

Rolnummers 1916, 2010, 2038, 2039 en 2076
Arrest nr. 107/2001 van 13 juli 2001

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 278 tot 292 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, en 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en H. Boel, en de rechters L. François, A. Arts, M. Bossuyt, J.-P. Snappe en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen*

a. Bij arrest van 28 februari 2000 in zake P. Berger en J. Noiroux tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 22 maart 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 278 tot 292 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964), gelet op het feit dat de gewestelijk directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, wanneer hij over een bezwaar inzake inkomstenbelastingen uitspraak doet met toepassing van de artikelen 267 tot 276 van dat wetboek, handelt als een administratieve overheid, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen de in de personenbelasting aangeslagen belastingplichtige het voordeel van volwaardige rechtspraak in twee instanties ontnemt, dat toekomt zowel aan degenen die belastingen van een analoog economisch belang verschuldigd zijn, als aan de rechtzoekenden die het voorwerp zijn van bestuurshandelingen die, wat de vermogensrechtelijke gevolgen ervan betreft, van een andere aard zijn ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 1916 van de rol van het Hof.

b. Bij arrest van 26 juni 2000 in zake J.-M. Maus de Rolley en R. Komorowski tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 10 juli 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Schenden de artikelen 278 tot 286 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964) en 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer de gewestelijke directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar die uitspraak doet over een bezwaar inzake inkomstenbelastingen, als een administratieve overheid optreedt, daar zij de belastingplichtige in de inkomstenbelastingen een onbeperkte rechtspraak in twee instanties ontzeggen, terwijl zowel de belastingplichtigen die een gelijkwaardig economisch belang vertegenwoordigen als de rechtzoekenden waarvan het vermogen door andere bestuurlijke handelingen getroffen wordt een dergelijke rechtspraak wet genieten ?

2. Schenden de voormelde artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer de gewestelijke directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar die uitspraak doet over een bezwaar inzake inkomstenbelastingen, als een administratieve overheid optreedt, daar zij de persoon, aan wie een belastingverhoging wordt opgelegd, een onbeperkte rechtspraak in twee instanties ontzeggen ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 2010 van de rol van het Hof.

c. Bij arresten van 11 september 2000 in zake A. Halmes en W. Rauw, enerzijds, en de n.v. Proresta, anderzijds, tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Arbitragehof zijn ingekomen op 2 oktober 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 278 tot 292 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964), gelet op het feit dat de gewestelijk directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, wanneer hij over een bezwaar inzake inkomstenbelastingen uitspraak doet met toepassing van de artikelen 267 tot 276 van dat wetboek, handelt als een administratieve overheid, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen de in de personenbelasting aangeslagen belastingplichtige het voordeel van volwaardige rechtspraak in twee instanties ontnemt, dat toekomt zowel aan degenen die belastingen van een analoog economisch belang verschuldigd zijn, als aan de rechtzoekenden die het voorwerp zijn van bestuurshandelingen die, wat de vermogensrechtelijke gevolgen ervan betreft, van een andere aard zijn ? »

Die zaken zijn ingeschreven onder de nummers 2038 en 2039 van de rol van het Hof.

d. Bij arrest van 6 november 2000 in zake de n.v. Hardy tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 16 november 2000, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 278 tot 292 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1964), gelet op het feit dat de gewestelijk directeur van de belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar, wanneer hij over een bezwaar inzake vennootschapsbelastingen uitspraak doet met toepassing van de artikelen 267 tot 276 van dat wetboek, handelt als een administratieve overheid, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die bepalingen de in de vennootschapsbelasting aangeslagen belastingplichtige het voordeel van volwaardige rechtspraak in twee instanties ontnemt, dat toekomt zowel aan degenen die belastingen van een analoog economisch belang verschuldigd zijn, als aan de rechtzoekenden die het voorwerp zijn van bestuurshandelingen die, wat de vermogensrechtelijke gevolgen ervan betreft, van een andere aard zijn ? »

Die zaak is ingeschreven onder nummer 2076 van de rol van het Hof.

II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen

De zaak nr. 1916

P. Berger en zijn echtgenote J. Noiroux hebben bij het Hof van Cassatie een arrest gewezen op 11 september 1998 door het Hof van Beroep te Luik, aanhangig gemaakt. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en, voor zover nodig, van de artikelen 144 tot 146 en 159 van de Grondwet, alsook van het algemeen rechtsbeginsel van de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter. Dat middel klaagt in het tweede onderdeel ervan aan dat de artikelen 267 tot 292 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, doordat zij aan de belastingplichtigen in de inkomstenbelastingen slechts een enkele aanleg toekennen, die belastingplichtigen het recht op volwaardige rechtspraak in twee instanties ontnemen, hoewel dat recht toekomt zowel aan diegenen die belastingen van een analoog economisch belang verschuldigd zijn, als aan de rechtzoekenden die het voorwerp zijn van bestuurshandelingen die, wat de vermogensrechtelijke gevolgen ervan betreft, van een andere aard zijn.

In het antwoord op dat tweede onderdeel stelt het Hof van Cassatie vast dat artikel 276, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), dezelfde strekking heeft als artikel 375, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) vóór de wijziging ervan bij artikel 32 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen. Het verwijst naar het arrest van het Arbitragehof nr. 67/98 van 10 juni 1998. Het brengt vervolgens in herinnering dat de Regering, die gevolgen wilde verbinden aan het arrest van het Arbitragehof, naar aanleiding van de behandeling van het wetsontwerp dat de wet van 15 maart 1999 zou worden, twee amendementen heeft ingediend waaruit respectievelijk de artikelen 32 en 98 van die wet zijn voortgekomen. Het bij artikel 32 van de wet van 15 maart 1999 gewijzigde artikel 375, eerste lid, van het W.I.B. 1992 dat, aldus gewijzigd, krachtens artikel 97, eerste lid, van de voormelde wet, in werking treedt vanaf het aanslagjaar 1999, bepaalt voortaan dat de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar als administratieve overheid, bij met redenen omklede beslissing, uitspraak doet nopens de bezwaren aangevoerd door de belastingsschuldige. Artikel 98 van de wet van 15 maart 1999, dat eveneens bepaalt dat de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar in de hoedanigheid van administratieve overheid over de bezwaarschriften beslist, is, bij ontstentenis van een bijzondere overgangsbepaling van die wet, bindend geworden op 6 april 1999. Het Hof van Cassatie stelt vast dat laatstgenoemde bepaling bedoeld is om te voorkomen dat ten aanzien van de geschillen betreffende de aanslagjaren van vóór het jaar 1999 bezwaren zouden worden ingediend waarin de door het arrest van het Arbitragehof van 10 juni 1998 vastgestelde schending van de Grondwet zou worden aangevoerd. Volgens het Hof van Cassatie blijkt zowel uit het opzet als uit de parlementaire voorbereiding van die bepaling dat de wetgever dat artikel als een uitleggingswet heeft opgevat. Krachtens artikel 7 van het Gerechtelijk Wetboek zijn de rechters gehouden zich naar de uitleggingswetten te gedragen in alle zaken waarin het rechtspunt niet definitief beslecht is op het tijdstip waarop die wetten bindend zijn geworden; het Hof van Cassatie is verplicht die wetten toe te passen, zelfs als ze pas tijdens het cassatiegeding zijn afgekondigd.

Het Hof van Cassatie brengt vervolgens in herinnering dat het middel in dat onderdeel de vraag opwerpt of de artikelen 267 tot 292 van het W.I.B. 1964 in overeenstemming zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, en dat het ertoe gehouden is aan het Arbitragehof een prejudiciële vraag te stellen krachtens artikel 26 van de wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof. Het stelt dan ook de hierboven vermelde prejudiciële vraag.

De zaak nr. 2010

J.-M. Maus de Rolley en zijn echtgenote R. Komorowski hebben bij het Hof van Cassatie een voorziening ingesteld tegen een arrest van 23 juni 1999 van het Hof van Beroep te Luik. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en 14.1 en 14.5 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. In het tweede en vierde onderdeel ervan betwist het de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de artikelen 278 tot 286 en 293 van het W.I.B. 1964 en van de artikelen 377 tot 385 en 392 van het W.I.B. 1992. Om dezelfde redenen als diegene die zijn vermeld naar aanleiding van de zaak nr. 1916 beslist het Hof van Cassatie de twee hierboven vermelde prejudiciële vragen te stellen.

De zaak nr. 2038

A. Halmes en zijn echtgenote W. Rauw, eisers in cassatie, hebben bij het Hof van Cassatie een voorziening ingesteld tegen een arrest gewezen op 6 mei 1998 door het Hof van Beroep te Luik. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en van het algemeen rechtsbeginsel dat de onafhankelijkheid en onpartijdigheid van de rechter oplegt. In het eerste onderdeel verwijt het middel het arrest dat het zich motieven toe-eigent van de beslissing van de gewestelijke directeur der belastingen met toepassing van de artikelen 267 tot 276 van het W.I.B. 1964, terwijl die directeur of de door hem gedelegeerde ambtenaar een rechtsprekende handeling verricht en daarbij niet de waarborgen van onafhankelijkheid en onpartijdigheid geniet, die onontbeerlijk zijn voor de uitoefening van de rechtsprekende functie. In het tweede onderdeel (subsidiar), verwijt het middel de artikelen 267 tot 292 van het W.I.B. 1964 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden, indien de gewestelijk directeur der belastingen of de gedelegeerde ambtenaar een bestuurshandeling verricht waarbij de belastingschuldigen een volwaardig juridictioneel beroep en een rechtspraak in twee instanties wordt ontnomen.

Om redenen die reeds in herinnering werden gebracht naar aanleiding van de zaak nr. 1916 besluit het Hof van Cassatie dat het eerste onderdeel van het middel in rechte faalt, aangezien het is gebaseerd op een foutieve stelling, namelijk dat de gewestelijk directeur der belastingen of de gedelegeerde ambtenaar een rechtsprekende handeling verricht.

Wat het tweede onderdeel betreft, stelt het Hof dat het middel de vraag opwerpt van de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de artikelen 267 tot 292 van het W.I.B. 1964 en dat het ertoe gehouden is een dergelijke vraag aan het Arbitragehof te stellen.

De zaak nr. 2039

De n.v. Proresta heeft bij het Hof van Cassatie een voorziening ingesteld tegen een arrest gewezen op 11 september 1998 door het Hof van Beroep te Luik. Het eerste middel ervan is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en, voor zover noodzakelijk, van de artikelen 144 tot 146 en 159 van de Grondwet en van het algemeen rechtsbeginsel dat de onafhankelijkheid en de onpartijdigheid van de rechter oplegt. Dat middel klaagt in het derde onderdeel ervan aan dat de artikelen 267 tot 292 van het W.I.B. 1964 de beoogde belastingplichtigen een volwaardige rechtspraak in twee instanties ontnemt. In antwoord op dat onderdeel beslist het Hof van Cassatie, om redenen waaraan reeds werd herinnerd in de zaak nr. 1916, een identieke prejudiciële vraag te stellen.

De zaak nr. 2076

De n.v. Hardy heeft bij het Hof van Cassatie een voorziening ingesteld tegen een arrest gewezen op 23 april 1999 door het Hof van Beroep te Brussel. Het middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en 26, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof. Dat middel verwijt in het tweede onderdeel ervan de artikelen 278 tot 286 en 288 van het W.I.B. 1964, dat ze, doordat ze het Hof van beroep aanwijzen om kennis te nemen van het beroep, diegenen die inkomstenbelastingen verschuldigd zijn een volwaardige rechtspraak in twee instanties ontnemen.

In antwoord op dat tweede onderdeel stelt het Hof van Cassatie allereerst vast dat krachtens het enige artikel, tweede lid, van de wet van 12 juni 1992 tot bekrachtiging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de artikelen 278 tot 286 van het W.I.B. 1964 van toepassing bleven op het beroep van de eiseres. Het beslist vervolgens dat onderdeel van het middel niet aan te nemen, doordat het is afgeleid uit de schending van artikel 26, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, omdat uit de stukken waarover het Hof kan beschikken niet blijkt dat de eiseres die vraag voor het Hof van Beroep zou hebben gesteld, zodat dat Hof niet ertoe was gehouden aan het Arbitragehof te vragen uitspraak te doen over de genoemde vraag.

Het Hof beslist tot slot, om dezelfde redenen als waaraan reeds werd herinnerd in de zaak nr. 1916, aan het Arbitragehof de hierboven vermelde prejudiciële vraag te stellen.

III. De rechtspleging voor het Hof

a) In de zaak nr. 1916

Bij beschikking van 22 maart 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 22 juni 2000 ter post aangetekende brieven.

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

Memories zijn ingediend door :

- P. Berger en J. Noiroux, samenwonende te 4053 Chaudfontaine, rue Tony Ross 2, bij op 28 juli 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 7 augustus 2000 ter post aangetekende brief.

b) In de zaken nrs. 2010, 2038 en 2039

Bij beschikkingen van 10 juli 2000 en 2 oktober 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de respectieve zetels aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Bij beschikkingen van 13 juli 2000 en 11 oktober 2000 heeft het Hof de zaken nrs. 1916, 2010, 2038 en 2039 samengevoegd.

Van de verwijzingsbeslissingen is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 16 oktober 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 8 november 2000.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Proresta, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 1180 Brussel, Gelovigenstraat 41, bij op 29 november 2000 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 30 november 2000 ter post aangetekende brief.

c) In de zaak nr. 2076

Bij beschikking van 16 november 2000 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 20 november 2000 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 22 november 2000 heeft het Hof de zaak nr. 2076 samengevoegd met de reeds samengevoegde zaken nrs. 1916, 2010, 2038 en 2039.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 5 december 2000.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel heeft een memorie ingediend bij op 22 februari 2001 ter post aangetekende brief.

d) *In de alle zaken*

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 5 januari 2001 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- P. Berger en J. Noiroux, in de zaak nr. 1916, bij op 21 maart 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, in alle zaken, bij op 26 maart 2001 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 29 juni 2000 en 28 februari 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 22 maart 2001 en 22 september 2001.

Bij beschikking van 16 mei 2001 heeft het Hof de zaken in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 6 juni 2001, na de zetel te hebben aangevuld met rechter P. Martens.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 18 mei 2001 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 22 mei 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld met rechter J.-P. Snappe.

Bij beschikking van 5 juni 2001 heeft de voorzitter in functie vastgesteld dat rechter P. Martens wettig verhinderd is en dat rechter J.-P. Moerman hem vervangt als lid van de zetel.

Op de openbare terechtzitting van 6 juni 2001 :

- zijn verschenen :

. Mr. J.-M. Degée, advocaat bij de balie te Brussel *loco* Mr. J. Kirkpatrick, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor P. Berger en J. Noiroux, in de zaak nr. 1916;

. Mr. B. Maquet *loco* Mr. P. Henfling, advocaten bij de balie te Luik, voor de n.v. Proresta, in de zaak nr. 2039;

. Mr. F. T'Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. François en A. Arts verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- zijn de zaken in beraad genomen.

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

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de eisers in cassatie in de zaak nr. 1916

A.1.1. De eisers in cassatie in de zaak nr. 1916 merken in de eerste plaats op dat het aan het Hof voorgelegde probleem de rechtspleging inzake de inkomstenbelastingen betreft, zoals die bestond vóór de hervorming die is doorgevoerd bij de wetten van 15 en 23 maart 1999, die voortaan voor de belastingplichtige, naast het niet-jurisdictioneel administratief beroep, een volwaardige rechtspraak in twee instanties mogelijk maken. Die nieuwe procedure is van toepassing vanaf 1 maart 1999.

De partijen wijzen vervolgens op het arrest van het Arbitragehof nr. 67/98 van 10 juni 1998. Ze preciseren dat de wetgever, door artikel 98 van de wet van 15 maart 1999 goed te keuren, dat, zoals blijkt uit het verwijzingsarrest, een interpretatieve bepaling is, de interpretatie heeft bevestigd die door het Hof als grondwettig werd beoordeeld. Overeenkomstig de evolutie van de rechtspraak en de wetgeving, stelt men vast dat in de periode vóór de hervorming van 1999, de geschillenregeling inzake inkomstenbelastingen werd toevertrouwd aan de gewone rechtscolleges, waarbij de rechtspleging echter in aanzienlijke mate afwijkt van het gemeen recht. Volgens dat gemeen recht valt een geschil onder de bevoegdheid van de vrederechter of van de rechtbank van eerste aanleg, met een mogelijkheid tot beroep voor de rechtbank of voor het hof van beroep, tenzij het geschil betrekking heeft op een miniem bedrag. Dat stelsel is van toepassing op de geschillen inzake indirecte belastingen (B.T.W., registratierechten, successierechten). Artikel 278 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (of 377 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) vertrouwt daarentegen de geschillenregeling inzake inkomstenbelastingen rechtstreeks toe aan het hof van beroep, dat in eerste en laatste aanleg uitspraak doet, wat tot gevolg heeft dat die belastingplichtigen het voordeel van een volwaardige rechtspraak in twee instanties wordt ontnomen.

A.1.2. Aan het Hof wordt de vraag voorgelegd of dat verschil in behandeling bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. De partijen merken op dat het Hof reeds op die vraag heeft geantwoord in zijn arrest nr. 67/98 maar verzoeken het Hof met eerbied die vraag in het licht van hun opmerkingen opnieuw in overweging te nemen.

A.1.3. De partijen zijn van mening dat de in het geding zijnde bepalingen, door diegenen die inkomstenbelastingen verschuldigd zijn een dubbele aanleg te ontnemen ten nadele van die belastingschuldigen een onverantwoorde discriminatie invoeren in vergelijking met de personen voor wie een andere bestuurshandeling griefhoudend zou zijn. Het Hof heeft in zijn arrest nr. 67/98 immers voor recht gezegd dat de situatie van die belastingschuldigen niet verschilt van die van rechtzoekenden die, met betrekking tot andere politieke rechten, slechts beschikken over een beroep voor de Raad van State tegen de bestuurshandeling die voor hen griefhoudend zou zijn. De partijen merken op dat, naast het beroep tot vernietiging bij de Raad van State, en los daarvan, de persoon voor wie een andere bestuurshandeling dan het inzake inkomstenbelastingen opgestelde kohier griefhoudend zou zijn, zich eveneens kan richten tot de hoven en rechtbanken waarvoor hij in principe over een dubbele aanleg beschikt, althans wat de vermogensrechtelijke gevolgen van de bestuurshandeling betreft. Hij kan zich eveneens beroepen op artikel 159 van de Grondwet. Inzake inkomstenbelastingen daarentegen is de beroepsprocedure eenmalig; de belastingschuldige kan later de gegrondheid van de aanslag niet meer betwisten, bij voorbeeld als verweer in een procedure tot invordering van de ingekohierde belasting.

A.1.4. Door diegenen die inkomstenbelastingen verschuldigd zijn een dubbele aanleg te ontnemen, voeren de in het geding zijnde bepalingen, volgens de eisers in cassatie, een onverantwoorde discriminatie in ten aanzien van diegenen die belastingen van een analoog economisch belang verschuldigd zijn. De partijen voeren aan dat diegenen die inkomstenbelastingen verschuldigd zijn zich in een situatie bevinden die in alle opzichten vergelijkbaar is met die van diegenen die, de op federaal niveau geïnde indirecte belastingen verschuldigd zijn, aangezien zij het voorwerp uitmaken van een heffing in geldmiddelen op hun vermogen, die op grond van gezag wordt verricht om te worden aangewend in de begroting van de overheid die tot de heffing overgaat. Diegenen die indirecte belastingen verschuldigd zijn, hebben overeenkomstig het gemeen recht, steeds een dubbele aanleg genoten. Dat verschil in behandeling kan niet objectief en redelijkerwijze worden verantwoord. De omstandigheden die dat verantwoordden zijn sinds lang verdwenen. De partijen wijzen erop dat de procedure haar oorsprong vindt in de wet van 30 juli 1881 « modifiant quelques dispositions législatives réglant la compétence des députations permanentes ». De partijen baseren zich op de parlementaire voorbereiding van die

wet en merken op dat de motieven die de invoering van een uitzonderingsprocedure voor de geschillen inzake de directe belastingen hebben verantwoord, de volgende zijn: de noodzaak het fiscale geschil aan hetzelfde rechtscollege toe te vertrouwen als de geschillen omtrent de verkiezingen, gelet op de vaak voorkomende weerslag van het ene op het andere, de invoering van een snelle procedure om het opstellen van de kieslijsten mogelijk te maken die afhangen van het fiscale geschil en het minimale karakter van de geldelijke belangen die in dat geschil op het spel staan. De partijen wijzen erop dat al die motieven reeds lang verdwenen zijn, aangezien de directe belastingen geen enkele weerslag meer hebben inzake verkiezingen, en sinds de invoering van een veralgemeende inkomstenbelasting in 1919 en de latere verhoging van de aanslagvoeten, het geschil inzake directe belastingen op vaak zeer aanzienlijke bedragen betrekking heeft.

De partijen merken tot slot op dat de wetgever tijdens de hervorming van 1999 zelf heeft geoordeeld dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereisen dat de belastingschuldige over een volwaardige rechtspraak in twee instanties zou beschikken en dat hij zelfs de in het initiële ontwerp voorziene overgangsbepaling heeft gewijzigd: de beroepen die vanaf de inwerkingtreding van de nieuwe wetten zijn ingesteld tegen alle beslissingen inzake bezwaarschriften volgen de nieuwe procedure. De Regering was van mening dat zonder dat amendement de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zouden worden geschonden.

Standpunt van de eiseres in cassatie in de zaak nr. 2039

A.2.1. De eiseres in cassatie in de zaak nr. 2039 is in de eerste plaats van mening dat de belastingschuldigen van de belasting over de toegevoegde waarde, de registratierechten of de successierechten zich in een vergelijkbare situatie bevinden met die van de belastingplichtigen die inkomstenbelastingen verschuldigd zijn. De situaties die aan de beide procedures ten grondslag liggen (verzet tegen dwangbevel voor de rechtbank van eerste aanleg voor de indirecte belastingen en beroep voor het hof van beroep voor de directe belastingen) zijn in ruime mate vergelijkbaar. Er bestaat overigens een verband tussen de inkomstenbelastingen en de belastingen over de toegevoegde waarde, aangezien een zelfde feit tot twee soorten belastingen kan leiden. Op technisch vlak zijn de gelijkenissen tussen de twee materies overigens talrijk. De wetgever is zich daarvan bewust, aangezien hij, in het kader van de goedkeuring van de nieuwe procedure, heeft beslist gemeenschappelijke regels aan te nemen voor de verschillende materies.

De situatie van de aan de inkomstenbelastingen onderworpen belastingplichtigen is overigens vergelijkbaar met die van de rechtzoekenden die het voorwerp uitmaken van bestuurshandelingen van een andere aard, wat de vermogensrechtelijke gevolgen ervan betreft. In het reeds genoemde arrest van 10 juni 1998, heeft het Arbitragehof geen rekening gehouden met de reële situatie van de burgers die het voorwerp uitmaken van een bestuurshandeling en die zich tot de gewone rechtbanken kunnen richten om een schadeloosstelling te verkrijgen voor de door de bestuurshandeling aangerichte patrimoniale schade. Aldus vormt, volgens het Hof van Cassatie, het gezag van gewijsde van een arrest van de Raad van State waarbij een beroep tot vernietiging wordt verworpen, geen belemmering voor het feit dat de hoven en rechtbanken een eis zouden inwilligen, die door dezelfde eisende partij is geformuleerd met het oog op het verkrijgen van een schadeloosstelling voor de schade die ze meent te hebben geleden wegens die bestuurshandeling, vermits het voorwerp van die laatste vordering niet hetzelfde is als dat van de vordering waarover de Raad van State uitspraak heeft gedaan. De partij voert eveneens artikel 159 van de Grondwet aan. Inzake de directe belastingen daarentegen vallen het beroep tot vernietiging tegen de bestuurshandeling (het kohier) en de vordering tot het verkrijgen van schadeloosstelling voor de vermogensrechtelijke gevolgen van die handeling, samen. Naast het georganiseerde beroep zou een rechtbank, op grond van artikel 159 van de Grondwet, niet kunnen weigeren gevolg te geven aan een onwettige inkohiering. De partij vergelijkt verder de situatie van die belastingplichtigen met die van de werknemers en de werkgevers die worden geconfronteerd met een geschil betreffende de bijdragen waarin is voorzien inzake sociale zekerheid, een geschil dat onder de bevoegdheid valt van de arbeidsrechtbank, waarvan de vonnissen vatbaar zijn voor hoger beroep.

A.2.2. Volgens de eiseres in cassatie bestaat er geen enkele redelijke en objectieve verantwoording voor het aangeklaagde verschil in behandeling tussen die categorieën van vergelijkbare personen. Er bestaan weliswaar structurele verschillen tussen de B.T.W. en de inkomstenbelastingen; die verschillen vormen een objectief criterium maar kunnen niet verantwoorden dat inzake directe belastingen een volwaardige aanleg ontbreekt. Het gaat om een discriminatie ten aanzien van essentiële beginselen, het beginsel van de toegang van de belastingplichtigen tot het gerecht, het beginsel van de inachtneming van de rechten van de verdediging en het beginsel van de wapengelijkheid. Noch het doel, noch de gevolgen van de betrokken maatregel maken het mogelijk tot het objectief en redelijk karakter van het gemaakte onderscheid te besluiten.

A.2.3. De partij merkt tot slot op dat er geen enkel verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het eventueel nagestreefde doel. Die ontstentenis van een verband van evenredigheid vloeit voort uit het belang van de beginselen die zijn geschonden ten aanzien van het strikt technische karakter van het objectieve criterium van onderscheid tussen directe en indirecte belastingen. Uit de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde wetten blijkt dat een verantwoording wordt gegeven voor het feit dat om in eerste fase te oordelen over de bezwaarschriften voor de directeur der belastingen wordt geopteerd maar geen verantwoording wordt gegeven voor het feit dat de belastingplichtige slechts over een enkele aanleg beschikt.

Standpunt van de Ministerraad in de zaak nr. 1916

A.3.1. De Ministerraad merkt in de eerste plaats op dat de artikelen 279 tot 286 en 288 tot 292 niets uit te staan hebben met de prejudiciële vraag die immers het probleem betreft of de ontstentenis van een dubbele aanleg al dan niet een miskenning inhoudt van het gelijkheidsbeginsel.

De in het geding zijnde bepalingen vinden hun oorsprong in artikel 27 van de wet van 30 juli 1881, dat het systeem van beroepen inzake directe belastingen heeft afgestemd op het sinds 1869 vigerende stelsel in kieszaken. Omwille van een objectief criterium, verbonden met de bijzondere bevoegdheid van de magistraten van de hoven van beroep, heeft de wetgever reeds in de 19de eeuw beslist de kennisneming van beroepen inzake directe belastingen rechtstreeks toe te wijzen aan de hoven van beroep.

A.3.2. Volgens de Ministerraad wijkt de wetgever geenszins af van een vermeend beginsel van dubbele aanleg, dat niet bestaat krachtens het Belgisch recht, noch krachtens het internationaal verdragsrecht dat rechtstreeks van toepassing is in de interne orde. Ter staving van zijn stelling voert de Ministerraad de rechtspraak van het Arbitragehof, van het Europees Hof voor de Rechten voor de Mens, van het Hof van Cassatie en van de feitenrechters aan. De dubbele aanleg is noch verankerd in artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, noch in een algemeen rechtsbeginsel, noch in het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

De Ministerraad wijst vervolgens op het grote aantal gevallen waarin een rechtbank of een hof uitspraak doet in eerste en laatste aanleg, zelfs zonder dat steeds een voorziening in cassatie mogelijk is. Hij besluit daaruit dat dus vaak niet in een beroep van volle rechtsmacht wordt voorzien.

De Ministerraad brengt in herinnering dat, volgens de lering van het Hof, de wetgever die de mogelijkheid van hoger beroep invoert, dat niet op discriminerende wijze kan doen. Hij merkt niettemin op dat de in het geding zijnde bepalingen geen enkele discriminatie bevatten en zonder onderscheid van toepassing zijn op alle belastingplichtigen, natuurlijke personen of rechtspersonen, eigen onderdanen of vreemdelingen, onderdanen van Lid-staten van de Europese Unie of van derde landen zonder enig voorbehoud, zonder uitzondering, en zonder dat enig privilege wordt toegekend.

A.3.3. Wat het in de prejudiciële vragen aangeklaagde verschil in behandeling betreft, beijvert de Ministerraad zich om aan te tonen dat het niet om een discriminatie gaat, aangezien het kan worden verantwoord door een legitiem doel en de aangewende middelen redelijk zijn en in verhouding staan tot dat doel. Er bestaan immers tussen de directe belastingen en de andere belastingen, hoewel ze van een analoog economisch belang zijn, objectieve verschillen die een gedifferentieerd stelsel verantwoorden wat betreft de organisatie van de gerechtelijke geschillenregeling. De indirecte belastingen worden geheven naar aanleiding van occasionele feiten (ook al zijn ze repetitief) en worden niet op naam ingekohierd; de heffingstitel is niet gevestigd en de contentieuze procedure niet mogelijk, in geval van niet-betaling door de belastingplichtige, dan met het oog op de inning van de belasting. De belastingplichtige die die heffing betwist zal dan verzet aantekenen tegen de door de administratie ingekohierde heffingstitel. De indirecte belastingen kunnen bijgevolg gelijk worden gesteld met burgerlijke vorderingen van sommen. Zo zal het verzet tegen de belasting noodzakelijkerwijze voor de burgerlijke rechter worden gebracht, zonder dat enig voorafgaand administratief beroep wordt georganiseerd, en volgens de regels van het gemeen recht met betrekking tot de rechtspleging. De directe belastingen daarentegen zijn het voorwerp van kohieren die door de directeur der belastingen of door de door hem gedelegeerde ambtenaar uitvoerbaar worden verklaard; de wet organiseert een voorafgaand administratief beroep van contentieuze aard, ook al is het niet van jurisdictionele aard. De Ministerraad brengt het arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998 in herinnering ter staving van zijn stelling. Door de vermelding van de « politieke rechten », verwijst dat arrest impliciet naar het fundamenteel onderscheid dat door de Grondwetgever zelf wordt gemaakt tussen de geschillen in verband met burgerlijke rechten en de geschillen in verband met politieke rechten. Het *ius*

tributi is een van die rechten die traditioneel als politiek worden gekwalificeerd. Het is van toepassing op de directe belastingen en niet op de indirecte belastingen die worden gelijkgesteld met burgerlijke vorderingen en valt dan ook onder de exclusieve bevoegdheid van de hoven en rechtbanken. De Grondwetgever heeft bijgevolg zelf aangenomen dat er een objectief verschil bestaat tussen de geschillen inzake directe belastingen en de geschillen inzake indirecte belastingen of bestuurshandelingen van een andere aard met vermogensrechtelijke gevolgen.

De Ministerraad brengt tot slot de parlementaire voorbereiding in herinnering van de wet van 16 maart 1976 tot wijziging van de rechtspleging betreffende geschillen inzake directe belastingen, die inzonderheid de artikelen 276, 278 en 279 van het W.I.B. 1964 heeft gewijzigd. Daaruit blijkt de bekommernis van de wetgever om de noodzaak van een voorafgaand beroep bij de hiërarchische overheid te verzoenen met de traagheid en hogere kostprijs van de gerechtelijke procedure.

Standpunt van de Ministerraad in de zaken nrs. 2010, 2038 en 2039

A.4.1. Wat betreft de prejudiciële vraag die identiek is met die welke is gesteld in de zaak nr. 1916, verwijst de Ministerraad naar de opmerkingen die in die zaak werden geformuleerd.

A.4.2. Wat betreft de tweede prejudiciële vraag gesteld in de zaak nr. 2010, is de Ministerraad van mening dat ze om dezelfde redenen ontkennend dient te worden beantwoord : het hof van beroep waarbij een fiscaal beroep aanhangig is gemaakt, treedt op als feitenrechter en is ertoe gemachtigd een volwaardig toezicht uit te oefenen wat betreft de belastingverhogingen waartoe de administratie heeft beslist, waarbij voor alle aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingsschuldigen dezelfde regel geldt. De belastingverhoging is strikt genomen weliswaar geen belasting krachtens artikel 308 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, maar ze vormt evenmin een strafrechtelijke of burgerrechtelijke straf. Een arrest van het Hof van Cassatie van 11 oktober 1996 wordt aangevoerd ter staving van die stelling. Die verhoging is geen straf; ze strekt hoofdzakelijk ertoe via een adequate vergoeding de rechten van de Schatkist te vrijwaren. Het gaat niet om een administratieve sanctie die een strafrechtelijke straf kan vormen in de zin van de artikelen 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en 14 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

Bovendien vindt de ontstentenis van dubbele aanleg inzake belastingverhoging een redelijke en passende verantwoording zowel in het feit dat die verhogingen steeds slechts het accessorium vormen van de belasting zelf, als in de overweging dat de bevoegdheid van de rechter op dat vlak strikt is beperkt tot de beoordeling van de wettigheid van de verhoging en nooit betrekking heeft op de opportuniteit ervan, noch op de hoegrootheid ervan. De Ministerraad wijst erop dat artikel 444 van het W.I.B. 1992 zijn oorsprong vindt in artikel 46 van de wet van 8 augustus 1980 betreffende de begrotingsvoorstellen 1979-1980, dat een praktijk heeft willen bevestigen die door de administratie reeds werd toegepast, opdat de belastingverhogingen strikter en rechtvaardiger worden toegepast, in overeenstemming met een algemeen en stabiel beleid. De Ministerraad voert ter staving van zijn stelling twee arresten van het Hof van Cassatie van 29 september 1997 en 21 april 1988 aan. In zoverre de bevoegdheid van de rechter strikt beperkt is tot een wettigheidstoetsing van de verhoging, zonder rekening te kunnen houden met de feitelijke elementen en stil te kunnen staan bij overwegingen van billijkheid, terwijl die wettigheidstoetsing kan worden voorgelegd aan het Hof van Cassatie, vindt een rechtspraak ten gronde in twee instanties zeker niet de verantwoording die er traditioneel aan wordt gegeven.

Standpunt van de Ministerraad in de zaak nr. 2076

A.5. Volgens de Ministerraad dient de vraag, zoals in de andere zaken waarmee die zaak is samengevoegd, ontkennend te worden beantwoord.

Antwoord van de eisers in cassatie in de zaak nr. 1916

A.6. De eisers in cassatie in de zaak nr. 1916 antwoorden aan de Ministerraad dat de vraag of er al dan niet een algemeen rechtsbeginsel is dat een dubbele aanleg oplegt, niets uit te staan heeft met de prejudiciële vraag voorgelegd aan het Hof : de eisers doen geen miskenning van een dergelijk algemeen beginsel gelden, maar een onverantwoorde discriminatie tussen categorieën van personen.

De partijen antwoorden wat de verschillen tussen directe en indirecte belastingen betreft, dat de manier waarop de belasting van de belastingplichtige wordt gevorderd het ontnemen van een dubbele aanleg niet kan verantwoorden. Overigens betwist de partij het onderscheid dat wordt gemaakt tussen burgerlijk en politiek recht; zich basierend op de rechtsleer en de rechtspraak, oordeelt zij, dat *ius tributi* van nature een politiek recht is, zolang het verbonden is met de uitoefening, door de overheid, van haar prerogatieven, zonder dat noodzakelijkerwijs een onderscheid dient te worden gemaakt tussen de directe en de indirecte belastingen. De partijen voeren ter staving van die stelling het arrest nr. 14/97 van 18 maart 1997 van het Hof aan. Ze zijn van mening dat de bevoegdheid om het bedrag van de belastingschuld te bepalen door een uitvoerbare titel uit te vaardigen (aanslagbiljet of dwangbevel) uiteraard een uiterst nauwe band vertoont met de uitoefening van de prerogatieven van de openbare macht van de Staat. Ze stellen tot slot dat het onderscheid tussen burgerlijke en politieke rechten enkel tot doel heeft het de wetgever mogelijk te maken aan administratieve rechtscolleges de geschillen inzake politieke rechten toe te vertrouwen. De wetgever heeft inzake belastingen geen gebruik gemaakt van die grondwettelijke mogelijkheid.

Wat de verantwoordingen betreft die zijn afgeleid uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 16 maart 1976, antwoorden de partijen de Ministerraad dat de wetgever in 1976 het vroegere systeem heeft behouden, omdat hij de gewestelijke directeur als een rechtscollege beschouwde. In zoverre hij in werkelijkheid niet als dusdanig kan worden beschouwd, blijft de verantwoording niet meer overeind, zoals overigens wordt aangetoond door de oplossing bepaald bij de wetten tot hervorming van de procedure van maart 1999.

Antwoord van de Ministerraad

A.7.1. De Ministerraad antwoordt aan de eisers in cassatie dat de vergelijking gemaakt door het Arbitragehof in zijn reeds geciteerde arrest nr. 67/98 van 10 juni 1998 betrekking had op de andere politieke rechten en niet op de andere bestuurshandelingen in het algemeen. De rechten van de burger in het kader van de reglementering van de overheidsopdrachten zijn geen politieke rechten, die zich beperken tot het *ius tributi*, het *ius suffragii*, het *ius honorum*, het *ius militiae* en tot het recht op vermogensrechtelijke voordelen inzake bijstand en sociale zekerheid. Wat de drie eerste rechten betreft ziet men niet in welke vermogensrechtelijke gevolgen de burger voor de rechtbanken zou kunnen doen gelden. De Ministerraad heeft zich overigens reeds nader verklaard over het objectieve verschil tussen een politiek recht en een burgerlijk recht.

A.7.2. De belastingplichtige beschikt weliswaar slechts over de beroepsprocedure om de wettigheid van de gevestigde aanslag te betwisten, maar dat bijzondere kenmerk kan worden verantwoord ten aanzien van de aard zelf van de directe belastingen en het grondwettelijke beginsel dat die aangelegenheid regelt. Uit vaste rechtspraak blijkt dat, indien de rechtsmiddelen zijn uitgeput, wordt aangenomen dat de belasting wettig verschuldigd is. Die traditionele opvatting vindt niet alleen haar oorsprong in het karakter van openbare orde van de bepalingen inzake belastingen, maar eveneens in het feit dat de titel van de belastingschuld een authentieke akte vormt die slechts kan worden gewijzigd volgens de vormen en binnen de termijnen die zijn bepaald, en die onveranderlijk wordt na afloop van de beroepstermijnen. Die stelling is in overeenstemming met het beginsel van de annualiteit van de belasting en van de begroting bepaald in de artikelen 171 en 174 van de Grondwet. Het is immers essentieel dat de directe belastingen binnen een redelijke termijn definitief verworven zouden zijn voor de Schatkist, om het hoofd te bieden aan de noden van de gemeenschap. Een dergelijke vereiste bestaat niet in de andere domeinen van het administratief recht. Het is bijgevolg niet denkbaar dat de belastingschuldige, na uitputting van de beroepsmiddelen, de gegrondheid voor de gewone rechtscolleges zou kunnen aanvechten, bijvoorbeeld als verweer ten aanzien van een procedure tot inning van de ingekohierde belasting. Indien het bezwaar betrekking heeft op directe belastingen, in tegenstelling tot bestuurshandelingen vatbaar voor vernietiging door de Raad van State, zou de mogelijkheid geboden bij artikel 159 van de Grondwet bijgevolg noodzakelijkerwijs gedoemd zijn te mislukken.

- B -

B.1.1. Het Hof moet te dezen de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet nagaan van artikel 377 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

(W.I.B. 1992), in de versie van vóór 1 maart 1999, en artikel 278 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964), waarvan de inhoud luidt :

« Van de beslissingen van de directeurs der belastingen en van de gedelegeerde ambtenaren, getroffen krachtens de artikelen 366[267], 367[268] en 376[277], kan men een voorziening indienen bij het Hof van beroep van het gebied waarin het kantoor gelegen is waar de belasting is of moet worden geïnd.

De eiser mag aan het Hof van beroep bezwaren onderwerpen die noch in het bezwaarschrift werden geformuleerd, noch ambtshalve door de directeur of door de door hem gedelegeerde ambtenaar werden onderzocht, voor zover zij een overtreding van de wet of een schending van de op straf van nietigheid voorgeschreven procedurevormen aanvoeren. »

B.1.2. De in het geding zijnde bepalingen werden gewijzigd bij de wetten van 15 en 23 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken. Met uitzondering van artikel 98 van de wet van 15 maart 1999 dat, volgens de verwijzende rechter, een interpretatieve bepaling is die rechtstreeks van toepassing is op geschillen die niet definitief zijn beslecht, moeten die wijzigingen niet in aanmerking worden genomen aangezien uit de elementen van het dossier en uit de inhoud van de prejudiciële vragen voortvloeit dat de verwijzende rechter het Hof ondervraagt over de wetsbepalingen, in hun vroegere versie, die hij toepast in het voor hem aanhangig zijnde geschil.

B.1.3. De in het geding zijnde bepalingen wordt verweten de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden om reden dat de belastingplichtige in de personenbelasting of in de vennootschapsbelasting geen beroep kan doen op een dubbele aanleg met volle rechtsmacht, hoewel zulks wel is toegekend, enerzijds, aan belastingplichtigen van andere belastingen en, anderzijds, aan rechtzoekenden die vermogensrechtelijke gevolgen van andere bestuurshandelingen betwisten.

B.2. Er dient te worden opgemerkt dat de in het geding zijnde bepalingen zonder onderscheid van toepassing zijn op alle belastingplichtigen. Allen zijn immers onderworpen aan de inkomstenbelastingen. In zoverre het erom gaat verschillende categorieën van personen te vergelijken die niet over dezelfde rechtsmiddelen beschikken, is het verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende procedures voor verschillende rechtscolleges en in minstens gedeeltelijk verschillende omstandigheden, op zich niet discriminerend. Van discriminatie zou slechts

sprake kunnen zijn, indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die procedures gepaard zou gaan met een onevenredige beperking van de rechten van de betrokken partijen.

B.3. Overeenkomstig de artikelen waarnaar de in het geding zijnde bepalingen verwijzen, konden de belastingplichtigen tegen de aanslag in de inkomstenbelasting bezwaar indienen bij de directeur der belastingen. Zij konden dus inzake de inkomstenbelastingen hun grieven allereerst laten onderzoeken door een ter zake gekwalificeerde overheid die bevoegd is te oordelen over de wettigheid van de aanslag. Het grote aantal betwistingen over aanslagen in de inkomstenbelasting verantwoordt mede dat de wetgever te dezen in een bijzonder administratief beroep heeft voorzien.

B.4. Weliswaar heeft de wetgever, tijdens de hervorming ingevoerd bij de wetten van 15 en 23 maart 1999, ten voordele van de belastingschuldige in een dubbele aanleg voorzien maar het feit dat hij die regel verkieslijk achtte boven de vroegere, toont geenszins aan dat de vroegere bepalingen die voor de hangende geschillen van toepassing blijven, strijdig zouden zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.5. Nu de betrokkenen in ieder geval een bijzonder administratief beroep en een jurisdictioneel beroep kunnen instellen en er geen algemeen rechtsbeginsel van dubbele aanleg bestaat, heeft de betwiste maatregel geen onevenredige gevolgen.

B.6. De tweede vraag in de zaak nr. 2010 betreft de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet van de in het geding zijnde bepalingen doordat ze de persoon aan wie een belastingverhoging wordt opgelegd een rechtspleging met volwaardige dubbele aanleg ontnemen.

Bij ontstentenis van memorie van de partij in het geding voor de verwijzende rechter en van preciseringen in de formulering van de vraag of in de motieven van de verwijzingsbeslissing, ziet het Hof niet in hoe op die tweede vraag anders dan op de eerste vraag kan worden geantwoord.

B.7. De vragen dienen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 278 tot 292 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, en 377 tot 385 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in zoverre ze in geen dubbele aanleg voorzien.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 13 juli 2001.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior