

Rolnummer 3964
Arrest nr. 20/2007 van 25 januari 2007

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag over artikel 419, eerste lid, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, 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, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, 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 18 april 2006 in zake de nv « Sybeta » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 21 april 2006, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 419, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door moratoriuminteressen te weigeren aan de belastingschuldige die de terugbetaling verkrijgt van een roerende voorheffing die hij spontaan aan de Schatkist heeft betaald, niet naar aanleiding van een vergissing, maar om zich te conformeren aan de verplichting die op hem rustte ingevolge een wetsbepaling die het Arbitragehof later heeft vernietigd wegens strijdigheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, en die naar aanleiding van die vernietiging de terugbetaling van de voorheffing verkrijgt,

- eerste onderdeel : terwijl uit die bepaling en artikel 419 [lees : artikel 418], eerste lid, van hetzelfde Wetboek voortvloeit dat moratoriuminteressen worden toegekend aan de belastingschuldige die de terugbetaling verkrijgt van een belasting, een roerende voorheffing of een bedrijfsvoorheffing die hij heeft betaald nadat de administratie die belasting of die voorheffing te zijnen laste heeft ingekohierd, alsook aan de verkrijger van een roerend inkomen of een beroepsinkomen die de terugbetaling verkrijgt van een roerende voorheffing of een bedrijfsvoorheffing die de schuldenaar van de inkomsten verkeerdelijk te zijnen laste had ingehouden en aan de Schatkist had gestort ?

- tweede onderdeel : terwijl uit die bepaling en artikel 419 [lees : artikel 418], eerste lid, van hetzelfde Wetboek voortvloeit dat moratoriuminteressen worden toegekend aan de belastingschuldige die heeft nagelaten diezelfde voorheffing spontaan te betalen binnen de bij artikel 412 van hetzelfde Wetboek opgelegde wettelijke termijn en die pas heeft betaald nadat de administratie die te zijnen laste heeft ingekohierd bij ontstentenis van spontane betaling binnen de wettelijke termijn, overeenkomstig artikel 304, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- de nv « Sybeta », waarvan de zetel is gevestigd te 4040 Herstal, Voie de Liège 33;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 6 december 2006 :

- zijn verschenen :

. Mr. C. Goossens *loco* Mr. D. Garabedian, advocaten bij de balie te Brussel, voor de nv « Sybeta »;

. Mr. T. Vantomme, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. J.-F. Jeunehomme, advocaat bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe 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 bodemgeschil*

Op 15 februari 2002 heeft de nv « Sybeta », in vereffening, aan haar aandeelhouders een liquidatiebonus uitgekeerd. De wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » bepaalt dat op de liquidatie-uitkeringen een roerende voorheffing van 10 pct. met terugwerkende kracht wordt geheven voor de vanaf 1 januari 2002 uitgevoerde uitkeringen. Het Arbitragehof heeft, met zijn arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004, die terugwerkende kracht afgekeurd en artikel 32, § 1, eerste lid, van de voormelde wet vernietigd in zoverre het de vereffening- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003 aan de roerende voorheffing onderwerpt. De in het geding zijnde vennootschap, die op 15 januari 2003 een roerende voorheffing van 125 000 euro had betaald, heeft de terugbetaling ervan verkregen bij beslissing van 31 augustus 2004 van de directeur der belastingen, die bij dezelfde beslissing evenwel weigerde moratoriuminteressen te betalen, daar artikel 419 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) in geen enkele moratoriuminterest voorzag voor de terugbetaling van als roerende voorheffing gestorte bedragen.

De nv « Sybeta » heeft bijgevolg, op 26 november 2004, bij de Rechtbank van eerste aanleg te Luik een verzoekschrift ingediend om de betaling van die moratoriuminteressen te verkrijgen. Zij erkent dat artikel 419, eerste lid, 4°, van het WIB 1992 inderdaad niet in die terugbetaling voorziet en vraagt de verwijzende rechter dan ook de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag aan het Hof te stellen.

## III. *In rechte*

- A -

### *Standpunt van de nv « Sybeta »*

A.1.1. De regels die gelden voor de toekenning van moratoriuminteressen op de door de fiscus terugbetaalde belastingen en bijkomende bedragen, hebben het voorwerp uitgemaakt van verschillende arresten van het Hof. Volgens de eiseres voor de verwijzende rechter vertonen die arresten een constante : de toekenning van moratoriuminteressen aan de belastingplichtige wanneer de fiscus onverschuldigde bedragen terugbetaalt, wordt verantwoord door redenen van billijkheid en hiervan kan alleen in bijzondere omstandigheden worden afgeweken. Het geval van de voorheffingen en voorafbetalingen is enigszins bijzonder in het licht van die motieven van billijkheid : die bedragen vertonen immers het bijzondere kenmerk dat zij in beginsel spontaan worden betaald door de belastingplichtige. Het Hof heeft in zijn arrest nr. 35/99 van 17 maart 1999 een onderscheid gemaakt volgens hetwelk, wanneer de voorheffing spontaan werd betaald, de moratoriuminteressen in geval van terugbetaling niet konden worden uitgekeerd, terwijl die interessen wel moesten worden uitgekeerd wanneer een voorheffing werd terugbetaald die na inkohiering was betaald.

Te dezen voert de auteur van de memorie aan dat de eiseres voor het verwijzende rechtscollege een bij de wet bepaalde verplichting was nagekomen die daarna ongrondwettig is bevonden. De onterechte betaling was dus niet toe te schrijven aan haar, maar aan de Staat. Niets verantwoordt dan ook dat de moratoriuminteressen haar worden geweigerd.

A.1.2. In haar memorie van antwoord voert de eiseres voor de feitenrechter aan dat de Ministerraad uit het oog verliest dat de liquidatiedividenden te dezen werden uitgekeerd aan aandeelhouders die vennootschappen zijn en niet aan belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen. Voor die aandeelhouders is de roerende voorheffing niet bevrijdend en moet het liquidatiedividend in elk geval worden aangegeven, ongeacht of de roerende voorheffing al dan niet is toegepast. Er wordt bijgevolg niet ingezien in welke zin het niet billijk zou zijn roerende voorheffingen die werden betaald op grond van met de Grondwet strijdige wetsbepalingen met moratoriuminteressen terug te betalen, onder het voorwendsel dat de verkrijgers van de bedragen die aan de roerende voorheffing waren onderworpen, die aan de personenbelasting moeten aangeven.

#### *Standpunt van de Ministerraad*

A.2. De Ministerraad stelt in de eerste plaats een materiële vergissing vast in de bewoordingen van de twee onderdelen van de prejudiciële vraag, daar het niet gaat om artikel 419, eerste lid, van het WIB 1992, maar om artikel 418, eerste lid, van hetzelfde Wetboek, dat daadwerkelijk voorziet in de toekenning van moratoriuminteressen op de terugbetaling van voorheffingen, voorafbetalingen en andere.

De Ministerraad zet vervolgens de motieven uiteen die de wetgever ertoe hebben gebracht de twee in het geding zijnde bepalingen aan te nemen en herinnert aan de rechtspraak van het Hof die zich, volgens hem, de verantwoording van een gedifferentieerde behandeling toe-eigent, namelijk het al dan niet toekennen van moratoriuminteressen naargelang de administratie of de belastingschuldige een vergissing heeft begaan.

De Ministerraad is van oordeel dat, indien moratoriuminteressen zouden moeten worden uitgekeerd in geval van terugbetaling van ten onrechte betaalde roerende voorheffingen, men te maken zou hebben met een onbillijke situatie, vermits de Staat, in hetzelfde tijdperk voor de berekening van die interesten, geen verwijlinteressen zal kunnen vorderen op de belastingen met betrekking tot de roerende inkomsten die niet zijn aangegeven en dus niet zijn belast, precies omdat de verkrijgers van die inkomsten zich hebben beroepen op het bevrijdende karakter van de inhouding van die voorheffing. Die situatie zou volgens de Ministerraad des te meer onbillijk zijn, daar zij een onaanvaardbare discriminatie tot stand zou brengen tussen, enerzijds, de belastingschuldigen en de verkrijgers die naar aanleiding van het arrest nr. 109/2004 de teruggave van die voorheffingen hebben gevorderd en die aanspraak zouden kunnen maken op de toekenning van de moratoriuminteressen vanaf die datum en, anderzijds, de verkrijgers van inkomsten die, omdat zij geen bezwaarschrift hebben ingediend teneinde het genot te kunnen aanvoeren van het bevrijdende karakter van de roerende voorheffing zoals ingesteld bij artikel 313 van het WIB 1992, geen enkel voordeel uit de situatie hebben gehaald.

Te dezen is de Ministerraad van oordeel dat geen enkele fout aan de administratie kan worden toegerekend. Echter, alleen in dat geval zijn bij een terugbetaling moratoriuminteressen verschuldigd.

De prejudiciële vraag dient in elk geval ontkennend te worden beantwoord.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag betreft artikel 419, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992). In die vraag wordt eveneens verwezen naar artikel 418, eerste lid, van hetzelfde Wetboek.

Artikel 418, eerste lid, bepaalt :

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

Artikel 419, eerste lid, bepaalt :

« Geen moratoriuminterest wordt toegekend :

[...]

4° In geval van terugbetaling van als roerende voorheffing of als bedrijfsvoorheffing gestorte bedragen aan de in de artikelen 261 en 270 bedoelde schuldenaars ervan;

[...] ».

#### *Ten aanzien van de prejudiciële vraag*

B.2. De prejudiciële vraag betreft de hypothese waarin een vennootschap in vereffening die aan haar aandeelhouders een liquidatiebonus heeft toegekend en die vervolgens overeenkomstig een nadien goedgekeurde wetsbepaling een roerende voorheffing heeft betaald, de terugbetaling ervan verkrijgt als gevolg van de vernietiging, door het Hof, van de wetsbepaling die aan de storting van de voorheffing ten grondslag ligt. Volgens het verwijzende rechtscollege leidt de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen in essentie tot het volgende verschil in behandeling : moratoriuminteresten zijn niet verschuldigd wanneer het door de belastingschuldige te veel betaalde bedrag spontaan aan de Schatkist werd betaald om zich te conformeren aan de verplichting die op hem rustte ingevolge een wetsbepaling die het Hof later heeft vernietigd, terwijl moratoriuminteresten wel verschuldigd zijn wanneer het door de belastingschuldige te veel betaalde bedrag aan de Schatkist werd betaald nadat de administratie de belasting of de voorheffing te zijnen laste heeft ingekohierd.

B.3.1. De in het geding zijnde bepalingen vinden hun oorsprong in artikel 74, vijfde en zesde lid, van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948 betreffende de inkomstenbelastingen, ingevoegd bij artikel 5 van de wet van 27 juli 1953. Nadat die bepalingen het beginsel hadden gesteld van de betaling van moratoriuminteresten door de Staat in geval van terugbetaling van belasting, voorzagen zij in een uitzondering, met name

wanneer de terugbetaling « aan de bron verschuldigde belastingen » betref, thans « voorheffingen » genoemd.

De memorie van toelichting van de wet van 27 juli 1953 stelt dat « deze bepaling, die dateert van de wet van 28 februari 1924, was gesteund op redenen van billijkheid » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 277, p. 9) en dat, zoals de nalatige belastingplichtigen verwijlinteressen moeten betalen aan de Staat, « om dezelfde redenen [...] het dan ook billijk [is] moratoire interesten aan de belastingplichtigen toe te kennen telkens de Staat een gekweten belasting terugbetaalt [...] » (*ibid.*, p. 10).

De uitzondering, inzonderheid in verband met de terugbetaling van de aan de bron verschuldigde belastingen, thans overeenstemmende met het overschot van voorheffing, wordt in de parlementaire voorbereiding van de wet als volgt gemotiveerd :

« [...] de terugbetaling [kan] voortspruiten namelijk uit vergissingen begaan door de schuldenaar van het inkomen die verantwoordelijk is voor de storting van de belasting in de Schatkist maar deze last niet zelf draagt of niet geacht wordt hem zelf te dragen, uit de toepassing van artikel 52, waarbij maatregelen voorzien worden ten einde de dubbele belasting van dezelfde inkomsten in hoofde van dezelfde belastingplichtige te vermijden, en ten slotte uit de regularisatie van de fiscale toestand van de wedde-, loon-, pensioentrekkenden, enz., wanneer het bedrag van de bij de bron ingehouden belasting hoger is dan dit der belastingen werkelijk vorderbaar op het geheel der bedrijfsinkomsten van de belastingplichtige.

De toekenning van moratoire interesten in voormelde gevallen zou doorgaans op aanzienlijk materiële moeilijkheden stuiten, en zulks zonder werkelijk nut. Zij zou anderdeels ongerechtvaardigd zijn wanneer zij het gevolg is van vergissingen in de storting der bij de bron verschuldigde belastingen, of van de toepassing van artikel 52, vermits in het eerste geval, het de schuldenaar van de belasting praktisch onmogelijk zou zijn de moratoire interesten te verdelen over de werkelijke belastingplichtigen, te weten de begunstigden der belastbare inkomsten en, in de tweede onderstelling, de terugbetaling niet toegestaan wordt aan de werkelijke begunstigden van de inkomsten, doch aan de vennootschap die de last van de mobiliënbelasting niet zelf droeg of niet geacht wordt die last te hebben gedragen » (*ibid.*, p. 10).

B.3.2. Zoals het Hof in zijn arrest nr. 35/99 van 17 maart 1999 heeft geoordeeld, kan het worden verantwoord dat geen enkele interest verschuldigd is bij terugbetaling van voorheffingen wanneer de schuldenaar spontaan meer heeft betaald dan hij verschuldigd was of wanneer het praktisch onmogelijk is de datum vast te stellen waarop de interesten zijn beginnen te lopen die moeten worden verdeeld onder de belastingplichtigen ten gunste van

wie de inhoudingen zijn gebeurd door de schuldenaar van de voorheffingen. Zulks is met name het geval voor het overschot van bedrijfsvoorheffingen wanneer zij niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een inkohiering op naam van de belastingplichtige.

Niets verantwoordt daarentegen dat moratoriuminteressen worden geweigerd wanneer het gaat om roerende voorheffingen, wanneer de niet tijdig uitgevoerde terugbetaling van hun overschot is toe te schrijven aan een vergissing van de administratie en wanneer het mogelijk is de datum vast te stellen waarop de interesten beginnen te lopen.

Een bijkomend onderscheid invoeren, naargelang de voorheffing het voorwerp heeft uitgemaakt van een inkohiering, berust op een objectief criterium maar is niet pertinent ten aanzien van het nagestreefde doel.

B.3.3. Te dezen is de in het geding zijnde voorheffing vóór de inkohiering van de globale aanslag gestort door een vennootschap in vereffening die ertoe was gehouden die voorheffing te storten op grond van artikel 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. Die storting vond plaats na de bekendmaking van de voormelde wet maar had betrekking op uitkeringen die werden gedaan geruime tijd vóór de bekendmaking van die wet.

Met zijn arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004 heeft het Hof artikel 32, § 1, eerste lid, van de voormelde wet vernietigd, in zoverre het de vereffening- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003 aan de roerende voorheffing onderwerpt.

Te dezen is de voorheffing gestort op grond van een wet waarvan het retroactief karakter door het Hof ongrondwettig werd bevonden.

B.3.4. Hieruit volgt dat artikel 419, eerste lid, 4°, van het WIB 1992 discriminerend is, indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de belastingschuldige moratoriuminteressen ontzegt op de teruggave van roerende voorheffingen wanneer aan de storting ervan een inmiddels door het Hof vernietigde wetsbepaling ten grondslag lag.

B.4. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord.



Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In die zin geïnterpreteerd dat het de belastingschuldige moratoriuminteressen ontzegt op de teruggave van roerende voorheffingen wanneer aan de storting ervan een inmiddels door het Hof vernietigde wetsbepaling ten grondslag lag, schendt artikel 419, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 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 25 januari 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior