

Rolnummer 2192
Arrest nr. 67/2002 van 28 maart 2002

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. François, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman en E. Derycke, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 17 mei 2001 in zake de n.v. Molenveld tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 1 juni 2001, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 418 WIB/92 het gelijkheidsbeginsel, vervat in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gezien :

1. de belastingplichtige, in zijn hoedanigheid van schuldeiser bij de terugbetaling van het bedrag van de belastingverhoging na de inwilliging van het bezwaarschrift, geen recht heeft op moratoriuminteressen op grond van artikel 418 WIB/92 daar het Hof van Cassatie reeds in meerdere arresten duidelijk heeft gesteld dat de belastingverhoging geen 'belasting' is als bedoeld in artikel 308, eerste lid, WIB/64 - artikel 418, eerste lid, WIB/92 -, of minstens de Belgische Staat in gebreke moet stellen (artikel 1139 B.W.) dan wel het bewijs van kwade trouw in hoofde van de administratie moet leveren (artikel 1378 B.W.) wil de belastingplichtige aanspraak maken op interesten volgens het gemeen recht, terwijl de wanbetaling van de verschuldigde sommen, waaronder de belastingverhoging, door de belastingplichtige binnen de in artikel 413 WIB/92 gestelde termijn van rechtswege nalatigheidsinteresten oplevert ten bate van de Schatkist 'schuldeiser' ten bedrage van 0,8 % per kalendermaand (0,7 % vanaf 1 januari 1999) zonder dat de Belgische Staat de belastingplichtige eerst in gebreke moet stellen of het bewijs van kwade trouw in zijn hoofde moet leveren;

2. artikel 418 WIB/92, zoals toepasbaar vanaf aanslagjaar 1999, automatisch moratoriuminteressen toekent op grond van het Wetboek van Inkomstenbelastingen aan de belastingplichtige ingeval van terugbetaling van een ontheven belastingverhoging, terwijl belastingplichtigen, die op hetzelfde ogenblik een terugbetaling van een belastingverhoging verkrijgen voor enig vorig aanslagjaar niet automatisch moratoriuminteressen ontvangen op grond van het Wetboek van Inkomstenbelastingen, doch slechts op grond van het gemeen recht wat impliceert dat zij moeten aantonen dat er kwade trouw aanwezig is in hoofde van de administratie (artikel 1378 B.W.), ofwel in het andere geval slechts interesten krijgen vanaf het ogenblik van de ingebrekestelling van de Belgische Staat (artikel 1139 B.W.) ? »

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Op 13 februari 1995 heeft de n.v. Molenveld bezwaar ingediend tegen de op haar naam gevestigde aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 1992. Zij ging niet akkoord met het verwerpen van bepaalde kosten als bedrijfsuitgave en met de opgelegde belastingverhoging.

Op 2 februari 1999 heeft de directeur van de directe belastingen het bezwaar, zoals beperkt en gepreciseerd in een akkoordverklaring van 25 januari 1999, ingewilligd door de aanslag grotendeels te ontheffen.

Op 25 februari 1999 heeft de n.v. Molenveld bij het Hof van Beroep te Gent een voorziening ingediend tegen de beslissing van de directeur. Op de ontheven belastingverhoging werden immers, op grond van artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, geen moratoriuminteressen toegekend.

Op verzoek van de n.v. Molenveld stelt het Hof van Beroep, alvorens uitspraak te doen, de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 1 juni 2001 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

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

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 1 augustus 2001 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 7 augustus 2001.

Bij beschikking van 26 september 2001 heeft het Hof de zetel aangevuld met rechter E. Derycke.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Molenveld, met maatschappelijke zetel te 8760 Meulebeke, Zuid-Australiëstraat 42, bij op 28 augustus 2001 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 14 september 2001 ter post aangetekende brief.

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

Bij beschikking van 29 november 2001 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 1 juni 2002.

Bij beschikking van 30 januari 2002 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 19 februari 2002.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 31 januari 2002 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 19 februari 2002 :

- zijn verschenen :

. Mr. J. Vanden Branden *loco* Mr. R. Tournicourt, advocaten bij de balie te Brussel, voor de n.v. Molenveld;

. Mr. E. Van Acker, advocaat bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en L. François verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

IV. *In rechte*

- A -

Wat de eerste prejudiciële vraag betreft

A.1. Beide partijen wijzen op de rechtspraak van het Hof van Cassatie, naar luid waarvan de ontheffing van een belastingverhoging die krachtens artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) bij niet-aangifte of bij een onvolledige of onjuiste aangifte verschuldigd is, geen aanleiding geeft tot de toekenning van moratoriuminteressen aangezien een belastingverhoging geen belasting is als bedoeld in artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992 zoals van kracht vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999.

Dit neemt niet weg, zo luidt het eensgezind, dat interest kan worden toegekend krachtens de gemeenrechtelijke bepalingen, hetzij artikel 1378 van het Burgerlijk Wetboek, op grond waarvan degene die een onverschuldigde betaling heeft ontvangen in geval van kwade trouw interesten verschuldigd is vanaf de dag van de betaling, hetzij artikel 1153 van hetzelfde wetboek, op grond waarvan de schadevergoeding wegens vertraging in de uitvoering van verbintenissen die betrekking hebben op de betaling van een geldsom bestaat in de betaling van de wettelijke interest, in beginsel te rekenen vanaf de aanmaning tot betaling.

A.2. In geval van wanbetaling van de belastingverhoging door de belastingplichtige, zo vervolgt de n.v. Molenveld, brengen de verschuldigde sommen ten bate van de Schatkist van rechtswege een interest op van 0,8 pct. per kalendermaand (artikel 414 van het W.I.B. 1992, zoals van kracht vóór de wijziging ervan bij de wet van 22 december 1998). Daaronder vallen ook de belastingverhogingen.

Zij leidt daaruit af dat artikel 418 van het W.I.B. 1992, gelezen in samenhang met artikel 414 van het W.I.B. 1992, een verschil in behandeling doet ontstaan tussen de Belgische Staat als schuldenaar van een terug te betalen belastingverhoging en de belastingplichtige als schuldenaar van een niet-betaalde belastingverhoging. Om interesten te ontvangen moet de Belgische Staat de belastingplichtige niet eerst in gebreke stellen, noch moet hij het bewijs leveren van kwade trouw van de belastingplichtige. Bovendien lag het tarief van de interesten die aan de Belgische Staat verschuldigd waren tot 1 januari 1999 hoger dan het tarief van de wettelijke interest die aan de belastingplichtige kan worden toegekend op grond van de artikelen 1153 en 1378 van het Burgerlijk Wetboek, zijnde 7 pct. op jaarbasis vanaf 1 september 1996.

A.3. De Ministerraad betwist de vergelijkbaarheid van de belastingplichtigen en de belastingheffende overheid. De rechten en plichten van een natuurlijke persoon zouden op fundamentele wijze verschillen van die van de Belgische Staat die moet instaan voor een effectieve en efficiënte inning van de belastingen.

A.4. Volgens de n.v. Molenveld gaat het om voldoende vergelijkbare categorieën. Zij beroept zich daarvoor op het arrest nr. 32/96. Weliswaar dient de Belgische Staat bij de vestiging van de belasting te worden beschouwd als een publiekrechtelijke schuldeiser, maar in de fase van de invordering van de belasting zou de verhouding tussen de Belgische Staat en de belastingplichtige veeleer van privaatrechtelijke aard zijn.

A.5. De n.v. Molenveld leidt uit de memorie van toelichting bij de wet van 27 juli 1954 de bedoeling af om de belastingplichtige op gelijke wijze te behandelen als de Belgische Staat door hem moratoire interesten toe te kennen bij elke inhouding door de Staat van fondsen die aan de belastingplichtige toekomen.

Aangezien het in het geding zijnde verschil in behandeling tijdens de parlementaire voorbereiding niet aan de orde is geweest, kan er ook geen verantwoording voor zijn gegeven, zo meent de n.v. Molenveld. Zij verwijst naar het arrest nr. 74/95. Artikel 418 van het W.I.B. 1992, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Cassatie, zou derhalve strijdig zijn met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

A.6. De Ministerraad daarentegen richt zich naar de interpretatie die het Hof van Cassatie aan artikel 418 van het W.I.B. 1992 heeft gegeven. De administratie moet immers de wetgeving toepassen zoals ze door de rechtspraak is geïnterpreteerd.

Hij meent dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet zijn geschonden aangezien alle belastingplichtigen die belastingen terugvorderen op dezelfde manier worden behandeld. Een belastingverhoging zou overigens geen belasting zijn maar een administratieve strafbepaling die ertoe strekt de juiste heffing van de belastingen te verzekeren.

Wat de tweede prejudiciële vraag betreft

A.7. Vanaf het aanslagjaar 1999 kent artikel 418 van het W.I.B. 1992, zoals gewijzigd bij de wet van 15 maart 1999, automatisch moratoriuminteressen toe aan de belastingplichtige in geval van terugbetaling van een belastingverhoging.

De n.v. Molenveld acht het gelijkheidsbeginsel geschonden doordat de nieuwe regeling niet van toepassing is op de vorige aanslagjaren. Indien bijvoorbeeld de rechtbank op 1 september 2001 de terugbetaling aan twee belastingplichtigen beveelt van een belastingverhoging, de ene voor het aanslagjaar 1998 en de andere voor het aanslagjaar 1999, dan zal enkel de laatste automatisch moratoriuminteressen krijgen met toepassing van artikel 418 van het W.I.B. 1992. In de parlementaire voorbereiding wordt hiervoor geen verantwoording gegeven. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet zijn volgens de rechtspraak van het Hof geschonden indien een overgangsregeling een verschil in behandeling doet ontstaan waarvoor geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het aanslagjaar zou geen pertinent criterium van onderscheid zijn voor het toekennen van het voordeel van de nieuwe regeling.

A.8. De Ministerraad wijst erop dat de vraag betrekking heeft op de werking van normen in de tijd. Het bepalen van het moment van inwerkingtreding van een regeling en de eventuele overgangsmaatregelen die daarmee gepaard gaan, zijn in de eerste plaats politieke opties waaraan een soms complexe belangenafweging voorafgaat. Artikel 418 van het W.I.B. 1992 werd aangepast wegens de gewijzigde juridische context, inzonderheid de bovenvermelde cassatierechtspraak.

De Ministerraad brengt de belangrijkste beginselen inzake werking in de tijd van een norm in herinnering (artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek en, inzake belastingen, artikel 108 van de wet van 4 augustus 1986) alsook de rechtspraak van het Hof daaromtrent. Voor directe belastingen geldt dat de rechtsregels in beginsel uitwerking hebben vanaf de aanvang van het inkomsten- of dienstjaar waarvoor ze zijn vastgesteld. In die context is het niet onredelijk dat de nieuwe regeling ingaat vanaf het aanslagjaar 1999. De wetswijziging werd goedgekeurd in de loop van het jaar 1999, zodat zij overeenkomstig de geldende beginselen toepassing vindt vanaf het aanslagjaar 1999. Een vroegere datum van inwerkingtreding zou daarentegen aanleiding kunnen geven tot een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- B -

De in het geding zijnde bepalingen

B.1.1. Artikel 418, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals van toepassing voor het aanslagjaar waarop het geschil voor de verwijzende rechter betrekking heeft, bepaalde :

« Bij terugbetaling van belastingen worden moratoriuminteressen toegekend tegen een rentevoet van 0,8 pct. per kalendermaand. »

B.1.2. Volgens het Hof van Cassatie is een belastingverhoging die krachtens artikel 444 van hetzelfde wetboek in geval van niet-aangifte of onjuiste aangifte verschuldigd is, geen

belasting als bedoeld in het voormelde artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992 (Cass., 8 januari 1993, *Arr. Cass.* 1993, p. 28).

B.1.3. Na de wijzigingen door de wet van 22 december 1998 en de wet van 15 maart 1999 bepaalt artikel 418, eerste lid :

« Bij terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidsinterest, belastingverhogingen of administratieve boeten, wordt moratoriuminterest toegekend tegen de wettelijke rentevoet, berekend per kalendermaand. »

Op grond van artikel 97, eerste lid, eerste streepje, van de wet van 15 maart 1999 is die bepaling van toepassing vanaf het aanslagjaar 1999.

B.2.1. Luidens artikel 1139 van het Burgerlijk Wetboek wordt de schuldenaar (wanneer dat niet volgt uit de overeenkomst zelf) in gebreke gesteld door een aanmaning of door een andere daarmee gelijkstaande akte. Krachtens artikel 1153 van hetzelfde wetboek bestaat de schadevergoeding wegens vertraging in de uitvoering van verbintenissen die betrekking hebben op het betalen van een bepaalde geldsom, behoudens bij de wet gestelde uitzonderingen, in de wettelijke interest vanaf de dag van de aanmaning tot betaling. Krachtens artikel 1378 van hetzelfde wetboek moet degene die een onverschuldigde betaling heeft ontvangen, indien hij te kwader trouw was, niet alleen het kapitaal teruggeven maar ook de interesten vanaf de dag van de betaling.

B.2.2. De verwijzende rechter gaat ervan uit dat artikel 418 van het W.I.B. 1992 niet van toepassing is op terugbetalingen van niet-verschuldigde belastingverhogingen en dat daarentegen de voormelde bepalingen van het Burgerlijk Wetboek van toepassing zijn.

Wat de eerste prejudiciële vraag betreft

B.3. De voormelde bepalingen leiden ertoe dat de belastingplichtige, vóór de wijziging van artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992, slechts recht heeft op moratoriuminteresten bij de terugbetaling van een belastingverhoging indien hij op grond van het gemeen recht de Staat in gebreke stelt of kwade trouw van de Staat bewijst. De vraag luidt of de

belastingplichtige daardoor wordt gediscrimineerd ten opzichte van de Staat die bij wanbetaling van de aan de Schatkist verschuldigde sommen zonder ingebrekestelling of bewijs van kwade trouw, op grond van artikel 414 van het W.I.B. 1992, recht heeft op moratoriuminteressen.

B.4.1. De prejudiciële vraag betreft uitsluitend de vergelijking van de toestand van de Staat met de toestand van de belastingplichtige, als fiscale schuldeisers. Zij betreft geenszins, zoals de Ministerraad schijnt te beweren, een vergelijking van de belastingplichtigen en de belastingheffende overheid in het geheel van de fiscale regelgeving.

B.4.2. In de aan het Hof voorgelegde interpretatie van de in het geding zijnde bepaling is die bepaling niet van toepassing op de belastingplichtige in zijn hoedanigheid van schuldeiser bij de terugbetaling van het bedrag van de belastingverhoging na de inwilliging van een bezwaarschrift. Op hem wordt de gemeenrechtelijke regeling toegepast zoals vervat in de artikelen 1139 en 1153 of in artikel 1378 van het Burgerlijk Wetboek. De Staat van zijn kant geniet in zijn hoedanigheid van fiscaal schuldeiser het voordeel van artikel 414, § 1, van het W.I.B. 1992. Bij wanbetaling binnen de in de artikelen 412 en 413 gestelde termijnen, brengen de verschuldigde sommen ten bate van de Schatkist, voor de duur van het verwijl, de wettelijke interest op, berekend per kalendermaand.

Dat verschil in behandeling steunt op een objectief criterium, namelijk de hoedanigheid van de schuldeiser, die in het ene geval de Staat is, die het algemeen belang behartigt, en die in het andere geval een particulier is, die zich door een persoonlijk belang mag laten leiden.

Het verschil in behandeling is niet zonder redelijke verantwoording. De wetgever heeft ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en met het oog op een efficiënte belastinginning kunnen oordelen dat het, mede gelet op het grote aantal fiscale schuldenaars, nodig was de fiscus vrij te stellen van de aanmaning bedoeld in artikel 1153 van het Burgerlijk Wetboek of van het bewijs bedoeld in artikel 1378 van datzelfde wetboek.

Hoewel een andere regeling zeer wel denkbaar is - en de wetgever een dergelijke andere regeling ook uitdrukkelijk heeft ingevoerd vanaf het aanslagjaar 1999 - kan in redelijkheid niet staande worden gehouden dat het onverantwoord is een belastingplichtige die zijn rechten

ten aanzien van de Schatkist gevrijwaard wil zien, wel te onderwerpen aan de gemeenrechtelijke regeling van het Burgerlijk Wetboek, nu hij zich ertoe kan beperken een persoonlijk belang te behartigen.

B.5. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Wat de tweede prejudiciële vraag betreft

B.6. Sedert de wijziging van artikel 418 van het W.I.B. 1992 bij de wet van 15 maart 1999 hebben belastingplichtigen, vanaf het aanslagjaar 1999, recht op moratoriuminteressen in geval van terugbetaling van een niet-verschuldigde belastingverhoging. De vraag luidt of daardoor de belastingplichtigen worden gediscrimineerd die de terugbetaling van een niet-verschuldigde belastingverhoging voor een vroeger aanslagjaar verkrijgen.

B.7. Met het oog op een gelijke behandeling van de belastingplichtigen is het objectief en redelijk verantwoord dat de wetgever het recht op moratoriuminteressen in geval van terugbetaling van een niet-verschuldigde belastingverhoging toekent vanaf een bepaald aanslagjaar en niet vanaf een bepaalde datum. Dit laatste criterium zou immers tot gevolg kunnen hebben dat voor eenzelfde aanslagjaar, afhankelijk van het ogenblik van de terugbetaling, bepaalde belastingplichtigen krachtens artikel 418 van het W.I.B. 1992 wel doch andere belastingplichtigen geen recht hebben op moratoriuminteressen.

B.8. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 28 maart 2002.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts