

Rolnummers 1682, 1766, 1770, 1774, 1775 en 1776
Arrest nr. 114/2000 van 16 november 2000

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 24, 47, 91, 92, 93, 94 en 97, negende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en van artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, ingesteld door R. Altruye en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters G. De Baets en M. Melchior, en de rechters P. Martens, A. Arts, R. Henneuse, M. Bossuyt en E. De Groot, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter G. De Baets,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de beroepen*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 18 mei 1999 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 mei 1999, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 47 en 97, negende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 maart 1999) door R. Altruye, wonende te 2960 Brecht, Nieuwe Rommersheide 6E, en L. De Jongh, wonende te 2100 Deurne, Lakborslei 82.

Die zaak is ingeschreven onder het nummer 1682 van de rol van het Hof.

b. Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 7, 23, 24, 25 en 27 september 1999 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 8, 24, 27 en 28 september 1999, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 24 en 91 tot 94 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en van artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 27 maart 1999) door :

- F. Van Driessche en R. Van Mulders, wonende te 9473 Welle, Langestraat 28;
- de gemeente Herstal, place Jean Jaurès, 4040 Herstal;
- B. Claus, wonende te 9880 Aalter, Lentakkerstraat 6, bus C;
- de gemeente Elsene, Elsensesteenweg 168, 1050 Brussel;
- de stad Brussel, Grote Markt, 1000 Brussel.

Die zaken zijn ingeschreven onder de nummers 1766, 1770, 1774, 1775 en 1776 van de rol van het Hof.

II. *De rechtspleging*

a. *De zaak nr. 1682*

Bij beschikking van 20 mei 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 15 juni 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 juli 1999.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 29 juli 1999 ter post aangetekende brief.

Van die memorie is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 op de organieke wet bij op 11 augustus 1999 ter post aangetekende brief.

De verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend bij op 6 september 1999 ter post aangetekende brief.

b. De zaak nr. 1766

Bij beschikking van 9 september 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 23 september 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 januari 2000.

Memories zijn ingediend door:

- de Ministerraad, bij op 8 november 1999 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regering, rue Mazy 25-27, 5100 Namen, bij op 8 november 1999 ter post aangetekende brief.

c. De zaken nrs. 1770, 1774, 1775 en 1776

Bij beschikkingen van 24, 27 en 28 september 1999 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de beroepen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 17 december 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 januari 2000.

Bij beschikking van 3 februari 2000 heeft de voorzitter in functie, op verzoek van de Vlaamse Regering van 2 februari 2000, de termijn voor het indienen van een memorie verlengd met vijftien dagen.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de Vlaamse Regering bij op 3 februari 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 3 februari 2000 heeft de voorzitter in functie, op verzoek van de Ministerraad van 3 februari 2000, de termijn voor het indienen van een memorie verlengd met vijftien dagen.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de Ministerraad bij op 4 februari 2000 ter post aangetekende brief.

d. *Alle voormelde zaken*

Bij beschikking van 6 oktober 1999 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- de Ministerraad, bij op 28 januari 2000 ter post aangetekende brief in de zaak nr. 1774;
- de Waalse Regering, bij op 2 februari 2000 ter post aangetekende brieven in de zaken nrs. 1770, 1775 en 1776;
- de Vlaamse Regering, bij op 14 februari 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 18 februari 2000 ter post aangetekende brief in de zaken nrs. 1770, 1775 en 1776.

Van de memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 23 maart 2000 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de verzoekende partij in de zaak nr. 1774, bij op 17 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partij in de zaak nr. 1770, bij op 18 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partij in de zaak nr. 1775, bij op 21 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de Vlaamse Regering, bij op 21 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad in de zaken nrs 1770, 1775 en 1776, bij op 25 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de Waalse Regering, bij op 25 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partij in de zaak nr. 1776, bij op 26 april 2000 ter post aangetekende brief;
- de verzoekende partijen in de zaak nr. 1766, bij op 28 april 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 26 oktober 1999 en 27 april 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 18 mei 2000 en 18 november 2000.

Bij beschikking van 12 juli 2000 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 26 september 2000, nadat het de partijen in de zaken nrs. 1766, 1770, 1775 en 1776 had verzocht zich in een uiterlijk op 18 september 2000 in te dienen aanvullende memorie nader te verklaren over de mogelijke weerslag op de beroepen van de wet van 17 februari 2000 tot wijziging van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van de fiscale geschillen.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 13 juli 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 26 september 2000 zijn de rechters H. Coremans en E. Cerexhe vervangen door respectievelijk de rechters M. Bossuyt en R. Henneuse.

Op de openbare terechtzitting van 26 september 2000 :

- zijn verschenen :
- . Mr. D. Van Belle, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor R. Altruye en L. De Jongh;
- . Mr. D. Libin *loco* Mr. E. Lemmens, advocaten bij de balie te Luik, voor de gemeente Herstal;
- . B. Claus, uit eigen naam;
- . Mr. M. Jaspar *loco* Mr. M. Uyttendaele en Mr. E. Maron, advocaten bij de balie te Brussel, voor de gemeente Elsene;
- . Mr. C. Molitor, advocaat bij de balie te Brussel, voor de stad Brussel;
- . Mr. F. Liebaut *loco* Mr. P. Devers, advocaten bij de balie te Gent, en G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- . Mr. B. Staelens, advocaat bij de balie te Brugge, voor de Vlaamse Regering;
- . Mr. P. Levert, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Waalse Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en P. Martens verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen 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.

III. *De bestreden bepalingen*

In de zaak nr. 1682 wordt de vernietiging gevorderd van de artikelen 47 en 97, negende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, die luiden als volgt :

« Art. 47. Artikel 462, enig lid, van hetzelfde Wetboek [het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992], wordt opgeheven. »

« Art. 97.

[...]

Artikel 34 van deze wet, voor zover het de artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opheft, treedt in werking op 1 maart 1999. De artikelen 377 tot 392 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ze bestonden vóór hun opheffing door artikel 34 van deze wet, blijven evenwel van toepassing op de beroepen die vóór deze datum zijn ingeleid. De artikelen 462 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, 74, §4, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, 207septies, § 4, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, 133nonies, § 4, van het Wetboek der successierechten, 67nonies, § 4, van het Wetboek der zegelrechten en 207nonies, § 4, van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen, zoals ze bestonden voor hun opheffing bij respectievelijk de artikelen 47, 51, 65, 72, 76 en 86, van deze wet, blijven van toepassing, ingeval een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is, met toepassing van een van die bepalingen besloten heeft de uitspraak over een of meerdere tenlasteleggingen uit te stellen. »

Vóór de opheffing ervan, luidde artikel 462 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992), als volgt :

« Indien, vóór het sluiten van de debatten voor een strafrechter, bij een andere gerechtelijke of administratieve overheid een geschil aanhangig wordt gemaakt over de toepassing van een bepaling van dit Wetboek of van een ter uitvoering ervan genomen besluit, moet de rechter bij wie de strafvordering aanhangig is, indien de oplossing van het geschil hem van die aard schijnt te zijn dat ze een invloed kan hebben op de strafvordering, de uitspraak over de tenlasteleggingen of over één ervan uitstellen totdat aan het geschil een einde is gemaakt door een in kracht van gewijsde gegane beslissing. Tijdens dat uitstel is de verjaring van de strafvordering geschorst. »

In de zaak nr. 1766 wordt de vernietiging gevorderd van de artikelen 91 tot 94 van de wet van 15 maart 1999. In de zaken nrs. 1770 en 1776 wordt de vernietiging gevorderd van artikel 92 van dezelfde wet. In de zaak nr. 1775 wordt de vernietiging gevorderd van de artikelen 91 tot 93 van dezelfde wet.

De bestreden bepalingen luiden als volgt :

« Art. 91. Artikel 9 van de wet van 24 december 1996 betreffende de wijziging [lees : vestiging] en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :

' Art. 9. De belastingplichtige kan een bezwaar tegen een provincie- of gemeentebelasting indienen respectievelijk bij de gouverneur of bij het college van burgemeester en schepenen, die als bestuursoverheid handelen.

De Koning bepaalt de op dit bezwaar toepasselijke procedure. '

Art. 92. Artikel 10 van dezelfde wet wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :

' Art. 10. Tegen de beslissing genomen door de in artikel 9 bedoelde overheden kan beroep ingesteld worden bij de rechtbank van eerste aanleg van het rechtsgebied waarin de belasting gevestigd werd.

Bij ontstentenis van beslissing wordt het bezwaar geacht gegrond te zijn. De artikelen 1385*decies* en 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek zijn van toepassing.

Tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg kan verzet of beroep ingesteld worden.

Tegen het arrest van het hof van beroep kan voorziening in cassatie ingesteld worden. '

Art. 93. Artikel 11 van dezelfde wet wordt opnieuw opgenomen in de volgende lezing :

' Art. 11. De vormen, de termijnen evenals de rechtspleging die toepasselijk zijn op de in artikel 10 bedoelde beroepen worden geregeld zoals inzake Rijksinkomstenbelastingen en gelden voor alle betrokken partijen. '

Art. 94. In artikel 12 van dezelfde wet wordt het nummer 8 vervangen door het nummer 7. »

In de zaak nr. 1776 wordt tevens de vernietiging gevorderd van artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, luidend als volgt :

« Art. 9. In boek IV van het vierde deel van hetzelfde Wetboek wordt een hoofdstuk XXIV met de artikelen 1385*decies* en 1385*undecies* ingevoegd, luidend als volgt :

' Hoofdstuk XXIV. Geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet

Art. 1385*decies*. Tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 3^o, ingesteld bij verzoekschrift op tegenspraak.

Titel *Vbis* van boek II van het vierde deel, met uitzondering van artikel 1034*ter*, 3^o, en artikel 1034*quater*, is van toepassing.

Op straffe van nietigheid wordt bij elk exemplaar van het verzoekschrift of van de dagvaarding een afschrift van de bestreden beslissing gevoegd.

Wanneer een voorafgaand administratief beroep wordt georganiseerd door of krachtens de wet en de administratieve overheid nog geen beslissing heeft genomen, moet, in afwijking van het derde lid, een afschrift van het administratief beroep en van de ontvangstmelding van dit beroep worden bijgevoegd.

Art. 1385*undecies*. Tegen de belastingadministratie wordt de vordering inzake de geschillen bedoeld in artikel 569, eerste lid, 32°, slechts toegelaten indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld.

De vordering wordt ingesteld ten vroegste zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep zo over dit beroep geen uitspraak is gedaan en, op straffe van verval, uiterlijk binnen een termijn van drie maanden vanaf de kennisgeving van de beslissing met betrekking tot het administratief verhaal.

De in het tweede lid bedoelde termijn van zes maanden wordt met drie maanden verlengd wanneer de betwiste aanslag van ambtswege door de administratie is gevestigd.' »

In de zaak nr. 1774 wordt de vernietiging gevorderd van artikel 24 van de wet van 15 maart 1999, luidend als volgt :

« Art. 24. Artikel 366 van hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :

'Art. 366. De belastingschuldige, alsmede zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, kan tegen het bedrag van de gevestigde aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, schriftelijk bezwaar indienen bij de directeur der belastingen in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete zijn gevestigd.' »

IV. *In rechte*

- A -

Zaak nr. 1682

Standpunt van de verzoekende partijen

A.1. De verzoekende partijen in zaak nr. 1682 worden vervolgd voor de strafrechter. Bij tussenvonnis van de correctionele rechtbank werd de behandeling van de strafvordering uitgesteld met toepassing van artikel 462 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992) totdat een einde is gesteld aan een fiscale betwisting door een in kracht van gewijsde gegane beslissing van de Administratie der directe belastingen. Tegen dat tussenvonnis heeft het openbaar ministerie hoger beroep aangetekend, zodat het hof van beroep volgens de verzoekers de eventuele toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 zal kunnen evalueren. De verzoekers zijn van mening aldus van het vereiste belang te doen blijken.

A.2. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 47 en 97, negende lid, van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen wegens schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet gelezen in samenhang met artikel 172 van de Grondwet, in zoverre de bepalingen een onverantwoord onderscheid zouden creëren tussen « enerzijds de rechten van de verdachte en anderzijds de rechten van het Openbaar Ministerie in het kader van een hoger beroep tegen een (tussen)vonnis in eerste aanleg omtrent de toepassing van artikel 462 W.I.B./92 ».

De verzoekers betogen dat de wetgever een discriminatie heeft ingevoerd, door artikel 462 W.I.B. 1992 alleen blijvend van toepassing te verklaren ingeval een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is, met toepassing van die bepaling, besloten heeft de uitspraak over een of meer tenlasteleggingen uit te stellen. Het hoger beroep van de verdachte, behandeld na de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999, tegen een tussenvonnis *a quo*, daterend van vóór de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 en waarin niet tot uitstel van behandeling werd besloten met toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992, zal immers niet meer kunnen worden beoordeeld op de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 vermits dat artikel vanaf de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 is afgeschaft. Dit is echter niet zo in geval van hoger beroep van

het openbaar ministerie tegen een tussenvonnis, daterend van vóór de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999, waarin wel tot de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 is besloten, vermits artikel 462 van het W.I.B. 1992 in dat geval wel van toepassing blijft.

A.3. Volgens de verzoekende partijen verantwoordt noch de aard noch het doel van de wet van 15 maart 1999 het door hen aangevochten onderscheid. Evenmin vinden zij enige verantwoording in de parlementaire voorbereiding van de wet van 15 maart 1999. Het gemaakte onderscheid kan naar hun mening niet worden verantwoord doordat het openbaar ministerie in het belang van de gemeenschap belast is met de opsporing en de vervolging van de misdrijven.

Standpunt van de Ministerraad

A.4. De Ministerraad wijst erop dat de verzoekende partijen geen middelen formuleren tegen artikel 47 van de wet van 15 maart 1999. De beweerdte schending van het gelijkheidsbeginsel vloeit enkel voort uit de overgangsbepaling vervat in artikel 97, negende lid, van dezelfde wet, zodat het annulatieberoep enkel tot dat artikel beperkt is.

A.5. Volgens de Ministerraad beschikken de verzoekende partijen niet over het vereiste belang, omdat « de situatie waarbinnen verzoekers hun belang plaatsen [...] zich immers niet [kan] voordoen ». Aan de verdachte wordt de behandeling van het hoger beroep omtrent de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 niet ontnomen indien de eerste rechter het uitstel heeft afgewezen vooraleer de nieuwe wet van toepassing werd, daar de aangevochten bepaling geen wijzigingen aanbrengt in de regels betreffende het strafprocesrecht die tot gevolg zouden hebben dat een hoger beroep ingesteld door de verdachte niet zou worden behandeld.

De Ministerraad trekt tevens de interpretatie van de verzoekende partijen in twijfel en vraagt zich af of de specificiteit van de overgangsbepaling de rechter in beroep wel ertoe in staat stelt te oordelen of het in eerste aanleg door de strafrechter verleende uitstel terecht werd verleend. Volgens de Ministerraad kan de overgangsbepaling, in zoverre artikel 462 van het W.I.B. 1992 enkel blijft bestaan voor zover een uitstel werd bevolen, worden gelezen als een algemene beperking van de bevoegdheid van de rechter in beroep om, zelfs in geval van hoger beroep door het openbaar ministerie, opnieuw inhoudelijk te oordelen over het uitstel en dus over de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992.

Ten slotte wijst de Ministerraad erop dat zelfs bij vernietiging van de hier aangevochten bepaling de beslissing van de eerste rechter aanvechtbaar blijft, zodat de verzoekers hun doel, namelijk een definitief uitstel te verkrijgen, niet kunnen bereiken met de huidige procedure.

A.6. Volgens de Ministerraad bevestigt artikel 97, negende lid, enkel de regel dat een nieuwe reglementering niet alleen van toepassing is op toestanden die na de inwerkingtreding ervan ontstaan maar ook op latere gevolgen van onder de vroegere reglementering ontstane toestanden, die zich voordoen of die voortduren onder de gelding van de nieuwe reglementering, voor zover die toepassing geen afbreuk doet aan onherroepelijk vastgestelde rechten. Artikel 97, negende lid, doet geen afbreuk aan een uitstel dat bij een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak werd bevolen. Daar de interpretatie van de verzoekers, volgens welke de beroepsrechter nog inhoudelijk zou kunnen oordelen over de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992, een mildering inhoudt van de regel van de onmiddellijke toepassing van een nieuwe regeling in die zin dat niettegenstaande de opheffing van artikel 462 van het W.I.B. 1992, de beroepsrechter toch nog inhoudelijk kan oordelen over de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 en bijgevolg de verdachte nog de mogelijkheid behoudt om uitstel te krijgen, ziet de Ministerraad niet in in welke mate de aangevochten bepaling de verzoekers enig nadeel kan toebrengen. De bezwaren van de verzoekers tegen de door hen aangevochten overgangsbepaling kunnen volgens de Ministerraad enkel betrekking hebben op de onmiddellijke toepassing van de nieuwe wet.

A.7. De Ministerraad wijst erop dat de opheffing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 door de wet van 15 maart 1999 onmiddellijke uitwerking heeft, behoudens de in artikel 97, negende lid, bedoelde situatie, waardoor geen afbreuk wordt gedaan aan definitieve rechterlijke uitspraken. Het feit dat een overgangsbepaling een onder de oude reglementering nog niet definitief vastgelegde toestand niet automatisch behoudt onder de nieuwe regelgeving is op zich niet voldoende om te besluiten tot een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. *In casu* worden gelijke gevallen gelijk behandeld : wie definitief uitstel heeft gekregen, behoudt het; voor wie dit niet het geval is, is het recht op uitstel niet definitief verkregen. Niet definitief verkregen rechterlijke uitspraken blijven aanvechtbaar zowel door het openbaar ministerie als door de verdachte. De procedureregels

betreffende de behandeling van een zaak in hoger beroep zijn niet veranderd zodat het van geen belang is of het beroep wordt ingesteld door het de beklaagde of door het openbaar ministerie en zonder dat aan het openbaar ministerie meer procedurele rechten worden verleend dan aan de verdachte.

Antwoord van de verzoekende partijen

A.8. De verzoekers wensen wel degelijk de artikelen 47 en 97, negende lid, van de wet van 15 maart 1999 aan te vechten, daar artikel 97, negende lid, geen zin heeft zonder artikel 47 van dezelfde wet.

A.9. De argumenten van de Ministerraad aangaande het gebrek aan belang van de verzoekers zijn onwerkzaam. De verzoekende partijen bekritisieren immers het onderscheid in de rechten van de verdachte, respectievelijk het openbaar ministerie, « in het kader van een hoger beroep », zonder dat enige discriminatie is opgeworpen inzake het «recht om hoger beroep in te stellen », zodat de argumenten van de Ministerraad dienaangaande niet relevant zijn.

In dit verband is het antwoord op de vraag of artikel 97, negende lid, de beroepsrechter toestaat opnieuw inhoudelijk te oordelen over het in eerste aanleg toegestane uitstel van de uitspraak, wel relevant. Hieromtrent verwijzen de verzoekers naar een door hen ingediende voorziening in cassatie, waarbij die vraag dient te worden beantwoord, zodat zij het Hof vragen de behandeling van de zaak eventueel te willen uitstellen tot het Hof van Cassatie uitspraak heeft gedaan.

A.10. Voor het overige nemen de verzoekende partijen de in hun verzoekschrift uiteengezette argumenten over.

Aanvullende memorie van de verzoekende partijen

A.11.1. Bij beschikking van 12 juli 2000 heeft het Hof aan de partijen in de zaken nrs. 1766, 1770, 1775 en 1776 verzocht zich nader te verklaren over de mogelijke weerslag op de beroepen van de wet van 17 februari 2000 tot wijziging van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van de fiscale geschillen.

A.11.2. De verzoekers in de zaak nr. 1682 zijn van mening dat die wet geen invloed heeft op hun beroep.

Zaak nr. 1766

Standpunt van de verzoekende partijen

A.12. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 91 tot 94 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en van het koninklijk besluit van 12 april 1999 tot bepaling van de procedure voor de gouverneur of voor het college van burgemeester en schepenen inzake bezwaarschrift tegen een provincie- of gemeentebelasting «wegens schending van artikel 10 en 11 van de Grondwet en schending van een wettelijke bepaling van openbare orde » alsmede de vernietiging van «de beslissing van 3/5/99 van de provinciale overheid van Oost-Vlaanderen om [hun] bezwaarschrift inzake gemeentelijke verhaalbelastingen te verwijzen naar het college van burgemeester en schepenen van de gemeente Denderleeuw ». Ondergeschiedt vragen zij «de eventuele behandeling door het college van Burgemeester en Schepenen van [hun] bezwaarschrift teniet te willen doen; de behandeling van [hun] bezwaarschrift door de Bestendige Deputatie van de provincie Oost-Vlaanderen conform de Wet van 24/12/96 zoals die bestond op de datum van inkohiering te gebieden ».

De verzoekers dienden op 8 april 1999 een bezwaar in tegen een op hun naam gevestigde gemeentebelasting bij de bestendige deputatie, conform de vermeldingen op het aanslagbiljet. De administratie van de provincie Oost-Vlaanderen liet hen evenwel weten dat het bezwaarschrift ingevolge de wet van 15 maart 1999 niet langer door de bestendige deputatie maar door het college van burgemeester en schepenen van de gemeente Denderleeuw zal worden behandeld.

A.13. Volgens de verzoekers komt het de administratie van de provincie niet toe zichzelf of de bestendige deputatie onbevoegd te verklaren noch de beroepsinstantie op het kohier te wijzigen en hierop een nieuwe procedure van toepassing te maken. Zij wijzen erop dat de wet hiervoor in geen specifieke regels heeft voorzien

en dat het kohier, dat volgens de wet van 24 december 1996 de beroepsinstantie moet vermelden, als een authentieke akte moet worden beschouwd zodat het achteraf niet meer voor wijzigingen vatbaar is.

Zij zijn van oordeel dat de nieuwe procedure inzake gemeente- en provinciebelastingen slechts van toepassing zou mogen zijn op de nieuwe kohieren die na het van kracht worden van de nieuwe wet, zijnde 6 april 1999, uitvoerbaar worden verklaard en dat voor de kohieren uitvoerbaar verklaard vóór die datum de geschillenprocedure zal verlopen volgens de wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen ter zake van provinciale en plaatselijke heffingen. Die mening wordt naar hun oordeel bevestigd door het feit dat de nieuwe beroepsprocedure inzake rijksbelastingen slechts van toepassing is vanaf het aanslagjaar 1999.

A.14. De verzoekende partijen stellen dat de wet van 15 maart 1999 noch het koninklijk besluit van 12 april 1999 voorzien in een overgangsprocedure voor die gedingen inzake provinciale- of gemeentebelastingen die hangende zijn bij een rechtscollège of voor die gevallen waarvoor de beroepstermijn nog niet is verlopen op de datum van het van kracht worden van die nieuwe wetgeving. Aldus wordt een verschil in behandeling ingesteld tussen de belastingplichtigen die zijn onderworpen aan dezelfde belasting in die zin dat de bezwaarschriften ingediend vóór 6 april 1999 worden behandeld door de bestendige deputatie zitting houdende als rechtscollège terwijl de bezwaarschriften ingediend na die datum worden behandeld door het collège van burgemeester en schepenen zitting houdende als administratief collège, zodat bezwaarschriften over hetzelfde kohier bij twee verschillende instanties terechtkomen, waarbij enkel de uitspraak van de bestendige deputatie de waarde heeft van een vonnis. De verzoekende partijen stellen dat een dergelijke behandeling strijdig is met het gelijkheidsbeginsel: de wetgever mag belastingplichtigen in dezelfde situatie geen jurisdictionele waarborgen ontnemen.

A.15. De verzoekende partijen zijn van oordeel dat, vermits het beroep moet worden ingesteld bij het collège van burgemeester en schepenen, dat zelf het kohier samenstelt, afbreuk zal worden gedaan aan het beginsel van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van het bestuur. Bovendien zijn de voorwaarden waarin de behandeling dient te gebeuren totaal onduidelijk.

Standpunt van de Ministerraad

A.16. De Ministerraad wijst voorafgaandelijk op de wetsgeschiedenis van de artikelen 91 tot en met 94 van de wet van 15 maart 1999 en meer bepaald op het arrest nr. 30/98 van het Hof.

A.17. Volgens de Ministerraad is het beroep tot vernietiging slechts ontvankelijk in zoverre het is gericht tegen de artikelen 91 tot en met 94 van de wet van 15 maart 1999 daar het Hof, luidens artikel 142 van de Grondwet en artikel 1 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, onbevoegd is om kennis te nemen van beroepen tot vernietiging van enerzijds een koninklijk besluit en van anderzijds een beslissing van een administratieve overheid, net zomin als het Hof kan ingrijpen in procedures hangende voor administratieve overheden of hen injuncties kan geven.

De Ministerraad is van oordeel dat de verzoekers niet voldoende verduidelijken op welke wijze de bestreden wetsbepalingen het gelijkheidsbeginsel schenden en evenmin aanduiden welke categorieën van personen met elkaar dienen te worden vergeleken, zodat het middel niet ontvankelijk is.

A.18. De Ministerraad betwist tevens het belang van de verzoekers. De rechtspositie van de verzoekers zou niet ongunstig worden geraakt door de bestreden wetsbepalingen daar zij tot gevolg hebben dat een administratiefrechtelijk beroep wordt vervangen door een administratief beroep en door een jurisdictioneel beroep bij de gewone rechter en die beide instanties bevoegdheden van volle rechtsmacht hebben, zodat als het ware een bijkomende aanleg wordt gecreëerd. Bovendien is de grendel van de zogenaamde « nieuwe bezwaren » in de beroepsprocedure voor de gewone rechter opgeheven.

De verzoekers kunnen volgens de Ministerraad evenmin beweren dat de bestreden wetsbepalingen hen retroactief aftrekken van hun oorspronkelijke rechter vermits hun bezwaar dateert van twee dagen na de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 en aldus nog geen zaak bij een bestendige deputatie aanhangig was gemaakt.

A.19. Het middel uiteengezet onder A.13 is volgens de Ministerraad onontvankelijk vermits de bezwaren niet gericht zijn tegen een van de aangevochten wetsartikelen maar « hetzij een administratieve beslissing, c.q. praktijk betreffen, hetzij de inhoud van het kohier dan wel van het aan verzoeker toegezonden aanslagbiljet betreffen, hetzij een interpretatie met betrekking tot de inwerkingtreding van de nieuwe wetsbepalingen die onjuist is ». Gelet op de hiërarchie van de normen is het onjuist te stellen dat een kohier voorrang zou hebben op een nieuwe wet. Bovendien is het duidelijk dat, bij gebreke van overgangsbepalingen voor wat betreft de gemeente- en provinciebelastingen, bezwaren tegen gemeentebelastingen die werden ingediend vanaf 6 april 1999 onder de nieuwe wettelijke regeling vallen.

A.20. De Ministerraad wijst erop dat gelet op de datum van het bezwaarschrift, de verzoeker niet zijn jurisdictionele waarborgen worden ontnomen maar dat, integendeel, zijn administratiefrechtelijk beroep wordt vervangen door een administratief beroep voor het college van burgemeester en schepenen en tegelijk een beroep voor de gewone rechter, zodat het aangeklaagde onderscheid in behandeling ten aanzien van de verzoeker niet bestaat en het middel bijgevolg onontvankelijk is. Dat de verzoeker eerst het georganiseerd administratief beroep moet uitputten alvorens toegang tot de rechter te verkrijgen, druist niet in tegen enig fundamenteel rechtsbeginsel en is niet van die aard dat aan de verzoeker dat nadeel zou worden toegebracht waardoor het middel onontvankelijk zou worden.

Bovendien zijn de aangevochten bepalingen, luidens de rechtspraak van het Hof van Cassatie betreffende de artikelen 2 en 3 van het Gerechtelijk Wetboek, ook van toepassing op de vóór 6 april 1999 regelmatig ingediende bezwaren ten aanzien van de provincie- en gemeentebelastingen en aldus op de voor de bestendige deputaties hangende gedingen, zodat het aangevoerde onderscheid in behandeling niet bestaat.

A.21. Volgens de Ministerraad voert het middel uiteengezet in A.15 geen schending van het gelijkheidsbeginsel aan noch betreft het een voor het Hof aanvechtbare wetskrachtige akte, zodat het onontvankelijk is.

Standpunt van de Waalse Regering

A.22. Ook de Waalse Regering is van oordeel dat het beroep kennelijk onontvankelijk is in zoverre het de vernietiging vordert van een koninklijk besluit en van administratieve beslissingen.

De Waalse Regering wijst eveneens op de onduidelijkheid in de middelen, waarin zij er twee meent te zien. Een eerste betreft de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en een tweede betreft de « overeenstemming van de wet van 15 maart 1999 [...] 'schending van een wettelijke bepaling van openbare orde' ». Gelet op artikel 1 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 is dit laatste middel kennelijk onontvankelijk.

A.23. De Waalse Regering onderschrijft het middel - en voert het indien nodig aan als een nieuw middel - betreffende de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door het ontbreken van een overgangsbepaling in de wet van 15 maart 1999 betreffende de hangende bezwaarprocedures die vóór de inwerkingtreding van de wet werden ingeleid, ten gevolge waarvan een verschil in behandeling is ingesteld tussen de belastingplichtigen die in 1998 werden belast naargelang zij onder de toepassing vallen van de wet van 23 december 1986 dan wel van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door de aangevochten bepalingen. Aldus zijn twee overheden die over verschillende bevoegdheden beschikken, bevoegd uitspraak te doen betreffende een bezwaar met betrekking tot hetzelfde belastingsjaar en dit naargelang het bezwaarschrift met min of meer grote benaerstiging werd onderzocht. Het ontbreken van een overgangsregeling heeft eveneens tot gevolg dat de verzoekers in de eerste aanleg van het beroep het recht van toegang tot de rechter en de rechterlijke waarborgen die met dat recht gepaard gaan, worden ontzegd, terwijl artikel 13 van de Grondwet, gelezen in samenhang met de artikelen 10 en 11 ervan, het recht op een rechter waarborgt.

Door het ontbreken van een overgangsbepaling wordt de rechtszekerheid in het gedrang gebracht.

A.24. Met toepassing van artikel 85 van de wet van 6 januari 1989 voert de Waalse Regering met betrekking tot artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 een eerste nieuw middel aan, gebaseerd op de schending van artikel 7 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en « van de principes van federale loyaliteit en evenredigheid ».

Volgens de Waalse Regering schendt artikel 91 de bevoegdheid van de gewesten op het vlak van het administratief toezicht over de begrotingen en de jaarrekeningen van de gemeenten. Door aan het college van burgemeester en schepenen de bevoegdheid toe te kennen uitspraak te doen over bezwaarschriften inzake gemeentebelastingen waarbij het college handelt als orgaan van actief bestuur en niet als rechtsprekend orgaan, zoals voorheen de bestendige deputatie, heeft een beslissing van het college waarbij ontheffing van een belasting wordt verleend, niet langer kracht van gewijsde. Dit is nog meer zo wanneer het college nalaat uitspraak te doen, in welk geval het bezwaar wordt geacht te zijn ingewilligd. Volgens de Waalse Regering is een door het college genomen beslissing tot ontheffing in beide gevallen niet langer verplichtend voor de gemeenteontvanger en zal ten gevolge hiervan de gemeenteboekhouding niet met de werkelijkheid overeenstemmen, zodat de uitoefening van het toezicht op de rekeningen van de lokale overheden door de gewesten bijzonder moeilijk wordt, daar zij niet weten of zij uitspraak moeten doen ofwel op het uitvoerbaar gestelde kohier ofwel op het niet in waarde brengen van de bedragen. De federale wetgever mag zijn bevoegdheden niet uitoefenen op een wijze die de exclusieve bevoegdheden van de andere wetgevers in het gedrang brengt.

A.25. In een tweede nieuw middel voert de Waalse Regering aan dat artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, gelezen in samenhang met de principes van behoorlijk bestuur, meer bepaald het beginsel van onpartijdigheid « weergegeven in de rechtspraak '*nemo iudex in causa sua*' ».

Volgens de Waalse Regering biedt de beroepsmogelijkheid in het kader van de gemeente- of provinciebelasting bij respectievelijk het college van burgemeester en schepenen of de gouverneur optredend als administratieve overheid, geen voldoende waarborg, daar het college moet beslissen in een geschil dat betrekking heeft op de wettigheid van een belasting vastgelegd door de gemeenteraad en uitvoerbaar gesteld door hetzelfde schepencollege dat aldus optreedt als rechter en partij. De Waalse Regering is van oordeel dat het beginsel «*nemo iudex in causa sua*» ook van toepassing moet zijn wanneer het college of de gouverneur optreedt als administratieve overheid. Aldus bestaat een discriminatie tussen de rechtssubjecten die voor elke administratieve overheid het beginsel van de onpartijdigheid kunnen aanvoeren en de indieners van een bezwaarschrift inzake gemeente- en provinciebelastingen aan wie dat recht wordt ontzegd.

A.26. In een derde nieuw middel voert de Waalse Regering de schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat de artikelen 91 tot en met 94 van de wet van 15 maart 1999 inzake gemeente- en provinciebelastingen onmiddellijk van toepassing zijn op de hangende procedures en niet in een overgangsbepaling voorzien, terwijl artikel 97 van dezelfde wet wel in een overgangsbepaling voorziet ten aanzien van federale belastingen.

Hierdoor wordt een discriminatie op het vlak van de beroepsmogelijkheden teweeggebracht tussen personen die federale belasting verschuldigd zijn en diegenen die gemeente- of provinciebelasting verschuldigd zijn. Terwijl de bezwaarprocedure tegen een federale belasting die in 1998 werd gevestigd steeds zal verlopen volgens de vroegere wetgeving ongeacht de datum van indiening van het bezwaarschrift, geldt voor de gemeentebelasting die in 1998 werd gevestigd dat die bezwaarprocedure afhangt van de datum van de indiening van het bezwaarschrift. Het gevolg hiervan, ten aanzien van personen die gemeente- of provinciebelasting verschuldigd zijn, is dat « dat ten aanzien van eenzelfde soort van procedureregels, twee overheden die over verschillende bevoegdheden beschikken, de ene van rechtsprekende aard, de andere van administratieve aard, uitspraak zullen moeten doen op bezwaarschriften die op eenzelfde tijdstip werden ingediend » en dat « de verzoekers aldus in de eerste aanleg van het beroep het recht van toegang tot de rechter wordt ontzegd, alsmede de rechterlijke waarborgen die met dat wezenlijk recht gepaard gaan, zonder dat het verschil in behandeling dat zij ondergaan in vergelijking met andere personen die federale belastingen verschuldigd zijn, op een objectief criterium steunt en ter zake dienend en evenredig is ten opzichte van het door de wetgever nagestreefde doel ».

Antwoord van de verzoekende partijen

A.27. De verzoekers blijven van mening dat indien artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 wordt vernietigd zowel het koninklijk besluit van 12 april 1999 als de andere beslissingen van ondergeschikte besturen hierdoor hun wettelijke basis verliezen.

A.28.1. In tegenstelling tot de Ministerraad zijn de verzoekende partijen van mening dat artikel 3 van het Gerechtelijk Wetboek ter zake niet van toepassing kan zijn en dat in geval van wijziging van de wetgeving met betrekking tot de rechtsmiddelen, de wet in werking op de dag van het vonnis de rechtsmiddelen tegen dat vonnis regelt. Zij verwijzen daarbij naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie.

Zij besluiten dat in fiscale zaken enkel en alleen de inkohiering het moment bepaalt waarop moet worden nagegaan welke wet in werking was, daar door het inkohieren en het uitvoerbaar verklaren van het kohier de belastingsadministratie zich een uitvoerbare titel verschafft waarin de rechten en plichten van de betrokken partijen worden vastgelegd. Zij beklemtonen dat voor de kohieren uitvoerbaar verklaard vóór 6 april 1999 het onduidelijk is welke de juiste beroepsinstantie was, daar het aanslagbiljet nog steeds duidelijk de bestendige deputatie als beroepsinstantie vermeldde, en dat hiervoor in de wet van 15 maart 1999 in geen regels werden voorzien. Tevens verwijzen zij naar artikel 3, 4°, van de wet van 12 november 1997 betreffende de openbaarheid van bestuur in de provincies en gemeenten, dat stelt dat elk document waarmee een beslissing of een administratieve handeling met individuele strekking uitgaande van een provinciale of gemeentelijke overheid ter kennis wordt gebracht van de bestuurde, de eventuele beroepsmogelijkheid en beroepsinstantie dient te vermelden.

Zij beklemtonen dat bij gebrek aan duidelijkheid de wet in het voordeel van de belastingplichtige dient te worden uitgelegd.

A.28.2. De verzoekende partijen menen dat er een discriminatie bestaat tussen de belastingplichtigen voor wie de inkohiering is geschied vóór 15 maart 1999 en de bezwaartermijn doorloopt na 6 april 1999 naargelang het bezwaar werd ingediend vóór of na 6 april 1999. Terwijl in het eerste geval de wet van 15 maart 1999 zoals gewijzigd door de wet van 17 februari 2000 van toepassing is en dus de oude procedure waarin is voorzien in de wet van 23 december 1986 van toepassing blijft, zou in het tweede geval de nieuwe procedure van de wet van 15 maart 1999 gelden. Zij wijzen erop dat de wijzigingen aangebracht door de wet van 17 februari 2000 niet elke discriminatie doen verdwijnen.

Aldus wordt het algemeen non-retroactiviteitsbeginsel geschonden doordat een nieuwe procedure met terugwerkende kracht van toepassing wordt gemaakt op toestanden ontstaan vóór de wet van 15 maart 1999.

Volgens de verzoekers is het fiscale gelijkheidsbeginsel eveneens geschonden doordat de oude procedure van de wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen ter zake van provinciale en plaatselijke heffingen korter is en het bezwaar behandeld wordt door een rechtscollege terwijl de nieuwe procedure van de wet van 15 maart 1999 langer is en de bestendige deputatie of het college van burgemeester en schepenen slechts optreedt als administratieve overheid, zonder dat hiertoe enige redelijke of objectieve verantwoording aanwezig is.

A.28.3. Zij herhalen dat artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 het algemeen rechtsbeginsel « dat elk rechtscollege onafhankelijk en onpartijdig moet zijn » schendt doordat het orgaan dat de belasting vestigt tevens wordt aangewezen als beroepsorgaan, zodat de belastingplichtige zijn waarborg van een onafhankelijk onderzoek verliest doordat de beroepsinstantie zelf bepaalt hoe het onderzoek van het bezwaar zal verlopen, welke feiten voor de behandeling ervan nuttig kunnen zijn en doordat dezelfde ambtenaren belast zullen worden met het onderzoek. Tevens zou een debat op tegenspraak vereist zijn.

Antwoord van de Waalse Regering

A.29.1. Volgens de Waalse Regering antwoordt de Ministerraad niet op de middelen van de verzoekers. Zij wijst op het verschil dat inzake overgangsstelsel bestaat tussen de gemeente- en provinciebelasting en de inkomstenbelasting en dit terwijl de wetgever een parallellisme heeft betracht tussen beide soorten bezwaarprocedures.

A.29.2. De Waalse Regering wijst erop dat, mede gelet op de gerechtelijke achterstand, op het vlak van procedure de situatie van belastingplichtigen die bezwaar indienen wordt verzwaard daar zij hetzij twee beroepen moeten instellen in het geval waarin zowel het college als de rechtbank van eerste aanleg hen in het ongelijk stelt, hetzij een beroep van de gemeente moeten ondergaan in het geval waarin de rechtbank van eerste aanleg hen in het gelijk stelt.

A.29.3. De Waalse Regering stelt ten slotte dat de verantwoording van de Ministerraad voor de onderscheiden behandeling, veroorzaakt door de datum van inwerkingtreding van de artikelen 91 tot 94 van de wet van 15 maart 1999, niet kan worden aanvaard.

Aanvullende memorie van de verzoekende partijen

A.30. Volgens de verzoekers creëert de wet van 17 februari 2000 een nieuwe ongelijkheid en biedt zij geen oplossing voor de door hen aangevochten onderscheiden behandeling, vermits de wet van 15 maart 1999 de te volgen procedure inzake fiscale betwistingen afhankelijk maakt van de datum waarop het bezwaar werd ingediend, terwijl de oude procedure behouden zou moeten blijven voor alle kohieren uitvoerbaar verklaard vóór 6 april 1999.

De verzoekers herhalen voor het overige dat het feit dat het college van burgemeester en schepenen uitspraak doet over bezwaarschriften in verband met gemeentebelastingen afbreuk doet aan artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, dat aan iedereen het recht toekent op een behandeling door een onafhankelijke en onpartijdige instantie, en dat de afwezigheid van enige procedure dienaangaande de rechten van verdediging ernstig schendt.

Zaken nrs. 1770, 1775 en 1776

Standpunt van de verzoekende partijen

A.31. In zaak nr. 1770 vordert de gemeente Herstal de vernietiging van artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen. Zij beweert te doen blijken van het vereiste belang in zoverre de bestreden wetsbepaling haar situatie ongunstig kan raken in haar geschillen met belastingplichtigen.

In zaak nr. 1775 vordert de gemeente Elsene de vernietiging van de artikelen 91 tot 93 van dezelfde wet.

In zaak nr. 1776 vordert de stad Brussel de vernietiging van artikel 92 van dezelfde wet en van artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, voor zover die artikelen betrekking hebben op geschillen inzake gemeentebelastingen.

A.32. De verzoekende partijen situeren de context van de bestreden bepalingen, met name de hervorming van de fiscale procedure waarbij de nieuwe wetten van 15 en 23 maart 1999 een onderscheid instellen tussen de administratieve fase, enerzijds, en de gerechtelijke procedure, anderzijds. Ze gaan daarbij uitvoerig in op de wetsgeschiedenis van de bestreden bepalingen, meer bepaald op de wet van 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen ter zake van provinciale en plaatselijke heffingen en de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen, alsmede op de arresten nrs. 30/98 en 67/98 van het Hof.

A.33.1. In de zaken nrs. 1770 en 1776 wordt een enig middel opgeworpen en in zaak nr. 1775 wordt hetzelfde middel als tweede middel aangevoerd. Dat middel, dat hierna wordt behandeld als een eerste middel, is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat de regel van het gegrond geacht bezwaar in geval van ontstentenis van een beslissing, zoals bepaald in artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999, enerzijds, enkel betrekking heeft op de provincie- en gemeentebelastingen en niet op de rijksbelastingen en, anderzijds, de gemeentelijke overheid in een geschil betreffende gemeentebelastingen anders wordt behandeld dan de belastingplichtige aangezien zij, in tegenstelling tot de belastingplichtige, het geschil niet aanhangig kan maken bij de rechtbank van eerste aanleg.

A.33.2. De verzoekende partijen interpreteren de bestreden bepalingen in die zin dat de administratieve overheden over zes maanden beschikken (negen in geval van aanslag van ambtswege) om uitspraak te doen over het bezwaar van een belastingplichtige tegen een gemeente- of provinciebelasting, en dat, bij ontstentenis van beslissing binnen die termijn, het bezwaar wordt geacht gegrond te zijn, waarbij enkel de bezwaarindiener en niet de gemeente een beroep kan instellen bij de rechtbanken.

A.33.3. De verzoekers wijzen erop dat die regel van « het gegrond geachte bezwaar » niet bestaat inzake rijksbelastingen, waar de belastingplichtige, indien de directeur geen uitspraak heeft gedaan binnen zes maanden na de datum van ontvangst van het administratief beroep, het geschil te allen tijde kan voorleggen aan de rechtbank van eerste aanleg, zolang de directeur geen uitspraak heeft gedaan.

A.33.4. De verzoekende partijen zijn van mening dat de gemeenten en de provincies, enerzijds, en de federale overheid, anderzijds, te dezen vergelijkbare categorieën van belastingheffende overheden vormen, zodat een verschil in behandeling tussen beide bestaat. Beide instanties putten immers hun bevoegdheid uit artikel 170 van de Grondwet en halen een groot deel van hun inkomsten uit de fiscaliteit.

A.33.5. Zij wijzen op het parallellisme dat de wetgever tot stand wou brengen tussen de regels van toepassing op de rijksbelastingen en die welke van toepassing zijn op de provincie- en gemeentebelastingen, zowel in het stadium van de juridictionele beroepen als in het stadium van het administratief bezwaar. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat het mechanisme van het gegrond geacht bezwaar voor de rijksbelastingen aanvankelijk wel werd overwogen maar uiteindelijk toch niet in aanmerking werd genomen.

A.33.6. De verzoekende partijen zien niet in welke objectieve en redelijke gronden zouden verantwoorden dat bij ontstentenis van een beslissing van het gemeentelijk orgaan binnen een termijn van zes maanden vanaf de ontvangst van het bezwaar, dat bezwaar wordt geacht gegrond te zijn, zonder dat het college die termijn kan verlengen ongeacht de ingewikkeldheid van het dossier, en zonder dat de gemeente zich tot de rechtbank kan wenden, terwijl in het geval van een federale belasting het bezwaar niet geacht wordt gegrond te zijn indien het bevoegde orgaan van de federale overheid binnen diezelfde termijn geen beslissing neemt en dat orgaan nog steeds over de mogelijkheid beschikt een beslissing te nemen over het bezwaar zolang de belastingplichtige zich niet tot de rechtbank van eerste aanleg wendt en zelfs in dit laatste geval het debat nog kan worden voortgezet voor de hoven en rechtbanken.

A.33.7. De gemeente Herstal vindt de voor die verschillende behandeling in de parlementaire voorbereiding gegeven verantwoording, met name, ten eerste, het behoud van het systeem van artikel 10 van de wet van 24 december 1996, en ten tweede, het naar oordeel van de wetgever technisch gezien eenvoudige karakter van de gemeentebelastingen, noch objectief noch redelijk. Volgens haar gaat de wetgever aldus voorbij aan het arrest nr. 30/98 van het Hof en aan de kritiek in de rechtsleer. Tevens ontkent zij dat de gemeentebelasting technisch eenvoudiger zou zijn. De wet van 24 december 1996 had net tot doel de gemeenten ertoe in staat te stellen meer ingewikkelde belastingen te vestigen en dit door hun meer onderzoeksbevoegdheden toe te kennen. Bovendien stelt de verzoekster dat het technisch ingewikkelde karakter van een belasting niet het enige element is dat de duur van de onderzoeksprocedure van het bezwaar kan raken. Ze haalt hierbij een voorbeeld aan van een « compenserende » belasting, door haar zelf ingevoerd.

De verzoekster besluit dat het college van burgemeester en schepenen zich in een ongunstige situatie bevindt doordat, ten eerste, het verplicht is de beroepen te verwerpen wanneer de vervalttermijn nadert zodat de belastingplichtige ertoe gedwongen is een juridictioneel beroep in te stellen, wat indruist tegen de zorg van de wetgever om de rechtbanken te ontlasten en, ten tweede, het kohier definitief kan worden vernietigd door het enkele verstrijken van de termijn, zonder dat de gemeente hiertegen een beroep kan instellen in tegenstelling tot de federale belastingen, waar de vernietiging van de titel van de Staat voortvloeit uit een administratieve beslissing van de bevoegde ambtenaar. Ten derde leidt de overdracht van bevoegdheden van de bestendige deputatie naar het college volgens de verzoekster tot een belangenconflict daar het college niet alleen het verschuldigd zijn van de betwiste belasting moet onderzoeken maar ook de wettigheid van het kohier, zodat het rechter zal zijn in eigen zaak. Dit is niet het geval voor de directeur van de belastingen noch voor de gouverneur.

A.34.1. De gemeente Elsene werpt tevens een eerste middel op, dat hierna als een tweede middel wordt behandeld, afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat, enerzijds, « de wet van 15 maart 1999 een verschil in behandeling creëert ten nadele van de belastingplichtigen die gemeentebelasting verschuldigd zijn » en doordat, anderzijds, « de wet van 15 maart 1999 een verschil in behandeling creëert ten nadele van het college van burgemeester en schepenen ».

A.34.2.1. De verzoekster wijst erop dat de wetgever een parallellisme heeft willen creëren tussen de federale belastingen en de gemeente- en provinciebelastingen door erin te voorzien dat het administratief beroep in beide gevallen kan worden ingesteld bij de instantie die het kohier uitvoerbaar heeft verklaard. Ofschoon het in alle gevallen gaat om administratieve beroepen, biedt het college van burgemeester en schepenen volgens haar echter minder waarborgen inzake de vereiste onpartijdigheid en onafhankelijkheid : gemeentelijke belastingen worden immers goedgekeurd door de gemeenteraad, waarvan het college een afspiegeling is. Het is bovendien het college dat het kohier opmaakt en uitvoerbaar verklaart. Ten slotte komt elke gemeentebelasting de gemeentefinanciën ten goede. Het college van burgemeester en schepenen zal aldus door de belastingplichtige worden beschouwd als rechter en partij.

A.34.2.2. Volgens de verzoekster is er aldus een tweevoudig verschil in behandeling. Ten eerste bevindt de belastingplichtige inzake gemeentebelasting zich in een minder gunstige situatie dan de belastingplichtige van provinciebelasting. Deze laatste stelt immers beroep in bij de gouverneur van de provincie, die weliswaar een provinciale overheid is maar in de eerste plaats een overheidspersoon is van de centrale overheid zodat hij meer waarborgen voor onafhankelijkheid en onpartijdigheid biedt.

Ten tweede is volgens de verzoekster ook het college van burgemeester en schepenen zelf benadeeld in vergelijking met de gouverneur en de directeur der belastingen aangezien deze laatsten meer waarborgen bieden voor onafhankelijkheid en onpartijdigheid. De directeur van de belastingen is immers niet diegene die de fiscale wet heeft aangenomen terwijl de burgemeester en schepenen lid zijn van de gemeenteraad. Bovendien moet de directeur der belastingen voor de behandeling van het bezwaarschrift een ambtenaar met een hogere graad dan die van controleur aanwijzen, te weten een andere persoon dan diegene die de aanslag heeft gevestigd, wat op vlak van de gemeentebelastingen in de praktijk niet zal kunnen worden toegepast. De verzoekende partij besluit dat, doordat de wetgever aldus het algemene beginsel van onpartijdigheid, dat ook in administratieve procedures moet worden toegepast, miskent, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn geschonden. Zij wijst erop dat andere oplossingen, die zij opsomt, denkbaar waren.

Standpunt van de Ministerraad

A.35. De Ministerraad stelt dat in de zaak nr. 1775 geen middelen worden aangevoerd tegen artikel 93 van de wet van 15 maart 1999 en in de zaak nr. 1776 tegen artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 zodat de beroepen tot vernietiging, wat die artikelen betreft, onontvankelijk zijn.

Wat betreft de beroepen tot vernietiging inzake artikel 92 van de eerstgenoemde wet worden in alle zaken alleen middelen gericht tegen de eerste zin van het tweede lid van dat artikel, zodat de beroepen slechts ontvankelijk zijn wat die zin betreft, zodat een eventuele vernietiging ervan de artikelen 92 en 93 van de wet van 15 maart 1999 onaangetaast kan laten.

A.36. Wat de zaak nr. 1775 betreft, voert de Ministerraad aan dat de verzoekende partij niet preciseert waarin haar belang inzake de vernietiging van artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 als gemeente bestaat en dat dit evenmin kan worden afgeleid uit het aangevoerde middel, vermits dat middel wordt aangevoerd vanuit het standpunt van de belastingplichtigen en « de gemeente zich zelf niet ontvankelijk vermag te beroepen op een schijn van eventueel gebrek aan onafhankelijkheid en onpartijdigheid in eigen hoofde of in hoofde van één van haar wettelijke organen, hier het college van burgemeester en schepenen ».

A.37. De Ministerraad stelt dat de ontvankelijkheid van het beroep tot vernietiging betreffende artikel 92 van de wet van 15 maart 1999 afhangt van de interpretatie die aan dat artikel, eventueel gelezen in samenhang met artikel 9 van de wet van 23 maart 1999, moet worden gegeven.

De Ministerraad sluit zich aan bij de stelling, verdedigd in een bepaalde rechtsleer die hij citeert, dat, vermits het bestreden artikel 92 geen termijn bepaalt binnen welke de beslissing van gouverneur in het kader van provinciebelastingen dan wel van het college van burgemeester en schepenen in het kader van gemeentebelastingen, moet worden genomen en dit evenmin gebeurt in het koninklijk besluit van 12 april 1999, de sanctie van het gegrond bevinden van het bezwaar geen uitwerking kan krijgen. Noch de verwijzing in artikel 92, tweede lid, tweede zin, naar de artikelen 1385*decies* en 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, noch die in artikel 93 van dezelfde wet naar de rijksbelastingen biedt enige oplossing omdat aldaar evenmin in vervaltermijnen inzake de te nemen beslissing wordt voorzien. In die interpretatie ontberen de verzoekende partijen het vereiste belang vermits ze door de bestreden bepaling niet ongunstig in hun rechtspositie geraakt kunnen worden.

A.38.1. Ook ten gronde verwijst de Ministerraad in de eerste plaats naar de interpretatie uiteengezet in A.37.

A.38.2. Wat de zaak nr. 1775 betreft, stelt de Ministerraad dat het middel, in zoverre het de rechtspositie vergelijkt van de gemeentelijke belastingplichtige met de gemeente voor wat betreft de toegang tot de gewone rechter, niet kan worden aanvaard in zoverre beide categorieën niet vergelijkbaar zijn.

Verder betwijfelt de Ministerraad of de Staat, enerzijds, en de provincies en gemeenten, anderzijds, onderling met elkaar te vergelijken zijn, ook al zijn ze beide belastingsheffende overheden, daar de Grondwet zelf bepaalt dat ten opzichte van provincies en gemeenten de federale wetgevende macht optreedt om te beletten dat de wet wordt geschonden of het algemeen belang wordt geschaad.

A.38.3. Indien de interpretatie van de verzoekers wordt gevolgd, is de Ministerraad van mening dat er een redelijke verantwoording bestaat voor het aangeklaagde verschil in behandeling. Ten eerste is er het technisch eenvoudige karakter van de gemeentebelasting, waarvan de onderliggende gegevens hetzij beschikbaar hetzij gemakkelijk verzamelbaar en controleerbaar zijn. Ten tweede behoort het tot de praktijk van het administratief recht, met name voor wat de lokale besturen betreft, aan het stilzitten van de bestuurlijke overheid rechtsgevolgen te verbinden.

Ten slotte merkt de Ministerraad op dat hetzelfde stelsel was opgenomen onder het oude en door het Hof om andere redenen vernietigde artikel 10 van de wet van 24 december 1996, zonder dat dit stelsel moeilijkheden heeft opgeleverd.

De afwezigheid van rechtstoegang tot de gewone rechter voor een provincie of gemeente waarvan de organen niet tijdig over het bezwaar van de belastingplichtige hebben beslist, versterkt volgens de Ministerraad de opgeworpen ongelijke behandeling niet daar algemeen geldt dat «de procedures voor de gewone rechter alleen door de belastingplichtige aanhangig te maken zijn, terwijl een overheid zich daarover niet vermag te beklagen, met name vanuit haar eigen positie, waarin ze, foutief, niet heeft beslist binnen de aan haar toegemeten wettelijke vervalttermijn ».

A.39. Wat het tweede middel in de zaak nr. 1775 betreft, dat volgens de Ministerraad enkel betrekking heeft op artikel 91, stelt de Ministerraad dat het voorbijgaat, enerzijds, aan het door de wetten van 15 en 23 maart 1999 georganiseerde uniforme stelsel van volle rechtsbescherming voor de gewone rechter en dit zowel voor de gemeente- en provinciebelastingen als voor de rijksbelastingen en, anderzijds, aan de aard van het verplicht voorafgaandelijk aan te wenden georganiseerd administratief beroep.

In casu betreft het een zogenaamd «willig » of «oneigenlijk » beroep, dat wordt uitgeoefend bij het bestuur dat de eerste beslissing heeft genomen en aldus vanwege zijn aard een zekere schijn van inefficiëntie en van gebrek aan onafhankelijkheid en onpartijdigheid biedt. Dit geldt zowel voor het beroep inzake gemeentebelastingen bij het college van burgemeester en schepenen, als voor het beroep inzake provinciebelastingen bij de gouverneur en inzake rijksbelastingen bij de directeur der belastingen, vermits die drie instanties alle gelijk optreden als organen van actief bestuur en alle betrokken zijn geweest bij de vestiging van de door de belastingplichtige betwiste aanslag, hetzij doordat ze het kohier zelf uitvoerbaar hebben verklaard, hetzij doordat dit geschiedde door aan hen ondergeschikte ambtenaren. De Ministerraad wijst erop dat, onder de vorige wetgeving, de directeur der belastingen naar het oordeel van het Hof van Cassatie niet voldeed aan de eisen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid en dat het Arbitragehof die eisen alleen stelde voor zover de directeur te beschouwen was als belast met een jurisdictioneel beroep, wat sinds de wet van 15 maart 1999 niet meer het geval is.

De Ministerraad beklemtoont dat de in het middel opgeworpen bezwaren bovendien worden getemperd door de bij wet ingestelde jurisdictionele controle en doordat het college van burgemeester en schepenen, anders dan de provinciegouverneur, ter gelegenheid van het jaarverslag bedoeld in de artikelen 96 en 240 van de gemeentewet, verantwoording dient te verstrekken aangaande de aanwending van zijn bevoegdheden.

Ten slotte besluit de Ministerraad dat het het Hof niet toekomt na te gaan of het door de wetgever nagestreefde doel nog door andere wettelijke maatregelen zou kunnen worden bereikt.

Standpunt van de Vlaamse Regering

A.40.1. Volgens de Vlaamse Regering ligt de kern van de ongelijke behandeling in artikel 92 van de wet van 15 maart 1999.

Ook de Vlaamse Regering wijst erop dat, ofschoon het de bedoeling was van de wetgever om met de hervorming van het fiscale procesrecht te voorzien in een uniformisering van de diverse regelen, de bestreden bepaling een fundamenteel onderscheid instelt inzake de administratieve bezwaarprocedure betreffende

rijksbelastingen, enerzijds, en provincie- en gemeentebelastingen, anderzijds, zonder dat hiervoor enige verantwoording bestaat.

A.40.2. De Vlaamse Regering stelt dat het bestreden artikel onbegrijpelijk is en wijst op de interpretatiemoeilijkheden dienaangaande. Volgens de Vlaamse Regering leidt de interpretatie door de verzoekende partijen zoals uiteengezet onder A.33.2 tot een ongelijke behandeling, terwijl die welke is uiteengezet door de Ministerraad onder A.37 leidt tot een grondwetsconforme interpretatie.

A.40.3. Indien de interpretatie van de verzoekende partijen wordt gevolgd bestaat er volgens de Vlaamse Regering geen verantwoording voor het aangeklaagde onderscheid. Het is niet redelijk verantwoord dat de federale wetgever het voor het Rijk niet te garanderen acht om te voorzien in een beslissing binnen een bepaalde termijn maar dat die garantie op straffe van verval van de administratieve procedure en van de gerechtelijke procedure zou worden afgedwongen van de provincies en de gemeenten. De zogenaamde eenvoud van de gemeentelijke of provinciale belastingen kan dit niet verantwoorden. Daarenboven is de federale fiscale administratie normaliter beter uitgebouwd dan de provinciale of de gemeentelijke administratie, die bovendien wordt belast met een nieuwe taak. In die interpretatie schendt volgens de Vlaamse Regering artikel 92 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Standpunt van de Waalse Regering

A.41.1. De Waalse Regering onderschrijft de interpretatie die de verzoekende partijen geven aan het nieuwe artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996 zoals gewijzigd bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999. Zij steunt het eerste middel van de verzoekende partijen en stelt dat de door hen opgeworpen discriminatie totaal onverantwoord is.

A.41.2. Ze steunt eveneens het tweede middel opgeworpen door de gemeente Elsene en wijst op het onverantwoorde karakter van het in het middel opgeworpen tweevoudige verschil in behandeling.

A.42.1. De Waalse Regering voert bovendien in de zaak nr. 1770 een enig nieuw middel aan betreffende artikel 92 van de wet van 15 maart 1999. Hetzelfde middel voert zij aan in de zaak nr. 1775 als een nieuw derde middel ten aanzien van de artikelen 91 tot en met 93 van de wet van 15 maart 1999 alsook in de zaak nr. 1776 als een nieuw eerste middel ten aanzien van de artikelen 91 tot en met 93 van de wet van 15 maart 1999. Ze worden hierna samen behandeld als een eerste nieuw middel.

De bestreden bepalingen schenden volgens de Waalse Regering de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vermits niet in enige overgangsbepaling werd voorzien en zij onmiddellijk van toepassing zijn op de hangende procedures, dit in tegenstelling tot artikel 97 van de wet van 15 maart 1999, dat inzake federale belastingen wel in overgangsbepalingen op het vlak van procedureregels voorziet.

Daar de Waalse Regering dat middel op dezelfde manier ontwikkelt als haar nieuw derde middel in de zaak nr. 1766, kan voor de uiteenzetting ervan worden verwezen naar A.26.

A.42.2. De Waalse Regering voert in de zaak nr. 1775 twee nieuwe middelen aan en stelt dat artikel 91 van de wet van 15 maart 1999, enerzijds, artikel 7 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, het beginsel van de federale loyauteit en de evenredigheid en, anderzijds, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gelezen in samenhang met de beginselen van behoorlijk bestuur en meer bepaald met het beginsel van onpartijdigheid weergegeven in de rechtsspreuk « *nemo iudex in causa sua* » schendt. Ze worden hierna behandeld als een nieuw tweede respectievelijk nieuw derde middel.

Daar de Waalse Regering die nieuwe middelen op dezelfde manier ontwikkelt als in de zaak nr. 1766, kan voor de uiteenzetting ervan worden verwezen naar A.24 respectievelijk A.25.

Antwoord van de verzoekende partijen

A.43. De verzoekster in de zaak nr. 1775 stelt dat het door haar aangevochten artikel 93 van de wet van 15 maart 1999 onlosmakelijk verbonden is met de artikelen 91 en 92 van dezelfde wet zodat ook het beroep tegen eerstgenoemd artikel ontvankelijk is.

Zij wijst erop dat artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 meebrengt dat het college van burgemeester en schepenen door de belastingplichtigen zal worden waargenomen als rechter en partij, zodat zij door dat artikel duidelijk benadeeld is en aldus een belang heeft bij de vernietiging ervan.

A.44.1. De verzoekende partij in de zaak nr. 1775 stelt dat, indien de interpretatie van de Ministerraad wordt gevolgd met betrekking tot artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door artikel 92 van de wet van 15 maart 1999, het beroep tot vernietiging moet worden afgewezen.

De verzoekende partijen in de zaken nrs. 1770 en 1776 zijn evenwel van oordeel dat die interpretatie moet worden geweerd daar zij elke betekenis aan de bestreden bepaling ontnemt. De stad Brussel stelt dat haar interpretatie wordt bevestigd in de parlementaire voorbereiding alsmede in de analyse van het nieuwe artikel 10, tweede lid, eerste en tweede zin, van de wet van 24 december 1996.

Ook de verzoekster in de zaak nr. 1775 bevestigt dat indien de interpretatie van de verzoekende partijen door het Hof wordt aangehouden, de betwiste bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.44.2. De verzoekende partijen herhalen dat de wetgever zelf een parallelisme tot stand heeft willen brengen tussen de regels inzake rijksbelastingen en die inzake gemeente- en provinciebelastingen.

De Staat, enerzijds, en de gemeenten en de provincies, anderzijds, zijn dus duidelijk vergelijkbare categorieën: de verwijzing door de Ministerraad naar artikel 162, tweede lid, 6°, van de Grondwet is irrelevant daar de gewesten het administratief toezicht op de gemeenten uitoefenen. Wat betreft de mogelijkheid tot het instellen van een beroep, stellen de verzoekende partijen dat de belastingplichtigen van gemeentebelastingen en de gemeente zelf eveneens vergelijkbaar zijn.

A.44.3. Het beweerdde eenvoudige karakter van de gemeentebelasting kan geen voldoende verantwoording bieden daar ook gemeenten ingewikkelde belastingen kunnen vestigen en bovendien dienaangaande niet beschikken over gespecialiseerde ambtenaren. Zelf al zou men die stelling aanvaarden, dan nog zou zij de onderscheiden behandeling niet kunnen verantwoorden.

Het verstrijken van de termijn van zes maanden is niet te wijten aan het disfunctioneren of een nalatigheid van het college, zoals de Ministerraad suggereert, maar wel aan het feit dat een dergelijke termijn te kort is om tot een effectieve behandeling van het dossier over te gaan.

Indien de wetgever gevolgen hecht aan het stilzwijgen van de administratie, moet hij daarbij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet respecteren, wat *in casu* niet is gebeurd.

Ten slotte is de vergelijking van de Ministerraad met het oude stelsel van artikel 10 van de wet van 24 december 1996 niet alleen irrelevant, ook is ze onjuist daar onder dat stelsel niet het college maar wel de bestendige deputatie oordeelde over de bezwaarschriften en de gemeente bijgevolg in beroep kon gaan, niet alleen tegen een negatieve beslissing van de bestendige deputatie maar ook tegen het vermoeden van gegrondheid van het bezwaar ten gevolge van het verstrijken van de termijn.

A.45. Wat het tweede middel betreft, aangevoerd door de gemeente Elsene en gericht tegen artikel 91 van de wet van 15 maart 1999, herhaalt die gemeente in essentie hetgeen zij reeds heeft uiteengezet in haar memorie. De verwijzing van de Ministerraad naar de rechtspraak van het Hof van Cassatie en van het Arbitragehof is volgens haar niet relevant daar de vraag niet is of de directeur der belastingen voldoende onafhankelijk en onpartijdig is maar wel of het door de wet gemaakte onderscheid ten nadele van het college van burgemeester en schepenen verantwoord is.

Zij betwist eveneens de stelling van de Ministerraad dat het algemeen principe van de onpartijdigheid enkel van toepassing zou zijn ten aanzien van de rechter en niet ten aanzien van de administratie. Zij wijst erop dat veel interne beroepen worden gebracht bij een andere overheid dan die welke de beslissing heeft genomen. Ook al is het juist dat, wat de administratie betreft, het principe van de onpartijdigheid vaak is afgezwakt vanwege de structuur van de administratie, dan nog mag de wetgever, wanneer hij in een administratief beroep voorziet, geen onverantwoord onderscheid instellen tussen de bestuurden en/of de overheden, wat in *casu* gebeurt doordat de belastingplichtigen inzake gemeentebelastingen, enerzijds, en het college van burgemeester en schepenen, anderzijds, fundamenteel worden benadeeld. Het feit dat er een jurisdictionele controle bestaat, verandert niets aan die analyse, evenmin als het bestaan van het jaarverslag. De door de verzoekster naar voren gebrachte andere

mogelijkheden willen enkel aantonen dat de wetgever had kunnen opteren voor een oplossing waarbij het beginsel van de onpartijdigheid wel in acht zou worden genomen.

Antwoord van de Ministerraad

A.46. Volgens de Ministerraad is het eerste nieuwe middel, afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door artikel 92 van de wet van 15 maart 1999, zonder voorwerp gelet op artikel 4 van de wet van 17 februari 2000, dat voorziet in een overgangsbepaling betreffende de bezwaren tegen de provincie- en gemeentebelastingen.

A.47. De Ministerraad stelt dat het tweede nieuwe middel, dat volgens hem lijkt gericht te zijn tegen de artikelen 91 en 92, tweede lid, van de wet van 15 maart 1999, ongegrond daar die artikelen « evident » de door artikel 7 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen bedoelde bevoegdheid van de gewesten inzake het administratief toezicht onaangetast laten. De gewesten zullen verder overeenkomstig de bestaande regelen de gemeentelijke rekeningen kunnen toetsen op hun wettigheid.

A.48. Wat het derde nieuwe middel betreft, stelt de Ministerraad dat volgens de vaste rechtspraak van de Raad van State het adagium « *nemo iudex in causa sua* » met betrekking tot organen van actief bestuur slechts geldt met de inperkingen ervan gesteld door de eisen van de eigen aard van het bestuur, inzonderheid van de structuur ervan. Het adagium zou eveneens slechts betrekking hebben op een eventueel persoonlijk belang van een ambtenaar of een lid van een orgaan. De Ministerraad verwijst opnieuw naar het arrest nr. 30/98 van het Hof voor wat betreft de structurele lijnen voor een voorafgaandelijk georganiseerd administratief beroep. Ten slotte ziet de Ministerraad niet in hoe de indieners van bezwaren inzake provincie- en gemeentebelastingen door het door de wet georganiseerde willig administratief beroep anders behandeld worden dan de rechtssubjecten die in andere materies met een zelfde soort beroep worden geconfronteerd.

Antwoord van de Vlaamse Regering

A.49. De Vlaamse Regering herhaalt in essentie de bezwaren uiteengezet in haar memorie en sluit zich uitdrukkelijk aan bij de nieuwe middelen van de Waalse Regering. Wat het tweede nieuwe middel betreft stelt de Vlaamse Regering dat, ofschoon de toebedeling van de bewuste bevoegdheid aan het college van burgemeester en schepenen geen vorm van administratief toezicht is, ze dat toezicht wel volledig uitholt zodat de federale wetgever zijn eigen bevoegdheid disproportioneel aanwendt. Wat het derde nieuwe middel betreft, onderstreept de Vlaamse Regering dat het college in de gemeenteraad « de motor zal zijn van regelgeving ».

Antwoord van de Waalse Regering

A.50. Volgens de Waalse Regering is de vraag met betrekking tot het belang van de verzoekster in de zaak nr. 1770 overbodig daar de Regering zich het betrokken middel eigen heeft gemaakt. Bovendien verwijst zij naar het arrest nr. 30/98, waarin het belang van de gemeenten om op te komen tegen een wetgeving die de regels inzake lokale belastingen wijzigt, wordt aanvaard.

A.51. Wat betreft het eerste middel stelt de Waalse Regering dat zij slechts in ondergeschikte orde de alternatieve interpretatie van artikel 92 van de wet van 15 maart 1999 kan volgen.

Ze ontkent opnieuw dat gemeentebelastingen technisch eenvoudiger zouden zijn dan federale belastingen en kan de redenering van de Ministerraad ten aanzien van de gevolgen verbonden aan het stilzitten van de gemeentelijke overheid niet volgen. Meer bepaald stelt de Waalse Regering dat het feit dat het de gemeentelijke overheid niet is toegestaan bij het verstrijken van de termijn waarbinnen het bezwaar zou moeten zijn behandeld, beroep in te stellen, onevenredig is daar de oorzaken van het verstrijken van die termijn veelvoudig van aard kunnen zijn en niet noodzakelijk aan de gemeente zelf te wijten zijn zodat het ontnemen aan de gemeente van de toegang tot de rechter van die aard is dat de aangeklaagde ongelijkheid erdoor wordt versterkt.

A.52. Ten aanzien van het tweede middel stelt de Waalse Regering dat het principe van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid ook van toepassing is op het willig beroep en dat de Ministerraad geen enkele verantwoording geeft voor de ongelijke behandeling dienaangaande van de belastingplichtige van gemeente- en provinciebelastingen wanneer hij een beroep indient bij het college van burgemeester en

schepenen respectievelijk de gouverneur in vergelijking met het willig beroep van de bestuurde bij een andere administratieve overheid in een andere wetgevende context. Het bestaan van een juridictioneel beroep verhelpt die ongelijke behandeling niet.

Aanvullende memorie van de verzoekende partij in de zaak nr. 1776

A.53. De stad Brussel is van mening dat artikel 4 van de wet van 17 februari 2000 geen invloed heeft op haar beroep tot vernietiging van artikel 92 van de wet van 15 maart 1999 en van artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 daar die artikelen een verschillend onderwerp hebben, alsmede een verschillende draagwijdte *ratione temporis*.

Zaak nr. 1774

Standpunt van de verzoekende partij

A.54.1. De verzoeker vordert de vernietiging van artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen. Hij beweert hiertoe te doen blijken van het vereiste belang daar hij ieder jaar gehouden is een aangifte in de personenbelasting over te leggen, meerdere malen tegen de gevestigde aanslagen bezwaar, beroep en voorziening in cassatie heeft ingediend en ook tegen de aanslagen van de aanslagjaren 1998 en 1999 opnieuw een bezwaarschrift zal indienen.

A.54.2. De verzoeker beklagt er zich eerst over dat, ofschoon een bericht van wijziging van de aanslag volgens de rechtspraak en de administratieve richtlijnen een uitnodiging tot een discussie is, de administratie toch de aanslag vestigt zonder aan willekeurig uitgekozen belastingschuldigen enige mogelijkheid tot discussie te bieden. Voorts stelt hij dat, vermits tegen de daarop volgende aanslag schriftelijk bezwaar moet worden ingediend, de bewijslast bij de belastingplichtige komt te liggen in plaats van bij de fiscus. Ten slotte worden door het indienen van een bezwaarschrift de aanslagtermijnen oneindig lang verlengd.

A.55. Als middel voert hij ten eerste aan dat het een beginsel van behoorlijk bestuur is dat de aanslagambtenaar antwoordt op de opmerkingen die de belastingplichtige heeft geformuleerd : zo niet is het niet mogelijk rechtsgeldig een aanslag te vestigen. Hij stelt dat « door enerzijds, de discussie niet uitdrukkelijk te verplichten en de discussie met de ene belastingsschuldige aan te gaan vóór de aanslag en met de andere aangeslagen niet, en anderzijds de discussie van de administratieve fase aldus te verplaatsen na de aanslag, [...] er een ongelijke behandeling [ontstaat] die de toetsing met het gelijkheidsbeginsel en het niet-discriminatiebeginsel niet kan doorstaan. Het aangewend middel is bovendien niet evenredig met het beoogde doel ».

Ten tweede stelt hij dat voor het voorontwerp van wet de spoedbehandeling bij de Raad van State werd gevraagd zodat deze welbewust werd gehinderd in zijn taak de wetgever bij te staan. Bovendien zouden 32 van de 99 artikelen zijn ingediend bij amendement van de Regering waarvoor evenmin advies werd gevraagd. Dat zou de rechtszekerheid aantasten.

Standpunt van de Ministerraad

A.56. De Ministerraad betwist het belang van de verzoeker en stelt niet in te zien hoe de bestreden bepaling hem ongunstig zou kunnen raken. Het door de verzoeker aangehaalde nadeel betreffende het gebrek aan discussie vloeit niet voort uit de bestreden bepaling of uit een andere wetsbepaling, maar uit het optreden van de administratie. De verzoeker voert evenmin argumenten aan die aannemelijk maken dat uit de bestreden bepaling voortvloeit dat de bewijslast niet bij de administratie ligt maar bij de belastingschuldige. Het verlengen van de aanslagtermijn met maximaal zes maanden vloeit niet voort uit de bestreden bepaling maar wel uit artikel 19, 3°, van de wet van 15 maart 1999, waarvan hij de vernietiging niet vordert.

A.57. De Ministerraad stelt dat de verzoeker niet aangeeft in welk opzicht de beweerde ongelijke behandeling van belastingplichtigen haar oorzaak zou vinden in de bestreden bepaling, temeer daar hijzelf staande houdt dat de ongelijke behandeling voortvloeit uit een daad van onbehoorlijk bestuur van de administratie.

Ten slotte herinnert de Ministerraad eraan dat het Hof niet bevoegd is om de wijze van totstandkoming van een wet te toetsen. Evenmin vermag het Hof een middel te onderzoeken dat de schending van het beginsel van de rechtszekerheid aanvoert.

Antwoord van de verzoekende partij

A.58. De verzoeker maakt voorafgaandelijk een aantal algemene beschouwingen betreffende de toegang tot het recht, het recht op een eerlijke en openbare behandeling van de zaak en het recht van verdediging.

A.59. Hij vraagt het Hof de memorie van de Ministerraad uit de debatten te weren indien deze geen geldig besluit tot machtiging van de Eerste Minister voorlegt, die de memorie ondertekende, of niet verwijst naar enige wetsbepaling waaruit zou blijken dat de Eerste Minister gemachtigd wordt om de Ministerraad in rechte te vertegenwoordigen.

A.60. De verzoeker betwist eveneens bepaalde overwegingen die de Ministerraad uiteenzet in zijn omschrijving van het reglementair kader, meer bepaald inzake artikel 19, 3°, van de wet van 15 maart 1999. Hij gaat in op de historische achtergrond van artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en op de rechtspraak van het Hof van Cassatie en van het Arbitragehof aangaande de directeur der belastingen.

A.61. De stelling van de Ministerraad dat de verzoeker nadelig moet worden geraakt door de bepaling die hij bestrijdt, is volgens de verzoeker een loutere bewering die op geen enkele rechtsgrond steunt. Het is volgens hem evenwel duidelijk dat hij rechtstreeks en nadelig wordt geraakt door het verloop van de aanslagprocedure zelf en door het feit dat op een administratief beroep vooraleer de aanslag wordt gevestigd in principe niet wordt geantwoord en aldus wordt verkozen «de problemen naar de rechtbanken door te schuiven». Hij haalt hierbij een aantal voorbeelden uit zijn praktijk van zelfstandig raadgever in fiscale en sociale zaken aan.

A.62.1. De verzoeker herhaalt in essentie zijn stelling dat, door willekeurig te beslissen om op de opmerkingen van de belastingplichtigen al dan niet te antwoorden, een onverantwoord onderscheid in het leven wordt geroepen.

A.62.2. Hij herhaalt ook zijn stelling dat de aangevoerde spoedbehandeling van het betrokken wetsontwerp niet in redelijkheid kon worden verantwoord.

De verzoeker betwist eveneens de stelling dat het Arbitragehof niet bevoegd zou zijn om de schending van de rechtszekerheid te onderzoeken.

Hij is er ten slotte van overtuigd dat de wijziging van het statuut van de directeur der belastingen door de wet van 15 maart 1999, die niet langer optreedt als gerechtelijke instantie, enkel bedoeld zou zijn «om de belastingplichtigen door intimidatie er toe te brengen hun bezwaarschrift in te trekken».

- B -

Ten aanzien van het onderwerp van de beroepen

B.1. In de samengevoegde zaken zijn beroepen tot vernietiging ingediend tegen diverse bepalingen van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, te weten :

- in de zaak nr. 1682 : de artikelen 47 en 97, negende lid,

- in de zaak nr. 1766 : de artikelen 91 tot 94,
- in de zaak nr. 1770 : artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996 betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen, opnieuw opgenomen bij artikel 92 van de aangevochten wet,
- in de zaak nr. 1774 : artikel 24,
- in de zaak nr. 1775 : de artikelen 91 tot 93,
- in de zaak 1776 : artikel 92, alsmede artikel 9 van de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken.

Wat de ontvankelijkheid van de beroepen betreft

In de zaak nr. 1682 (beroep ingesteld door R. Altruye en L. De Jongh)

B.2. Volgens de Ministerraad formuleren de verzoekende partijen geen middelen tegen artikel 47 van de wet van 15 maart 1999 zodat hun verzoek tot vernietiging enkel artikel 97, negende lid, betreft.

Het Hof, dat de omvang van het beroep moet bepalen aan de hand van de inhoud van het verzoekschrift, en met name op basis van de uiteenzetting van de middelen, beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waarvan wordt uiteengezet in welk opzicht zij de in de middelen aangevoerde bepalingen zouden schenden.

Uit het verzoekschrift blijkt dat het beroep tot vernietiging niet is gericht tegen de opheffing van artikel 462 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 door artikel 47 van de wet van 15 maart 1999 als dusdanig, maar wel tegen de overgangsbepaling ervan, bepaald in artikel 97, negende lid, derde zin. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die bepaling, meer bepaald in zoverre die betrekking heeft op artikel 462 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992).

B.3.1. De Ministerraad betoogt dat de verzoekende partijen niet over het vereiste belang beschikken daar, ten eerste, het hoger beroep omtrent de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 mogelijk blijft, ten tweede, het doel van de verzoekers, namelijk het verkrijgen van een definitief uitstel, niet bereikt zou kunnen worden met de vernietiging van de

betrokken bepaling en, ten derde, de bestreden bepaling, in de interpretatie van de verzoekers, die door de Ministerraad wordt betwist, de verzoekers geen nadeel kan toebrengen.

B.3.2. De verzoekende partijen, die aan de bekritiseerde bepalingen een interpretatie geven die niet onverenigbaar is met de bewoordingen ervan, doen gelden dat de opheffing van artikel 462 van het W.I.B. 1992, bij artikel 47 van de wet van 15 maart 1999, hun het voordeel zou kunnen doen verliezen van een vonnis tot uitstel dat is uitgesproken met toepassing van artikel 462, van het W.I.B. 1992 en waartegen hoger beroep is ingesteld door het openbaar ministerie. Zij tonen op afdoende wijze aan dat die opheffing hen rechtstreeks en ongunstig dreigt te raken.

Hun beroep is ontvankelijk.

In de zaak nr. 1766 (beroep ingesteld door F. Van Driessche en R. Van Mulder)

B.4.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van de artikelen 91 tot 94 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en van het koninklijk besluit van 12 april 1999 tot bepaling van de procedure voor de gouverneur of voor het college van burgemeester en schepenen inzake bezwaarschrift tegen een provincie- of gemeentebelasting «wegens schending van artikel 10 en 11 van de Grondwet en schending van een wettelijke bepaling van openbare orde » alsmede de vernietiging van «de beslissing van 3/5/99 van de provinciale overheid van Oost-Vlaanderen om [hun] bezwaarschrift inzake gemeentelijke verhaalbelastingen te verwijzen naar het college van burgemeester en schepenen van de gemeente Denderleeuw ». Ondergeschikt vragen zij «de eventuele behandeling door het college van Burgemeester en Schepenen van [hun] bezwaarschrift teniet te willen doen; de behandeling van [hun] bezwaarschrift door de Bestendige Deputatie van de provincie Oost-Vlaanderen conform de Wet van 24/12/96 zoals die bestond op de datum van inkohiering te gebieden ».

B.4.2. Noch artikel 1 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, noch enige andere wetsbepaling verleent het Hof de bevoegdheid om uitspraak te doen over de vernietiging van een koninklijk besluit of van een beslissing van een administratieve overheid.

B.4.3. Het Hof is evenmin bevoegd om te oordelen over de overeenstemming van de aangehaalde wetsbepalingen met « een wettelijke bepaling van openbare orde », noch om middelen te onderzoeken die gegrond zijn op het beginsel van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van het bestuur, zonder dat enige schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet is aangevoerd.

B.4.4. Bovendien kunnen de grieven niet in aanmerking worden genomen die in de memorie van antwoord van de verzoekende partijen naar voren zijn gebracht en waarbij de schending wordt aangevoerd, enerzijds, van « het algemeen non-retroactiveitsbeginsel » en, anderzijds, van « artikel 172 van de Grondwet » daar deze nieuwe middelen vormen die slechts kunnen worden aangevoerd in het geval waarin artikel 85, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 voorziet.

B.4.5. Het beroep kan slechts ontvankelijk worden verklaard in zoverre het gericht is tegen de artikelen 91 tot 94 van de wet van 15 maart 1999 en uitsluitend voor zover het de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet aanvoert.

B.5.1. Volgens de Ministerraad zijn de door de verzoekende partij aangevoerde middelen onontvankelijk daar zij niet of onvoldoende verduidelijken op welke wijze de bestreden bepalingen het gelijkheidsbeginsel schenden alsmede welke categorieën van personen met elkaar dienen te worden vergeleken.

B.5.2. Naar luid van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 dient een verzoekschrift het onderwerp van het beroep te vermelden en een uiteenzetting van de feiten en middelen te bevatten.

De middelen uiteengezet in een verzoekschrift voldoen slechts aan dat voorschrift wanneer zij vermelden of te verstaan geven welke de regel is die geschonden mocht zijn, welke de bepalingen zijn die deze regel mochten schenden en in welk opzicht diezelfde regel door de bedoelde bepalingen mocht zijn geschonden.

Die vereisten zijn ingegeven, enerzijds, door de noodzaak voor het Hof om vanaf het indienen van het verzoekschrift in staat te zijn de juiste draagwijdte van het beroep tot vernietiging te bepalen, en, anderzijds, door de zorg om aan de andere partijen in het geding

de mogelijkheid te bieden op de argumenten van de verzoekers te repliceren, waartoe een duidelijke en ondubbelzinnige uiteenzetting van de middelen onontbeerlijk is.

B.5.3.1. Beschouwingen, in een verzoekschrift, betreffende het kohier, de vermeldingen ervan en het gebrek aan regels hieromtrent in de nieuwe wetgeving, zonder dat wordt gepreciseerd hoe daaruit een onverantwoorde ongelijke behandeling zou volgen, zijn niet ontvankelijk. Evenmin kunnen bedenkingen omtrent een overgangsstelsel dat aan de wensen van de verzoekers zou beantwoorden, als een ontvankelijk middel in aanmerking worden genomen.

B.5.3.2. Het middel kan zo worden begrepen dat het een verschil in behandeling aanklaagt tussen «de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan dezelfde belasting», doordat «bezwaarschriften over hetzelfde kohier [...] aldus bij twee verschillende instanties [terechtkomen]», vermits «de bezwaarschriften ingediend voor 6/4/99 behandeld worden door de Bestendige Deputatie zetelend als rechtscollege en [...] de bezwaarschriften ingediend na 6/4/99 maar binnen de wettelijke beroepstermijn gesteld in het kohier, behandeld worden door het College van Burgemeester en Schepenen zetelend als administratief college». Aldus is het middel voldoende ontwikkeld. De exceptie van onontvankelijkheid wordt verworpen.

B.6.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekers daar zij niet nadelig zouden kunnen worden geraakt door de bestreden bepalingen die tot gevolg hebben dat het voorheen bestaande administratiefrechtelijk beroep wordt gewijzigd in een administratief beroep en een jurisdictioneel beroep bij de gewone rechter die oordeelt met volle rechtsmacht gelet op het feit dat de grendel van de zogenaamde «nieuwe bezwaren» is opgeheven. Overigens hebben de bestreden bepalingen niet tot gevolg dat de verzoekers retroactief worden afgetrokken van hun oorspronkelijke rechter daar hun bezwaarschrift op de datum van inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 nog niet bij de bestendige deputatie was ingediend.

B.6.2. De vraag of de verzoeken partijen rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door de door hen aangevochten bepalingen hangt af van de draagwijdte die eraan moet worden gegeven. Het onderzoek van het belang van de verzoekende partijen veronderstelt dat voorafgaandelijk de grond van de zaak wordt behandeld.

In de zaken nrs. 1770, 1775 en 1776 (beroepen ingesteld door de gemeente Herstal, de gemeente Elsene en de stad Brussel)

Ten aanzien van het onderwerp van de beroepen

B.7.1. Het Hof stelt vast dat, zoals de Ministerraad betoogt, de verzoekende partij in de zaak nr. 1775 wel middelen aanvoert tegen artikel 91 maar er geen aanvoert tegen artikel 93 van de wet van 15 maart 1999 en dat in de zaak nr. 1776 geen middelen worden aangevoerd tegen artikel 9 van de wet van 23 maart 1999.

B.7.2. Tevens zouden, wat betreft artikel 92, volgens de Ministerraad, de drie beroepen uitsluitend gericht zijn tegen de eerste zin van artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999.

B.7.3. Uit de verzoekschriften volgt dat het middel uitsluitend het automatisme bekritiseert volgens hetwelk het bezwaar gegrond wordt geacht indien de bevoegde overheden geen uitspraak hebben gedaan. Het beroep is dus uitsluitend gericht tegen artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals het opnieuw is opgenomen bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999.

B.7.4. Het Hof beperkt zijn toetsing tot artikel 91 van de wet van 15 maart 1999 en tot artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, dat opnieuw is opgenomen bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999.

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partijen

B.8.1. Volgens de Ministerraad ontberen de verzoekende partijen het vereiste belang vermits artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door artikel 92 van de wet van 15 maart 1999, geïnterpreteerd in die zin dat de sanctie van het gegrond vinden van het bezwaar geen uitwerking kan krijgen, hen niet ongunstig kan raken.

B.8.2. De exceptie betreft de draagwijdte die aan de bestreden bepaling dient te worden gegeven. Het onderzoek ervan dient na die van de grond van de zaak te gebeuren.

B.9. In de zaak nr. 1775, betwist de Ministerraad het belang van de gemeente Elsene aangaande artikel 91 van de wet, daar het tegen die bepaling gericht middel door de gemeente wordt geformuleerd en die zich niet zelf vermag te beroepen op een schijn van gebrek aan onafhankelijkheid of onpartijdigheid van haarzelf of van een van haar organen.

B.10. De gemeente Elsene kan zich niet beroepen op een mogelijk gebrek aan onafhankelijkheid en onpartijdigheid van haar eigen college van burgemeester en schepenen daar, indien het aangevoerde nadeel zou worden aangenomen, niet zij maar uitsluitend de belastingplichtige daarvan enig nadeel zou ondervinden: zij beschikt bijgevolg niet over een voldoende rechtstreeks belang.

Het beroep betreffende de zaak nr. 1775 is onontvankelijk wat betreft artikel 91 van de wet van 15 maart 1999.

In de zaak 1774 (beroep ingesteld door B. Claus)

B.11.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoeker evenals de onontvankelijkheid van de middelen, vermits, de verzoeker, wat het eerste middel betreft, niet aangeeft in welk opzicht de beweerde ongelijke behandeling van belastingplichtigen haar oorzaak zou vinden in de bestreden bepaling en, wat het tweede middel betreft, het Hof niet bevoegd is om de wijze van totstandkoming van een wet te toetsen.

B.11.2. De bestreden bepaling geeft aan de belastingplichtige het recht om bij de directeur der belastingen een bezwaar in te dienen tegen het bedrag van de aanslag. De verzoeker doet niet voldoende blijken van enig belang nu hij niet aantoont hoe een bepaling die hem tot voordeel strekt, hem enig nadeel zou kunnen berokkenen.

Het beroep is bijgevolg onontvankelijk.

Ten gronde

Wat de zaak nr. 1682 betreft (beroep ingesteld door R. Altruye en L. De Jongh)

B.12. Artikel 462 van het W.I.B. 1992, vooraleer het werd opgeheven door artikel 47 van de wet van 15 maart 1999, bepaalde bij samenloop van een fiscaal-administratieve en een penale procedure dat de strafrechter bij wie de strafvordering aanhangig was, de uitspraak over de tenlasteleggingen moest uitstellen indien vóór het sluiten van de debatten bij een andere gerechtelijke of administratieve overheid een geschil aanhangig werd gemaakt, indien de oplossing van het geschil hem van die aard leek te zijn dat ze een invloed kon hebben op de strafvordering, totdat het geschil was beëindigd door een in kracht van gewijsde gegane beslissing.

Ofschoon dat artikel 462 van het W.I.B. 1992 is opgeheven bij de wet van 15 maart 1999 en die opheffing in werking is getreden op 6 april 1999, bepaalt artikel 97, negende lid, derde zin, van dezelfde wet dat dit artikel van toepassing blijft ingeval een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is, met toepassing van die bepaling besloten heeft de uitspraak over een of meer tenlasteleggingen uit te stellen.

B.13. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden overgangsbepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet, schendt door artikel 462 van het W.I.B. 1992 alleen blijvend van toepassing te verklaren in geval een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is, met toepassing van die bepaling, besloten heeft de uitspraak over een of meer tenlasteleggingen uit te stellen en niet in het omgekeerde geval, namelijk wanneer een rechter heeft beslist het betrokken artikel niet toe te passen en bijgevolg de strafvordering niet uitstelt. Volgens hen verschillen aldus de rechten van de verdachte, enerzijds, en de rechten van het openbaar ministerie, anderzijds, in het kader van een hoger beroep ingesteld na de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999 tegen een vonnis in eerste aanleg, daterend van vóór de inwerkingtreding van die wet, omtrent de toepassing van artikel 462 van het W.I.B. 1992, zonder dat hiervoor enige verantwoording bestaat.

B.14.1. De overgangsmaatregel volgens welke artikel 462 van het W.I.B. 1992 van toepassing blijft in de gevallen waarin een rechter bij wie de strafvordering aanhangig is gemaakt, met toepassing van die bepaling beslist de uitspraak over een of meer tenlasteleggingen uit te stellen, steunt op een objectief criterium van onderscheid, namelijk het feit dat een rechter al dan niet artikel 462 van het W.I.B. 1992 reeds heeft toegepast. De maatregel is redelijkerwijze verantwoord door de zorg niet in te grijpen in die gevallen waarin de strafrechter het geding heeft uitgesteld omdat hij van oordeel was dat een geschil dat bij een andere overheid aanhangig werd gemaakt, van die aard schijnt te zijn dat het een invloed heeft op de strafvordering.

B.14.2. Het is naar redelijkheid verantwoord dat de wetgever de overgangsregeling heeft beperkt tot die gevallen waarin een rechter verplicht was het geschil uit te stellen omdat aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 462 van het W.I.B. 1992 was voldaan. Een ruimere omschrijving van de overgangsmaatregel, waarin artikel 462 van het W.I.B. 1992 van toepassing zou blijven op alle gevallen waarin dat artikel aan de orde was, ongeacht de uitspraak van de rechter, tot gevolg zou hebben dat de doelstelling van de opheffing van artikel 462 van het W.I.B. 1992 in het gedrang zou kunnen komen, namelijk de vertraging vermijden die de opschorting in de rechtsgang met zich meebrengt.

B.15. Het middel is niet gegrond.

Wat de zaak nr. 1766 betreft (beroep ingesteld door F. Van Driessche en R. Van Mulder)

B.16.1. Luidens de memorie van toelichting wilde de wetgever met de aanneming van de wetten van 15 en 23 maart 1999 een einde maken aan de kritiek op de wijze van beslechting van de fiscale geschillen, meer bepaald de kritiek volgens welke die procedure niet beantwoordde aan de vereisten van een moderne rechtsstaat inzake de waarborgen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de administratieve rechter.

Voortaan wordt in de nieuwe fiscale procedure een duidelijk onderscheid gemaakt tussen de administratieve fase, waarbij een bezwaarschrift wordt ingediend bij de belastingheffende overheid zelf die optreedt als administratieve overheid, en de gerechtelijke fase, waar de belastingplichtige, na uitputting van het administratief beroep binnen de voorgeschreven

termijn, onder de voorwaarden door de wet bepaald, een vordering kan instellen bij de bevoegde rechtbank van eerste aanleg, die - in tegenstelling tot de vroegere procedure - in volle rechtsmacht kan oordelen over de grieven van belastingplichtige, ook over diegene die niet werden opgeworpen tijdens de administratieve bezwaarprocedure. Het vonnis van de rechtbank kan worden bestreden bij het hof van beroep en tegen het arrest van dat hof is voorziening mogelijk bij het Hof van Cassatie.

B.16.2. De keuze van de wetgever om bezwaren tegen provincie- en gemeentebelastingen niet langer te laten behandelen door de bestendige deputaties, wat het Vlaamse en het Waalse Gewest betreft, en door het rechtsprekend college, wat het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest betreft, maar wel door de instantie die het kohier uitvoerbaar heeft verklaard, zijnde het college van burgemeester en schepenen respectievelijk de gouverneur, die hierbij optreden als administratieve overheden, werd tijdens de parlementaire werkzaamheden verantwoord door de wil een parallellisme te laten ontstaan met de bezwaarprocedure inzake de federale inkomstenbelastingen (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-966/11, pp. 198, 203 en 206), met name door het bezwaar te laten indienen bij de belastende overheid, en door de betrachting de gerechtelijke taken van de bestendige deputaties af te bouwen (*Parl. St.*, Senaat, 1998-1999, nr. 1-966/11, pp. 203 en 206).

B.17. Het enkele feit dat een administratief beroep moet worden ingediend bij het college van burgemeester en schepenen alvorens de zaak bij de gerechtelijke overheid aanhangig te kunnen maken is geenszins discriminerend. Dezelfde eis wordt geformuleerd in verband met bezwaren inzake inkomstenbelastingen. De eis neemt niet weg dat de indiener van het bezwaar zijn betwisting zal kunnen voorleggen aan onafhankelijke en onpartijdige rechters in de hem voortaan aangeboden drievoudige aanleg, zonder dat hij verhinderd is middelen voor te leggen die hij niet had aangevoerd in zijn administratief beroep.

B.18. Bovendien heeft, zoals werd beklemtoond tijdens de parlementaire voorbereiding (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, p. 2), het kwalificeren van de eerste fase van de bezwaarprocedure als een administratief beroep tot gevolg dat de uitdrukkelijke motiveringsplicht, waarin de wet van 29 juli 1991 voorziet, en de openbaarheid van bestuur, waarin de wet van 11 april 1994 voorziet, alsmede de inachtneming van de beginselen van behoorlijk bestuur, met inbegrip van het beginsel van de onpartijdigheid, in zoverre de aard

zelf en in het bijzonder de structuur van het actieve bestuur zulks mogelijk maken, van toepassing zijn.

B.19. Zelfs al leiden de bestreden bepalingen ertoe dat de verzoekende partijen, zoals zij betogen, worden onderworpen aan de nieuwe procedure, terwijl andere belastingplichtigen, voor hetzelfde aanslagjaar, onderworpen blijven aan de oude procedure, is niet aangetoond waarin zij nadelig zouden worden geraakt door de bestreden bepaling. Hun beroep is dus onontvankelijk.

B.20. Aangezien het beroep in de zaak nr. 1766 onontvankelijk is, dienen de nieuwe middelen die in de memorie van tussenkomst van de Waalse Regering zijn uiteengezet, niet te worden onderzocht.

Wat de zaken nrs. 1770, 1775, 1776 betreft

Ten aanzien van de vergelijkbaarheid

B.21. In de zaak nr. 1775 betwist de Ministerraad de vergelijkbaarheid tussen de rechtspositie van de gemeente, enerzijds, en de belastingplichtige, anderzijds.

Overigens voert de Ministerraad in de drie zaken een exceptie van niet-vergelijkbaarheid aan tussen de Staat, enerzijds, en de gemeenten en provincies, anderzijds.

B.22. De gemeentelijke overheid en de gemeentelijke belastingplichtige maken in de stand van het administratief beroep met betrekking tot de gemeentelijke fiscaliteit, geen vergelijkbare categorieën uit: terwijl de belastingplichtige onderworpen is aan de gemeentebelastingen die worden ingevoerd door de gemeenteraad en die na inkohiering van rechtswege uitvoerbaar zijn, is de gemeente de belastingheffende overheid zelf en beslist het college van burgemeester en schepenen, als administratieve overheid, over het bezwaar van de belastingplichtige.

In hun hoedanigheid van belastingheffende overheid zijn de Staat, enerzijds, en de gemeenten en provincies, anderzijds, wel voldoende vergelijkbaar.

Ten aanzien van het middel betreffende het gegrond geacht bezwaar

B.23. De verzoekende partijen voeren aan dat de regel van het gegrond geacht bezwaar in geval van ontstentenis van beslissing van het college van burgemeester en schepenen respectievelijk van de gouverneur over het bezwaarschrift van de belastingplichtige, bedoeld in artikel 10, tweede lid, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door artikel 92 van de wet van 15 maart 1999, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat die regel, zonder objectieve en redelijke verantwoording, enkel zou gelden voor de gemeente- en provinciebelastingen en niet voor de rijksbelastingen.

B.24.1. Inzake rijksbelastingen bepaalt artikel 366 van het W.I.B. 1992, zoals gewijzigd door artikel 24 van de wet van 23 maart 1999, dat de belastingplichtige tegen de op zijn naam gevestigde aanslag bezwaar kan indienen bij de directeur der belastingen. In tegenstelling tot wat aanvankelijk in het wetsontwerp was bepaald, is hierbij niet voorzien in een bindende termijn waarbinnen de directeur zijn beslissing over het bezwaarschrift moet nemen noch in een sanctie voor het uitblijven van een dergelijke beslissing. Wel is in een indicatieve termijn voorzien, vermits overeenkomstig artikel 1385 *undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, zoals ingevoegd door artikel 9 van de wet van 23 maart 1999, de belastingplichtige, die slechts een vordering voor de bevoegde rechtbank van eerste aanleg vermag in te stellen indien hij voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerd administratief beroep heeft uitgeput (in de parlementaire voorbereiding «toelating tot dagvaarding» genoemd), die vordering slechts kan instellen ten vroegste zes maanden vanaf de datum van ontvangst van het administratief beroep zo over dat beroep geen uitspraak is gedaan. Het instellen van de vordering bij de rechtbank heeft tot gevolg dat «zodra de belastingplichtige de keuze maakt een beroepsprocedure bij de rechtbank van eerste aanleg in te leiden, hij het dossier automatisch aan de administratie onttrekt. Er kunnen dus nooit twee procedures tegelijkertijd lopen (een administratieve en een gerechtelijke)» (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, p. 20).

B.24.2. Luidens de parlementaire voorbereiding werd dat mechanisme verantwoord als zijnde «een mechanisme ter bescherming van de belastingplichtige» (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, p. 16). De wetgever wilde aldus de aan de belastingplichtige opgelegde verplichting om het administratief beroep uit te putten alvorens zich tot de rechter te kunnen wenden, enerzijds, verzoenen met de toegang tot de rechter, anderzijds. De wetgever vreesde

dat, indien zou worden geopteerd voor een systeem waarbij het niet-beslissen binnen een bepaalde termijn zou worden gelijkgesteld met de inwilliging van het bezwaarschrift, de administratie onder druk zou kunnen worden gezet om bepaalde dossiers zo traag mogelijk te behandelen (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, p. 3). Bovendien vond hij het ondenkbaar dat een uitvoerbare titel waarmee de Staat een bepaalde som kan invorderen, enkel en alleen door het verlopen van een termijn ongedaan zou worden gemaakt (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/17, pp. 30-31). Het omgekeerde systeem, waarbij het verstrijken van de termijn zou worden gelijkgesteld met de verwerping van het bezwaarschrift, werd evenmin in aanmerking genomen, uit vrees dat de administratie ertoe zou worden aangezet over zo weinig mogelijk dossiers een beslissing te nemen (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, p. 46). Bovendien zou een dergelijk systeem het de belastingplichtige niet mogelijk maken om, in complexe dossiers, ook na het verstrijken van de termijn van zes maanden de dialoog met de administratie voort te zetten (*Parl. St.*, Kamer, 1997-1998, nr. 1341/23, pp. 3 en 21).

B.25. Inzake gemeente- en provinciebelastingen kan, overeenkomstig artikel 9 van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door artikel 91 van de wet van 15 maart 1999, de belastingplichtige een bezwaar indienen bij het college van burgemeester en schepenen of bij de gouverneur. Dat bezwaar wordt gegrond geacht bij ontstentenis van beslissing (artikel 10, tweede lid, eerste zin, van de wet van 24 december 1996, zoals gewijzigd door artikel 92 van de wet van 15 maart 1999). Er wordt niet uitdrukkelijk een termijn bepaald binnen welke de voormelde bevoegde instanties hun beslissing zouden moeten nemen. De tweede zin van artikel 10, tweede lid, verklaart echter de artikelen 1385*decies* en 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing.

B.26. De verzoekende partijen interpreteren de bestreden bepaling in die zin dat de bedoelde administratieve overheden over een niet-verlengbare termijn van zes maanden beschikken om uitspraak te doen over het bezwaar van een belastingplichtige tegen een gemeente- of provinciebelasting en dat, bij ontstentenis van beslissing binnen die termijn, het bezwaar wordt gegrond te zijn, waarbij de indiener van het bezwaar, en alleen hij, een beroep kan instellen bij de bevoegde rechtbank.

Bepaalde verklaringen tijdens de parlementaire voorbereiding lijken die interpretatie te ondersteunen (*Parl. St.*, Senaat, 1998-99, nr. 1-966/11, p. 206).

B.27. Het Hof stelt evenwel vast dat de bestreden bepaling niet in een termijn voorziet waarbinnen het college van burgemeester en schepenen respectievelijk de gouverneur uitspraak moeten doen. Evenmin kan die termijn worden afgeleid uit de verwijzing naar artikel 1385*undecies* van het Gerechtelijk Wetboek, zoals ingevoegd bij artikel 9 van de wet van 23 maart 1999, vermits de daarin bepaalde termijn van zes maanden uitsluitend betrekking heeft op het instellen van de vordering voor de bevoegde rechtbank. Aldus is de bepaling volgens welke het bezwaar gegrond wordt geacht, in geval van ontstentenis van beslissing, zonder enige praktische draagwijdte en kan de belastingplichtige, zoals inzake rijksbelastingen, zich na zes maanden wenden tot de bevoegde rechtbank, zodat de door de verzoekende partijen beweerde onderscheiden behandeling onbestaande is. De administratie kan, harerzijds, zolang de belastingplichtige het geschil niet bij de bevoegde rechter aanhangig heeft gemaakt, het geschil verder behandelen.

B.28. Bijgevolg mist het middel feitelijke grondslag.

Wat de nieuwe middelen van Waalse Regering als tussenkomende partij betreft

B.29.1. Artikel 85, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof staat onder meer de regeringen toe een memorie in te dienen in een zaak betreffende een beroep tot vernietiging en daarin nieuwe middelen te formuleren. Een dergelijke tussenkomst vermag evenwel niet het beroep te wijzigen of uit te breiden.

B.29.2. De beroepen in de zaken nrs. 1770 en 1776 zijn uitsluitend gericht tegen artikel 10, tweede lid, opnieuw opgenomen bij artikel 92 van de wet van 15 maart 1999. Die nieuwe middelen van de Waalse Regering die op die bepaling geen betrekking hebben, zijn bijgevolg onontvankelijk. Wel moet het middel van de Waalse Regering worden onderzocht dat is aangevoerd in de zaken nrs. 1770, 1775 en 1776 en dat is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat de bestreden bepaling niet in een overgangsbepaling voorziet wat betreft de bezwaren van belastingplichtigen inzake de gemeente- en provinciebelastingen terwijl artikel 97 van dezelfde wet wel in een dergelijke overgangsbepaling voorziet inzake de rijksbelastingen.

B.30.1. Om een einde te maken aan de betwistingen die bestonden over de inwerkingtreding van de artikelen 91 tot en met 94 van de wet van 15 maart 1999, heeft de wetgever in artikel 4 van de wet van 17 februari 2000 bepaald dat de bezwaren tegen provincie- of gemeentebelastingen waarover de bestendige deputatie of het rechtsprekend college van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest nog geen uitspraak heeft gedaan op datum van de inwerkingtreding van de wet van 15 maart 1999, zullen worden behandeld volgens de vroegere procedure.

Luidens de parlementaire voorbereiding zal « hetzelfde [...] gelden voor de beroepsprocedures terzake die worden ingeleid tegen de door de bestendige deputatie of voormeld rechtscollege genomen beslissingen. Soortgelijke beroepsprocedures moeten dus worden ingeleid bij het hof van beroep, niet bij de rechtbank van eerste aanleg van het rechtsgebied waarin de belasting werd gevestigd, zoals de nieuwe procedure bepaalt (artikel 92 van de wet van 15 maart 1999) » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 2124/7, pp. 3-4).

B.30.2. Het Hof stelt vast dat de wet van 17 februari 2000 niet in bijzondere regels heeft voorzien betreffende de inwerkingtreding van artikel 4 van die wet, zodat dat artikel in werking getreden is op 1 april 2000, zijnde tien dagen na de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*. Het is dus van toepassing op die bezwaren vóór 6 april 1999 ingediend bij de bestendige deputatie of bij het rechtsprekend college van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, waarover die instanties geen uitspraak hebben gedaan op 1 april 2000.

B.30.3. Het Hof beperkt bijgevolg zijn onderzoek tot de regels die van toepassing waren op de hangende geschillen inzake lokale belastingen op het ogenblik van de inwerkingtreding van de wetten van 15 en 23 maart 1999.

Uit de combinatie van artikel 97, derde lid, van de wet van 15 maart 1999 en artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999 en de toepassing van de regel « *lex posterior derogat priori* » volgt dat de geschillen inzake de provincie- en gemeentebelastingen die op 6 april 1999 hangende zijn bij de bestendige deputatie en bij het rechtsprekend college van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, moeten worden gevoerd en afgehandeld met toepassing van de vóór 1 maart 1999 geldende regels. Artikel 11, eerste lid, van de wet van 23 maart 1999, beoogt, zoals gesteld door het Hof van Cassatie in zijn arrest van 21 juni 1999, « alle

geschillen die op de dag van de inwerkingtreding van die wet, dit is 6 april 1999, nog niet definitief zijn beslecht, te laten afhandelen volgens de eerder geldende regels ». Zulks blijkt ook uit de parlementaire voorbereiding van artikel 4 van de wet van 17 februari 2000 (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 2124/1, p. 2).

B.31. In tegenstelling tot wat de Waalse Regering beweert, bestond er ook vóór de wet van 17 februari 2000 wel degelijk een overgangsbepaling inzake hangende geschillen inzake lokale belastingen.

B.32. Het middel mist feitelijke grondslag.

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 16 november 2000.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

G. De Baets