

Rolnummer 3698
Arrest nr. 198/2005 van 21 december 2005

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 48, § 3, derde lid, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Gent.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, 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 en rechtspleging

Bij vonnis van 14 april 2005 in zake J. Ganshof van der Meersch en anderen tegen het openbaar ministerie, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 9 mei 2005, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 48, § 3, derde lid, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen (B.S. 12 juni 1999) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat geen moratoriumintresten worden toegekend ingeval van teruggave van belasting verleend ingevolge de ontheffing van de aanslagen gevestigd in strijd met de bepalingen van artikel 6 van deze wet ? ».

J. Ganshof van der Meersch, wonende te 9000 Gent, Kouter 164, A. Fredericq, wonende te 1170 Brussel, Piepelingenstraat 2, en I. Fredericq, wonende te 1160 Brussel, Visserijstraat 103, en de Ministerraad hebben een memorie ingediend; J. Ganshof van der Meersch, A. Fredericq en I. Fredericq hebben een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 16 november 2005 :

- zijn verschenen :

. Mr. K. Gheysen, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor J. Ganshof van der Meersch, A. Fredericq en I. Fredericq;

. Mr. G. Leyns *loco* Mr. E. Van Acker, advocaten bij de balie te Gent, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J. Spreutels 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 bodemgeschil

S. Fredericq was een gepensioneerd hoogleraar die naast zijn pensioeninkomsten nog beroepsinkomsten had als advocaat en auteur. Voor de aanslagjaren 1992 en 1993 bracht hij de verliezen afkomstig van de advocatenassociatie waarvan hij deel uitmaakte in mindering van zijn pensioeninkomsten en auteursrechten. Volgens de administratie konden die verliezen op grond van artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 enkel worden afgetrokken van inkomsten van een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard. Na de wijziging van dat artikel 80 door artikel 6 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, heeft de belastingplichtige een nieuw bezwaarschrift ingediend waardoor, met toepassing van artikel 48, § 3, tweede lid, van dezelfde wet, het gewijzigde artikel 80 van toepassing wordt op zijn aanslagen

voor de aanslagjaren 1992 en 1993. Dit heeft tot gevolg dat de verliezen van de advocatenassociatie in mindering kunnen worden gebracht van de andere beroepsinkomsten. Krachtens artikel 48, § 3, derde lid, kan evenwel geen enkele moratoriumintrest worden toegekend in geval van teruggave van de belasting verleend ten gevolge van de ontheffing van de aanslagen gevestigd in strijd met de bepalingen van artikel 6 van de wet van 4 mei 1999.

Na het overlijden van S. Fredericq wordt het geding voortgezet door zijn weduwe en wettige erfgenamen. Alvorens verder te oordelen, stelt de Rechtbank van eerste aanleg te Gent de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De eisende partijen voor de verwijzende rechter refereren in de eerste plaats aan het arrest nr. 58/2004, waarin evenwel de vraag naar de grondwettigheid van de niet-toekenning van moratoriumintresten niet werd beslecht. Zij zoeken in de parlementaire voorbereiding tevergeefs naar een verantwoording voor de in het geding zijnde bepaling. In het commissieverslag wordt enkel gesteld dat « het duidelijk is dat geen enkele verwijlinterest zal worden toegekend in geval van teruggave van belastingen ». Waarom dit duidelijk is, wordt niet uitgelegd.

Vervolgens verwijzen zij naar het arrest nr. 23/2004, waarin het Hof van oordeel was dat de niet-toekenning, vóór de wijziging bij de wet van 15 maart 1999, van moratoriumintresten bij een ambtshalve ontheffing niet in overeenstemming was met het gelijkheidsbeginsel aangezien wel moratoriumintresten worden toegekend bij de inwilliging van een bezwaarschrift. In beide gevallen gaat het immers om een terugbetaling van onverschuldigde belastingen. De eisende partijen voor de verwijzende rechter voeren aan dat het ook in het voorliggende geval gaat om een teruggave van een onverschuldigde belasting, zodat er geen verschil zou mogen bestaan wat de toekenning van moratoriumintresten betreft.

A.2. Met verwijzing naar de arresten nrs. 23/2004 en 212/2004 merkt de Ministerraad op dat de toekenning van moratoriumintresten in geval van terugbetaling van belastingen is ingegeven door een zorg om billijkheid. Uit de parlementaire voorbereiding leidt de Ministerraad echter af dat de thans in het geding zijnde bepaling als een bijzondere gunstmaatregel werd opgevat waarbij een heropening van de aanslagjaren 1991 tot 1998 mogelijk werd gemaakt middels het indienen van een bezwaarschrift binnen een termijn van zes maanden vanaf de dag van de publicatie van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen in het *Belgisch Staatsblad*.

De verantwoording voor de niet-toekenning van moratoriumintresten op de teruggave van belastingen ten gevolge van de ontheffing van de aanslagen ligt volgens de Ministerraad in het streven van de wetgever naar een evenwicht tussen de belangen van de betrokken belastingplichtigen en het algemeen belang. Het verschil in behandeling tussen belastingontheffingen overeenkomstig artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) en de uitzonderingsprocedure van de in het geding zijnde bepaling die aan de genomen maatregel een uitzonderlijke terugwerkende kracht verleent in het belang van de betrokken belastingplichtigen, zou derhalve objectief verantwoord zijn en evenredig met het nagestreefde doel.

A.3. De eisende partijen voor de verwijzende rechter betwisten dat de retroactieve wijziging van artikel 80 van het W.I.B. 1992 als een gunstmaatregel moet worden beschouwd. Het zou daarentegen gaan om de rechtzetting van een ongrondwettige situatie die strijdig was met het gelijkheidsbeginsel. Als door een onnauwkeurige wetgeving belasting wordt geheven in gevallen waar dat nooit de bedoeling was van de wetgever en wanneer de belastingplichtigen nadien door een retroactieve wetswijziging van die onbedoelde belasting worden ontheven, dan dienen bij die ontheffing dezelfde moratoriumintresten te worden toegekend als bij de ontheffing van een onjuiste belastingheffing. Zij besluiten dan ook dat er geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat om de toekenning van moratoriumintresten te weigeren wanneer belastingen worden ontheven die voor de aanslagjaren 1991 tot 1998 in strijd met artikel 6 van de wet van 4 mei 1999 zijn gevestigd, terwijl er wel moratoriumintresten worden toegekend bij een andere teruggave van belastingen.

- B -

B.1. Artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals van toepassing vóór het aanslagjaar 1999, bepaalde :

« Beroepsverliezen van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid als vermeld in artikel 29, met uitzondering van de Europese economische samenwerkingsverbanden en de economische samenwerkingsverbanden, worden niet afgetrokken van de beroepsinkomsten van de vennoten of leden van die vennootschappen en verenigingen, tenzij en in zover die vennoten of leden winst of baten hebben en de daarop aan te rekenen beroepsverliezen uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspruiten ».

Die bepaling deed een verschil in behandeling ontstaan doordat zij, wat de aftrek van beroepsverliezen betreft, aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen een beperking oplegde die niet gold voor andere categorieën van belastingplichtigen. Meer bepaald konden de vennoten van een burgerlijke vennootschap en de leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid slechts beroepsverliezen aftrekken van hun beroepsinkomsten in zoverre zij uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspruiten.

B.2. Artikel 6 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen heeft de in het geding zijnde bepaling aangevuld als volgt :

« of tenzij de vennoten of leden bewijzen dat die beroepsverliezen voortspruiten uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften ».

Die bepaling beoogt « de ongewenste gevolgen op te heffen van het huidige artikel 80, van het WIB 1992, daar die niet overeenstemmen met de oorspronkelijke wil van de wetgever toen hij het principe van de beperking van de aftrek van de beroepsverliezen heeft ingevoerd » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, p. 24).

B.3. Krachtens artikel 48, § 3, eerste en tweede lid, van de wet van 4 mei 1999 is die aanvulling in werking getreden vanaf het aanslagjaar 1999, maar is zij eveneens van toepassing op de aanslagen betreffende de aanslagjaren 1991 tot 1998, die het voorwerp uitmaken van een gemotiveerd bezwaarschrift ingediend binnen een termijn van zes maanden

te rekenen vanaf de dag van bekendmaking van de wet van 4 mei 1999 in het *Belgisch Staatsblad*.

Krachtens artikel 48, § 3, derde lid, van dezelfde wet wordt evenwel geen enkele moratoriumintrest toegekend in geval van teruggave van de belasting verleend ten gevolge van de ontheffing van de aanslagen gevestigd in strijd met de bepalingen van artikel 6. De prejudiciële vraag strekt ertoe van het Hof te vernemen of die bepaling discriminerend is ten aanzien van de betrokken categorie van belastingplichtigen.

B.4. 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 om billijkheidsredenen verantwoord :

« 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 interesten 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, pp. 9 en 10).

B.5. Het afwijken, door de in het geding zijnde bepaling, van de regel dat in geval van terugbetaling van belastingen moratoriumintresten worden toegekend, wordt volgens de Ministerraad verantwoord door het streven van de wetgever naar een evenwicht tussen de belangen van de betrokken belastingplichtigen en het algemeen belang.

B.6. Wanneer de wetgever, zoals te dezen, aan een categorie van belastingplichtigen met terugwerkende kracht een voordeel toekent dat hij reeds geruime tijd aan een andere categorie van belastingplichtigen toekent, waarmee hij naar eigen zeggen de gewijzigde bepaling in overeenstemming brengt met de oorspronkelijke bedoeling ervan, kunnen overwegingen van louter budgettaire aard niet volstaan om bij wijze van uitzondering de billijkheidsredenen terzijde te schuiven waarop de algemene regel van toekenning van moratoriumintresten bij terugbetaling van belastingen is gebaseerd.

Weliswaar kan de toekenning van moratoriumintresten bij terugbetaling van belastingen voor de aanslagjaren 1991 tot 1998, ten gevolge van de artikelen 6 en 48, § 3, tweede lid, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, aanzienlijke financiële gevolgen hebben voor de Schatkist, maar het kan niet bij voorbaat worden aangenomen dat die gevolgen zwaarder wegen dan de financiële gevolgen die de vennoten van een burgerlijke vennootschap en de leden van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid dienen te dragen wanneer hun de toekenning van moratoriumintresten wordt ontzegd.

B.7. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 48, § 3, derde lid, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

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 21 december 2005.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts