

Rolnummer 5400
Arrest nr. 66/2013 van 16 mei 2013

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging betreffende de artikelen 7, 9 en 11 van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen, ingesteld door de vzw « Liga van belastingplichtigen » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul en F. Daoût, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 10 mei 2012 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 14 mei 2012, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 7, 9 en 11 van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 10 november 2011, derde editie) door de vzw « Liga van belastingplichtigen », met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Lensstraat 13, Alexis Chevalier, wonende te 5080 Rhisnes, rue D'Arthey 7, Olivier Laurent, wonende te 1050 Brussel, Scepterstraat 84, Frédéric Ledain, wonende te 3740 Bilzen, Broekem 19A, en Pierre-Yves Novalet, wonende te 1380 Lasne, route de l'Etat 5.

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

Op de openbare terechtzitting van 16 april 2013 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. E. Esterzon *loco* Mr. T. Afschrift, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen;
 - . B. Druart, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en A. Alen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

Wat het belang betreft

A.1.1. De vzw « Liga van belastingplichtigen » verantwoordt haar belang om in rechte te treden door haar collectief belang, onderscheiden van de individuele belangen van haar leden, zoals het voortvloeit uit artikel 4 van haar statuten. De bestreden normen kunnen dat maatschappelijk doel aantasten : de « opheffing van het bankgeheim », in zoverre die de betrekkingen tussen de belastingadministratie en de belastingplichtigen kan

aantasten en in zoverre die een inmenging in hun privéleven vormt, is een problematiek die onder haar maatschappelijk doel valt. De activiteiten van de vereniging zijn overigens wel degelijk concreet en duurzaam sinds haar oprichting in 2010.

A.1.2. De andere verzoekende partijen zijn natuurlijke personen die hun belang om in rechte te treden, verantwoord door het feit dat zij belastingplichtigen zijn en bankrekeningen hebben. Het feit dat zij hun belastingaangifte hebben ingevuld, onderwerpt hen aan de controle- en onderzoeksbevoegdheid van de belastingadministratie en die onderwerping impliceert een inmenging in hun privéleven.

A.1.3. De Ministerraad heeft vragen bij het belang van de verzoekers die natuurlijke personen zijn en allen ingezetenen van België zijn, om in rechte te treden tegen artikel 9 van de bestreden wet. Wat de vzw « Liga van belastingplichtigen » betreft, laat de Ministerraad het Hof oordelen of die vereniging tot doel heeft buitenlandse belastingplichtigen te verdedigen in het licht van de statuten waarover het beschikt.

A.1.4. De verzoekende partijen voeren de artikelen 3 en 4 van de statuten van de vzw « Liga van belastingplichtigen » aan om het belang van die vereniging om in rechte te treden, te verantwoorden. De vraag in verband met de omvang van de onderzoeksbevoegdheden van de ambtenaren die zijn belast met de invordering van de belasting, alsook die in verband met de regeling voor de uitwisseling van de inlichtingen met de buitenlandse belastinginstanties, tasten de waarden en doelstellingen van de vzw rechtstreeks aan, die van universele aard zijn en zich niet beperken tot de verdediging van de Belgische belastingplichtigen. In elk geval kan de toepassing van artikel 9 van de bestreden wet ook de situatie en het privéleven van Belgische belastingplichtigen aantasten.

De verzoekende partijen antwoorden aan de Ministerraad overigens dat de verzoekers die natuurlijke personen zijn, eveneens het voorwerp kunnen uitmaken van vragen om inlichtingen uitgaande van buitenlandse belastinginstanties, bijvoorbeeld voor de eventuele toepassing van de belasting van de niet-ingezetenen op het grondgebied van die instanties. De wettekst sluit evenmin uit dat de Belgische belastingadministratie aldus toegang heeft tot de bankgegevens die op verzoek van de buitenlandse Staat worden verkregen en dat zij die kan gebruiken.

Wat het onderwerp van het beroep betreft

A.2. De Ministerraad is van mening dat uit de inhoud van het verzoekschrift blijkt dat alleen 2° van artikel 9 van de in het geding zijnde wet wordt bestreden. In verband met artikel 11 inzake de inwerkingtreding van de wet dient overigens uit het onderwerp van het beroep tot vernietiging het tweede lid te worden uitgesloten, dat betrekking heeft op artikel 2 van de wet en, in verband met het eerste lid, dient het beroep te worden beperkt in zoverre dat lid de inwerkingtreding van de artikelen 7 en 9 vaststelt.

Ten gronde

Wat betreft het middel gericht tegen artikel 7 van de bestreden wet

A.3.1. De verzoekende partijen leiden een middel af uit de schending van de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zij zijn van mening dat artikel 7 van de bestreden wet een einde maakt aan elke beperking van de onderzoeksbevoegdheid van de met de invordering belaste ambtenaren, met andere woorden de ontvangers, wat betreft de bankrekeningen van hun schuldenaars, de belastingplichtigen. Een dergelijke bepaling schendt op de meest flagrante wijze de aangevoerde grondwetsbepalingen. De bestreden bepaling onttrekt de ontvangers aan de algemene regeling inzake de opheffing van het bankgeheim, zoals die voortvloeit uit de wet van 14 april 2011. In de parlementaire voorbereiding wordt dat fundamentele verschil in regeling tussen het recht van toegang tot de bankgegevens door de aanslagambtenaren en het recht van toegang tot de bankgegevens door de ontvangers echter niet uitgelegd. De verzoekers zien niet in wat de ontvangers, in het zoeken naar een rechtvaardige invordering van de belasting, zou toelaten om alle gegevens te verkrijgen waarover de banken ten aanzien van hun klanten beschikken via hun bankrekeningen, terwijl, om de belastbare inkomsten te bepalen, de andere ambtenaren zijn onderworpen aan een aantal strikte voorwaarden en vormvereisten die de wetgever heeft voorgesteld als een waarborg voor de eerbiediging van het privéleven. De toegang tot een bankrekening laat toe alles te weten over het leven van een persoon; het betreft een ernstige inmenging in het privéleven die dus moet beantwoorden aan de vereisten die in de aangevoerde grondwetsbepalingen zijn vervat.

De verzoekende partijen zijn overigens van mening dat, indien de wijziging die is aangebracht in artikel 319*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) bij artikel 7 van de bestreden wet, in die zin moet worden begrepen dat zij het de ontvangers eveneens mogelijk maakt toegang te hebben tot het centraal aanspreekpunt dat is opgericht bij artikel 322, § 3, hetgeen zij betwisten, die bepaling in strijd is met de aangevoerde grondwetsbepalingen. In zoverre de wet van 14 april 2011 de toegang tot het centraal aanspreekpunt ondergeschikt heeft gemaakt aan de vaststelling dat het onderzoek één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd, zou er geen enkele objectieve en redelijke reden bestaan om het de ontvangers mogelijk te maken op volkomen algemene wijze en zonder enige voorwaarde toegang te hebben tot datzelfde centraal aanspreekpunt. Een dergelijke inmenging in het privéleven van de individuen zou onverantwoord, onwettig, onevenredig en discriminerend zijn.

A.3.2. Steunend op de parlementaire voorbereiding van de wet onderstreept de Ministerraad dat de bestreden bepaling ertoe strekt de ontvangers te onttrekken aan de strikte regels die van toepassing zijn op de aanslagambtenaren opdat zij onderzoeken kunnen voeren bij de financiële instellingen, uitsluitend om de vermogenssituatie van een schuldenaar vast te stellen met het oog op de invordering van de belasting. Vermits het gaat om een bepaling die tot doel heeft de vermogenssituatie vast te stellen, beoogt de maatregel eveneens de bescherming van de belastingplichtige en diens rechten. De bepaling brengt een evenwicht tot stand tussen het algemeen belang van de terugvordering van de verschuldigde belastingen en het belang van de belastingplichtige. Die laatste zal alleen aan een bankonderzoek worden onderworpen wanneer hij zijn belastingsschulden niet zou betalen die op behoorlijke wijze zijn vastgesteld en waarvan de uitvoering niet zou zijn opgeschort. De maatregel is evenredig met het nagestreefde doel en het recht op het privéleven kan niet worden aangevoerd om de invordering van een behoorlijk vastgestelde belastingsschuld te laten mislukken. Vermits het erom gaat uitsluitend de vermogenssituatie van een schuldenaar vast te stellen met het oog op de invordering van de belasting, waarbij elke mogelijkheid wordt uitgesloten om op eender welk ogenblik de verkregen gegevens te gebruiken om de belasting vast te stellen, is de Ministerraad van mening dat het nutteloos is de ontvangers ertoe te verplichten de getrapte procedure te volgen die in het kader van het bankonderzoek in het stadium van de belastingheffing is ingevoerd.

In verband met het verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen die het voorwerp uitmaken van een onderzoek door de met de invordering belaste ambtenaren en diegenen die het voorwerp uitmaken van een onderzoek door om het even welke andere ambtenaar, vraagt de Ministerraad zich af of het gaat om vergelijkbare categorieën. De aanslagambtenaren moeten de belasting van de belastingplichtige bepalen, terwijl de ontvangers de vermogenssituatie van de belastingplichtige moeten vaststellen om te weten waar de belasting kan worden gevorderd. Het gaat om twee onderscheiden categorieën, de mogelijke belastingplichtigen en de aangetoonde belastingplichtigen.

A.3.3. De verzoekende partijen antwoorden dat de inlichtingen die de met de invordering belaste ambtenaren hebben verkregen, kunnen worden meegedeeld aan alle andere ambtenaren van de belastingadministratie, met inbegrip van diegenen die zijn belast met het vaststellen van de belastbare grondslag en het vestigen van de belasting. De verzoekende partijen steunen in dat opzicht op de artikelen 335 en 336 van het WIB 1992 en op een arrest van het Hof van Cassatie van 18 november 2010. Het feit dat die inlichtingen alleen zouden zijn verkregen om de invordering van een belasting te verzekeren, zou dat niet verhinderen. Hieruit vloeit voort dat de ontvangers die bankgegevens met betrekking tot een belastingplichtige verkrijgen teneinde de belasting in te vorderen, zonder de getrapte procedure voor de opheffing van het bankgeheim te hebben moeten naleven, die inlichtingen zouden kunnen meedelen aan de ambtenaren die zijn belast met de vaststelling van de belastbare grondslag, terwijl die laatsten normaal gezien aan die procedure zijn onderworpen. Er bestaat bijgevolg geen enkele redelijke verantwoording voor dat onderscheid.

De verzoekende partijen antwoorden nog aan de Ministerraad dat artikel 319*bis* van het WIB 1992 vóór de wet van 14 april 2011 slechts een beperkte draagwijdte had en dat er destijds geen risico van ongewettigde of onevenredige inmenging in het privéleven van de individuen bestond. Sinds de wet van 14 april 2011 is dat perspectief veranderd, aangezien de administratie van de bankinstellingen alle gegevens kan verkrijgen die zij nuttig acht, op voorwaarde dat de getrapte procedure in acht wordt genomen. Het is niet aanvaardbaar dat de administratie, om de belasting in te vorderen, dezelfde inlichtingen kan verkrijgen zonder enige beperking en zonder die procedure te moeten naleven.

A.3.4. De Ministerraad repliceert dat de memorie van antwoord van de verzoekende partijen nieuwe uiteenzettingen bevat in verband met de mededeling van gegevens vanwege de ontvanger aan de aanslagambtenaar. De verzoekers voerden in hun verzoekschrift niet de artikelen 335 en 336 van het WIB 1992

aan en hebben dus niet uiteengezet in welke zin moest worden gevreesd voor een eventuele mededeling van gegevens. Het middel dient derhalve als nieuw te worden beschouwd en onontvankelijk te worden verklaard in zoverre het de schending aanvoert van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet door artikel 7 van de bestreden wet, doordat de door de ontvanger verkregen inlichtingen aan de aanslagambtenaar zouden kunnen worden meegedeeld.

In ondergeschikte orde is de Ministerraad van mening dat het middel niet gegrond is. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever van 7 november 2011 heeft gewild dat de gegevens die de ontvangers van de financiële instellingen hebben verkregen niet konden worden meegedeeld aan hun collega's-aanslagambtenaren. Ten aanzien van de artikelen 335 en 336 van het WIB 1992, die vroegere bepalingen zijn, moet de nieuwe en bijzondere bepaling in acht worden genomen en overheerst zij wegens twee algemene beginselen : de nieuwe wet heeft voorrang op de vroegere wet en de bijzondere wet heeft voorrang op de algemene wet. De artikelen 335 en 336 van het WIB 1992 zijn bijgevolg niet van toepassing op de inlichtingen die zijn verkregen op grond van het nieuwe artikel 319*bis*, tweede lid. De verkregen inlichtingen gebruiken met het oog op de vestiging van de belasting, zou klaarblijkelijk indruisen tegen de wil van de wetgever wanneer hij artikel 7 van de bestreden wet heeft aangenomen. Er is dus wel degelijk een redelijke verantwoording voor het onderscheid tussen de onderzoeksbevoegdheden van de met de invordering belaste ambtenaren en de onderzoeksbevoegdheden van diegenen die zijn belast met de vaststelling van de belastbare grondslag. Daarnaast wil de wetgever niet toelaten dat de bankgegevens die de ontvanger zonder enige beperking heeft verkregen, worden meegedeeld aan de aanslagambtenaar, die van zijn kant een strikte procedure moet volgen die beantwoordt aan de vereisten inzake wettigheid en evenredigheid.

Wat betreft het middel gericht tegen artikel 9 van de bestreden wet

A.4.1. De verzoekende partijen leiden een middel af uit de schending van de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Artikel 9 van de bestreden wet heeft de verplichting opgeheven om de belastingplichtige in te lichten wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. De verzoekende partijen zijn van mening dat die bepaling discriminerend is en afbreuk doet aan het recht op het privéleven. Indien de procedure en de voorwaarden die zijn ingevoerd bij de wet van 14 april 2011 in hun geheel in die zin worden beschouwd dat zij het verband van evenredigheid waarborgen dat moet bestaan tussen de inmenging in het privéleven en de vereisten van openbare orde, verantwoordt niets dat diezelfde voorzorg niet wordt genomen wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. Hoewel de wet van 14 april 2011 het opportuun kon achten om te beschouwen dat de vraag van een buitenlandse Staat op zich een aanwijzing van ontduiking vormt, teneinde die Staat vrij te stellen van de verplichting om de concrete bewijzen ervan aan de Belgische Staat te bezorgen, bestaat daarentegen geen enkele reden om de belastingadministratie eveneens vrij te stellen van haar verplichting om de belastingplichtige in te lichten over het bestaan van die zogeheten aanwijzingen van ontduiking, zoals artikel 333/1 bepaalt voor alle belastingplichtigen. De verzoekende partijen voeren ter ondersteuning van het middel het advies aan dat de Raad van State in het kader van de totstandkoming van de wet van 7 november 2011 heeft uitgebracht.

A.4.2. Steunend op de parlementaire voorbereiding van de wet is de Ministerraad van mening dat het verschil in behandeling is verantwoord. Er dient eveneens rekening te worden gehouden met een impliciete verantwoording bestaande in de noodzaak om de naleving van de internationale verplichtingen van België niet in het gedrang te brengen, zowel die welke voortvloeien uit het Europees recht als die welke voortvloeien uit de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting en/of de samenwerkingsovereenkomsten tussen Staten, alsook met de zorg om het onderzoek in de andere Staat niet in gevaar te brengen.

De Ministerraad heeft eveneens vragen bij de vergelijkbaarheid van de categorieën van belastingplichtigen die verschillend worden behandeld. De belastingplichtigen hangen per hypothese af van verschillende belastingstelsels en van verschillende belastingadministraties. De verschillen in behandeling vloeien uiteindelijk voort uit de verschillende regelingen waaraan zij zijn onderworpen en er moet worden vermeden dat de Belgische administratie de regels van de buitenlandse Staat die de belasting heft, kan dwarsbomen door een procedure toe te passen die specifiek is voor de Belgische belastingregeling.

A.4.3. De verzoekende partijen antwoorden dat de door de Ministerraad aangevoerde internationale verplichtingen het België niet mogelijk maken van die interne procedures af te wijken. Integendeel, zowel artikel 338, § 5, van het WIB 1992 als artikel 26 van het modelverdrag van de OESO (Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling) schrijven voor dat België, bij de toepassing van zijn internationale verplichtingen, zijn eigen reglementering moet naleven. Men zou overigens niet kunnen

aanvaarden, meer bepaald inzake de eerbiediging van het privéleven, dat België zich kan vrijmaken van zijn verplichtingen door een bilaterale overeenkomst met een andere Staat te ondertekenen. De partijen herinneren voorts eraan dat artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens eveneens een internationale verplichting voor België vormt. Om tegemoet te komen aan de verplichtingen van die bepalingen heeft artikel 322, dat de opheffing van het bankgeheim regelt, met name voorzien in een verplichte kennisgeving aan de belastingplichtige en niets verantwoordt dat hetzelfde niet geldt wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. Die vraag om inlichtingen kan betrekking hebben op een Belgische belastingplichtige in verband met zijn buitenlandse tegoeden of inkomsten, voor de toepassing van de belasting van de niet-ingezetenen in die buitenlandse Staat. In dat geval is een verschil in de procedure voor een vraag die uitgaat van de Belgische administratie klaarblijkelijk discriminerend. Het is evenmin uitgesloten dat de Belgische belastingadministratie aldus toegang heeft tot de bankgegevens die op verzoek van de buitenlandse Staat zijn verkregen en die vervolgens in haar voordeel gebruikt. De verzoekende partijen zien niet in hoe de naleving van de internationale verplichtingen van België in het gedrang zou komen door de belastingplichtige in te lichten over het bestaan van die aanwijzingen van ontduiking: het inlichten van de belastingplichtige belet de buitenlandse Staat niet om de onderzoeken uit te voeren die hij nuttig acht, zelfs indien, in zijn wetgeving, geen enkele verplichting van die aard bestaat.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De artikelen 7, 9 en 11 van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen bepalen :

« Art. 7. In artikel 319*bis*, tweede lid, [van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992,] ingevoegd bij de wet van 27 december 2006, worden de woorden ‘bedoeld in artikel 318.’ vervangen door de woorden ‘bedoeld in de artikelen 318, 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3.’ ».

« Art. 9. In artikel 333/1 van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 14 april 2011, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in § 1 wordt het eerste lid vervangen als volgt :

‘ In de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, stelt de administratie de belastingplichtige in kennis van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt en die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen. Deze kennisgeving gebeurt bij aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de voormelde vraag om inlichtingen. ’;

2° paragraaf 1 wordt aangevuld met een lid luidende :

‘ Het eerste lid is evenmin van toepassing op de vragen vanwege de in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse administraties. ’;

3° in § 2, 2°, worden de woorden ‘ artikel 322, § 2, ’ vervangen door de woorden ‘ de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, ’;

4° in § 2, 5°, worden de woorden ‘ artikel 322, §§ 2 tot 4. ’ vervangen door de woorden ‘ de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, tweede lid. ’ ».

« Art. 11. De artikelen 7 tot 9 hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2011 met uitzondering van artikel 9, 1°, dat in werking treedt op de eerste dag van de maand na die waarin deze wet is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad*.

Artikel 2 is van toepassing op de meerwaarden gerealiseerd vanaf het belastbare tijdperk dat aan aanslagjaar 2012 is verbonden ».

B.1.2. Zoals zij zijn gewijzigd bij die bepalingen, bepalen de artikelen 319*bis* en 333/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) :

« Art. 319*bis*. De met de invordering belaste ambtenaren beschikken over alle onderzoeksbevoegdheden bepaald in dit Wetboek teneinde de vermogenssituatie van de schuldenaar te bepalen met het oog op het invorderen van de belasting en de voorheffingen verschuldigd in hoofdsom en opcentiemen, van de belastingverhogingen en administratieve boeten, van de interesten en van de kosten.

De in het eerste lid bedoelde bevoegdheden van de ambtenaren belast met de invordering worden eveneens uitgeoefend zonder de beperkingen ten aanzien van de instellingen bedoeld in de artikelen 318, 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3 ».

« Art. 333/1. § 1. In de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, stelt de administratie de belastingplichtige in kennis van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt en die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen. Deze kennisgeving gebeurt bij aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de voormelde vraag om inlichtingen.

Het eerste lid is niet van toepassing als de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De kennisgeving gebeurt desgevallend post factum bij een ter post aangetekende brief, uiterlijk 30 dagen na het verzenden van de in het eerste lid vermelde vraag om inlichtingen.

Het eerste lid is evenmin van toepassing op de vragen vanwege de in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse administraties.

§ 2. De belastingadministratie bezorgt de minister eenmaal per jaar een verslag dat onder meer volgende informatie bevat :

1° het aantal keer dat in overeenstemming met artikel 318, tweede lid, een onderzoek is gevoerd bij financiële instellingen en gegevens zijn gebruikt met het oog op het belasten van hun cliënten;

2° het aantal keren dat in overeenstemming met de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, een onderzoek is gevoerd en gegevens zijn opgevraagd bij financiële instellingen;

3° de concrete aanwijzingen, opgedeeld in categorieën, waardoor de personen bedoeld in artikel 322, § 2, tweede lid, zich hebben laten leiden bij hun beslissing om een machtiging te verlenen;

4° het aantal positieve en negatieve beslissingen van de directeuren;

5° een globale evaluatie, zowel op technisch vlak als op juridisch vlak van de wijze waarop de procedure volgens de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, tweede lid is gevoerd.

Dit verslag wordt openbaar gemaakt door de Minister van Financiën en overgezonden aan de Kamer van volksvertegenwoordigers ».

B.1.3. Artikel 318, waarnaar in de bestreden bepalingen wordt verwezen, luidt :

« In afwijking van de bepalingen van artikel 317, en onverminderd de toepassing van de artikelen 315, 315*bis* en 316, is de administratie niet gemachtigd om in de rekeningen, boeken en documenten van de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten.

Indien evenwel, het op basis van de artikelen 315, 315*bis* en 316 uitgevoerd onderzoek concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden, kan de ambtenaar die hiertoe wordt aangesteld door de Minister van Financiën een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten uit de rekeningen, boeken en documenten van de instelling inlichtingen te putten die het mogelijk maken het onderzoek te voltooien en de door deze cliënt verschuldigde belastingen te bepalen ».

Vóór de wijziging ervan bij artikel 166 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, in werking getreden op 16 april 2012, luidde artikel 322 van het WIB 1992, waarnaar in de bestreden bepalingen wordt verwezen als volgt :

« § 1. De administratie mag, wat een bepaalde belastingplichtige betreft, geschreven attesten inzamelen, derden horen, een onderzoek instellen, en binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, van natuurlijke of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid alle inlichtingen vorderen die zij nodig acht om de juiste heffing van de belasting te verzekeren.

Nochtans mag het recht om derden te horen en om een onderzoek in te stellen slechts worden uitgeoefend door een ambtenaar met een hogere graad dan die van controleur.

§ 2. Wanneer de administratie bij het onderzoek over één of meer aanwijzingen van belastingontduiking beschikt of wanneer de administratie zich voorneemt om de belastbare

grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341, wordt een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling als een derde beschouwd waarop de bepalingen van paragraaf 1 onverminderd van toepassing zijn.

In voorkomend geval kan een ambtenaar met minstens de graad van directeur, die hiertoe werd aangesteld door de Minister van Financiën, een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten om bij een bank-, wissel-, krediet- en spaarinstelling elke inlichting op te vragen die nuttig kan zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te bepalen.

De door de minister aangestelde ambtenaar mag de machtiging slechts verlenen :

1° nadat de ambtenaar die het onderzoek voert, de inlichtingen en gegevens met betrekking tot de rekeningen tijdens het onderzoek middels een vraag om inlichtingen als bedoeld in artikel 316 heeft gevraagd en bij die vraag duidelijk heeft aangegeven dat hij de toepassing van artikel 322, § 2, kan vragen indien de belastingplichtige de gevraagde gegevens verborgen houdt of ze weigert te verschaffen. De opdracht bedoeld in het tweede lid kan pas aanvangen wanneer de termijn bepaald in artikel 316 is verlopen;

2° nadat hij heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek een eventuele toepassing van artikel 341 uitwijst of één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd en dat er vermoedens zijn dat de belastingplichtige gegevens daarover bij een in het tweede lid bedoelde instelling verborgen houdt of dat de belastingplichtige weigert om die gegevens zelf te verschaffen.

§ 3. Iedere bank- wissel-, krediet- en spaarinstelling is er toe gehouden om volgende gegevens kenbaar te maken bij een centraal aanspreekpunt dat door de Nationale Bank van België wordt gehouden : de identiteit van de cliënten en de nummers van hun rekeningen en contracten.

Wanneer de door de minister aangestelde ambtenaar bedoeld in paragraaf 2, derde lid, heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek bedoeld in paragraaf 2, één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd, kan hij de beschikbare gegevens over die belastingplichtige opvragen bij dat centraal aanspreekpunt.

De Koning bepaalt de werking van het centraal aanspreekpunt.

§ 4. De paragrafen 2 en 3 zijn eveneens van toepassing wanneer een inlichting wordt gevraagd door een buitenlandse Staat :

1° hetzij in het geval bedoeld in artikel 338, § 5;

2° hetzij overeenkomstig de bepalingen met betrekking tot de uitwisseling van inlichtingen in een van toepassing zijnde overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting of een andere internationale overeenkomst in het kader waarvan de wederkerigheid is gewaarborgd.

De vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing als bedoeld in paragraaf 2. In dat geval verleent de door de minister aangestelde ambtenaar, in afwijking van paragraaf 2, de machtiging op basis van de vraag gesteld door de buitenlandse Staat ».

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid**Wat het belang betreft*

B.2.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen om in rechte op te treden tegen artikel 9 van de wet van 7 november 2011, dat alleen betrekking zou hebben op de buitenlandse belastingplichtigen.

B.2.2. Aangezien de vragen om inlichtingen die uitgaan van buitenlandse administraties bedoeld in artikel 322, § 4, van het WIB 1992, betrekking kunnen hebben op belastingplichtigen wier bescherming valt onder het maatschappelijk doel van de vzw « Liga van belastingplichtigen », doet die rechtspersoon blijken van het vereiste belang om in rechte op te treden tegen artikel 9 van de wet van 7 november 2011.

B.2.3. Aangezien het belang van minstens een van de verzoekende partijen is aangetoond, dient het belang van de andere partijen die het verzoekschrift in die zaak gezamenlijk hebben ingediend, niet te worden onderzocht.

De exceptie wordt verworpen.

Wat het onderwerp van het beroep betreft

B.3.1. De Ministerraad is van mening dat het Hof het onderwerp van het beroep tot vernietiging moet beperken tot artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 en tot artikel 11, eerste lid, ervan, in zoverre daarin de inwerkingtreding van de artikelen 7 en 9 van die wet wordt vastgesteld.

B.3.2. Om te voldoen aan de vereisten van artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, moeten de middelen van het verzoekschrift te kennen geven welke van de regels waarvan het Hof de naleving waarborgt, zouden zijn geschonden, alsook

welke de bepalingen zijn die deze regels zouden schenden, en uiteenzetten in welk opzicht die regels door de bedoelde bepalingen zouden zijn geschonden.

Die bepaling vereist derhalve dat de verzoekende partijen aangeven welke de artikelen zijn die volgens hen een schending uitmaken van de in de middelen uiteengezette normen waarvan het Hof de naleving verzekert.

Het Hof dient de omvang van het beroep tot vernietiging te bepalen aan de hand van de inhoud van het verzoekschrift, inzonderheid op basis van de uiteenzetting van de middelen. Het beperkt zijn onderzoek tot de bepalingen waarvan wordt uiteengezet in welk opzicht zij de in de middelen aangevoerde bepalingen zouden schenden.

B.3.3. Uit het verzoekschrift blijkt dat alleen artikel 7, artikel 9, 2°, en artikel 11, eerste lid, in zoverre het de inwerkingtreding van de artikelen 7 en 9 vaststelt, van de wet van 7 november 2011 door de verzoekende partijen worden bekritiseerd.

B.3.4. Het beroep is derhalve niet ontvankelijk in zoverre het is gericht tegen de wijzigingen die in artikel 333/1 van het WIB 1992 zijn aangebracht bij artikel 9, 1°, 3° en 4°, van de wet van 7 november 2011.

Het is eveneens niet ontvankelijk in zoverre het is gericht tegen het tweede lid van artikel 11 van de wet van 7 november 2011, alsook tegen het eerste lid van dat artikel, in zoverre het de inwerkingtreding vaststelt van andere artikelen dan de artikelen 7 en 9, 2°, van die wet.

Ten gronde

Wat artikel 7 van de wet van 7 november 2011 betreft

B.4.1. De verzoekende partijen leiden een middel af uit de schending van de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zij zijn van mening dat artikel 7 van de wet van 7 november 2011 een einde maakt aan elke beperking van de onderzoeksbevoegdheid van de met de

invordering belaste ambtenaren, met andere woorden de ontvangers, wat betreft de bankrekeningen van hun schuldenaars, de belastingplichtigen. Daarnaast voeren zij aan dat, indien de wijziging die is aangebracht in artikel 319*bis* van het WIB 1992 bij artikel 7 van de wet van 7 november 2011 in die zin moet begrepen dat zij het de ontvangers eveneens mogelijk maakt toegang te hebben tot het centraal aanspreekpunt dat is opgericht bij artikel 322, § 3, hetgeen zij betwisten, die bepaling in strijd is met de aangevoerde grondwetsbepalingen.

B.4.2. De Ministerraad is van mening dat het middel onontvankelijk moet worden verklaard in zoverre het de schending aanvoert van de artikelen 22 en 29 van de Grondwet door artikel 7 van de wet van 7 november 2011 door het feit dat de door de ontvanger verkregen inlichtingen zouden kunnen worden meegedeeld aan de aanslagambtenaar, omdat de partijen in hun verzoekschrift niet preciseren hoe de gegevens kunnen worden meegedeeld.

Luidens het verzoekschrift kunnen de inlichtingen die worden verkregen door de met de invordering belaste ambtenaren, aan alle andere ambtenaren van de belastingadministratie, met inbegrip van diegenen die zijn belast met het vaststellen van de belastbare grondslag en met de vestiging van de belasting, worden meegedeeld. In hun memorie van antwoord verwijzen de verzoekende partijen in dat opzicht naar de artikelen 335 en 336 van het WIB 1992 en naar een arrest van het Hof van Cassatie van 18 november 2010 (*Arr. Cass.*, 2010, nr. 683).

B.4.3. De grief in verband met de overdracht van de gegevens die de met de invordering belaste ambtenaren hebben verkregen, aan de andere ambtenaren van de belastingadministratie blijkt voldoende uit het verzoekschrift.

De exceptie wordt verworpen.

B.5.1. Artikel 319*bis*, tweede lid, van het WIB 1992 vindt zijn oorsprong in artikel 8 van de programmawet (I) van 27 december 2006 en bepaalde, tot de wijziging ervan bij artikel 7 van de wet van 7 november 2011 :

« De in het eerste lid bedoelde bevoegdheden van de ambtenaren belast met de invordering worden eveneens uitgeoefend zonder de beperkingen ten aanzien van de instellingen bedoeld in artikel 318 ».

Uit de parlementaire voorbereiding van die wet blijkt dat de wetgever de bevoegdheden van de met de invordering van de belasting belaste ambtenaren heeft willen uitbreiden :

« Dit impliceert dus dat de ambtenaren belast met de invordering, zonder dat de beperkingen van bevoegdheid voorzien in artikel 318, WIB 92 op hen van toepassing zijn, kennis kunnen nemen van alle gegevens met betrekking tot de vaststelling van de vermogenstoestand van een belastingschuldige die worden bijgehouden door een of verschillende instellingen bepaald bij artikel 318, WIB 92, waarbij wordt uitgesloten dat de aldus medegedeelde gegevens met het oog op de vestiging van de door deze schuldenaar verschuldigde belasting worden gebruikt » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-2773/001, p. 18).

B.5.2. Naar aanleiding van de wijzigingen die in artikel 322 van het WIB 1992 zijn aangebracht en van de invoeging van een artikel 333/1 in dat Wetboek bij de artikelen 55 en 56 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, heeft de wetgever, met artikel 7 van de wet van 7 november 2011, artikel 319*bis*, tweede lid, van het WIB 1992 willen aanpassen opdat de met de invordering van de belasting belaste ambtenaren niet ertoe gehouden zouden zijn dezelfde regels als de aanslagambtenaren te volgen. De memorie van toelichting vermeldt dienaangaande :

« Teneinde de invorderingsambtenaren toe te laten om in het kader van hun specifieke opdracht aan bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen te kunnen blijven inlichtingen vragen betreffende hun cliënten met het oog op het vaststellen van hun vermogenstoestand, zonder de in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, WIB 92, vermelde voorwaarden te moeten naleven, zoals dit nu al het geval is met betrekking tot de inlichtingen die worden gevraagd bij toepassing van artikel 318, WIB 92, wordt artikel 319*bis*, WIB 92 aangepast.

Het centraal aanspreekpunt bedoeld in artikel 322, § 3, WIB 92 zal overeenkomstig artikel 322, § 1, WIB 92 door de ontvangers als een derde beschouwd worden » (*Parl. St.*, Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 6).

B.6. Het inwinnen en het verwerken van gegevens in verband met rekeningen en financiële transacties vormen een inmenging in het privéleven van de betrokken personen, alsook van de personen met wie zij die financiële verrichtingen hebben gedaan.

Ook al maken het inwinnen en het verwerken van dergelijke gegevens het niet altijd mogelijk rechtstreeks binnen te dringen in de communicaties die betrekking kunnen hebben op

het privéleven in zijn meest intieme vorm, toch kunnen die onderzoeksmaatregelen min of meer nauwkeurige en eensluidende gegevens aan het licht brengen over « het gedrag, de meningen of de gevoelens » van de persoon die daarvan het voorwerp uitmaakt (zie *mutatis mutandis*, EHRM, 2 september 2010, *Uzun t. Duitsland*, § 52).

Het Hof moet bijgevolg erover waken dat de wetgever, wanneer hij voor de belastingadministratie mogelijkheden creëert om inzage te hebben van gegevens met betrekking tot rekeningen en financiële transacties, de voorwaarden naleeft waaronder een dergelijke inmenging in het recht op de bescherming van het privéleven en, in voorkomend geval, van het gezinsleven toelaatbaar is in het licht van artikel 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.7. Volgens de verzoekende partijen zouden de bestreden bepalingen ook moeten worden getoetst in het licht van de waarborgen waarin artikel 29 van de Grondwet voorziet.

Die bepaling, die het briefgeheim waarborgt, verbiedt in beginsel dat de briefwisseling kan worden onderschept en geopend.

De bestreden bepalingen, die de belastingadministratie niet toestaan de briefwisseling tussen de financiële instellingen en hun cliënten te onderscheppen, schenden derhalve artikel 29 van de Grondwet niet.

B.8.1. Artikel 22 van de Grondwet heeft tot doel de personen te beschermen tegen inmengingen in hun privéleven en gezinsleven.

Het Hof moet bijgevolg nog nagaan of de verplichting voor de financiële instellingen om aan de belastingadministratie de briefwisseling vrij te geven die zij met hun cliënten hebben gehad, bestaanbaar is met het recht op eerbiediging van het privéleven.

B.8.2. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 22 van de Grondwet blijkt dat de Grondwetgever « een zo groot mogelijke concordantie [heeft willen nastreven] met artikel 8 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele

vrijheden (EVRM), teneinde betwistingen over de inhoud van dit Grondwetsartikel respectievelijk art. 8 van het EVRM te vermijden » (*Parl. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 997/5, p. 2).

B.8.3. De rechten die bij artikel 22 van de Grondwet en bij artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens worden gewaarborgd, zijn niet absoluut. Hoewel artikel 22 van de Grondwet aan eenieder het recht op eerbiediging van zijn privéleven en zijn gezinsleven toekent, voegt die bepaling daaraan immers onmiddellijk toe : « behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald ».

Die grondwetsbepaling waarborgt derhalve dat geen enkele overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven kan plaatsvinden dan krachtens voldoende precieze regels aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering, waarbij elke inmenging in dat recht dient te beantwoorden aan een dwingende maatschappelijke behoefte en evenredig dient te zijn met de nagestreefde wettige doelstelling.

B.9. Artikel 7 van de wet van 7 november 2011 streeft een doel van algemeen belang na in de zin van artikel 8.2 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de doeltreffende invordering van de belasting ertoe strekt de gelijkheid van de burgers voor de fiscale wet te waarborgen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, wat noodzakelijk is om « het economisch welzijn van het land » te verzekeren.

B.10. Het Hof moet voorts nagaan of die inmenging voldoet aan het wettigheidsbeginsel en of zij redelijk is verantwoord.

B.11.1. Door aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voor te behouden om te bepalen in welke gevallen en onder welke voorwaarden het recht op eerbiediging van het privéleven kan worden aangetast, waarborgt artikel 22 van de Grondwet iedere burger dat geen enkele inmenging in dat recht toegelaten is dan krachtens de regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering.

Naast die formele wettigheidsvereiste legt artikel 22 van de Grondwet eveneens de verplichting op dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven in duidelijke en voldoende nauwkeurige bewoordingen wordt geformuleerd die het mogelijk maken de

hypothese te voorzien waarin de wetgever een dergelijke inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven toestaat.

Evenzo houdt de vereiste van voorzienbaarheid waaraan de wet moet voldoen om in overeenstemming te worden bevonden met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in dat de formulering ervan voldoende precies is zodat elk individu in de gegeven omstandigheden in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien (EHRM, 17 februari 2004, *Maestri* t. Italië, § 30).

De wet moet waarborgen bieden tegen willekeurige aantastingen door de overheid van het recht op eerbiediging van het privéleven, namelijk door de beoordelingsbevoegdheid van de betrokken overheden op voldoende duidelijke wijze af te bakenen, enerzijds, en door in een effectief juridisch toezicht te voorzien, anderzijds (zie, onder andere, EHRM, 4 mei 2000, *Rotaru* t. Roemenië, § 55; 6 juni 2006, *Segerstedt-Wiberg* t. Zweden, § 76; 4 juli 2006, *Lupsa* t. Roemenië, § 34).

B.11.2. Artikel 7 van de wet van 7 november 2011 staat een inmenging, door de administratie, toe in het privéleven van de belastingplichtige teneinde zijn vermogenssituatie vast te stellen om de invordering van de belasting te verzekeren, zonder haar ertoe te verplichten te voldoen aan de voorwaarden bepaald in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, van het WIB 1992.

De invordering van de belasting gebeurt op een ogenblik dat de belastingschuld is vastgesteld en in de hypothese dat zij niet is betaald door de belastingplichtige.

De bestreden bepaling voldoet dus aan het wettigheidsbeginsel.

B.12. Het Hof moet voorts nagaan of de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de belastingplichtige en van de personen met wie hij financiële verrichtingen heeft gedaan, redelijk is verantwoord. Daartoe dient te worden nagegaan of de motieven die zijn aangevoerd om die inmenging te verantwoorden, relevant en toereikend zijn, alsook of het evenredigheidsbeginsel is nageleefd.

B.13. Door de administratie toe te staan zich te mengen in het privéleven van de belastingplichtige teneinde zijn vermogenssituatie vast te stellen om de invordering van de belasting te verzekeren, zonder haar ertoe te verplichten de voorwaarden bepaald in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, van het WIB 1992 na te leven, behandelt artikel 7 van de wet van 7 november 2011 de belastingplichtigen op een verschillende manier naargelang hun privéleven wordt aangetast op het ogenblik van de vestiging van de belasting dan wel op het ogenblik van de invordering ervan.

In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, gaat het om vergelijkbare categorieën.

Het verschil in behandeling kan evenwel objectief en redelijk worden verantwoord door het feit dat de aantasting van het recht op het privéleven met het oog op de invordering van de belasting niet evenveel opzoekingen vergt als het vaststellen van het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige. De onderzoeksbevoegdheden waarover de met de invordering belaste ambtenaren beschikken, beogen uitsluitend de vaststelling van de vermogenssituatie van de schuldenaar teneinde de invordering van de belasting te verzekeren. De voorwaarden bepaald in de artikelen 322, §§ 2 tot 4, en 327, § 3, van het WIB 1992 inzake het zoeken naar gegevens aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige kan worden vastgesteld, zijn relevant wanneer het erom gaat de belasting te vestigen op basis van aanwijzingen van belastingontduiking of een vertekening tussen de aangegeven inkomsten en de gegoedheid van de belastingplichtige; zij zijn dat niet wanneer het erom gaat een verschuldigde belasting in te vorderen.

Overigens, alleen inlichtingen die noodzakelijk zijn om de vermogenssituatie van de schuldenaar vast te stellen met het oog op de invordering van de belasting kunnen worden opgevraagd bij de financiële instellingen door de met de invordering belaste ambtenaren, waarbij die ambtenaren bovendien ertoe zijn gehouden, bij de inwinning en verwerking van die inlichtingen, de voorschriften na te leven van de wet van 8 december 1992 « tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens », binnen de perken van het materiële toepassingsgebied ervan.

Bovendien is « hij die, uit welken hoofde ook, optreedt bij de toepassing van de belastingwetten [...], buiten het uitoefenen van zijn ambt, verplicht tot de meest volstrekte geheimhouding aangaande alle zaken waarvan hij wegens de uitvoering van zijn opdracht

kennis heeft » (artikel 337, eerste lid, van het WIB 1992). De schending van dat beroepsgeheim wordt bestraft overeenkomstig artikel 458 van het Strafwetboek (artikel 453 van het WIB 1992). Die verplichting impliceert dat de belastingadministratie geen bij een financiële instelling verkregen inlichtingen betreffende het privéleven van een belastingplichtige die niet noodzakelijk zouden zijn om een juiste inning van de belasting te waarborgen, mag gebruiken of aan derden mag meedelen.

Ten slotte blijkt uit de in B.5.1 en B.5.2 aangehaalde parlementaire voorbereiding duidelijk dat de wetgever heeft uitgesloten dat de inlichtingen die worden verkregen om de invordering van de belasting mogelijk te maken, zouden worden gebruikt voor de vestiging van de belasting en dat het in artikel 322, § 3, van het WIB 1992 vermelde centraal aanspreekpunt, overeenkomstig artikel 322, § 1, van het WIB 1992, door de ontvangers wordt beschouwd als een derde.

B.14. Het middel is niet gegrond.

Wat artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 betreft

B.15. De verzoekende partijen leiden een middel af uit de schending van de artikelen 10, 11, 22 en 29 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Artikel 9 van de wet van 7 november 2011 heeft een einde gemaakt aan de verplichting om de belastingplichtige in te lichten wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. De verzoekende partijen zijn van mening dat die bepaling discriminerend is en afbreuk doet aan het recht op het privéleven.

B.16. Artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 voegt in artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992 een lid in dat bepaalt dat het eerste lid van paragraaf 1 niet van toepassing is op de vragen om inlichtingen uitgaande van buitenlandse administraties, bedoeld in artikel 322, § 4.

B.17. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 november 2011 blijkt dat volgens de wetgever de informatieplicht onder de verantwoordelijkheid van de buitenlandse administratie valt. De memorie van toelichting vermeldt :

« Wanneer een buitenlandse administratie een aanvraag doet, moet immers worden geacht, gelet op de bijzondere procedures voor dergelijke vragen, dat de buitenlandse administratie vooraf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige zelf heeft verricht zodat de voorafgaande kennisgeving enkel kan leiden tot nutteloos tijdverlies » (*Parl. St., Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 7*).

In haar advies heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State zich afgevraagd of het verschil in behandeling, op het vlak van de kennisgeving, tussen de vragen die uitgaan van België en die welke uitgaan van het buitenland verantwoord is. Zij heeft twijfels geuit bij het aangevoerde tijdsverlies, aangezien het « in kennis stellen van het verzoek van de buitenlandse Staat om het bankgeheim te doorbreken [...] overeenkomstig artikel 331/1, § 1, eerste lid WIB 92 gelijktijdig gebeurt met het verzoek om inlichtingen bij de bank » (*Parl. St., Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 26*). De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft overigens een tegenstrijdigheid opgemerkt tussen de memorie van toelichting, waarin wordt uitgegaan van de idee dat de belastingplichtige is ingelicht door de buitenlandse administratie, en de uitleg van de gemachtigde die stelt dat de kennisgeving aan de belastingplichtige problemen kan doen rijzen voor de buitenlandse administratie (*ibid.*). Het wetsontwerp heeft de bepaling behouden, ondanks het advies van de afdeling wetgeving. De memorie van toelichting vermeldt daaromtrent :

« Daarentegen is de regering van mening dat het noodzakelijk is de aanvulling aan artikel 333/1, § 1, WIB 92 met betrekking tot het niet moeten toesturen van een kennisgeving aan een buitenlandse belastingplichtige te behouden. De Raad van State gaat er in het advies nr. 49 856/1 blijkbaar van uit dat in de andere landen een gelijkaardige regel bestaat inzake het vragen van inlichtingen aan financiële instellingen. Niets is echter minder waar. In de meeste landen is er geen enkele beperking van de mogelijkheid om dergelijke inlichtingen te vragen. In die zin is het dan ook terecht dat de gedelegeerde ambtenaar in antwoord op een vraag vanwege de Raad van State opmerkt dat een eventuele toezending van een kennisgeving door de Belgische administratie het onderzoek in de andere Staat in gevaar kan brengen. De buitenlandse administratie moet immers effectief alle stappen ondernemen binnen haar eigen bevoegdheden om de vereiste inlichtingen te bekomen maar dit impliceert dus zelden dat er een kennisgeving aan de buitenlandse belastingplichtige moet worden verzonden.

In het geval de buitenlandse administratie krachtens haar internrechtelijke regels verplicht is een kennisgeving te doen, zal dat noodzakelijkerwijs moeten gebeuren op het ogenblik dat de vraag aan de Belgische administratie wordt gesteld die op dat punt enkel een tussenpersoon is tussen de buitenlandse administratie en de Belgische financiële instelling.

Om die redenen lijkt het niet opportuun om vanuit België een kennisgeving toe te sturen » (*Parl. St., Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, pp. 7 en 8*).

B.18. Zoals het Hof heeft gepreciseerd in zijn arrest nr. 6/2013 van 14 februari 2013 vormen de procedurele vereisten « belangrijke waarborgen tegen willekeurige inmengingen in het privéleven van de belastingplichtige en van de personen met wie hij financiële verrichtingen heeft gedaan ». Het Hof heeft in dat arrest rekening gehouden met de kennisgeving aan de belastingplichtige, zoals bepaald in artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 om te besluiten dat de verplichting voor de financiële instellingen om aan de belastingadministratie de briefwisseling vrij te geven die zij met hun cliënten hebben gehad verenigbaar is met het recht op de eerbiediging van het privéleven onder de bij de wet bepaalde voorwaarden.

Het verschil in behandeling inzake de kennisgeving tussen de vragen van de administratie naargelang die al dan niet het gevolg zijn van een verzoek van een buitenlandse Staat is niet redelijk verantwoord. Artikel 322, § 4, van het WIB 1992 bepaalt immers dat de vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. De kennisgeving aan de belastingplichtige vormt derhalve een belangrijke waarborg tegen de inmenging in zijn privéleven.

B.19. Het middel is gegrond.

B.20. Teneinde belangrijke administratieve moeilijkheden te vermijden die de terugwerkende kracht van de vernietiging zou veroorzaken, dienen de gevolgen van de vernietigde bepaling, met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, te worden gehandhaafd zoals aangegeven in het beschikkend gedeelte.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen;

- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepaling ten aanzien van alle toepassingen die ervan zouden zijn gemaakt vóór de bekendmaking van dit arrest in het *Belgisch Staatsblad*;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 16 mei 2013.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

R. Henneuse