wetsbepalingen die specifiek van toepassing zijn op de Staat, dienen te gebeuren » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/2, p. 10; *Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 684/4, p. 54).

B.8. Al is het gewettigd dat de wetgever, vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen, ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, toch dient hij ervoor te zorgen dat de genomen maatregelen niet verder gaan dan hetgeen daartoe noodzakelijk is. De door het Hof uitgeoefende toetsing is strikter wanneer fundamentele beginselen in het geding zijn.

B.9. Volgens de rechter die de prejudiciële vragen stelt, zou artikel 76, § 1, slechts een formele toetsing door de beslagrechter mogelijk maken. Het Hof moet dus nagaan of de afwijkingen van het gemeen beslagrecht niet tot gevolg hebben dat de betrokken belastingplichtigen de essentiële waarborg wordt ontzegd die bestaat in de daadwerkelijke jurisdictionele controle betreffende de regelmatigheid en de geldigheid van de inhouding van een belastingschuld in een beslagprocedure.

In dat verband dient erop te worden gewezen dat uit het tiende lid van artikel 8.1, § 3, van het voormelde koninklijk besluit van 29 december 1969 voortvloeit dat de beslagrechter zich enkel kan uitspreken over de formele regelmatigheid van de inhoudingsprocedure en niet over de grondvoorwaarden ervan. Aangezien de beoordelingsbevoegdheid van de beslagrechter ten aanzien van het zekere, vaststaande en opeisbare karakter van de schuldvordering van de belastingadministratie uitgesloten is en bovendien volgens het vierde lid van artikel 8.1, § 3, van het besluit de gevolgen van de inhouding blijven bestaan zolang geen in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest is geweest, worden de door de maatregel beoogde personen op onevenredige wijze geraakt in hun recht op een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht.

Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat een inhouding van belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden voor te schrijven, waarbij de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geacht vervuld te zijn, zelfs wanneer de belastingschuld geen schuldvordering is overeenkomstig artikel 1415 van dat Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 van

de Grondwet, in zoverre het ertoe leidt dat de personen die het voorwerp van een inhouding uitmaken, iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en de geldigheid van de inhouding wordt ontzegd.

B.10. Het Hof stelt evenwel vast dat, op zich, artikel 76, § 1, derde lid, zich ertoe beperkt de Koning toe te staan « ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, een inhouding [te] voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek ».

Die tekst kan ook in die zin worden geïnterpreteerd dat hij de Koning niet toestaat dermate van het gemeen recht inzake bewarend beslag onder derden af te wijken dat Hij de personen die het voorwerp uitmaken van een inhouding ieder daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht op de regelmatigheid en de geldigheid van die inhouding zou vermogen te ontzeggen. In die interpretatie schendt artikel 76, § 1, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

*Ten aanzien van de zesde prejudiciële vraag*

B.11. De zesde prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid van artikel 76, § 1, derde lid, van het B.T.W.-Wetboek met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre er een verschil in behandeling uit voortvloeit van de B.T.W.-plichtigen ten opzichte van de aan het gemeen recht onderworpen schuldenaars, die het voorwerp uitmaken van een bewarend beslag, wat betreft het in artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek bedoelde recht om te kantonneren.

B.12. Artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt :

« De schuldenaar tegen wie bewarend beslag is gedaan of toegestaan, kan in elke stand van het geding het beslagene bevrijden of het beslag verhinderen door in de Deposito- en Consignatiekas of in handen van een erkende of aangestelde sekwester een bedrag in bewaring te geven, toereikend om tot waarborg te strekken voor de schuld in hoofdsom, intrest en kosten.

Is het beslag gedaan op geldsommen, dan kan deze bewaargeving geschieden met het in beslag genomen geld; is het op andere goederen gedaan, dan kan de bewaargeving geschieden met de opbrengst van de verkoop van al die goederen of van een deel ervan.

De schuldenaar wendt zich vooraf tot de beslagrechter, die bepaalt op welke wijze en onder welke voorwaarden de gelden in bewaring worden gegeven en, indien daartoe grond bestaat, de in beslag genomen goederen geheel of ten dele worden verkocht. »

B.13. Volgens de verwijzende rechter zou de onmogelijkheid waarin de belastingplichtige zich bevindt om over te gaan tot een kantonnement volgens de procedure bedoeld in artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek voortvloeien uit het feit dat de administratie niet ertoe gehouden is – al was het onder voorbehoud – het bedrag te becijferen van de B.T.W. die mogelijkwijze door de belastingplichtige is omzeild. Bijgevolg zou laatstgenoemde niet het bedrag kunnen vaststellen dat volstaat om te voldoen aan de hoofdvordering, de interesten en de kosten. Het zou niet gaan om een verbod op kantonnement in fiscale zaken maar om een onmogelijkheid die voortvloeit uit de karakteristieken van de procedure.

B.14. Om de in B.5 in herinnering gebrachte motieven kan de fiscale wetgever afwijken van bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek zonder daarom noodzakelijkerwijze de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te miskennen.

In het gemeen beslagrecht maakt het kantonnement het de schuldenaar mogelijk zich te wapenen tegen de misbruiken of insolventie van de schuldeiser die ertoe zou kunnen worden veroordeeld hem betaalde sommen terug te betalen. Te dezen is het risico van insolventie van de beslaglegger, namelijk de B.T.W.-administratie, onbestaand zodat de mogelijkheid van kantonnement niet geboden is.

B.15. In zoverre artikel 76, § 1, derde lid, de beoogde belastingplichtigen het in artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek bedoelde recht om te kantonneren ontzegt, schendt het de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek, gewijzigd bij de wet van 28 december 1992, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning toestaat, ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, te voorzien in een inhouding van belastingkredieten geldend als bewarend beslag onder derden, waarbij de voorwaarde vereist door artikel 1413 van het Gerechtelijk Wetboek wordt geacht vervuld te zijn, zelfs wanneer de belastingschuld niet de kenmerken vertoont vereist door artikel 1415 van dat Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het ertoe leidt dat aan de personen die het voorwerp van een inhouding uitmaken, iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van de inhouding wordt ontzegd.

- In die zin geïnterpreteerd dat het de Koning niet toestaat de personen die het voorwerp uitmaken van een inhouding van een belastingkrediet, geldend als bewarend beslag onder derden, iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van die inhouding te ontzeggen, schendt artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

- In zoverre artikel 76, § 1, van het B.T.W.-Wetboek de beoogde belastingplichtigen het in artikel 1403 van het Gerechtelijk Wetboek bedoelde recht om te kantonneren ontzegt, schendt het de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 26 mei 1999.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior