

Rolnummer 5574
Arrest nr. 176/2013 van 19 december 2013

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over de artikelen 418, eerste lid, en 419, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, en artikel 419, eerste lid, 4°, van hetzelfde Wetboek, zoals van toepassing sinds die wijziging, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en M. Bossuyt, en de rechters E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, T. Merckx-Van Goey en F. Daoût, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 31 januari 2013 in zake de Belgische Staat tegen de vzw « Fonds du Centre Reine Fabiola », waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 februari 2013, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 418, eerste lid, en 419, eerste lid, WIB 1992, zoals ze van toepassing waren vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, en artikel 419, eerste lid, 4^o, van dat wetboek, zoals het sinds die wijziging is verwoord, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de uitlegging dat ze uitsluiten dat er moratoire interest wordt toegekend aan de belastingplichtigen die de terugbetaling verkrijgen van de bedrijfsvoorheffingen die zij spontaan hebben betaald op grond van een door de rechter achteraf ontbonden arbeidsovereenkomst, doordat ze een discriminatie invoeren :

1^o tussen die belastingplichtigen en de belastingplichtigen die de terugbetaling verkrijgen van een belasting, roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing die zij betaald hebben nadat die belasting of voorheffing ten onrechte jegens hen werd ingekohierd, waarbij aan de laatstgenoemde belastingplichtigen moratoire interest wordt toegekend ?

2^o tussen die belastingplichtigen en de belastingplichtigen die de terugbetaling verkrijgen van dezelfde voorheffingen, die zij niet spontaan hebben betaald binnen de termijn bepaald in artikel 412 van dat wetboek, maar pas nadat de administratie ze jegens hen had ingekohierd, overeenkomstig artikel 304, § 1, tweede lid, van datzelfde wetboek, waarbij aan de laatstgenoemde belastingplichtigen moratoire interest wordt toegekend ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de vzw « Fonds du Centre Reine Fabiola », met maatschappelijke zetel te 7063 Zinnik (Neufvilles), rue de Neufvilles 455;

- de Ministerraad.

De vzw « Fonds du Centre Reine Fabiola » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 23 oktober 2013 :

- zijn verschenen :

. Mr. S. Thiry *loco* Mr. R. Forestini en Mr. N. Bonbled, advocaten bij de balie te Brussel, voor de vzw « Fonds du Centre Reine Fabiola »;

. Mr. F. t’Kint, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en A. Alen 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 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 Belgische Staat heeft voor het Hof van Cassatie een voorziening ingesteld tegen een arrest dat het Hof van Beroep te Bergen op 6 mei 2010 heeft gewezen.

Het Hof van Cassatie merkt op dat artikel 418, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), in de versie die van toepassing was vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, bepaalt dat bij terugbetaling van belastingen moratoriuminteressen worden toegekend tegen een rentevoet van 0,8 pct. per kalendermaand, en dat na de wijziging ervan bij die wet van 15 maart 1999, dat artikel bepaalt dat bij terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidsinterest, belastingverhogingen en administratieve boeten, een moratoriuminterest wordt toegekend tegen de wettelijke rentevoet, berekend per kalendermaand. Krachtens artikel 419, eerste lid, 1°, van dat Wetboek, zoals het van toepassing was vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999, wordt geen moratoriuminterest toegekend bij terugbetaling van bedrijfsvoorheffingen als bedoeld in de artikelen 270 tot 275, die ten voordele van de schuldenaar van die voorheffingen geschiedt. Volgens artikel 419, eerste lid, 4°, zoals het sinds die wijziging is gesteld, wordt geen moratoriuminterest toegekend in geval van terugbetaling van als roerende voorheffing of als bedrijfsvoorheffing gestorte bedragen aan de in de artikelen 261 en 270 bedoelde schuldenaars ervan.

Het Hof van Cassatie merkt eveneens op dat, volgens het bestreden arrest, B.J. de functie uitoefende van directeur van de verwerende partij, het « Fonds du Centre Reine Fabiola », vereniging zonder winstoogmerk; na zijn ontzetting uit zijn bestuursfuncties bij beslissing van de algemene vergadering van 26 mei 1998 heeft hij geen enkele prestatie meer geleverd, maar werden zijn loon en alle andere voordelen toch uitbetaald zolang er geen rechterlijke beslissing was genomen.

Het Arbeidshof te Bergen heeft bij arrest van 4 maart 2004 de ontbinding van de arbeidsovereenkomst in het nadeel van B.J. uitgesproken, met terugwerkende kracht tot 26 mei 1998, en heeft hem veroordeeld om alle lonen terug te betalen die hij sinds die datum ten onrechte heeft ontvangen. Dat Hof heeft bij arrest van 7 december 2004 het bedrag van de veroordeling vastgesteld. Een cassatieberoep tegen laatstgenoemde arrest werd verworpen bij een arrest van het Hof van Cassatie van 3 oktober 2005.

De verwerende partij heeft in 2004 en 2005 bij de gewestelijke directeur van de directe belastingen te Bergen bezwaarschriften ingediend teneinde de terugbetaling te verkrijgen van de bedrijfsvoorheffingen die werden ingehouden op de lonen die voor de jaren 1998 tot 2003 ten onrechte zijn betaald aan B.J. Die gewestelijke directeur heeft akte genomen van het feit dat de verwerende partij afzag van haar bezwaar voor het jaar 2003, daar de situatie was geregulariseerd en de voorheffingen waren terugbetaald. Hij heeft het bezwaarschrift met betrekking tot de jaren 1998 tot 2002 niet-ontvankelijk verklaard. Het Hof van Beroep te Bergen, dat het vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen heeft bevestigd, heeft bij het voor het Hof van Cassatie bestreden arrest de teruggave bevolen van de door de verwerende partij voor de aanslagjaren 1998 tot 2002 aangegeven en betaalde voorheffingen, en beslist dat met toepassing van de artikelen 418 en 419 van het WIB 1992 interest verschuldigd is.

In het middel wordt aangevoerd dat die beslissing de artikelen 418 en 419 van het WIB 1992 schendt, aangezien die artikelen uitsluiten dat moratoriuminteressen worden toegekend wanneer, zoals te dezen, de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing die spontaan heeft aangegeven en gestort, aangezien die voorheffing nooit jegens hem is ingekohierd.

Het Hof van Cassatie merkt op dat de verwerende partij, die naar analogie het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 20/2007 van 25 januari 2007 aanvoert, doet gelden dat die bepalingen, in de uitlegging dat ze uitsluiten dat moratoriuminteressen worden toegekend aan de belastingplichtige die de terugbetaling verkrijgt van bedrijfsvoorheffingen die hij spontaan heeft betaald op grond van een door de rechter achteraf ontbonden arbeidsovereenkomst, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden.

Het Hof van Cassatie is van mening dat het, op grond van artikel 26, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989, ertoe gehouden is een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof te stellen. Het stelt derhalve de hiervoor weergegeven vraag.

III. *In rechte*

- A -

Standpunt van de vzw « Fonds du Centre Reine Fabiola »

A.1.1. De verwerende partij voor de verwijzende rechter, steunend in de eerste plaats op artikel 1235 van het Burgerlijk Wetboek, is van mening dat het gemeen recht van de terugvordering van het onverschuldigde bedrag van toepassing is op alle materies, behalve wanneer de wetgever daarvan afwijkt. De verplichting voor de Staat om de onverschuldigde bedrijfsvoorheffingen terug te betalen, vindt haar oorsprong in het gemeen recht van de betaling van het onverschuldigde bedrag.

Betreffende de interesten dient te worden verwezen naar de artikelen 418 en 419 van het WIB 1992. Die twee bepalingen vinden hun oorsprong in het vijfde en het zesde lid van artikel 74 van de gecoördineerde wetten van 15 januari 1948 betreffende de inkomstenbelastingen, ingevoegd bij artikel 5 van de wet van 27 juli 1953. De partij besluit uit een analyse van de parlementaire voorbereiding van die wet dat de motieven die een uitzondering voor de terugbetaling van het overschot van een voorheffing hebben verantwoord, de materiële moeilijkheden zijn waarop de betaling van moratoriuminteresten in dergelijke gevallen zou kunnen stuiten : enerzijds, zou het nagenoeg onmogelijk zijn die interesten over de werkelijke belastingplichtigen te verdelen en, anderzijds, zou de terugbetaling niet worden toegekend aan de werkelijke begunstigden van de inkomsten, maar aan de schuldenaar van de voorheffing, namelijk de vennootschap die die voorheffing heeft ingehouden.

A.1.2. De verwerende partij is van mening dat het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 20/2007 van 25 januari 2007 de nadruk heeft gelegd op de criteria die het mogelijk maken na te gaan of er al dan niet moratoriuminteresten moeten worden toegekend bij terugbetaling van voorheffingen. In dat opzicht dient rekening te worden gehouden met de materiële moeilijkheid waarnaar in de parlementaire voorbereiding wordt verwezen. De partij is van mening dat een dergelijke moeilijkheid niet bestaat wanneer de terugbetaling van de spontaan betaalde bedrijfsvoorheffing haar oorsprong vindt in de ontbinding van een arbeidsovereenkomst. De gerechtelijke ontbinding van een arbeidsovereenkomst heeft tot gevolg dat een onverschuldigd karakter wordt gegeven aan niet alleen de eigenlijke nettobezoldiging, maar eveneens, bij wege van gevolgtrekking, de bedragen van de bedrijfsvoorheffingen die ter uitvoering van de ontbonden overeenkomst zijn betaald. De schuldenaar heeft geen enkele vergissing begaan : hij heeft het bedrag van de voorheffing betaald waartoe hij wettelijk gehouden was volgens de bij de overeenkomst bepaalde bezoldiging. Die voorheffing heeft echter, met terugwerkende kracht, haar oorzaak verloren. In het onderhavige geval is de begunstigde van de terugbetaling van de voorheffing overigens wel degelijk de persoon die de last van die voorheffing heeft geleden. Er is bovendien geen enkel probleem in verband met de vaststelling van de datum waarop de interesten beginnen te lopen.

De verwerende partij voor de verwijzende rechter is van mening dat de te dezen gestelde vraag vergelijkbaar is met die welke het Grondwettelijk Hof in zijn arrest nr. 20/2007 heeft beslecht : hetgeen is betaald, bleek later niet meer verschuldigd te zijn wegens, in beide gevallen, het verdwijnen, met terugwerkende kracht, van de oorzaak die de betaling van de voorheffing verantwoordde.

A.1.3. De partij merkt voorts op dat de ingehouden voorheffingen in elk geval zijn verrekend. De voorheffingen verliezen echter hun oorspronkelijke karakter van voorschot en worden werkelijke belastingen op het ogenblik dat zij worden verrekend met de eigenlijke ingekohierde belasting. Hieruit vloeit voort dat, vanaf het ogenblik dat de voorheffing met de verschuldigde belasting is verrekend, die moet worden beschouwd als een terugbetaling van belasting die aanleiding geeft tot de toekenning van moratoriuminteresten.

De partij onderstreept eveneens dat, indien de belastingschuldige de voorheffing niet spontaan had betaald die verschuldigd is op de krachtens de ontbonden overeenkomst betaalde bezoldiging, die voorheffing te zijnen laste zou zijn ingekohierd. In dat geval zou hij, na de uitspraak van de ontbinding van de overeenkomst, de terugbetaling hebben kunnen verkrijgen van de voorheffing, vermeerderd met de moratoriuminteressen, wegens de inkohiering van die voorheffing (artikel 418 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen). Als de toekenning van interesten wordt geweigerd wanneer de voorheffing spontaan is betaald, zou bijgevolg een onverantwoord verschil in behandeling worden ingevoerd ten opzichte van de situaties waarin de bedrijfsvoorheffing ten laste van de belastingschuldige wordt ingekohierd. De partij steunt in dat opzicht op het arrest nr. 35/99 van 17 maart 1999 en op het voormelde arrest nr. 20/2007.

A.1.4. De partij is ten slotte van mening dat rekening dient te worden gehouden met het arrest nr. 85/2004, waarmee het Hof heeft geoordeeld dat het niet verantwoord leek om moratoriuminteressen toe te kennen bij terugbetaling van een belasting en niet bij vermeerdering van een belasting.

De partij besluit dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. De Ministerraad herinnert in de eerste plaats aan de vier arresten van het Grondwettelijk Hof waarin het zich heeft uitgesproken over de grondwettigheid van de in het geding zijnde bepalingen en preciseert dat het op basis van die arresten is dat de advocaat-generaal in de in het geding zijnde zaak aan het Hof van Cassatie heeft gesuggereerd een prejudiciële vraag te stellen. Die arresten zijn de arresten nr. 33/99 van 17 maart 1999, het voormelde arrest nr. 35/99, het voormelde arrest nr. 20/2007 en het arrest nr. 24/2008 van 21 februari 2008. De Ministerraad leidt uit die rechtspraak af dat de in het geding zijnde bepalingen de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet alleen schenden in zoverre de specifieke omstandigheden van de zaak het mogelijk maken vast te stellen dat de niet-tijdige terugvordering van de voorheffingen toe te schrijven is aan een vergissing van de administratie, dat de voorheffingen niet zijn verrekend met de globale belasting van de begunstigde van de desbetreffende inkomsten en dat het mogelijk is de datum te bepalen waarop de interesten beginnen te lopen die moeten worden verdeeld onder de belastingplichtigen in wier voordeel de inhoudingen door de schuldenaar van de voorheffingen zijn uitgevoerd. Het is in het licht van die criteria dat de vraag van de grondwettigheid in de onderhavige zaak dient te worden gesteld. Er dient overigens rekening te worden gehouden met het feit dat de bevoegdheid van het Hof van Cassatie is beperkt tot de controle van de wettigheid van de gerechtelijke beslissingen en dat het niet de betekenis en de draagwijdte van de feiten mag beoordelen die uitsluitend vallen onder de beoordelingsbevoegdheid van de feitenrechter. De grondwettigheidstoetsing « die het Hof van Cassatie te dezen vermag uit te voeren, is enkel beperkt tot de motieven van het arrest in hoger beroep dat voor dat Hof wordt aangevochten ».

A.2.2. De Ministerraad herinnert bijgevolg aan de motieven van dat arrest, alsook aan die van het vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Bergen van 6 januari 2009 in de onderhavige zaak.

Volgens de Ministerraad vloeit uit de omstandigheden van de zaak voort dat de terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing haar grondslag vindt in een beslissing van het Hof van Beroep te Bergen dat de ontbinding van de arbeidsovereenkomst in het nadeel van de bediende uitspreekt. Die ontbinding is retroactief in zoverre de verwerende partij in cassatie verder een loon is blijven uitkeren aan haar bediende in afwachting van de gerechtelijke ontbinding van de overeenkomst, terwijl die geen enkele prestatie meer verrichtte. Uit die overwegingen zou niet kunnen voortvloeien dat de Belgische Staat verantwoordelijk is voor de onverschuldigde betaling van de voorheffingen. De bedrijfsvoorheffingen moesten worden betaald op grond van de artikelen 270, 1°, en 273, 1°, van het WIB 1992. Het Hof van Cassatie heeft in dat opzicht gepreciseerd dat de verplichting om de bedrijfsvoorheffing in te houden, rust op de schuldenaar van de bezoldiging op het ogenblik dat hij die betaalt en dat die verplichting niet afhankelijk is van de latere fiscale toestand van de werknemers die die bezoldigingen genieten. « Het is alleen wegens een latere omstandigheid, los van de wil van de Staat, [...] dat het Hof van Beroep te Bergen te dezen het onverschuldigde karakter van de betwiste voorheffingen heeft gegrond ». De terugvordering van het onverschuldigde bedrag veronderstelt echter twee voorwaarden : enerzijds, een betaling en, anderzijds, het onverschuldigde karakter ervan, met andere woorden de ontstentenis van een oorzaak, hetgeen klaarblijkelijk niet het geval is voor de betalingen die zijn uitgevoerd.

Er zij overigens opgemerkt dat op het ogenblik dat de ontbinding van de arbeidsovereenkomst is uitgesproken, de Belgische Staat reeds de voorheffingen had verrekend met de personenbelasting die de bediende die de bezoldigingen geniet, verschuldigd was; die voorheffingen hadden dus gediend om de

belastingenschuld van die bediende te vereffenen en waren bijgevolg ten goede gekomen aan die laatstgenoemde in zoverre hij vrijgesteld was van de betaling van zijn aanslag in de personenbelasting ten belope van die voorheffingen. Met andere woorden, op het ogenblik van de ontbinding van de arbeidsovereenkomst bezat de Belgische Staat geen voorheffingen meer die de verwerende partij had betaald, maar een door de bediende van die partij verschuldigde belasting.

Hieruit vloeit voort dat alleen de vaststelling door het Hof van Beroep te Bergen dat de betaling van de voorheffingen uiteindelijk onverschuldigd was, te dezen niet het bestaan impliceert van een vergissing die de verantwoordelijkheid van de Belgische Staat in de niet-tijdige terugvordering van die voorheffingen door de vzw in het geding brengt.

A.2.3. De Ministerraad merkt overigens op dat het arrest van het Hof van Beroep te Bergen waarmee het Hof van Cassatie rekening moet houden, de werkelijkheid niet vaststelt van een verrekening van de voorheffingen voor de begunstigde van de bezoldigingen, maar van mening is dat de ontbinding van de arbeidsovereenkomst noodzakelijkerwijs impliceert dat de op grond daarvan betaalde bedrijfsvoorheffingen in elk geval onverschuldigd zijn en derhalve moeten worden terugbetaald aan de verwerende partij.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is de betaling van moratoriuminteressen echter verschuldigd wanneer het gaat om de terugbetaling van een niet-verrekenende bedrijfsvoorheffing.

Steunend op de artikelen 249 en 296 van het WIB 1992, alsook op artikel 304, § 2, eerste lid, van dat Wetboek, is de Ministerraad van mening dat de bedrijfsvoorheffingen voorschotten vormen die moeten worden verrekend met de personenbelasting die later moet worden gevestigd voor de begunstigde van de bezoldigingen en dat het eventuele overschot aan die begunstigde moet worden terugbetaald. Het Hof van Cassatie heeft het belang van die verrekening onderstreept in een arrest van 2 oktober 2003. De Ministerraad voert eveneens een arrest van het Hof van Cassatie van 14 oktober 2010 aan. Hij besluit dat de verrekening van de betwiste voorheffing met de belasting en de aanvullende belastingen die de begunstigde van de inkomsten verschuldigd is, het mogelijk maakt een belastingenschuld te vereffenen die eigen is aan die begunstigde, waardoor die laatste ervan vrijgesteld wordt aan de belastingadministratie het bedrag van de belasting te betalen dat overeenstemt met dat van de bedrijfsvoorheffing.

Wanneer de belasting waarmee de bedrijfsvoorheffing is verrekend, definitief is geworden bij ontstentenis van een bezwaarschrift dat op geldige wijze daartegen is ingediend, kan de belastingadministratie geen enkel bedrag terugbetalen dat zij in verhouding met die definitieve belasting zou bezitten. In die hypothese bezit zij geenszins de betwiste bedragen zonder enige titel, noch recht; zij kan aanspraak maken op de inkohiering van de belasting voor de begunstigde van de inkomsten en op het feit dat, bij het verstrijken van de bezwaartermijn die openstaat tegen die belasting, die laatste wordt verondersteld wettelijk verschuldigd te zijn.

Wanneer de voorheffing niet is verrekend omdat de belasting niet is ingekohierd, heeft de belastingplichtige die de inkomsten geniet, daarentegen het recht terug te vorderen wat *a priori* onder zijn belastbare bezoldiging valt, maar niet binnen de wettelijke termijnen is belast. In die hypothese bezit de belastingadministratie immers de betwiste bedragen zonder enige titel, noch recht. Wanneer de arbeidsovereenkomst wordt ontbonden, kan de belastingplichtige die de inkomsten heeft genoten, niet langer beweren dat de voorheffingen vallen onder zijn belastbare bezoldiging en dat hij dus het recht heeft die terug te vorderen; die voorheffingen zouden dan - en alleen dan - toekomen aan de schuldenaar van de voorheffing, te dezen de verwerende partij voor de verwijzende rechter.

A.2.4. De Ministerraad besluit dat de terugbetaling van bedrijfsvoorheffingen aan de schuldenaar wettelijk gepaard kan gaan met moratoriuminteressen die op grond van de in het geding zijnde bepalingen, gelezen conform de grondwettelijke vereisten inzake gelijkheid en niet-discriminatie, worden toegekend, wanneer die voorheffingen niet zijn verrekend met de globale belasting die de begunstigde van de bezoldigingen waarop zij betrekking hebben, verschuldigd is en wanneer de terugbetaling ervan voortvloeit uit een betaling die ten onrechte zou zijn gevorderd door de Belgische Staat. Het loutere feit van de ontbinding van de arbeidsovereenkomst, wanneer die een onverschuldigd karakter toekent aan de uitgevoerde stortingen, volstaat niet om te bepalen of de terugvordering van de bedrijfsvoorheffingen gepaard kan gaan met moratoriuminteressen; die toekenning is wettelijk alleen toegestaan wanneer de voorheffingen niet zijn verrekend met de globale belasting die de begunstigde van de bezoldigingen waarop zij betrekking hebben, verschuldigd is en wanneer de terugbetaling ervan voortvloeit uit een betaling van die voorheffingen die ten onrechte door de Belgische Staat zou zijn gevorderd.

De ontbinding van de arbeidsovereenkomst is met andere woorden geen relevant criterium in het licht waarvan moet worden beoordeeld of, naar aanleiding van de terugbetaling van bedrijfsvoorheffingen aan de belastingschuldige, het verantwoord is moratoriuminteressen toe te kennen.

Het verschil in behandeling tussen de categorieën van belastingschuldigen in de prejudiciële vraag is bijgevolg niet te verantwoorden voor de toepassing van de in het geding zijnde bepalingen.

De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

- B -

B.1.1. De artikelen 418 en 419 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals zij van toepassing waren vóór de wijziging ervan bij artikel 48 van de wet van 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen (*Belgisch Staatsblad*, 15 januari 1999) en de artikelen 43 en 44 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen (*Belgisch Staatsblad*, 27 maart 1999), bepaalden :

« Art. 418. Bij terugbetaling van belastingen worden moratoriuminteressen toegekend tegen een rentevoet van 0,8 pct. per kalendermaand.

De Koning kan, wanneer zulks ingevolge de op de geldmarkt toegepaste rentevoeten verantwoord is, dit tarief aanpassen.

Die interesten worden berekend op het bedrag van elke betaling, afgerond op het lagere duizendtal; de maand waarin de betaling is geschied wordt niet medegerekend, doch de maand waarin aan de belastingschuldige het bericht wordt gestuurd dat de terug te betalen som te zijner beschikking stelt, wordt voor een gehele maand geteld.

Art. 419. Geen interest wordt toegekend bij terugbetaling :

1° van de bedrijfsvoorheffingen als bedoeld bij de artikelen 270 tot 275, die ten voordele van de schuldenaar van die voorheffingen geschiedt;

2° van het overschot van voorheffingen en voorafbetalingen als bedoeld bij artikel 304, § 2, die ten voordele van de betrokken belastingplichtige geschiedt;

3° van de overbelastingen als bedoeld bij artikel 376, §§ 1 en 2, die na het verstrijken van de termijnen van bezwaar en beroep van ambtswege geschiedt;

4° van de verminderingen als bedoeld bij artikel 376, § 3, 2°, die na het verstrijken van de termijnen van bezwaar en beroep van ambtswege geschiedt.

Evenmin wordt moratoriuminterest toegekend wanneer hij geen 200 frank per maand bedraagt ».

B.1.2. Artikel 418, eerste lid, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 43 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, bepaalt :

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

Artikel 419 van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 44 van de voormelde wet van 15 maart 1999, bepaalt :

« Geen moratoriuminterest wordt toegekend :

1° wanneer hij geen 200 frank per maand bedraagt;

2° wanneer de terugbetaling voortvloeit uit de kwijtschelding of de vermindering van een boete of een belastingverhoging toegekend als genademaatregel;

3° in geval van terugbetaling van het overschot van bedrijfsvoorheffing, roerende voorheffing of voorafbetalingen aan de verkrijger van de inkomsten, uiterlijk op het einde van de tweede maand die volgt op de maand waarin de aanslagtermijn vermeld in artikel 359 of in artikel 353 is verstreken;

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;

5° in geval van terugbetaling van voorafbetalingen, met toepassing van artikel 376, § 4.

Wanneer de terugbetaling plaatsheeft na het verstrijken van de in het eerste lid, 3°, vastgestelde termijn, is de moratoriuminterest verschuldigd vanaf de dag volgend op die termijn ».

B.2.1. De verwijzende rechter stelt aan het Hof een vraag over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, van de in het geding zijnde bepalingen in zoverre zij in die zin worden geïnterpreteerd dat zij de toekenning uitsluiten van moratoriuminteressen aan de belastingschuldigen die de terugbetaling verkrijgen van bedrijfsvoorheffingen die zij spontaan hebben betaald op grond van een arbeidsovereenkomst die later door de rechter werd ontbonden, daar zij een discriminatie zouden invoeren, enerzijds, tussen die belastingschuldigen en de belastingschuldigen die de terugbetaling verkrijgen van een belasting, een roerende voorheffing of een bedrijfsvoorheffing die zij hebben betaald nadat die belasting of die voorheffing ten onrechte te hunnen laste was ingekohierd, waarbij aan die laatstgenoemde belastingschuldigen moratoriuminteressen worden toegekend en, anderzijds,

tussen die belastingschuldigen en de belastingschuldigen die de terugbetaling verkrijgen van dezelfde voorheffingen die zij niet spontaan hebben betaald binnen de termijn bedoeld in artikel 412 van het voormelde Wetboek, maar enkel nadat de administratie die te hunnen laste had ingekohierd, overeenkomstig artikel 304, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, waarbij moratoriuminteressen worden toegekend aan die laatstgenoemde belastingschuldigen.

B.2.2. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het geschil betrekking heeft op de terugbetaling van bedrijfsvoorheffingen die de verwerende partij voor de verwijzende rechter, belastingschuldige volgens artikel 270 van het WIB 1992, aan de Belgische Staat heeft betaald en die zijn ingehouden op bezoldigingen die zijn uitgekeerd op grond van een later ontbonden arbeidsovereenkomst, zonder dat die het voorwerp hebben uitgemaakt van een inkohiering door de diensten van de Belgische Staat. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

Het staat aan de rechter waarvoor het geschil aanhangig is gemaakt, te oordelen of de belasting al dan niet is ingekohierd en of de bedrijfsvoorheffingen zijn verrekend met de belasting.

B.3. De artikelen 418 en 419 van het WIB 1992 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 moratoriuminteressen door de Staat in geval van terugbetaling van belasting, voorzagen zij in een uitzondering, met name wanneer de terugbetaling « aan de bron verschuldigde belastingen » betrof, 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.4.1. Zoals het Hof in zijn arresten nrs. 35/99, 113/2001, 20/2007 en 24/2008 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 schuldenaar.

Niets verantwoordt daarentegen dat moratoriuminteresten 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 (arresten nrs. 35/99 en 20/2007). Het is evenmin verantwoord moratoriuminteresten te weigeren wanneer het gaat om roerende voorheffingen, wanneer de terugbetaling ervan noodzakelijk wordt gemaakt door het

verstrijken van de wettelijke aanslagtermijn zodat het onmogelijk is ze aan te rekenen op de belasting en wanneer het mogelijk is de datum vast te stellen waarop de interesten beginnen te lopen (arrest nr. 113/2001 van 20 september 2001).

Een bijkomend onderscheid invoeren, naargelang de voorheffing het voorwerp heeft uitgemaakt van een inkohiering, berust op een criterium dat niet pertinent is ten aanzien van het nagestreefde doel (arresten nrs. 35/99 en 20/2007).

B.4.2. Bij zijn arrest nr. 85/2004 van 12 mei 2004 oordeelt het Hof dat het niet verantwoord blijkt moratoriuminteresten 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 ingehouden en die aan de belastingplichtigen interesten 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 moratoriuminteresten betreft. Ten gevolge van dat arrest werd een beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 418, eerste lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999. Bij het arrest nr. 52/2006 van 19 april 2006 werd dat beroep verworpen, nu het artikel 418 van het WIB 1992 (vroeger 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 moet worden geïnterpreteerd dat het toestaat dat moratoriuminteresten worden toegekend bij de terugbetaling van belastingverhogingen.

B.5. Bij zijn arrest nr. 24/2008 van 21 februari 2008 heeft het Hof geoordeeld dat de beginselen waarmee rekening is gehouden in de voormelde arresten, die betrekking hebben op de terugbetaling van roerende voorheffingen en belastingverhogingen, ook moeten worden toegepast wanneer niet-verrekende beroepsvoorheffingen in het geding zijn.

Daaruit volgt dat het kan worden verantwoord dat geen enkele interest verschuldigd is bij terugbetaling van een niet-verrekende bedrijfsvoorheffing wanneer de schuldenaar spontaan meer heeft betaald dan hij verschuldigd is 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.

Niets verantwoordt daarentegen dat moratoriuminteressen worden geweigerd wanneer het gaat om niet verrekende bedrijfsvoorheffingen, 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 die niet moeten worden verdeeld tussen verschillende belastingplichtigen.

B.6. In de onderhavige zaak is de terugbetaling van de niet-verrekende bedrijfsvoorheffingen die de verwerende partij voor de verwijzende rechter spontaan heeft betaald op grond van een arbeidsovereenkomst, niet toe te schrijven aan een vergissing van de administratie. Zij houdt verband met de ontbinding van de arbeidsovereenkomst door de rechter. Zij kan evenwel, in het licht van het doel van de wetgever, zoals het voortvloeit uit de in B.3 aangehaalde parlementaire voorbereiding, de weigering van moratoriuminteressen niet verantwoord maken op het ogenblik van de betaling door de schuldenaar niet spontaan meer heeft betaald dan hetgeen hij verschuldigd was en het niet praktisch onmogelijk is de datum vast te stellen waarop de interesten beginnen te lopen. Door de ontbinding van de arbeidsovereenkomst is de grond van de betaling van de bedrijfsvoorheffingen met retroactieve werking verdwenen. Aangezien de rechter heeft geoordeeld dat de verwerende partij de terugbetaling van de spontaan betaalde bedrijfsvoorheffingen moet verkrijgen, omdat de arbeidsovereenkomst later door de rechter is ontbonden, is het niet redelijk verantwoord dat moratoriuminteressen worden geweigerd.

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

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In zoverre zij de toekenning uitsluiten van moratoriuminteressen aan de belastingschuldigen die de terugbetaling verkrijgen van bedrijfsvoorheffingen die zij spontaan hebben betaald op grond van een later door de rechter ontbonden arbeidsovereenkomst, schenden de artikelen 418, eerste lid, en 419, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals zij van toepassing waren vóór de wijziging ervan bij de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, en artikel 419, eerste lid, 4°, van dat Wetboek, in de bewoordingen ervan sinds die wijziging, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 19 december 2013.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels