

Rolnummer 5946
Arrest nr. 107/2015 van 16 juli 2015

ARREST

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 27 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, ingesteld door de vzw « Liga van belastingplichtigen ».

Het Grondwettelijk Hof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 25 juni 2014 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juni 2014, heeft de vzw « Liga van belastingplichtigen », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. Afschrift, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 27 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2013, tweede editie).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Jacobowitz, advocaat bij de balie te Brussel, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 20 mei 2015 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 10 juni 2015 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 10 juni 2015 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 -

A.1. De vzw « Liga van belastingplichtigen » verantwoordt haar belang om de vernietiging te vorderen van artikel 27 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen door het feit dat die bepaling een weerslag kan hebben op de betrekkingen tussen de belastingadministratie en de belastingplichtigen, de gelijkheid tussen de belastingplichtigen kan verbreken naargelang een vraag om inlichtingen afkomstig is van de Belgische Staat dan wel van een buitenlandse Staat en eveneens een inmenging in het privéleven van de belastingplichtigen kan vormen. Al die problematieken zouden ontegenzeggelijk onder het maatschappelijk doel van die vzw vallen.

A.2.1. Een eerste middel van het verzoekschrift is afgeleid uit de schending van artikel 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De verzoekende vzw betoogt dat de voorwaarden voor toelaatbaarheid van een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven met de bestreden bepaling niet in acht worden genomen. Die inmenging zou immers niet beantwoorden aan de vereisten inzake duidelijkheid en nauwkeurigheid die onontbeerlijk zijn om te voldoen aan de noodzakelijke voorzienbaarheid van de gevolgen van de wet. De evenredigheidsvoorwaarde zou evenmin vervuld zijn.

Betoogd wordt dat om artikel 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in acht te nemen, de administratie de belastingplichtige in kennis dient te stellen van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij zich voorneemt om artikel 341 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) toe te passen en die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen. Dat zou geldig zijn ongeacht of de vraag

uitgaat van een buitenlandse Staat dan wel van de Belgische Staat. De vraag die uitgaat van een buitenlandse Staat wordt bij artikel 322, § 4, van het WIB 1992 echter gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking, en de buitenlandse Staat dient derhalve niet de concrete bewijzen aan de Belgische Staat te bezorgen, hetgeen die laatste echter niet vrijstelt van zijn verplichting om de belastingplichtige in kennis te stellen van het feit dat de administratie een vraag om inlichtingen aan de financiële instelling richt en van de reden waarom zij die vraag om inlichtingen gerechtvaardigd acht. Die kennisgeving dient te gebeuren bij aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de vraag om inlichtingen. Een uitzondering op die gelijktijdige kennisgeving bestaat echter wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De kennisgeving kan dan *post factum* gebeuren maar maximaal dertig dagen na de verzending van de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling wanneer de vraag van België uitgaat.

A.2.2. Het nieuwe derde lid van artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992 lijkt dezelfde uitzondering in te stellen met betrekking tot de vragen vanwege een buitenlandse Staat. De dubbelzinnige formulering van dat artikel zou echter een twijfel laten bestaan over de samenhang van die uitzondering. Zo zou het gebruik van een komma in plaats van het nevenschikkende voegwoord « et » (en) tussen de twee zinsdelen « lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande » (« indien de buitenlandse Staat uitdrukkelijk vraagt de belastingplichtige niet in kennis te stellen ») en « lorsque les droits du Trésor sont en péril » (« wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn ») ernstige twijfel doen ontstaan over de cumulatieve aard van de twee voorwaarden. Volgens de verzoekende partij zou de dubbelzinnigheid die aldus in de tekst zou zijn ingevoerd, daarin opzettelijk zijn ingevoerd, opdat de interpretatie die aan de tekst dient te worden gegeven, kan evolueren, inzonderheid met de aanneming van internationale verdragen met betrekking tot de internationale uitwisseling van gegevens. De verzoekende partij haalt in het bijzonder de inwerkingtreding van de richtlijn 2011/16/EU op 1 januari 2015 en de recente ondertekening van de FATCA-overeenkomst met de Verenigde Staten aan.

A.2.3. Er zou ook een dubbelzinnigheid in de wet bestaan wat de termijn van kennisgeving *post factum* betreft. De verzoekende partij wijst erop dat de richtlijn bepaalt dat in geval van een vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat de in artikel 5 bedoelde inlichtingen door de aangezocht autoriteit zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk zes maanden na de datum van ontvangst van het verzoek, worden verstrekt. Naar de mening van de verzoekende partij zouden de beide termijnen waarin is voorzien bij de bestreden bepaling, onverenigbaar zijn telkens wanneer de verzending van de inlichtingen naar de buitenlandse Staat meer dan dertig dagen na de verzending van de vraag om inlichtingen aan de bankinstelling gebeurt.

A.2.4. Wat de door de buitenlandse Staat verstuurd kennisgeving betreft, wordt in de door de wetgever gekozen formulering niet gepreciseerd welke elementen die kennisgeving dient te bevatten. De nieuwe bepaling zou aldus de Belgische administratie de mogelijkheid bieden haar kennisgevingsverplichting terzijde te schuiven door een kennisgeving aan te voeren die de buitenlandse administratie zou hebben verricht, terwijl die niet de bij artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 vereiste elementen zou bevatten.

A.2.5. De verzoekende partij voert voorts het onevenredige karakter aan van de bij de bestreden bepaling voorgeschreven maatregel. Zij wijst erop dat wanneer een buitenlandse Staat aan de oorsprong ligt van de vraag, de genoemde bepaling voorziet in een termijn van maximaal negentig dagen na de verzending van de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling maar minimaal zestig dagen na de verzending van de informatie aan de buitenlandse Staat, verzending die kan gebeuren tot zes maanden na de formulering, door de buitenlandse Staat, van de vraag aan de Belgische Staat. Een dergelijke termijn zou ten opzichte van de nagestreefde doelstelling niet als evenredig kunnen worden beschouwd. Hoewel het aanvaardbaar is ervan uit te gaan dat de kennisgeving dient te worden uitgesteld in het geval dat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, kan men immers niet een termijn aanvaarden die elke kennisgeving nutteloos zou maken. Rekening houdend met de termijn van zes maanden waarover de Belgische administratie beschikt krachtens artikel 7 van de richtlijn 2011/16/EU, zouden er tot acht maanden kunnen verlopen tussen de vraag van de buitenlandse Staat en de kennisgeving aan de belastingplichtige. De verzoekster voegt eraan toe dat de termijn die in dezelfde situatie aan de Belgische administratie is opgelegd, dertig dagen na de verzending van de vraag om inlichtingen bedraagt. In zoverre die termijn in een interne Belgische situatie voldoende wordt geacht, zou hij dat ook moeten zijn in de gevallen waarin de inlichtingen door een andere administratie worden behandeld.

A.3.1. In zijn memorie betoogt de Ministerraad met betrekking tot de vermeende dubbelzinnige formulering van het nieuwe derde lid van artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992 dat de verzoekende partij geen rekening houdt met de parlementaire voorbereiding van de wet, die het ondubbelzinnig mogelijk maakt de draagwijdte van die bepaling vast te stellen. Uit die parlementaire voorbereiding zou immers volgen dat de door de wetgever bepaalde uitzondering op de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige gelijktijdig met de verzending van de vraag om inlichtingen aan een financiële instelling daadwerkelijk zou zijn onderworpen aan

de voorwaarde dat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn in geval van een vraag vanwege een buitenlandse Staat.

A.3.2. De dubbele termijn vastgelegd bij de bestreden bepaling is in de parlementaire voorbereiding van de wet verantwoord door rekening te houden met de internationale verplichtingen van België. Met de dubbele termijn zou bovendien artikel 7 van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG in acht worden genomen. De keuze van de Belgische Staat om te opteren voor een maximale termijn van negentig dagen om de kennisgeving aan de belastingplichtige te verrichten na het verzenden van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat is immers korter dan en derhalve in overeenstemming met de in de richtlijn vermelde maximale termijn van zes maanden.

Ten aanzien van de termijn op zichzelf wordt gepreciseerd dat indien de Belgische Staat de gevraagde informatie binnen de termijn van negentig dagen aan de buitenlandse Staat verstrekt, hij erop dient toe te zien de kennisgeving aan de belastingplichtige niet te verrichten vóór de zestigste dag na het verzenden van de informatie naar de buitenlandse Staat voor zover de zestigste dag niet later valt dan de negentigste dag na het verzenden van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat. Daaruit zou volgen dat de twee in de bestreden bepaling vermelde termijnen niet onverenigbaar zijn en niet tot gevolg hebben de bestreden bepaling niet voorzienbaar te maken.

A.3.3. Ten aanzien van de inhoud van de kennisgeving wijst de Ministerraad erop dat de bestreden bepaling het bestaan waarborgt van een kennisgeving aan de belastingplichtige, die er komt op initiatief van de Belgische Staat behalve indien de buitenlandse Staat die zelf verricht. De bestreden bepaling zou derhalve beantwoorden aan de gestelde vereisten inzake duidelijkheid en voorzienbaarheid.

A.3.4. Ten aanzien van de evenredigheid van de maatregel betoogt de Ministerraad dat de verzoekende partij aan de wet een verkeerde interpretatie geeft. De kennisgeving aan de belastingplichtige moet immers worden gedaan binnen een maximumtermijn van negentig dagen en niet acht maanden zoals de verzoekster beweert.

A.4.1. In haar memorie van antwoord wijst de verzoekende partij erop dat hoewel dient te worden verwezen naar de parlementaire voorbereiding van de wet om de draagwijdte van een duistere tekst af te leiden, het in de eerste plaats aan de wetgever staat duidelijke en nauwkeurige regels uit te vaardigen die eenieder in staat stellen bij de lezing van die tekst de implicaties die eruit voortvloeien, te begrijpen. Het zou daarentegen ondenkbaar zijn dat de wetgever regels uitvaardigt waarvan hij weet dat zij duister of dubbelzinnig zijn en voor de interpretatie ervan naar de parlementaire voorbereiding verwijst.

A.4.2. Wat de termijn voor kennisgeving *post factum* betreft, betwist de verzoekende partij de interpretatie van de Ministerraad volgens welke de in het bestreden artikel bepaalde termijn van negentig dagen begint te lopen « na het verzenden van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat ». Het feit dat de Ministerraad zelf een vergissing begaat in de interpretatie van de berekening van de dubbele termijn zou ontegenzeggelijk aantonen dat de formulering van de tekst de van toepassing zijnde termijn moeilijk begrijpbaar maakt.

A.4.3. Wat de door de buitenlandse Staat verstuurde kennisgeving betreft, betoogt de verzoekende partij dat de bestreden bepaling niet voldoende nauwkeurig is aangezien zij het niet mogelijk maakt de inhoud te bepalen van de kennisgeving die door de buitenlandse Staat moet worden gedaan om de Belgische Staat te ontslaan van zijn verplichting om, overeenkomstig de Belgische wet, de belastingplichtige op de hoogte te brengen.

A.4.4. Over de evenredigheid van de maatregel antwoordt de verzoekende partij dat de Ministerraad een onjuiste lezing maakt van artikel 333/1, § 3, van het WIB 1992 door te besluiten dat het verzenden van de kennisgeving aan de belastingplichtige dient te gebeuren binnen een termijn van maximaal negentig dagen na het verzenden van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat. De verzoekende partij voegt eraan toe dat de door de Ministerraad gegeven uitleg onmogelijk zou zijn, aangezien hij impliceert dat de Belgische administratie binnen een termijn van dertig dagen de vragen van buitenlandse Staten dient te behandelen, de vragen naar de financiële instellingen dient te verzenden en een antwoord dient te verkrijgen.

A.5.1. In zijn memorie van wederantwoord betoogt de Ministerraad, wat het eerste middel betreft, dat de lezing van de wettekst alleen het reeds mogelijk maakt te begrijpen dat de nevenschikking van de twee onderschikkende voegwoorden « indien » en « wanneer » noodzakelijkerwijs impliceert dat de uitzondering op de toepassing van het eerste lid van de bepaling de samenvoeging van de beide cumulatieve voorwaarden veronderstelt. Dat zou ook blijken uit de gecombineerde lezing van de Franse en de Nederlandse versie van de bestreden bepaling.

De Ministerraad wijst eveneens erop dat het vóór alles voor de administratie is dat de bestreden bepaling voldoende duidelijk moet zijn, hetgeen te dezen het geval zou zijn. Indien een belastingplichtige wenst te worden ingelicht over de draagwijdte van de uitzondering waarin is voorzien bij het nieuwe derde lid van artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992, en over de wijze waarop de administratie dat toepast, staat het hem vrij zich bij haar te informeren.

A.5.2. Wat de termijn voor kennisgeving *post factum* betreft, betoogt de Ministerraad dat de verzoekende partij zich vergist. Er zou immers moeten worden geoordeeld dat de termijn van negentig dagen waarin is voorzien bij de bestreden bepaling, begint te lopen na het verzenden van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat en niet vanaf het verzenden van de vraag om inlichtingen aan een financiële instelling.

De Ministerraad preciseert dat het eerste lid van artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992 alleen betrekking heeft op de vraag om inlichtingen van de Belgische administratie die aan een financiële instelling is gericht en op de voorwaarde waaronder dat kan gebeuren. In het derde lid van dezelfde bepaling gaat het om een vraag om inlichtingen vanwege de buitenlandse Staat, die dient te worden begrepen als een vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat aan de financiële instelling. Rekening houdend met het feit dat het eerste lid alleen betrekking heeft op de vraag van de Belgische fiscus aan de financiële instelling, is het bijgevolg de datum van verzending van de vraag aan de Belgische financiële instelling die de termijn van negentig dagen doet lopen.

A.5.3. Ten aanzien van de inhoud van de kennisgeving legt de Ministerraad de nadruk op het feit dat de Belgische wet geen voorwaarden kan opleggen inzake een kennisgeving die door een buitenlandse administratie dient te worden verwezenlijkt.

A.5.4. Wat de evenredigheid van de maatregel betreft, ten slotte, onderstreept de Ministerraad voorts dat de door de verzoekende partij in haar memorie van antwoord uitgebrachte kritieken niet relevant zijn aangezien zij gebaseerd zijn op de vergissing die die laatste in de berekening van de termijn voor kennisgeving aan de belastingplichtige heeft begaan.

A.6.1. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Zij betoogt dat de bestreden bepaling een discriminerend verschil in behandeling inzake kennisgeving doet ontstaan naargelang de vragen om inlichtingen worden gesteld op verzoek van de Belgische administratie of van een buitenlandse Staat.

A.6.2. Mocht men ervan uitgaan dat de bij de bestreden bepaling voorgeschreven voorwaarden niet cumulatief zijn, zou het ingestelde verschil in behandeling een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie vormen.

A.6.3. Wat de termijn voor kennisgeving betreft, zou de bestreden bepaling een niet te verantwoorden verschil in behandeling handhaven tussen de belastingplichtigen naargelang een vraag om inlichtingen vanwege de Belgische Staat dan wel vanwege een buitenlandse Staat op hen betrekking heeft. Terwijl in het eerste geval de belastingplichtigen dertig dagen na het verzenden van de vraag naar de financiële instelling op de hoogte zullen worden gebracht dat een vraag om inlichtingen die op hen betrekking heeft, is geformuleerd, bedraagt de termijn in het tweede geval immers negentig dagen. Bovendien zal de kennisgeving pas kunnen gebeuren zestig dagen na het doorsturen van de ingezamelde informatie naar de buitenlandse Staat. Het zou in het thans voorliggende geval niet geldig kunnen worden verantwoord dat aan de buitenlandse administratie een termijn van zestig dagen wordt toegekend om de informatie die haar is doorgestuurd te verwerken, terwijl in een zuiver interne situatie een dergelijke termijn niet bestaat.

A.6.4. Ten aanzien van de inhoud van de kennisgeving vanwege de buitenlandse Staat wordt in artikel 27, 2°, van de wet van 21 december 2013 niet gepreciseerd welke gegevens die kennisgeving dient te bevatten, noch op welk ogenblik zij dient te gebeuren. Dat artikel zou de Belgische administratie dus de mogelijkheid bieden zich te

bevrijden van haar informatieverplichting tegenover de belastingplichtige wanneer een of andere kennisgeving naar die laatste zou zijn verstuurd.

A.7.1. In zijn memorie merkt de Ministerraad in de eerste plaats op dat het tweede middel een uiteenzetting omvat van dezelfde grieven als die welke in het kader van het eerste middel zijn uiteengezet, echter aangesneden vanuit het oogpunt van het verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen.

A.7.2. Wat de ontstentenis van kennisgeving op verzoek van de buitenlandse Staat betreft, wijst de Ministerraad erop dat in het kader van de weerlegging van het eerste middel reeds is aangetoond dat de uitzondering op het principe van de gelijktijdigheid van de aan een financiële instelling gerichte vraag om inlichtingen en de kennisgeving aan de belastingplichtige impliceert dat de rechten van de Schatkist bedreigd zijn, zelfs wanneer het gaat om een vraag om inlichtingen die uitgaat van een buitenlandse Staat. Er zou derhalve op dat punt geen verbreking van gelijkheid zijn.

A.7.3. Ten aanzien van de termijn voor kennisgeving wijst de Ministerraad erop dat eveneens al eerder is aangetoond dat in geval van een vraag om inlichtingen die uitgaat van een buitenlandse Staat, wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, de termijn voor kennisgeving wordt uitgesteld met minimaal zestig dagen en maximaal negentig dagen. Indien de vraag om inlichtingen uitgaat van de Belgische Staat, wordt de termijn voor kennisgeving echter uitgesteld met maximaal dertig dagen. Het onderzochte verschil in behandeling zou perfect verantwoord zijn aangezien men rekening houdt met de noodzakelijkerwijs langere behandelingstermijn die verband houdt met het feit dat de vraag uitgaat van een buitenlandse Staat.

A.7.4. Ten aanzien van de inhoud van de kennisgeving vanwege de buitenlandse Staat zou reeds zijn aangetoond dat de belastingplichtigen die het voorwerp uitmaken van een vraag om inlichtingen vanwege die Staat, over waarborgen beschikken die soortgelijk zijn met die van de belastingplichtigen die worden beoogd in een vraag om inlichtingen vanwege de Belgische Staat. Er zou derhalve geen discriminatie zijn tussen de beide onderzochte categorieën van belastingplichtigen.

A.7.5. In ondergeschikte orde vordert de Ministerraad de handhaving van de gevolgen van de vernietigde norm in het geval dat het Hof mocht beslissen het verzoek in te willigen.

A.8.1. Wat de duidelijkheid van de tekst betreft, wijst de verzoekende partij in haar memorie van antwoord erop dat niet kan worden aangenomen dat de wetgever opzettelijk dubbelzinnige wetten goedkeurt en voor de interpretatie ervan naar de parlementaire voorbereiding verwijst.

A.8.2. Ten aanzien van de termijn voor kennisgeving herhaalt de verzoekende partij de argumentatie die zij in haar verzoekschrift heeft uiteengezet.

A.8.3. Ten aanzien van de inhoud van de kennisgeving vanwege de buitenlandse Staat zou bij de lezing van artikel 27, 2°, van de wet van 21 december 2013 niets het mogelijk maken zich ervan te vergewissen dat de belastingplichtige tijdig de voor de voorbereiding van zijn verdediging noodzakelijke informatie zal verkrijgen.

A.9. In zijn memorie van wederantwoord verwijst de Ministerraad naar hetgeen hij in zijn memorie over het tweede middel heeft uiteengezet.

- B -

B.1. De vzw « Liga van belastingplichtigen » vordert de vernietiging van artikel 27 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, dat luidt :

« In artikel 333/1, § 1, van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 14 april 2011 en gewijzigd bij de wet van 7 november 2011, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° het derde lid, vernietigd bij arrest 66/2013 van het Grondwettelijk Hof, wordt vervangen als volgt :

‘ Het eerste lid is niet van toepassing op de vragen vanwege een in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse Staat indien de buitenlandse Staat uitdrukkelijk vraagt de belastingplichtige niet in kennis te stellen wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De kennisgeving gebeurt in dit geval post factum bij aangetekende brief uiterlijk binnen 90 dagen na het verzenden van de in het eerste lid vermelde vraag om inlichtingen maar niet eerder dan 60 dagen na het verzenden van de inlichtingen aan de buitenlandse Staat. ’;

2° paragraaf 1 wordt aangevuld met een vierde lid, luidende :

‘ Het eerste lid is evenmin van toepassing op de vragen vanwege de in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse administraties indien de buitenlandse Staat aantoonbaar zelf reeds een kennisgeving aan de belastingplichtige te hebben verstuurd. ’ ».

Het eerste lid van artikel 333/1, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) bepaalt :

« 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 ».

Artikel 322 van het WIB 1992, waarnaar de voormelde artikelen verwijzen, bepaalt :

« § 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. Deze verplichting geldt slechts voor zover het gaat om soorten rekeningen en contracten die relevant zijn voor de belastingheffing. De Koning bepaalt om welke soorten rekeningen en contracten het gaat.

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 :

1° de werking van het centraal aanspreekpunt en in het bijzonder de bewaringstermijn van de in het eerste lid bedoelde gegevens;

2° de modaliteiten en de periodiciteit van de mededeling door de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen van de in het eerste lid bedoelde gegevens;

3° de modaliteiten van de raadpleging door de door de minister aangestelde ambtenaar bedoeld in § 2, derde lid, van de in het eerste lid bedoelde gegevens.

Met als enig doel de verplichtingen van deze paragraaf na te komen, hebben de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen en de Nationale Bank van België de toelating om het identificatienummer van het Rijksregister van de natuurlijke personen te gebruiken om de cliënten te identificeren.

De Nationale Bank van België houdt voormeld centraal aanspreekpunt uitsluitend in het algemeen belang. De Bank, de leden van haar organen en haar personeelsleden zijn niet burgerlijk aansprakelijk voor fouten of nalatigheden begaan in het kader van de uitoefening

van deze wettelijke opdracht van de Bank, behalve in geval van bedrog of opzettelijke of zware fout.

§ 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.

[...] ».

B.2. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van artikel 22 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Volgens de verzoekende partij zouden de toelaatbaarheidsvoorwaarden van een inmenging door de overheid in het recht op eerbiediging van het privé- en gezinsleven die door de in het middel beoogde bepalingen zijn voorgeschreven, met de bestreden bepaling niet in acht zijn genomen wegens het gebrek aan voorzienbaarheid en het onevenredige karakter ervan.

B.3. 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 kennis te nemen 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.4.1. Artikel 22 van de Grondwet heeft tot doel de personen te beschermen tegen inmengingen in hun privéleven en gezinsleven.

Het Hof moet bijgevolg nagaan of de verplichting voor de financiële instellingen om, wanneer een buitenlandse Staat inlichtingen vraagt, 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.4.2. 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.4.3. 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.5. De bestreden bepaling 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 te verzekeren.

B.6. Het Hof moet voorts nagaan of die inmenging voldoet aan het wettigheidsbeginsel en of zij redelijk is verantwoord.

B.7. 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 hypothesen 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).

B.8.1. De verzoekende partij formuleert drie grieven wat de voorzienbaarheid van de bestreden bepaling betreft. Een eerste grief heeft betrekking op het gebruik van een komma en niet van het nevenschikkende voegwoord «et» (en) tussen de woorden «lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande» («indien de buitenlandse Staat uitdrukkelijk vraagt de belastingplichtige niet in kennis te stellen») en de woorden «lorsque les droits du Trésor sont en péril» («wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn») in het derde lid van artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992, zoals vervangen bij de bestreden bepaling. Aldus geformuleerd, zou de voornoemde bepaling het niet mogelijk maken te bepalen of de twee erin vermelde

voorwaarden voor de vragen om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat al dan niet cumulatief zijn.

B.8.2. De verzoekende partij betoogt ook dat de bestreden bepaling niet voldoende duidelijk zou zijn wat de daarin voorgeschreven termijnen betreft.

B.8.3. Ten slotte verwijt de verzoekende partij de bestreden bepaling voorts de buitenlandse Staat de mogelijkheid te bieden zelf een kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige te doen, zonder dat die kennisgeving aan de in artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 voorgeschreven voorwaarden dient te voldoen.

B.9. De bestreden bepaling is als volgt verantwoord in de memorie van toelichting bij de ontworpen wet :

« Krachtens zijn arrest 66/2013 van 16 mei 2013, heeft het Grondwettelijk Hof artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen krachtens dewelke de schriftelijke kennisgeving aan de belastingplichtige overeenkomstig artikel 333/1, § 1, eerste lid, WIB 92 niet van toepassing is op de vragen vanwege de buitenlandse administraties, vernietigd.

Artikel 333/1, § 1, eerste lid, WIB 92 verplicht de administratie om de belastingplichtige in kennis te stellen 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.

Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat ‘ 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 92 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. ’.

Er wordt ook een nieuw lid in het bovenbedoelde artikel ingevoegd om te verduidelijken dat indien de buitenlandse Staat uitdrukkelijk vraagt om de belastingplichtige niet in kennis te stellen omdat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, de kennisgeving in dit geval gebeurt bij een aangetekende brief niet eerder dan 60 dagen en niet later dan 90 dagen na het verzenden van de inlichtingen aan de buitenlandse Staat. Deze uitgestelde kennisgeving wordt ingevoerd om te voldoen aan de internationale standaard van het Mondiaal Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen inzake belastingaangelegenheden. Voor wat betreft de uitwisseling van inlichtingen is de bron van deze internationale standaard in hoofdzaak het Artikel 26 van het OESO-Modelverdrag inzake de vermijding van dubbele belasting en het Modelverdrag van Akkoord inzake de uitwisseling van fiscale inlichtingen (het ‘ TIEA-Model ’), alsook de daarbij horende commentaren. Beide bronnen verduidelijken

dat nationale regelgeving inzake voorafgaande kennisgeving bepaalde uitzonderingen moet bevatten om te vermijden dat bijvoorbeeld niet kan worden voldaan aan dringende verzoeken of dat een voorafgaande kennisgeving het onderzoek van de verzoekende staat ondermijnt of in gevaar brengt. Het is voor deze laatste reden dat er nu wordt voorzien in een uitgestelde notificatie.

Bovendien, wordt er in het laatste lid ook verduidelijkt dat de kennisgeving aan de belastingplichtige niet van toepassing is indien de buitenlandse Staat aantoonbaar zelf reeds een kennisgeving aan de belastingplichtige te hebben verstuurd » (*Parl. St.*, Kamer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, pp. 19-20).

B.10.1. Het in B.8.1 aangeklaagde gebruik van de komma kan weliswaar een dubbelzinnigheid in de tekst van de bestreden bepaling doen ontstaan. Uit de voormelde parlementaire voorbereiding, waarin de intentie van de wetgever op dat punt expliciet wordt bevestigd, blijkt echter dat van de gelijktijdigheid van de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige en de verzending van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat slechts kan worden afgeweken wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn.

B.10.2. Artikel 333/1, § 1, derde lid, van het WIB 1992, zoals vervangen bij het bestreden artikel 27, dient derhalve in die zin te worden gelezen dat het slechts toelaat af te wijken van de gelijktijdigheid van de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige en de verzending van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn.

B.11.1. Wat de termijn voor kennisgeving aan de belastingplichtige betreft, betoogt de verzoekende partij dat de bij de bestreden bepaling vastgelegde termijn van 90 dagen begint te lopen vanaf de verzending, door de Belgische administratie, van de vraag om inlichtingen naar de financiële instelling en niet vanaf de datum van de verzending van de door de buitenlandse Staat aan de Belgische Staat gerichte vraag om inlichtingen. De minimumtermijn van 60 dagen zou als aanvangspunt de mededeling van de inlichtingen aan de buitenlandse Staat hebben.

Volgens de verzoekende partij zou het verschillend aanvangspunt van die termijnen die bepaling moeilijk begrijpbaar maken.

B.11.2. Artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 bepaalt dat in de gevallen bedoeld in de daarin aangehaalde bepalingen, de administratie de belastingplichtige via een kennisgeving gelijktijdig met het verzenden van de vraag om inlichtingen naar een financiële instelling in

kennis stelt van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan zij meent dat het gevoerde onderzoek tot de toepassing van artikel 341 van het Wetboek leidt.

Het derde lid van het voormelde artikel 333/1, § 1, gewijzigd bij de bestreden bepaling, voorziet in de mogelijkheid van een kennisgeving *post factum* indien een buitenlandse Staat dat vraagt wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. In de tekst van dat derde lid is bepaald dat die kennisgeving gebeurt « uiterlijk binnen 90 dagen na het verzenden van de in het eerste lid vermelde vraag om inlichtingen ». Die vraag om inlichtingen is die welke aan een financiële instelling wordt gesteld. Vanaf die datum is het dus dat de termijn van 90 dagen begint te lopen. De termijn van 60 dagen die eveneens in het derde lid van artikel 333/1, § 1, is vastgelegd, begint daarentegen te lopen vanaf de verzending van de inlichtingen aan de buitenlandse Staat.

B.11.3. In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij aanvoert, geeft de Ministerraad aan de bestreden bepaling geen andere draagwijdte. Zo onderstreept hij in zijn memorie dat aangezien het eerste lid van artikel 333/1, § 1, alleen betrekking heeft op de vraag van de Belgische fiscus aan de financiële instelling, het de datum van verzending van de vraag aan de Belgische financiële instelling is die de termijn van 90 dagen doet lopen.

B.11.4. Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, zou niet redelijkerwijs kunnen worden voorgehouden dat de bestreden bepaling niet beantwoordt aan de voorwaarde van duidelijkheid en voorzienbaarheid die is opgelegd aan elke wetskrachtige tekst die een inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven vormt. De door de verzoekende partij in haar memorie van antwoord uiteengezette argumenten bevestigen die vaststelling aangezien zij aangeeft dat het aanvangspunt van de termijn van 90 dagen in die zin moet worden begrepen dat het de door de Belgische administratie aan de financiële instelling gerichte vraag om inlichtingen is. Het is trouwens op dat ogenblik, en niet op het ogenblik waarop de buitenlandse Staat een vraag om inlichtingen indient, dat de inmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven van de betrokken belastingplichtige zich voordoet, aangezien het op dat ogenblik is dat gegevens met betrekking tot de rekeningen en financiële transacties die hem betreffen, kunnen worden bekendgemaakt.

B.11.5. Om de in B.11.2 tot B.11.4 uiteengezette redenen dient artikel 333/1, § 1, derde lid, van het WIB 1992, zoals vervangen bij het bestreden artikel 27, in die zin te worden gelezen dat het de door de Belgische administratie aan de financiële instelling gerichte vraag om inlichtingen geldt als aanvangspunt van de termijn van 90 dagen.

B.12.1. De verzoekende partij verwijt de bestreden bepaling voorts niet te preciseren welke elementen de kennisgeving aan de belastingplichtige moet bevatten in het geval dat die kennisgeving rechtstreeks door de buitenlandse Staat zou worden verricht, waardoor de Belgische administratie ervan wordt vrijgesteld die te verrichten.

B.12.2. Wanneer de kennisgeving uitgaat van de Belgische administratie, bepaalt artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 dat in de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, de administratie de belastingplichtige in kennis stelt 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 van het Wetboek leidt.

B.12.3. De paragrafen 2 tot 4 van het voormelde artikel 322 zijn ingevoegd bij artikel 55 van de wet van 14 april 2011 houdende diverse bepalingen. Het voormelde artikel 55 heeft het voorwerp uitgemaakt van een beroep tot vernietiging, dat is verworpen bij het arrest nr. 6/2013 van 14 februari 2013.

In B.9.2 van dat arrest heeft het Hof vastgesteld dat artikel 55 de belastingadministratie toestaat om, onder bepaalde voorwaarden, van de bedoelde financiële instellingen te eisen dat zij inlichtingen betreffende een van hun cliënten in twee hypothesen meedelen : de eerste, wanneer de administratie beschikt over een of meer aanwijzingen van belastingontduiking, en de tweede, wanneer zij zich voorneemt de belastbare grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341 van het WIB 1992.

In B.9.3 van het arrest heeft het Hof, met betrekking tot de eerste hypothese, de verantwoording van het amendement dat leidde tot die bepaling, vermeld :

« De nieuwe bepaling stelt uitdrukkelijk dat er ‘ aanwijzingen van belastingontduiking ’ moeten zijn. Dit betekent dus niet dat er reeds concreet vastgestelde belastingontduiking moet

zijn, een vermoeden van belastingontduiking volstaat. De aanwijzingen moeten niet bewezen zijn, maar mogen ook niet berusten op wilde of vage veronderstellingen. Ze moeten [...] voldoende geloofwaardigheid bezitten. Zo vormen volgende vaststellingen een aanwijzing van belastingontduiking :

- het bezit van een bankrekening in het buitenland zonder dat de belastingplichtige dit op zijn aangifte heeft gemeld;
- belangrijke discrepantie tussen de uiterlijke tekenen van welstand of het uitgavenpatroon en de aangegeven of gekende inkomsten en waarvoor de belastingplichtige geen sluitende uitleg kan geven nadat hem dat is gevraagd;
- vaststellingen dat aankopen zijn gebeurd zonder factuur of die niet in de boekhouding terug te vinden zijn en waaruit [...] vermoed kan worden dat de inkomsten evenmin zijn aangegeven;
- vaststellingen van zwart werk en activiteiten op werkplaatsen die blijkbaar niet zijn aangegeven;
- inlichtingen die de administratie ontvangt en waaruit blijkt dat inkomsten niet zijn aangegeven. Deze inkomsten [lees : inlichtingen] kunnen komen uit het buitenland, uit dossiers van andere belastingplichtigen of verkregen van publieke instellingen. Die inlichtingen kunnen spontaan bij de administratie zijn terechtgekomen of kunnen door de administratie zijn opgevraagd;
- discordantie tussen 2 exemplaren van een zelfde factuur (of betalingsnota) : naargelang men die factuur bij de leverancier dan wel bij de klant raadpleegt;
- discordanties tussen offertes, facturen, bestelbons, transportdocumenten, ... die niet kunnen worden verantwoord;
- aanvraag van belastingvoordelen waarvoor de werken blijkbaar niet zijn uitgevoerd;
- documenten die door de werknemer zijn ondertekend en waaruit een hogere vergoeding blijkt dan door de werkgever in zijn boekhouding is opgenomen;
- belangrijke onjuistheden in de verschillende bestanddelen van een factuur (identiteit, aard van geleverd goed of dienstprestatie, volume prijs, ...);
- vaststelling van een hogere winstmarge op de dag van een belastingcontrole dan deze die blijkt uit de boekhouding voor de vorige belastbare tijdperken, en dit terwijl de exploitatievoorwaarden niet zijn gewijzigd;
- vaststelling waarbij de aankopen en verkopen niet corresponderen met de voorraadwijzigingen tijdens dezelfde periode;
- facturatie van leveringen of dienstprestaties die niet zijn uitgevoerd (valse facturen);
- leveringen of dienstprestaties waarvoor geen facturen zijn gemaakt of terug te vinden zijn in de boekhouding;

- de vaststelling dat inzake ontvangsten geen enkel ontvangstbewijs of controleerbaar stuk kan worden voorgelegd of dat ze in belangrijke mate ontbreken;
- discordanties tussen de originele en dubbels van ontvangstbewijzen;
- vaststellingen waarbij btw-kwitanties niet zijn verstrekt en de corresponderende ontvangsten niet in de boekhouding kan worden aangetoond;
- vaststelling dat een bankrekening vermeld staat op de documenten gebruikt in het kader van een beroepsactiviteit, maar dat die niet terug te vinden is in de boekhouding of tussen de bewijsstukken;
- niet verantwoorde discordanties tussen de aangegeven omzet voor de directe belastingen en deze voor de btw;
- niet verantwoorde discordanties tussen de loonopgaven en de geboekte lonen;
- het niet indienen van aangiftes;
- het bereiken van een zogenaamde negatieve kas;
- ...

Het is duidelijk dat dit geen beperkte lijst is, maar dat nieuwe inzichten, technieken en vaststellingen er toe kunnen leiden om deze lijst verder aan te vullen.

Om bij de werkelijke doelstelling van de maatregel te blijven, namelijk het bestrijden van belastingontduiking, zijn er ook gevallen die duidelijk buiten het toepassingsgebied van de maatregel vallen. Ook dit is een niet beperkte lijst :

- fouten in aftrekbare bestedingen. Aftrekbare bestedingen waarvoor blijkbaar de voorwaarden niet zijn vervuld.
- schrijffouten, telfouten en materiële vergissingen;
- fouten in gezinslasten;
- het loutere feit dat een aangifte laattijdig is ingediend;
- loonfiches die niet of niet correct zijn aangegeven;
- inkomsten die weliswaar zijn aangegeven, maar onder een verkeerde rubriek;
- kosten waarvoor een aftrekbeperking niet of onvoldoende is toegepast;
- het ontbreken van voordelen van alle aard die op forfaitaire wijze worden bepaald;

- problemen met juridische interpretaties;
- ... » (*Parl. St.*, Kamer, 2010-2011, DOC 53-1208/007, pp. 13-16).

Het Hof heeft geoordeeld dat daaruit voortvloeit dat de eerste hypothese waarin de wetgever de administratie toestaat zich te mengen in het privéleven van de belastingplichtigen voldoende nauwkeurig is afgebakend om het die laatstgenoemden mogelijk te maken, in voorkomend geval met de hulp van juridische bijstand, te voorzien in welke gevallen een vraag om inlichtingen gericht aan de financiële instelling waarvan zij cliënt zijn, is verantwoord door een aanwijzing van belastingontduiking te hunnen aanzien. In voorkomend geval zou het aan de rechter staan om te beoordelen of de door de belastingadministratie voorgelegde aanwijzingen kunnen volstaan om de inmenging in het privéleven te verantwoorden.

B.12.4. Zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding die in B.9 is vermeld, heeft de wetgever zich willen voegen naar het arrest nr. 66/2013 van 16 mei 2013 door een kennisgeving aan de belastingplichtige ook op te leggen wanneer de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat. De bestreden bepaling verwijst naar artikel 322, § 4, van het WIB 1992, dat bepaalt dat die vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. De bestreden bepaling is, door de verwijzing die zij maakt naar het voormelde artikel 322, § 4, voldoende nauwkeurig om de betrokken belastingplichtige in staat te stellen te weten in welke gevallen een aanwijzing van belastingontduiking een dergelijke vraag kan verantwoorden.

B.13. De bestreden bepaling voldoet bijgevolg aan de bij artikel 22 van de Grondwet in samenhang gelezen met artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, opgelegde vereiste van voorzienbaarheid van de wet.

B.14.1. De verzoekende partij betoogt voorts, in het eerste middel, dat de bestreden bepaling op onevenredige wijze afbreuk doet aan het recht op eerbiediging van het privéleven van de betrokken belastingplichtige.

Zij zet uiteen dat in zoverre de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige met 60 dagen kan worden uitgesteld en in zoverre, krachtens artikel 7 van de richtlijn 2011/16/EU, de Belgische administratie over een termijn van zes maanden beschikt, vanaf de vraag om

inlichtingen vanwege de buitenlandse Staat, om ze aan die Staat te verstrekken, er tot acht maanden zou kunnen verlopen tussen de vraag van de buitenlandse Staat en de kennisgeving aan de belastingplichtige.

B.14.2. De door de verzoekende partij uiteengezette argumentatie berust op een klaarblijkelijk verkeerde lezing van de bestreden bepaling. Hoewel de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige met 60 dagen kan worden uitgesteld vanaf het ogenblik waarop de buitenlandse Staat de gevraagde inlichtingen ontvangt, moet die kennisgeving, zoals vermeld in de wettekst zelf en zoals bevestigd in de in B.9 aangehaalde parlementaire voorbereiding, in elk geval gebeuren binnen een maximumtermijn van 90 dagen te rekenen vanaf de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling vanwege de Belgische administratie. Die termijn vormt bijgevolg de maximumtermijn waarbinnen financiële inlichtingen met betrekking tot de belastingplichtige kunnen worden medegedeeld zonder dat hij zich kan verzetten tegen die mededeling en tegen de maatregelen die eruit zouden kunnen voortvloeien. Rekening houdend met het feit dat de vraag om inlichtingen uitgaat van een buitenlandse Staat, is een dergelijke termijn niet zonder redelijke verantwoording ten opzichte van de door de wetgever nagestreefde doelstelling. Hij blijft bovendien binnen de door de voormelde richtlijn 2011/16/EU opgelegde grenzen.

B.15. Rekening houdend met hetgeen in B.10.2 en B.11.5 is vermeld, is het eerste middel niet gegrond.

B.16. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending, door de bestreden bepaling, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.17.1. Allereerst verwijt de verzoekende partij de bestreden bepaling de dubbelzinnige formulering ervan inzake het al dan niet cumulatieve karakter van de voorwaarden die dienen te worden vervuld opdat de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige *post factum* kan worden verricht. Volgens de verzoekende partij zou er geen verbreking van gelijkheid onder de belastingplichtigen zijn naargelang de vraag om inlichtingen uitgaat van de Belgische Staat of van een buitenlandse Staat indien de voorwaarden uitgedrukt in de bestreden bepaling cumulatief zijn en indien de kennisgeving *post factum* verantwoord is door aanwijzingen waaruit de wil van de belastingplichtige om zijn onvermogen te organiseren blijkt.

B.17.2. Zoals in B.10 is vermeld, kan slechts van de gelijktijdigheid van de kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige en de verzending van de vraag om inlichtingen vanwege een buitenlandse Staat worden afgeweken wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. Derhalve worden de betrokken belastingplichtigen op gelijke wijze behandeld, ongeacht of de vraag om inlichtingen uitgaat van de Belgische Staat dan wel van een buitenlandse Staat.

Met betrekking tot de verantwoording van de kennisgeving *post factum* verwijst de bestreden bepaling, zoals in B.12.4 is vermeld, naar artikel 322, § 4, van het WIB 1992, dat bepaalt dat de vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. Het voormelde artikel 322, § 4, verwijst zelf naar paragraaf 2 ervan, die de Belgische belastingadministratie ertoe machtigt elke financiële instelling te dwingen haar inlichtingen te bezorgen die die instelling bezit over een belastingplichtige ten aanzien van wie de administratie over aanwijzingen van belastingontduiking beschikt of zich voorneemt een beroep te doen op artikel 341 van het WIB 1992. Er bestaat bijgevolg geen verschil in behandeling onder de belastingplichtigen naargelang de vraag om inlichtingen uitgaat van de Belgische Staat of van de buitenlandse Staat, aangezien de aanwijzing van belastingontduiking in beide gevallen de reden van de vraag vormt.

B.18.1. De verzoekende partij voert voorts aan dat de bestreden bepaling een onredelijk verschil in behandeling handhaaft tussen de belastingplichtigen op wie een vraag om inlichtingen vanwege de Belgische Staat betrekking heeft, en diegenen op wie een vraag vanwege een buitenlandse Staat betrekking heeft. Terwijl de eersten binnen de 30 dagen na het verzenden van de vraag aan de financiële instelling ervan op de hoogte moeten worden gebracht dat een dergelijke vraag die op hen betrekking heeft, is geformuleerd, zou, volgens de verzoekende partij, immers een termijn van acht maanden kunnen voorbijgaan vooraleer de belastingplichtige op de hoogte wordt gebracht van het feit dat een vraag die op hem betrekking heeft, door een buitenlandse Staat is ingediend.

B.18.2. Zoals is vermeld in B.14.2, berust de door de verzoekende partij uiteengezette argumentatie op een klaarblijkelijk verkeerde lezing van de bestreden bepaling. De kennisgeving aan de betrokken belastingplichtige dient immers te gebeuren binnen een maximumtermijn van 90 dagen te rekenen vanaf de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling vanwege de Belgische administratie.

Om dezelfde redenen als die welke in B.14.2 zijn vermeld, is het verschil in behandeling tussen de beide categorieën van rechtzoekenden niet zonder redelijke verantwoording.

B.19.1. De verzoekende partij voert voorts het bestaan aan van een discriminerend verschil in behandeling voor de belastingplichtigen op wie een vraag om inlichtingen betrekking heeft die uitgaat van een buitenlandse Staat, in zoverre zij niet dezelfde waarborgen zouden genieten met betrekking tot de inhoud van de kennisgeving waarin is voorzien bij de bestreden bepaling, ten opzichte van de belastingplichtigen op wie een vraag om inlichtingen vanwege de Belgische Staat betrekking heeft.

B.19.2. Om de redenen die in B.17.2 zijn uiteengezet, is het verschil in behandeling onbestaand.

B.20. Het tweede middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof,

rekening houdend met hetgeen in B.10.2 en B.11.5 is vermeld, verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 16 juli 2015.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels