



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 108/2025
van 17 juli 2025
Rolnummer : 8321**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing voor de aanslagjaren 2017 tot 2019, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter Pierre Nihoul, rechter Joséphine Moerman, waarnemend voorzitter, en de rechters Thierry Giet, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Pierre Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 4 september 2024, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 10 september 2024, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie ervan die van toepassing is op de aanslagjaren 2017 tot 2019, in de interpretatie volgens welke ambtshalve ontheffing wordt verleend, enerzijds, van het overschot van de belastingkredieten, de voorheffingen en de voorafbetalingen bedoeld in artikel 304, § 2, en, anderzijds, van de verminderingen die voortvloeien uit de toepassing van de artikelen 88, 131 tot 135, 138, 139, 145¹ tot 156, 257, 526, § 1, en 539 en van de gewestelijke belastingverminderingen en -kortingen, en niet van de belastingvermindering die voortvloeit uit de toepassing van artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting) en/of van artikel 19 van het DBV-F, zoals goedgekeurd bij de wet van 14 april 1965, het door de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in die zin dat een onverantwoord verschil in behandeling in het leven wordt geroepen tussen de belastingplichtigen die een overschot van roerende voorheffing moeten dragen of op wie de voormelde belastingverminderingen niet werden toegepast, en de belastingplichtigen voor wie het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting niet wordt verrekend met de uiteindelijk door die

belastingplichtigen gedragen belasting binnen de termijn van vijf jaar bedoeld in artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, terwijl het met die bepaling nagestreefde doel erin bestaat de ontheffing toe te staan, binnen die termijn van vijf jaar, van de roerende voorheffing en van de voormelde belastingverminderingen, die, wat de gevolgen ervan betreft, vergelijkbaar zijn met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting in zoverre het voordeel ervan moet worden toegekend zonder dat een onderscheid moet worden gemaakt volgens de wijze van inning van de belasting, om geen onverschuldigde belastinglast voor de belastingplichtigen uit te maken ? »;

2. « Schendt de wetgever de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, door het de verkrijgers van roerende inkomsten van Franse oorsprong, meer bepaald van dividenden, die zijn ontvangen via een (Belgische) financiële instelling die de bevrijdende roerende voorheffing heeft ingehouden, mogelijk te maken de berekening van de heffing die in strijd met artikel 19 van het DBV-F is doorgevoerd, te laten rechtzetten en de ontheffing van de te veel geïnde belasting te verkrijgen binnen de termijn van vijf jaar waarin uitdrukkelijk in artikel 368 van het WIB 1992 is voorzien, en door het de verkrijgers van dezelfde roerende inkomsten, die zijn ontvangen via een (Luxemburgse) buitenlandse financiële instelling die de Belgische bevrijdende roerende voorheffing niet heeft ingehouden, die ertoe waren gehouden de ontvangen inkomsten aan te geven in de personenbelasting, niet mogelijk te maken een wettelijke basis te genieten in de artikelen 376 en volgende van het WIB 1992 of in een andere bepaling die hun de mogelijkheid biedt de rechtzetting van de met schending van artikel 19 van het DBV-F betaalde belasting binnen dezelfde termijn van vijf jaar te verkrijgen, maar hen verplicht in rechte te treden binnen de gewone termijn van zes maanden bedoeld in artikel 366 van het WIB 1992 ? ».

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Isabelle Tasset, advocate bij de balie Luik-Hoei, heeft een memorie ingediend.

Bij beschikking van 4 juni 2025 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Thierry Giet en Sabine de Bethune te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij de Ministerraad binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, 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. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege zijn belastingplichtigen die fiscale inwoners in België zijn. Zij ontvangen dividenden van Franse oorsprong bij een Luxemburgse instelling zonder dat die laatste de roerende voorheffing inhoudt.

Zij geven die inkomsten aan in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2017, 2018 en 2019.

De bijbehorende aanslagbiljetten worden naar hen verstuurd op 7 maart 2018, op 26 april 2019 en op 23 oktober 2019.

Op 21 december 2020 vragen zij de ontheffing van de ingekohierde aanslag in de personenbelasting en verzoeken zij om een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting te verrekenen. De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege doen met name gelden dat toepassing moet worden gemaakt van artikel 376, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992).

Op 21 juni 2021 beslist de belastingadministratie dat het bezwaarschrift onontvankelijk is omdat de in artikel 371 van het WIB 1992 bedoelde termijn is overschreden en omdat artikel 376 van dat Wetboek niet van toepassing is.

Op 31 augustus 2021 maken zij de zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne.

Op verzoek van de eisende partijen stelt het verwijzende rechtscollege bijgevolg de hiervoor weergegeven prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

A.1. De Ministerraad brengt in herinnering dat de in artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) bedoelde procedure tot ambtshalve ontheffing uitzonderlijk is en afwijkt van de gemeenrechtelijke bezwaarprocedure die is bedoeld in de artikelen 366 en volgende van hetzelfde Wetboek. De eerste procedure beperkt zich tot een aantal specifieke voorwerpen en moet worden toegepast binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het betrokken aanslagjaar, terwijl de tweede procedure niet dezelfde beperkingen kent wat het voorwerp ervan betreft, maar door de belastingplichtige moet worden ingeleid binnen een termijn van zes maanden vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, dan wel de datum van de kennisgeving van de aanslag of van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier. De regeling van de ambtshalve ontheffing moet haar afwijkende karakter behouden. Zij werd niet ingevoerd om een tweede kans te geven aan belastingplichtigen die, uit vergetelheid of door nalatigheid, geen bezwaarschrift zouden hebben ingediend binnen de wettelijke termijn.

A.2. De Ministerraad beweert dat uit de parlementaire voorbereiding van artikel 376, § 3, 1^o, van het WIB 1992 blijkt dat die bepaling met name wordt verantwoord door het feit dat de verkrijger van inkomsten die aan de voorheffing zijn onderworpen, niet degene is die de aangifte in die voorheffing doet, noch ze betaalt. Het is omdat noch de belastingplichtige, noch de administratie over de informatie met betrekking tot de inhouding van de voorheffing beschikt dat in een buitengewone termijn van vijf jaar is voorzien voor die ontheffingsprocedure. Het betreft geen extra termijn om het bedrag van de gevestigde belasting te betwisten.

A.3. De Ministerraad is van mening dat de redenering van het Hof in het arrest nr. 67/2022 van 19 mei 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.067) te dezen kan worden overgenomen. Hij doet gelden dat de belastingplichtige, te dezen, de belastbare roerende inkomsten in zijn aangifte heeft vermeld zonder dat hij aanspraak heeft gemaakt op de toepassing van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting binnen de termijn van zes maanden vanaf de aanslag waarvan hem is kennisgegeven. Die termijn kan niet onredelijk worden geacht, aangezien de fiscale gegevens die de belastingplichtige moet vermelden in zijn belastingaangifte, hem bekend zijn en hij bijgevolg in staat is om snel na te gaan of die op correcte wijze in aanmerking zijn genomen door de administratie.

A.4. Wat artikel 376, § 3, 2^o, van het WIB 1992 betreft, beweert de Ministerraad dat het Hof, bij zijn voormelde arrest nr. 67/2022, heeft geoordeeld dat de gegevens die het mogelijk maken de in die bepaling bedoelde belastingverminderingen te verkrijgen, in beginsel bekend zijn bij de administratie, die op een andere wijze erover wordt ingelicht dan via de aangifte van de belastingplichtige. Daaruit volgt dat, door de ambtshalve ontheffing te beperken tot de in artikel 376, § 3, 2^o, van het WIB 1992 bedoelde gevallen en door ze niet uit te breiden tot de

gevallen waarin de gegevens die het mogelijk maken de vermindering te verkrijgen, de belastingplichtige bekend zijn, die bepaling redelijk verantwoord is. Bovendien is de termijn van zes maanden niet onevenredig.

Volgens de Ministerraad kan die redenering te dezen worden overgenomen, aangezien het bestaan van de dividenden van Franse oorsprong die de belastingplichtige moet vermelden in zijn belastingaangifte, hem in beginsel bekend is en hij bij de kennisgeving van het aanslagbiljet dus kan nagaan of die in aanmerking zijn genomen door de administratie. Bovendien ontvangt België, in het kader van de toepassing van de te Brussel gesloten Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen (hierna : de Overeenkomst van 10 maart 1964), niet automatisch het bewijs van een daadwerkelijke belasting in Frankrijk.

A.5. De Ministerraad erkent dat er omtrent de toepassing van de Overeenkomst van 10 maart 1964 controverse was in de rechtspraak. Die werd evenwel beslecht bij een arrest van het Hof van Cassatie van 16 juni 2017 (ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170616.3), dat bijgevolg dateert van vóór de in het geding zijnde aanslagjaren, zodat de betrokken belastingplichtigen zich op die rechtspraak konden beroepen binnen de termijn van zes maanden waarin is voorzien in het kader van de gemeenrechtelijke bezwaarprocedure. In dat verband brengt de Ministerraad in herinnering dat uit het arrest van het Hof nr. 160/2020 van 26 november 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.160) blijkt dat een wijziging van de jurisprudentie niet kan worden beschouwd als een nieuw gegeven dat een ambtshalve ontheffing in de zin van artikel 376 van het WIB 1992 kan verantwoorden.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

A.6. De Ministerraad brengt in herinnering dat de in artikel 368 van het WIB 1992 bedoelde verjaringstermijn van vijf jaar betrekking heeft op de aanvraag tot terugbetaling van een voorheffing die ten onrechte in de Schatkist werd gestort in het geval van een bevrijdende roerende voorheffing, waarbij de vestiging van de belasting geen inkohiering vereist en de belastingplichtige zijn inkomsten niet moet aangeven. Daarentegen loopt de termijn om een bezwaarschrift in te dienen zoals bedoeld in artikel 371 van het WIB 1992 vanaf de datum waarop de belastingadministratie het bedrag dat haar verschuldigd is, meedeelt door middel van een inkohiering of een kennisgeving van de inning. Aangezien de in artikel 368 van het WIB 1992 bedoelde roerende voorheffingen noch werden ingekohierd, noch het voorwerp uitmaken van een kennisgeving van de inning, loopt de in artikel 371 bedoelde termijn van zes maanden niet ten aanzien van die voorheffingen, omdat de belastingplichtige het bedrag dat hij verschuldigd is, niet kent. Bovendien heeft de wetgever een redelijke termijn van vijf jaar willen vaststellen voor dat soort van betwistingen.

A.7. Volgens de Ministerraad berust het betrokken verschil in behandeling op een objectief criterium, namelijk het al dan niet bestaan van een inkohiering of van een kennisgeving van de inning. De belastingplichtige die een kennisgeving van de inning krijgt of die in kennis wordt gesteld van een aanslagbiljet, beschikt over precieze informatie met betrekking tot de belastingelementen en het verschuldigde bedrag en met betrekking tot de rechtsmiddelen en beroepstermijnen. Zulks is niet het geval voor de belastingplichtige die inkomsten ontvangt die zijn onderworpen aan de in artikel 368 van het WIB 1992 bedoelde roerende voorheffingen. In het eerste geval neemt de bezwaartermijn van zes maanden een aanvang op de datum waarop de belastingplichtige wordt vermoed in kennis te zijn gesteld van het verschuldigde bedrag, terwijl de termijn, in het tweede geval, een aanvang neemt op 1 januari van het jaar waarin de voorheffing werd gestort, maar die wordt op vijf jaar gebracht. Daaruit volgt dat het recht op toegang tot de rechter in beide vergeleken regelingen in dezelfde mate wordt gewaarborgd. Bovendien, wanneer de belastingplichtige, zoals dat te dezen het geval is, de betrokken roerende inkomsten zelf heeft aangegeven, is hij beter in staat om de gegevens te verifiëren die hij heeft aangegeven. Het Hof heeft geoordeeld dat, in die omstandigheden, de verjaringstermijn van zes maanden niet onredelijk was (arrest nr. 67/2022, voormeld, B.11.2).

- B -

Ten aanzien van het geschil voor het verwijzende rechtscollege en de context ervan

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op de artikelen 368, 371 en 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals zij van toepassing waren voor de aanslagjaren 2017, 2018 en 2019.

Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het geschil betrekking heeft op de situatie van personen die roerende inkomsten van Franse oorsprong ontvangen, via een buitenlandse financiële instelling die de Belgische bevrijdende roerende voorheffing niet heeft ingehouden.

De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege vorderen de verrekening van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting overeenkomstig artikel 19 van de te Brussel gesloten Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen (hierna : de Overeenkomst van 10 maart 1964) en artikel 285 van het WIB 1992.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot dat geval.

B.1.2. Artikel 285 van het WIB 1992 bepaalt :

« Met betrekking tot inkomsten van roerende goederen en kapitalen en met betrekking tot diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, eerste lid, 5^o tot 7^o, wordt met de belasting een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verrekend voor zover die inkomsten in het buitenland werden onderworpen aan een gelijkaardige belasting als de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners, en voor zover de desbetreffende goederen en kapitalen voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt.

In afwijking van het eerste lid wordt met betrekking tot dividenden enkel een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verrekend wanneer het gaat om dividenden die zijn toegekend of toegewezen door beleggingsvennootschappen en in zover vaststaat dat deze dividenden voortkomen uit inkomsten die voldoen aan de voorwaarden vermeld in het eerste lid en in artikel 289 ».

B.1.3. Artikel 19, A.1, eerste en tweede alinea, van de Overeenkomst van 10 maart 1964 bepaalt :

« Dubbele belasting wordt op de volgende wijze voorkomen :

A. Met betrekking tot België :

1. De inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen, ressorterend onder het in artikel 15, paragrafen 2 en 4, omschreven regime, die in Frankrijk werkelijk de inhouding bij de bron hebben ondergaan en die worden verkregen door vennootschappen, verblijfhouders van België, onderhevig uit dien hoofde aan de vennootschapsbelasting, worden, mits de roerende voorheffing wordt geïnd tegen het normale tarief op hun bedrag netto van Franse belasting, vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en van de belasting bij de uitkering, onder de voorwaarden bepaald bij de Belgische interne wetgeving.

Voor de in vorenstaand lid bedoelde inkomsten en opbrengsten, die door andere verblijfhouders van België worden verkregen, alsmede voor de inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen, die onder het in artikel 16, paragraaf 1, omschreven regime ressorteren en die in Frankrijk de inhouding bij de bron werkelijk hebben ondergaan, wordt de belasting in België verschuldigd op hun bedrag netto van Franse inhouding, verminderd, eensdeels, met de tegen het gewone tarief geïnde roerende voorheffing en, anderdeels, met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat bedoeld gedeelte minder dan 15 ten honderd van het evenvermelde nettobedrag mag belopen ».

Uit artikel 19, A.1, tweede alinea, van de Overeenkomst van 10 maart 1964 blijkt dat « België een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting moet verlenen waarvan het tarief minstens gelijk is aan 15 procent van het netto bedrag van de roerende inkomsten. [...] Hieruit volgt dat aangezien het dubbelbelastingverdrag België-Frankrijk, België verplicht tot het verlenen van een minimum verrekenbaar bedrag aan forfaitaire buitenlandse belasting, geen gevolg kan gegeven worden aan interne Belgische regels die deze vermindering aan bijkomende voorwaarden onderwerpen » (Cass., 16 juni 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20170616.3).

Ten aanzien van de eerste prejudiciële vraag

B.2.1. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op het toepassingsgebied van de in artikel 376, § 3, 1^o en 2^o, van het WIB 1992 bedoelde procedure tot ambtshalve ontheffing.

B.2.2. Artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het WIB 1992 bepaalt :

« De [directeur der belastingen] of de door hem gedelegeerde ambtenaar verleent ook ambtshalve ontheffing :

1° van het overschot van de belastingkredieten, de voorheffingen en de voorafbetalingen bedoeld in artikel 304, § 2, voor zover dit overschot door de administratie werd vastgesteld of door de belastingschuldige of door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, aan de administratie werd bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar waartoe de belasting behoort waarmee die belastingkredieten, die voorheffingen en die voorafbetalingen zijn te verrekenen;

2° van de verminderingen voortvloeiend uit de toepassing van de artikelen 88, 131 tot 135, 138, 139, 145¹ tot 156, 257, 526, § 1, en 539 en van de gewestelijke belastingverminderingen en kortingen voor zover het tot die verminderingen aanleiding gevend feit door de administratie werd vastgesteld of door de belastingschuldige of door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, aan de administratie werd bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar waartoe de belasting behoort waarop die verminderingen moeten worden verleend ».

B.2.3. De mogelijkheid om ambtshalve een ontheffing te verlenen werd in eerste instantie ingevoerd voor overbelastingen die voortvloeien uit een materiële vergissing of uit een dubbele belasting. Die mogelijkheid wordt thans geregeld bij artikel 376, § 1, van het WIB 1992 en vindt haar oorsprong in artikel 61 van de wetten betreffende de inkomstenbelastingen, gecoördineerd op 15 januari 1948, zoals het werd aangevuld bij de wet van 30 mei 1949 « houdende exceptionele en interpretatieve maatregelen inzake directe belastingen ».

In de parlementaire voorbereiding van die bepaling wordt uiteengezet :

« De ambtshalve ontlasting is inderdaad een zuiver administratieve gunstmaatregel, tegen dewelke geen gerechtelijk verhaal kan ingespannen worden. Het hoger belang van een goede administratie eist inderdaad dat de aanslagen een definitief karakter verwerven na het verstrijken van een termijn tamelijk lang genoeg om aan de belastingplichtige toe te laten hun gegrondheid na te gaan en binnen deze termijn een bezwaarschrift in te dienen. Het mag niet zijn dat deze aanslagen na het verstrijken van bewust termijn kunnen betwist worden onder voorwendsel van vergissingen van welke aard ook. Maar, anderdeels, past het aan de administratie het recht te verlenen te allen tijde een aanslag te verminderen of te vernietigen, waarvan zij erkent dat er een materiële vergissing in voorkomt of die dubbel gebruik uitmaakt met een vorige aanslag. Zo de belasting, die het voorwerp van zulkdanige aanslag uitmaakt, reeds betaald werd, moet aan de administratie de toelating gegeven worden ze terug te betalen; de stabiliteit van de begrotingsontvangsten eist nochtans dat in dit geval een termijn vastgesteld worde; artikel 2 bepaalt die termijn op twee jaar, te rekenen vanaf de datum van betaling der belasting. Deze maatregel zal aan de Administratie toelaten de strengheid van het principe der forclusie in grote mate te verzachten » (*Parl. St.*, Kamer, 1948-1949, nr. 323, p. 4).

B.2.4. Bij de wet van 27 juli 1953 « tot invoering van maatregelen om de invordering der directe belastingen te bespoedigen » (hierna : de wet van 27 juli 1953) heeft de wetgever een ambtshalve ontheffing mogelijk gemaakt van de overbelastingen die voortvloeien uit een materiële vergissing, ongeacht of deze toe te schrijven is aan een personeelslid van de administratie of aan de belastingplichtige zelf, zodat « voortaan [dus] niet meer [zal] moeten nagegaan worden, alvorens de door het bestuur vastgestelde overbelastingen van ambtswege te ontlasten, of de oorzaak van deze overbelastingen uitsluitend toe te schrijven is aan een personeelslid van het bestuur of gedeeltelijk of volledig aan de belastingplichtige zelf » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 277, p. 5).

Bovendien maakt de bepaling het mogelijk om aan de werknemers dat gedeelte van de op hun bezoldigingen aan de bron geïnde belastingen ambtshalve terug te betalen dat, rekening houdend met het geheel van hun jaarlijkse belastbare inkomsten, hoger is dan het bedrag van de belastingen dat zij verschuldigd blijken te zijn. « Dit te-veel-geïnde, dat doorgaans te wijten is aan feiten welke zich tijdens de belastingperiode voordeden (werkloosheid, oppensioenstelling, verhoging der gezinslasten, enz.) wordt normaal van ambtswege door het bestuur terugbetaald vóór het verstrijken van de aan deze belastingplichtigen aangewezen termijn voor het aanvragen van de terugbetaling bij wijze van regelmatig bezwaarschrift. Het gebeurt evenwel dikwijls dat, om redenen buiten de wil van de belastingplichtigen en van de personeelsleden van het bestuur (laattijdige ontvangst van de door de werkgevers op te maken bezoldigingsfiches, onnauwkeurigheden of weglatingen in deze documenten, overbelasting in het werk der administratieve diensten, enz.) de terugbetaling van dit te-veel-geïnde niet binnen hogerbedoelde termijn gelast wordt en, bij ontstentenis van regelmatig bezwaarschrift, later niet meer kan gebeuren » (*ibid.*).

De memorie van toelichting van de wet van 27 juli 1953 preciseert :

« De voorgestelde tekst strekt er dus toe de Minister of zijn gedelegeerde in de mogelijkheid te stellen in werkelijk uitzonderlijke gevallen en in een humanitaire geest van ambtswege de ontlasting toe te staan van onbetwistbare overbelastingen die de belastingplichtige niet binnen de normale termijnen heeft kunnen doen vaststellen en ontlasten » (*ibid.*, p. 6).

B.2.5. De mogelijkheid tot ambtshalve ontheffing van de verminderingen voortvloeiend uit de toepassing van de artikelen van het WIB 1992 die vermeld zijn in artikel 376, § 3, 2°, van het WIB 1992 vindt haar oorsprong in artikel 277, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, zoals het in dat Wetboek werd ingevoerd bij de wet van 4 augustus 1986 « houdende fiscale bepalingen » (hierna : de wet van 4 augustus 1986). De draagwijdte van die bepaling werd vervolgens uitgebreid door artikel 28 van de wet van 21 december 2013 « houdende diverse fiscale en financiële bepalingen » (hierna : de wet van 21 december 2013), en daarna door artikel 92 van de wet van 8 mei 2014 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet ».

B.2.6. De memorie van toelichting van de wet van 4 augustus 1986 geeft aan dat een van de doelstellingen van de wetgever erin bestond meer rechtszekerheid te waarborgen, onder meer « door de belastingverminderingen en de -aftrekken ambtshalve toe te passen wanneer de administratie in het bezit is van de gegevens die nodig zijn voor de berekening ervan », en, met hetzelfde doel, de regel die de directeur der directe belastingen toelaat ambtshalve ontheffing te verlenen van het overschot van de voorheffingen en voorafbetalingen, uit te breiden « tot de gevallen waarin de belastingschuldige niet te gelegener tijd de hem toekomende belastingverminderingen heeft aangevraagd » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310/1, pp. 5 en 23).

De memorie van toelichting van de wet van 21 december 2013 vermeldt :

« Het was in de eerste plaats de bedoeling van de wetgever de mogelijkheid te scheppen tot ambtshalve toekenning van belastingverminderingen waarop de belastingplichtige *ab initio* recht had, doch die hem om een of andere reden niet werden toegekend bij de vestiging van de aanslag en die hij, eventueel wegens onwetendheid, evenmin had gevraagd in een regelmatig bezwaarschrift.

Om billijkheidsredenen beoogt de aanpassing van artikel 376, § 3, 2°, WIB 92 de belastingverminderingen die aanleiding kunnen geven tot een ambtshalve ontheffing, uit te breiden » (*Parl. St.*, Kamer, 2013-2014, DOC 53-3236/001, pp. 20-21).

B.3. De artikelen 366 en volgende van het WIB 1992 regelen de gewone bezwaarprocedure die moet worden ingeleid binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, dan wel de datum van de kennisgeving van de aanslag of van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier (artikel 371 van het WIB 1992).

B.4. Het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid van artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het niet van toepassing is op de personen die een belastingvermindering zouden kunnen genieten ingevolge de verrekening van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, bedoeld in artikel 285 van hetzelfde Wetboek, of, rechtstreeks, ingevolge de toepassing van artikel 19 van de Overeenkomst van 10 maart 1964.

Het verwijzende rechtscollege stelt het Hof een vraag over het verschil in behandeling tussen die personen en die welke zich in de in artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het WIB 1992 bedoelde situaties bevinden.

De personen van de eerste categorie moeten, teneinde het bedrag van de gevestigde aanslag te betwisten, gebruikmaken van de in de artikelen 366 en volgende van het WIB 1992 bedoelde bezwaarprocedure, zodat zij over de in artikel 371 van hetzelfde Wetboek bedoelde termijn van zes maanden beschikken. Daarentegen moet de ambtshalve ontheffing, bedoeld in artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het WIB 1992, worden verleend binnen een termijn van vijf jaar vanaf 1 januari van het betrokken aanslagjaar.

B.5. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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

B.6.1. Zoals in B.2.4 is vermeld, heeft de wetgever willen voorzien in een uitzonderlijke mogelijkheid tot ambtshalve ontheffing. Hij heeft de ambtshalve ontheffing ingevoerd voor de belastingplichtigen die de overbelasting die op hen werd toegepast, niet binnen de normale termijnen hebben kunnen doen vaststellen en ontheffen. Die procedure is niet bestemd om de gemeenrechtelijke bezwaarprocedure te vervangen.

B.6.2. Zoals in B.2.5 is vermeld, vindt artikel 376, § 3, 2°, van het WIB 1992 zijn oorsprong in de wet van 4 augustus 1986. De parlementaire voorbereiding van die wet toont aan dat de wetgever de bedoeling had « te komen tot een correcte inning van de belastingen en de andere overheidsheffingen » en, « terzelfder tijd [...] de rechtszekerheid van de belastingplichtigen [te] vergroten, inzonderheid door een betere voorlichting en betere betrekkingen tussen de belastingplichtigen en de administratie » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310-2/2°, pp. 1-2).

Tot de daartoe goedgekeurde maatregelen behoorde de ambtshalve toepassing van de belastingverminderingen en fiscale aftrekken, die kon worden verwezenlijkt « [vermits] de administratie in het bezit [was] van de gegevens die nodig zijn voor de berekening ervan » (*Parl. St.*, Senaat, 1985-1986, nr. 310/1, p. 5). Uit de bespreking van die bepaling in de Kamercommissie blijkt overigens dat een voorstel dat ertoe strekte een ambtshalve terugbetaling mogelijk te maken van de restorno's en vrijstellingen waarop de betrokkene recht had maar die aan zijn aandacht waren ontsnapt of waarvan hij geen weet had, werd onderzocht maar dat het niet werd aangehouden wegens toepassingsproblemen. Er werd in dat verband opgemerkt dat er « een onderscheid moet worden gemaakt tussen de loutere toepassing van de wet en de toepassing waarbij een feitelijke toestand moet worden in acht genomen en geverifieerd » (*Parl. St.*, Kamer, 1985-1986, nr. 576/7, p. 104).

B.6.3. De latere uitbreidingen van het toepassingsgebied van de in het geding zijnde bepaling hadden eveneens betrekking op belastingverminderingen waarvoor de belastingadministratie de voor de berekening nodige gegevens kan kennen los van de mededeling ervan door de belastingplichtige, aangezien het de bedoeling van de wetgever was « de mogelijkheid te scheppen tot ambtshalve toekenning van belastingverminderingen waarop de belastingplichtige *ab initio* recht had, doch die hem om een of andere reden niet werden toegekend bij de vestiging van de aanslag en die hij, eventueel wegens onwetendheid, evenmin had gevraagd in een regelmatig bezwaarschrift » (*Parl. St.*, Kamer, 2013-2014,

DOC 53-3236/001, p. 20). De bestedingen die recht geven op een belastingvermindering, worden immers gedaan ten gunste van beroepsmensen, die een attest moeten opstellen dat bestemd is voor de belastingadministratie.

B.6.4. De belastingvermindering, die voortvloeit uit de verrekening van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, bedoeld in artikel 285 van hetzelfde Wetboek, of, rechtstreeks, uit artikel 19 van de Overeenkomst van 10 maart 1964, die de personen genieten die roerende inkomsten van Franse oorsprong ontvangen via een buitenlandse financiële instelling die de Belgische bevrijdende roerende voorheffing niet heeft ingehouden, verschilt van het overschot van de belastingkredieten, de voorheffingen en de voorafbetalingen alsook van de belastingverminderingen die zijn opgesomd in de in het geding zijnde bepaling, in zoverre de belastingadministratie het feit dat de in het geding zijnde vermindering doet ontstaan en de betrokken bedragen enkel kan kennen door de aangifte van de belastingplichtige zelf. Die belastingvermindering kan dus niet ambtshalve worden verleend door de administratie.

Door de ambtshalve ontheffing te beperken tot de in artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het WIB 1992 bedoelde gevallen en door ze niet uit te breiden tot de aanvragen op basis van andere gronden, zoals de belastingvermindering die voortvloeit uit de verrekening van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, heeft de wetgever dan ook gekozen voor een objectief en pertinent criterium van onderscheid.

B.7.1. Het Hof moet nog onderzoeken of de uitsluiting van de belastingplichtigen die geen aanspraak hebben gemaakt op de toepassing van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting binnen de in artikel 371 van het WIB 1992 bedoelde termijn, van de mogelijkheid om een ambtshalve ontheffing te genieten, geen onevenredige gevolgen heeft voor de betrokken belastingplichtigen.

B.7.2. Zoals in B.3 is vermeld, kan, krachtens de artikelen 366 en volgende van het WIB 1992, door de belastingschuldige, om welke reden ook, een administratief beroep (een bezwaar) worden ingesteld tegen het bedrag van de gevestigde aanslag. Dat bezwaarschrift moet worden ingediend binnen een termijn van zes maanden te rekenen van de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, zoals die datum voorkomt op voormeld aanslagbiljet, dan wel de datum van de kennisgeving van de aanslag of van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per

kohier (artikel 371). Een gerechtelijk beroep staat vervolgens open tegen de beslissing over het bezwaar. Alle belastingschuldigen beschikken bijgevolg over een termijn van zes maanden om de gegevens te verifiëren die door de belastingadministratie in aanmerking zijn genomen en om, in voorkomend geval, zich rekenschap te geven van een vergetelheid of een nalatigheid van hunnentwege bij het invullen van hun aangifte. Te dezen kan die termijn niet onredelijk worden geacht, aangezien de als dividenden ontvangen bedragen die de belastingplichtige moet vermelden in zijn belastingaangifte, in principe door hem goed gekend zijn en omdat hij dus in staat is om snel na te gaan of die bedragen op correcte wijze in aanmerking zijn genomen door de administratie.

B.8. Artikel 376, § 3, 1° en 2°, van het WIB 1992 is bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Ten aanzien van de tweede prejudiciële vraag

B.9. De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen, enerzijds, de personen die, via een Belgische financiële instelling die de bevrijdende roerende voorheffing heeft ingehouden roerende inkomsten van Franse oorsprong ontvangen, die het bedrag van de belasting kunnen laten rechtzetten binnen de in artikel 368 van het WIB 1992 bedoelde termijn van vijf jaar, en, anderzijds, de personen die, via een buitenlandse financiële instelling die de Belgische bevrijdende roerende voorheffing niet heeft ingehouden, hetzelfde soort van inkomsten ontvangen, die bijgevolg ertoe zijn gehouden de ontvangen inkomsten aan te geven en, indien zij het bedrag van de belasting betwisten, een bezwaarschrift in te dienen binnen de termijn van zes maanden bedoeld in artikel 371 van het WIB 1992.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot dat geval.

B.10.1. Artikel 368 van het WIB 1992 bepaalt :

« Bij gebrek aan een kennisgeving van de inning van de bedrijfsvoorheffing en de roerende voorheffing op een andere wijze dan per kohier, verjaart de aanvraag tot terugbetaling van deze voorheffingen die ten onrechte in de Schatkist werden gestort, na vijf jaar te rekenen vanaf de eerste januari van het jaar waarin deze voorheffingen gestort zijn geweest ».

B.10.2. In de parlementaire voorbereiding van die bepaling wordt uiteengezet :

« Voorheffingen zijn in de regel geen belastingen maar wijzen van heffing van de belasting. In principe worden deze voorheffingen op een andere wijze dan per kohier geïnd. Het is slechts bij ontstentenis van betaling binnen de in artikel 412, WIB 92 gestelde termijn dat een aanslag ten kohiere wordt gebracht (artikel 304, tweede lid, WIB 92).

De schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing en de roerende voorheffing kan een bezwaar indienen om terugbetaling te verkrijgen van de bedragen ten onrechte betaald binnen de termijn bepaald in artikel 371, WIB 92, zijnde ‘ binnen een termijn van zes maanden te rekenen van de derde werkdag volgend op (...) de datum van de kennisgeving (...) van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier ’.

De rechtspraak van het Hof van Cassatie heeft gedefinieerd wat er verstaan moet worden onder ‘ inning ’. Het is de daad van de administratie die bestaat in de ontvangst van de belasting, aanvaard als regelmatige betaling en voor het door haar aangenomen bedrag (zie Com.IB 371/25).

Dienaangaande maakt de wet geen enkel onderscheid tussen de belastingen die op een andere wijze dan per kohier worden geïnd en laat [zij] de bezwaartermijn voor die verschillende belastingen slechts aanvangen met ingang van de datum waarop de administratie het haar verschuldigde bedrag liet kennen.

Bij ontstentenis van een kennisgeving van de inning vanwege de administratie, begint de termijn bedoeld in artikel 371, WIB 92 niet te lopen. Stelt zich dan de vraag naar de verjaring van het persoonlijk vorderingsrecht van de aanvraag tot terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing en de roerende voorheffing ten onrechte aan de Staat gestort.

[...]

Daar immers volgens artikel 2262*bis*, § 1, eerste lid, B.W. de aanvraag tot terugbetaling van ten onrechte gestorte voorheffing als een persoonlijk vorderingsrecht dient beschouwd te worden, is bijgevolg vanaf 1 januari 2011 de gemeenrechtelijke verjaringstermijn van tien jaar van toepassing geworden.

Concreet betekent dit dat de mogelijkheid om een aanvraag tot terugbetaling van een voorheffing in te dienen door de schuldenaar gedurende tien jaar blijft bestaan.

Maar, het Grondwettelijk Hof heeft in zijn arresten met nummer 32/96, 75/97, 5/99, 85/2001, 42/2002, 64/2002, 37/2003, 1/2004, 86/2004, 127/2004, 165/2004, 170/2004, 153/2006, 90/2007, 122/2007, 124/2007 en 17/2008 geoordeeld dat ‘ de wetgever, door de vorderingen gericht tegen de Staat aan de vijfjarige verjaring te onderwerpen, een maatregel genomen heeft die in verband staat met het nagestreefde doel dat erin bestaat de rekeningen van de Staat binnen een redelijke termijn af te sluiten. Er werd geoordeeld dat een dergelijke maatregel noodzakelijk was omdat de Staat op een bepaald ogenblik zijn rekeningen moet kunnen afsluiten. Het is een verjaring van openbare orde, die noodzakelijk is in het licht van een goede comptabiliteit. ’ (Pasin., 1846, p. 287).

Het Hof van beroep te Gent oordeelt thans ook dat de vijfjarige verjaringstermijn moet worden toegepast. Het hof verwijst daarbij naar een Cassatiearrest van 14 april 2003, waarin geoordeeld werd dat een op een onrechtmatige daad gebaseerde vordering ten laste van de overheid verjaart na vijf jaar overeenkomstig artikel 100, eerste lid, 1^o, van het koninklijk besluit van 17 juli 1991. Het Hof van Cassatie stelt in dit arrest dat de verjaringstermijn van vijf jaar in de regel geldt voor alle schuldvorderingen ten laste van de Staat, behoudens andersluidende wettelijke bepaling.

Aldus wordt artikel 368, WIB 92 hersteld om een specifieke termijn van vijf jaar vast te leggen om de aanvragen tot terugbetaling van de ten onrechte gestorte bedrijfsvoorheffing en roerende voorheffing in te dienen, wanneer deze voorheffingen niet ingekohierd werden en er geen enkele kennisgeving van de inning door de administratie werd verstuurd » (*Parl. St.*, Kamer, 2011-2012, DOC 53-1952/004, pp. 6-8).

B.11. Het Hof wordt verzocht om de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, te onderzoeken van de ontstentenis, in artikel 368 van het WIB 1992, in de artikelen 376 en volgende van hetzelfde Wetboek of in « een andere bepaling die [de belastingplichtigen] de mogelijkheid biedt de rechtzetting van de [...] betaalde belasting [...] te verkrijgen », van een mogelijkheid tot rechtzetting van het bedrag van de betaalde belasting na het verstrijken van de in artikel 371 bedoelde termijn van zes maanden.

B.12. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.13. Artikel 368 van het WIB 1992 heeft betrekking op de voorheffingen die noch werden ingekohierd, noch het voorwerp uitmaken van een kennisgeving van de aanslag of van een kennisgeving van de inning. Dat criterium van onderscheid is objectief.

B.14. De belastingplichtigen die, zoals dat te dezen het geval is, in kennis worden gesteld van een aanslagbiljet, een kennisgeving van de aanslag of een kennisgeving van de inning krijgen, beschikken zodoende over precieze informatie met betrekking tot de bedragen die de belastingadministratie verschuldigd acht en met betrekking tot de rechtsmiddelen en beroepstermijnen, zodat zij onmiddellijk, met kennis van zaken, kunnen beoordelen of het opportuun is om een bezwaarschrift in te dienen en, in voorkomend geval, de voorbereiding ervan kunnen aanvangen. Daarentegen worden de belastingplichtigen die roerende inkomsten ontvangen die aan een van de in artikel 368 van het WIB 1992 bedoelde voorheffingen zijn onderworpen, niet in kennis gesteld van die informatie door de belastingadministratie. Daaruit

volgt dat de wetgever de eerstgenoemden redelijkerwijs vermocht te verplichten een bezwaarschrift in te dienen binnen de in artikel 371 van het WIB 1992 bedoelde termijn van zes maanden en de laatstgenoemden vermocht te verplichten de aanvraag tot terugbetaling in te dienen binnen de in artikel 368 van hetzelfde Wetboek bedoelde termijn van vijf jaar.

B.15. Zoals in B.7.2 is vermeld, heeft de in artikel 371 van het WIB 1992 bedoelde termijn van zes maanden geen onevenredige gevolgen.

B.16. Artikel 368 van het WIB 1992 is bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 368 en 376, § 3, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 juli 2025.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul