

Rolnummer 2811
Arrest nr. 85/2004 van 12 mei 2004

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen en J.-P. Snappe, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 27 oktober 2003 in zake R. Recq de Malzine tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 31 oktober 2003, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie die van toepassing was vóór de wet van 15 maart 1999, zo geïnterpreteerd dat het toestaat dat enkel moratoriumintresten worden toegekend bij de terugbetalingen van belastingen met uitsluiting van terugbetalingen van belastingverhogingen, strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het een verschil in behandeling teweegbrengt tussen de belastingplichtige als schuldeiser van de fiscus aan wie een onterecht betaalde belasting wordt terugbetaald en de belastingplichtige als schuldeiser van de fiscus aan wie een onterecht betaalde belastingverhoging wordt terugbetaald ? »

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- R. Recq de Malzine, wonende te 4000 Luik, rue Henri Vieuxtemps 4/31;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 25 maart 2004 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. P. Culot *loco* Mr. M. Levaux, advocaten bij de balie te Luik, voor R. Recq de Malzine;
 - . Mr. X. Drion *loco* Mr. D. Drion, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

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

Op 23 juli 1991 dient R. Recq de Malzine bij de gewestelijke directeur der belastingen een bezwaarschrift in tegen de aanvullende aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 1989 tot 1992; laatstgenoemde verwerpt zijn verzoekschrift bij beslissing van 6 juni 1996.

R. Recq de Malzine dient tegen die beslissing een beroep in voor het Hof van Beroep te Luik dat, bij een arrest van 1 maart 2001, de betwiste aanslagen vernietigt. De gewestelijke directeur der belastingen kent moratoriumintresten toe op de onterecht geïnde belastingen maar niet op de belastingverhogingen. Tegen die

weigering stelt de betrokkene een vordering in voor de Rechtbank van eerste aanleg te Luik, die aan het Hof de voormelde prejudiciële vraag stelt.

III. *In rechte*

- A -

Memorie van de eiser voor de verwijzende rechter

A.1.1. R. Recq de Malzine, eiser voor de verwijzende rechter, voert aan dat er een discriminerend verschil in behandeling bestaat tussen de belastingplichtigen die moratoriumintresten krijgen wanneer hun een onterecht betaalde belasting wordt terugbetaald en de belastingplichtigen die belastingverhogingen terugbetaald krijgen, vermits enkel de eerstgenoemden recht hebben op moratoriumintresten.

Hij herinnert aan de rechtspraak van het Hof van Cassatie volgens welke de belastingverhoging die verschuldigd is krachtens artikel 334 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (W.I.B. 1964) (dat artikel 444 van het W.I.B. 1992 is geworden), in geval van niet-aangifte of van onvolledige of onjuiste aangifte, geen belasting is in de zin van artikel 308 van het W.I.B. 1964 (dat artikel 418 van het W.I.B. 1992 is geworden), zodat de terugbetaling ervan geen aanleiding geeft tot het betalen van moratoriumintresten.

Hij voegt eraan toe dat artikel 418 van het W.I.B. 1992 is gewijzigd bij de wet van 15 maart 1999 om aan die discriminerende behandeling een einde te maken.

A.1.2. De eiser voor de verwijzende rechter wijst vervolgens op de gelijkenissen tussen de belastingen en de belastingverhogingen.

Hij stelt dat de belastingverhoging, zoals de belasting, moet worden ingekohierd, moet worden betaald op straffe van vervolging, niet verrekenbaar noch aftrekbaar is, en overeenstemt met een verloren uitgave.

Het zou niet verantwoord zijn geen intresten toe te kennen aan de belastingplichtige die belastingverhogingen heeft betaald waarvan na de afloop van een betwistingsprocedure zal blijken dat zij onterecht werden betaald.

A.1.3. Hij herinnert aan de vroegere rechtspraak van het Hof ter zake. Hij wijst erop dat het Hof, in het arrest nr. 90/2003, heeft geoordeeld dat redelijkerwijze niet kon worden verantwoord dat moratoriumintresten zouden worden toegekend in het kader van een betwistingsprocedure die wordt ingesteld bij wege van een bezwaarschrift, terwijl zulks niet het geval kon zijn in het kader van een procedure inzake ontheffing van ambtswege.

A.2.1. In zijn memorie betwist de Ministerraad de vergelijkbaarheid van de in de prejudiciële vraag beschreven categorieën van belastingplichtigen. De beweerde discriminatie zou niet berusten op een onderscheid onder belastingplichtigen die zich in dezelfde rechtssituatie bevinden en op wie verschillende regels van toepassing zijn, maar op een onderscheid onder belastingplichtigen die, naar gelang van de aard van de onterecht betaalde schuldvordering, zich in verschillende situaties bevinden.

A.2.2. In ondergeschikte orde voert hij aan dat de regels die door het Hof inzake de gelijkheid zijn vastgesteld, zouden moeten worden toegepast. Hij herinnert aan de reeds geciteerde rechtspraak van het Hof van Cassatie.

A.2.3. De Ministerraad voegt eraan toe dat, ongeacht de aard van de door de Staat terugbetaalde som, intresten kunnen worden toegekend door de hoven en rechtbanken krachtens de artikelen 1378 en 1153 van het Burgerlijk Wetboek.

A.2.4. Hij voert aan dat de wetgever, sedert de wet van 28 februari 1924, voorziet in de automatische toekenning van intresten in geval van terugbetaling van onterecht ontvangen belastingen, onder voorbehoud van bepaalde uitzonderingen. Volgens hem zou kunnen worden verantwoord dat de wetgever in een afwijking

voorziet, in sommige fiscale aangelegenheden, om een snelle administratieve oplossing mogelijk te maken inzake de toekenning van intresten in geval van terugbetaling van onterecht ontvangen belastingen.

Het zou niet verantwoord zijn automatisch moratoriumintresten toe te kennen voor elke onterecht door de Staat ontvangen som, zonder een onderscheid te maken op grond van de aard van die som. Er anders over beslissen zou erop neerkomen een onverantwoorde discriminatie teweeg te brengen tussen de Staat en elke andere schuldenaar van een onterecht ontvangen som, vermits de laatstgenoemde slechts tot de betaling van intresten gehouden is binnen de grenzen die door het gemeen recht zijn vastgesteld, wat inhoudt dat het bewijs van de kwade trouw wordt geleverd, zoals zulks blijkt uit artikel 1378 van het Burgerlijk Wetboek, of van de aanmaning bedoeld in artikel 1153 van hetzelfde Wetboek.

A.3. In zijn memorie van antwoord voert R. Recq de Malzine aan dat, in tegenstelling met wat de Ministerraad beweert, de twee in het geding zijnde categorieën van belastingplichtigen vergelijkbaar zijn in zoverre ze beide aan de Schatkist de bedragen hebben betaald die onterecht jegens hen waren ingekohierd.

Voor het aangeklaagde verschil in behandeling zou er daarenboven geen enkele verantwoording zijn.

A.4. De Ministerraad herinnert van zijn kant aan het feit dat de wijziging van artikel 418 van het W.I.B. 1992 bij de wet van 15 maart 1999 een beslissing van politieke aard is waaruit in geen geval kan worden afgeleid dat de wetgever op die manier een einde zou hebben willen maken aan een discriminerende behandeling.

Voorts beweert hij dat de begrippen « belasting » en « belastingverhoging » volkomen van elkaar verschillen zodat ze niet op een identieke manier zouden kunnen worden behandeld.

- B -

B.1.1. Artikel 418, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) (het vroegere artikel 308, eerste lid, van het W.I.B. 1964), zoals het van toepassing was voor de aanslagjaren 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. De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de voormelde bepaling, in die zin geïnterpreteerd dat zij toestaat dat moratoriumintresten enkel worden toegekend bij terugbetalingen van belastingen, met uitsluiting van terugbetalingen van belastingverhogingen.

B.2.1. Het toekennen van moratoriumintresten in geval van terugbetaling van belastingen (artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992, het vroegere artikel 308, eerste lid, van het W.I.B. 1964) werd gemotiveerd door een bekommernis van billijkheid :

« De inning van de nalatigheidsinteressen steunt op de overweging dat het billijk is een civielrechtelijke schadevergoeding te eisen in de vorm van de recuperatie van een baat die de belastingplichtige behaalt uit de inhouding van fondsen die in rechte aan de Staat toekomen. [...] Om dezelfde redenen is het dan ook billijk moratoire interessen aan de belastingplichtigen toe te kennen telkens de Staat een gekweten belasting terugbetaalt, zelfs indien de terugbetaling het gevolg is van een aan de belastingplichtige toe te schrijven vergissing. » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 277, p. 10)

B.2.2. Volgens het Hof van Cassatie is een belastingverhoging die, krachtens artikel 444 van hetzelfde Wetboek, verschuldigd is in geval van niet-aangifte of in geval van een onvolledige of onjuiste aangifte, geen belasting in de zin van het voormelde artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992 (*Cass.*, 8 januari 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 28; 29 september 1997, *Pas.*, I, 1997, p. 909; 26 maart 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 400).

B.2.3. Artikel 444 van het W.I.B. 1992 (het vroegere artikel 334 van het W.I.B. 1964), zoals het van toepassing was op het ogenblik van de feiten die aan de verwijzende rechter zijn voorgelegd, bepaalde :

« Bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naargelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 25.000 frank bereiken. »

B.2.4. Sedert de wijzigingen die zijn doorgevoerd bij de wet van 22 december 1998 en bij de wet van 15 maart 1999, bepaalt artikel 418, eerste lid, van het W.I.B. 1992 :

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

B.3. Er moet worden nagegaan of, gelet op het doel van de moratoriumintresten, enerzijds, en de respectieve eigenschappen van de belasting en de belastingverhoging, anderzijds, het verantwoord is enkel moratoriumintresten toe te kennen in geval van terugbetaling van belastingen.

B.4.1. De belasting is een heffing die gezagshalve door de Staat wordt opgelegd. Zij wordt op zijn begroting ingeschreven en is niet de tegenprestatie voor een dienst die door de overheid wordt geleverd ten voordele van de afzonderlijk beschouwde heffingsplichtige.

Wat de belastingverhoging betreft, blijkt zowel uit de tekst van artikel 444 van het W.I.B. 1992 zelf als uit de parlementaire voorbereiding van de wetsbepalingen die aan de oorsprong ervan liggen, dat heeft de wetgever een administratieve sanctie willen instellen om de strafrechtelijke fraude te voorkomen en te bestraffen die zou voortvloeien uit de niet-aangifte of uit het onvolledige of onjuiste karakter van de aangifte. Zij wordt geïnd volgens dezelfde regels als de belasting.

B.4.2. Rekening houdend met de doelstelling van de moratoriumintresten die in B.2.1 in herinnering is gebracht, blijkt het niet verantwoord moratoriumintresten toe te kennen in het geval van terugbetaling van een belasting en niet in het geval van een belastingverhoging. In beide gevallen gaat het immers om het terugbetalen van een door de Staat onterecht ontvangen som, die door de belastingadministratie is geïnd en die aan de belastingplichtigen intresten ontzegt op de sommen die hun onterecht zijn ontnomen. De eigen kenmerken van de belasting en van de belastingverhoging zijn niet relevant om te verantwoorden dat de terugbetaling ervan het voorwerp zou zijn van een verschillende behandeling wat de moratoriumintresten betreft.

B.5. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (het vroegere artikel 308 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964), vóór de wijziging ervan bij artikel 43 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, in die zin geïnterpreteerd dat het niet toestaat dat moratoriumintresten worden toegekend bij de terugbetaling van belastingverhogingen, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 12 mei 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior