

Rolnummers 6810 en 6870
Arrest nr. 168/2018 van 29 november 2018

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 77 en 79 van de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting, ingesteld door Michel Maus en door de vzw « Vereniging van accountants, bedrijfsrevisoren, belastingconsulenten, boekhouders en fiscalisten » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en P. Nihoul, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 5 januari 2018 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 8 januari 2018, heeft Michel Maus beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 77 en 79 van de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2017).

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 2 maart 2018 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 5 maart 2018, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 77 en 79 van dezelfde wet door de vzw « Vereniging van accountants, bedrijfsrevisoren, belastingconsulenten, boekhouders en fiscalisten », Johan Van Haeverbeke, José Haustreaete en Jacques Hellin, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. Lauwers, advocaat bij de balie te Gent.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 6810 en 6870 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend en de verzoekende partijen in de zaak nr. 6870 hebben een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 25 september 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en J.-P. Snappe te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 17 oktober 2018 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 17 oktober 2018 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. *In rechte*

- A -

Ten gronde

Wat het eerste middel in de zaak nr. 6810 betreft

A.1.1. Het eerste middel in de zaak nr. 6810 is afgeleid uit de schending, door artikel 77 van de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting (hierna : de wet van 25 december 2017), van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

A.1.2. In het eerste onderdeel voert de verzoekende partij aan dat artikel 77 van de wet van 25 december 2017 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, doordat de berekening van de nalatigheidsinteressen aan de hand van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is, voorafgaat, zonder dat deze minder dan vier procent of meer dan tien procent mag bedragen, in de parlementaire voorbereiding niet wordt verantwoord, terwijl die regeling afwijkt van de regeling van de nalatigheidsinteressen in het gemeen recht, die worden bepaald aan de hand van de wettelijke interest.

A.1.3. In het tweede onderdeel stelt de verzoekende partij dat de nieuwe berekeningswijze van de nalatigheidsinteressen op basis van artikel 77, en het minimumpercentage van vier procent ertoe leiden dat die interessen niet langer enkel de schade ten gevolge van de laattijdige betaling van de belastingschulden vergoeden, maar bovendien een strafsancie uitmaken in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De verzoekende partij verwijst hiervoor naar de parlementaire voorbereiding, waarin wordt aangehaald dat de nalatigheidsinteressen eveneens de belastingplichtigen moeten aanmoedigen om hun belastingschulden tijdig in te lossen. Volgens de verzoekende partij beschikken de belastingplichtigen echter niet over voldoende rechtsbescherming zoals vereist op basis van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

A.1.4. In het derde onderdeel klaagt de verzoekende partij aan dat artikel 77 van de wet van 25 december 2017 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het minimumpercentage van vier procent ertoe leidt dat de nalatigheidsinteressen disproportioneel zijn wanneer de berekening aan de hand van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is, voorafgaat, leidt tot een lager percentage.

A.1.5. De Ministerraad antwoordt op alle drie de onderdelen dat de nieuwe regeling verantwoord wordt door de nood om de vroegere rentevoet van zeven procent meer in overeenstemming met de economische werkelijkheid te brengen, en wijst er bovendien op dat die rentevoet, die beduidend hoger lag dan de rentevoet die geldt op basis van de bestreden bepaling, niet werd aangevochten voor het Hof. Het minimum van vier procent is bedoeld om de belastingplichtigen aan te sporen om hun belastingschulden tijdig te betalen. De nalatigheidsinteressen kunnen niet als een straf worden beschouwd, maar zijn een forfaitaire schadeloosstelling die het voordeel compenseert dat de belastingplichtige heeft verworven door de laattijdige betaling van de belastingschulden. Wat het eigendomsrecht betreft, verwijst de Ministerraad naar de rechtspraak van het Hof inzake de beoordelingsvrijheid van de wetgever en de mogelijkheid om fiscale middelen te gebruiken om het gedrag van de belastingplichtigen te beïnvloeden.

Wat het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810 en het eerste middel in de zaak nr. 6870 betreft

A.2.1. Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810 en het eerste middel in de zaak nr. 6870 zijn afgeleid uit de schending, door artikel 79 van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat die bepaling ertoe leidt dat de moratoriuminteressen verschuldigd door de Staat, steeds twee procentpunt lager liggen dan de nalatigheidsinteressen verschuldigd door de belastingplichtigen. Dat verschil in behandeling kan volgens de verzoekende partijen niet worden verantwoord door budgettaire overwegingen, noch door de nood om de belastingplichtigen aan te zetten om hun schulden tijdig te betalen, een nood die volgens de verzoekende partijen eveneens bestaat ten opzichte van de Staat. Het risico op speculatie vanwege de belastingplichtigen indien de moratoriuminteressen te hoog liggen, is volgens hen niet gebaseerd op concrete feiten en zou getuigen van een misprijzen ten opzichte van de belastingplichtigen.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 6870 voegen hieraan toe dat de moratoriuminteressen pas worden berekend vanaf de eerste dag van de maand volgend op die waarin de administratie in gebreke werd gesteld door een aanmaning of door een andere daarmee gelijkstaande akte. Dit leidt ertoe dat moratoriuminteressen enkel verschuldigd zijn als de Staat nalaat tijdig te betalen, waardoor de Staat zich in dezelfde situatie bevindt als belastingplichtigen die nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn omdat ze te laat hebben betaald. Ook volgens die verzoekende partijen heeft het verschil in behandeling bovendien tot gevolg dat het minimum van vijf euro per maand, waaronder krachtens artikel 419, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 geen moratoriuminterest wordt toegekend, minder snel wordt bereikt dan in het kader van de nalatigheidsinteressen.

Tot slot verwijzen ze naar de situatie in Frankrijk en naar de rechtspraak van het Hof inzake de rechtsplegingsvergoeding.

A.2.2. De Ministerraad benadrukt dat het verschil tussen de moratoriuminteressen en de nalatigheidsinteressen wordt verantwoord door budgettaire redenen en door de behoefte om speculatie vanwege de belastingplichtige te vermijden. Moratoriuminteressen zijn volgens de Ministerraad verschuldigd ongeacht of de terugbetaling haar oorzaak vindt in het gedrag van de overheid dan wel het gedrag van de belastingplichtige, terwijl nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn omdat de belastingplichtige in gebreke is gebleven. De Ministerraad verwijst daarnaast naar lidstaten van de Europese Unie waar eveneens verschillende rentevoeten worden gehanteerd.

Wat het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810 betreft

A.3.1. Het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810 is afgeleid uit de schending, door artikel 79 van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat die bepaling ertoe leidt dat in het kader van de inkomstenbelastingen de nalatigheidsinteressen verschillen van de moratoriuminteressen, terwijl dit niet het geval is in het kader van de btw en in het kader van de diverse taksen. Nochtans stelt de wetgever in de parlementaire voorbereiding met betrekking tot het moment van aanvang van de moratoriuminteressen dat hij ernaar streeft de parallellen tussen die verschillende regelingen te verzekeren.

A.3.2. De Ministerraad verwijst naar het fundamentele verschil tussen inkomstenbelastingen en btw om de verschillende behandeling te rechtvaardigen. Het is niet omdat het aanvangspunt van de moratoriuminteressen in overeenstemming wordt gebracht met het gemeen recht, dat dit parallellisme moet worden doorgetrokken naar het tarief van de moratorium- en nalatigheidsinteressen.

Wat het tweede middel in de zaak nr. 6870 betreft

A.4.1. Het tweede middel in de zaak nr. 6870 is afgeleid uit de schending, door de artikelen 77 en 79 van de wet van 25 december 2017, van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het voorzien in een verschillend tarief voor moratoriuminteressen en nalatigheidsinteressen disproportioneel zou zijn.

A.4.2. De Ministerraad antwoordt dat het verschil van twee procentpunt tussen de moratoriuminteressen en de nalatigheidsinteressen verantwoord wordt door de noodzaak om speculatie te vermijden en belastingplichtigen aan te zetten hun schulden te betalen. Het billijke evenwicht tussen het algemeen belang en de bescherming van het eigendomsrecht wordt dus niet verstoord.

Ten aanzien van de handhaving van de gevolgen

A.5.1. Indien het Hof tot de gegrondheid van één van de middelen zou besluiten, verzoekt de Ministerraad om de handhaving van de gevolgen van de bestreden bepalingen. De bestreden bepalingen zijn reeds in werking getreden op 1 januari 2018, en de retroactieve vernietiging zou tot gevolg hebben dat belastingplichtigen die vier procent nalatigheidsinteressen hebben betaald, geconfronteerd worden met een verhoging van drie procent. De Ministerraad is bovendien van oordeel dat er problemen zouden ontstaan bij de uitvoering van rechterlijke uitspraken over de nalatigheids- of moratoriuminteressen.

A.5.2. De verzoekende partijen in de zaak nr. 6870 merken op dat de eventuele handhaving in elk geval beperkt moet worden tot het moment waarop het arrest van het Hof wordt gewezen, omdat daarna van de door de Ministerraad gevreesde rechtsonzekerheid geen sprake meer kan zijn. Volgens de verzoekende partijen is de toepassing van artikel 8, derde lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof onmogelijk nu het tweede middel gebaseerd is op rechtstreeks werkende bepalingen van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De bestreden bepalingen voorzien in een nieuwe regeling voor de berekening van de rentevoet van de nalatigheids- en moratoriuminteressen in de inkomstenbelastingen.

B.1.2. Artikel 77 van de wet van 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelastingen (hierna : de wet van 25 december 2017) wijzigt artikel 414, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) en voert hierbij een nieuwe berekeningswijze in voor de rentevoet van de nalatigheidsinteressen die de belastingplichtigen verschuldigd zijn bij de laattijdige betaling van hun belastingschulden inzake inkomstenbelastingen. Krachtens de bestreden bepaling mag die berekeningswijze er echter niet toe leiden dat de rentevoet minder dan vier procent of meer dan tien procent bedraagt.

Het aldus gewijzigde artikel 414, § 1, bepaalt :

« § 1. Bij wanbetaling binnen de in de artikelen 412, 413 en 413/1 gestelde termijnen, brengen de verschuldigde sommen ten bate van de Schatkist, voor de duur van het verwijl, in afwijking van artikel 2, § 2, van de wet van 5 mei 1865 betreffende de lening tegen intrest, een interest aan een rentevoet zoals bepaald overeenkomstig het tweede lid op, berekend per kalendermaand.

Deze rentevoet wordt jaarlijks aangepast en komt overeen met het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op 10 jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is voorafgaat, zonder dat deze minder dan 4 pct. of meer dan 10 pct. mag bedragen. Deze indexen worden door het Federaal Agentschap van de Schuld bekendgemaakt, als bedoeld in artikel 8 van het koninklijk besluit van 14 september 2016 betreffende de kosten, de percentages, de duur en de terugbetalingsmodaliteiten van kredietovereenkomsten onderworpen aan boek VII van het Wetboek van economisch recht en de vaststelling van referte-indexen voor de veranderlijke rentevoeten inzake hypothecaire kredieten en de hiermee gelijkgestelde consumentenkredieten.

De Federale Overheidsdienst Financiën maakt via een bericht in het *Belgisch Staatsblad*, in het laatste trimester van elk jaar de te gebruiken rentevoet voor het volgende kalenderjaar bekend op grond van de bepalingen van het tweede lid.

Die interest wordt voor elke aanslag per kalendermaand berekend op de nog verschuldigde som, afgerond op het lagere veelvoud van 10 euro, hetzij vanaf de eerste dag

van de maand volgend op de vervaldag, hetzij vanaf de eerste dag van de maand volgend op de vorige betaling voor zover een som werd aangerekend op de hoofdsom van de schuld, tot op de laatste dag van de maand waarin de betaling plaatsgrijpt.

Wanneer de bedrijfsvoorheffing evenwel niet binnen de gestelde termijn wordt betaald, is daarenboven voor de vervalmaand een interest verschuldigd :

- voor een halve maand in de gevallen vermeld in artikel 412, tweede, derde en vijfde lid;
- voor een zesde van een maand in het geval vermeld in artikel 412, vierde lid.

De nalatigheidsinterest is niet verschuldigd wanneer hij geen 5 EUR per maand bedraagt ».

B.1.3. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat het de bedoeling is van de wetgever om de rentevoet van de nalatigheidsinteressen, die voordien zeven procent bedroeg, beter te laten aansluiten bij de actuele economische situatie, en tegelijkertijd de belastingplichtigen aan te moedigen om hun belastingschulden tijdig te betalen :

« Vandaag wordt de wettelijke rentevoet in fiscale zaken in het artikel 2 van de wet van 5 mei 1865 betreffende de lening tegen interest, zoals vervangen bij artikel 87 van de programmawet van 27 december 2006, bepaald op 7 pct. per jaar. In 2006 [hadden] de indieners [beslist] dat het in het kader van de strijd tegen de gerechtelijke achterstand en om bepaalde vormen van ‘ gerechtelijke speculatie ’ te vermijden, noodzakelijk was om de wettelijke rentevoet te verlagen van 7 pct. naar 5 pct., met uitzondering van meer bepaald de fiscale schulden, waarvoor de rentevoet werd bepaald op 7 pct., met de mogelijkheid om het aan te passen bij een bij een in Ministerraad overlegd koninklijk besluit. Deze rentevoet werd nooit herzien, terwijl de economische werkelijkheid sinds de kredietcrisis is veranderd en waarbij men getuige was van een daling van de wettelijke rentevoet jaar na jaar, en die vandaag voor 2017 2 pct. bedraagt. Bijgevolg was het aangeraden om de nalatigheidsinteressen en de moratoriuminteressen aan te passen aan de economische realiteit en om te voorzien in de mogelijkheid om ze jaarlijks aan te passen in functie van de evolutie van de rentevoeten van de lineaire obligaties op 10 jaar. Voortaan wordt de rentevoet van de nalatigheidsinteressen bepaald op 4 pct. om op die wijze een incentive te creëren om zijn fiscale schulden te voldoen. Immers, indien de rentevoet voor de nalatigheidsinteressen volledig zou overeenstemmen met de rentevoet van de wettelijke rentevoet, zouden ondernemingen en particulieren onvoldoende uitgenodigd worden om hun fiscale schulden te voldoen en deze sommen gebruiken als een kaskrediet » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 115-116).

B.1.4. Artikel 79 van de wet van 25 december 2017 wijzigt de berekeningswijze van de rentevoet van de moratoriuminteressen die de Staat verschuldigd is aan de belastingplichtige bij terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidsinteressen, belastingverhogingen of administratieve boeten, en vervangt daartoe artikel 418 van het WIB 1992. Het nieuwe artikel 418 verwijst voor de berekening van de moratoriuminteressen

naar de berekening van de rentevoet van de nalatigheidsinteressen zoals bepaald in het gewijzigde artikel 414, § 1, maar preciseert dat de rentevoet van de moratoriuminteressen steeds twee procentpunt lager moeten liggen dan de nalatigheidsinteressen.

Het aldus vervangen artikel 418 bepaalt :

« Bij terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidsinterest, belastingverhogingen of administratieve boeten wordt een moratoriuminterest toegekend tegen een rentevoet zoals bepaald overeenkomstig het tweede lid, te rekenen van de eerste dag van de maand volgend op deze waarin de administratie in gebreke werd gesteld door een aanmaning of door een andere daarmee gelijkstaande akte.

Deze rentevoet is gelijk aan de overeenkomstig artikel 414, § 1, tweede lid, berekende rentevoet, verminderd met 2 procentpunt.

Die interest wordt per kalendermaand berekend op het bedrag van elke betaling, afgerond op het lagere veelvoud van 10 euro; de maand waarin de terugbetaling wordt voldaan, wordt niet meegerekend ».

B.1.5. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat die bepaling is gebaseerd op budgettaire overwegingen, alsook op de nood om speculatie vanwege de belastingplichtige ten koste van de Staat te vermijden :

« Het verschil tussen de rentevoet voor de nalatigheidsinterest en de rentevoet voor de moratoriuminterest bestaat omwille van budgettaire overwegingen; de Belgische Staat staat voor de sanering van de overheidsfinanciën en met op termijn het bereiken van een budgettair evenwicht. De laatste jaren heeft het bedrag van de moratoriuminteressen zwaar gewogen op de begroting, dit op hetzelfde moment dat de huidige rentevoet van 7 pct. aan bepaalde belastingplichtigen toestaat om interessante beleggingen te realiseren, terwijl de rentevoeten op spaarrekeningen minder dan 1 pct. bedragen. De daling van de rentevoet van de moratoriumintrest beantwoordt voortaan aan het gebod om te strijden tegen elke vorm van speculatie » (*ibid.*, pp. 117-118).

Ten gronde

Wat betreft het eerste middel in de zaak nr. 6810

B.2. Het eerste middel in de zaak nr. 6810 is afgeleid uit de schending, door artikel 77 van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en

met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het middel bevat drie onderdelen. Het derde onderdeel, dat betrekking heeft op de bestaanbaarheid van de minimumrentevoet met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, wordt eerst behandeld.

Derde onderdeel

B.3.1. Het derde onderdeel is afgeleid uit de schending, door artikel 77, 2°, van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat de minimumrentevoet van vier procent ertoe leidt dat de nalatigheidsinteressen disproportioneel zijn wanneer de berekening op basis van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is voorafgaat, leidt tot een lager percentage.

B.3.2. Zoals in B.1.3 is vermeld, heeft de bestreden bepaling tot doel de rentevoet van de nalatigheidsinteressen beter te laten aansluiten bij de economische realiteit en de belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen. Een dergelijke doelstelling is legitiem. Daarenboven is het bepalen van een minimumrentevoet relevant om dat doel te bereiken. Ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en met het oog op een efficiënte belastinginning heeft de wetgever immers kunnen oordelen dat het nodig was in een minimumpercentage te voorzien voor de rentevoet van de nalatigheidsinteressen die de belastingplichtige verschuldigd is inzake inkomstenbelastingen, om de belastingplichtigen aan te moedigen hun belastingsschulden tijdig te betalen. Het Hof moet evenwel nagaan of de nadere regels voor de berekening van de rentevoet van de nalatigheidsinteressen geen onevenredige gevolgen hebben voor de belastingplichtigen.

B.3.3. De keuze van de berekening van de rentevoet van de nalatigheidsinteressen op basis van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is, voorafgaat, houdt in belangrijke mate rekening met de actuele economische situatie en maakt het mogelijk de eventuele evoluties van de rentetarieven in

aanmerking te nemen. Tot slot voorziet de bestreden bepaling eveneens in een maximale rentevoet van tien procent, zelfs indien de berekeningswijze op basis van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is, voorafgaat, tot een hoger percentage zou leiden. De bestreden bepaling heeft geen onevenredige gevolgen voor de belastingplichtigen.

B.3.4. Het middel, in zijn derde onderdeel, is niet gegrond.

Eerste onderdeel

B.4.1. Het eerste onderdeel is afgeleid uit de schending, door artikel 77, 2°, van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat de berekening van de nalatigheidsinteressen aan de hand van het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is, voorafgaat, zonder dat deze minder dan vier procent of meer dan tien procent mag bedragen, toelaat dat de nalatigheidsinteressen in sommige gevallen hoger zijn dan de nalatigheidsinteressen in het gemeen recht, die worden bepaald aan de hand van de wettelijke interest.

B.4.2. Het 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 kan zijn, die zich door een persoonlijk belang mag laten leiden.

Het verschil in behandeling is niet zonder redelijke verantwoording. Zoals reeds is vermeld in B.3.2, heeft de wetgever ter vrijwaring van de belangen van de Schatkist en met het oog op een efficiënte belastinginning kunnen oordelen dat het nodig was de belastingplichtigen inzake inkomstenbelastingen te onderwerpen aan nalatigheidsinteressen met een minimumrentevoet van vier procent.

Hoewel een andere regeling zeer wel denkbaar is, kan in die optiek in redelijkheid niet staande worden gehouden dat het onverantwoord is een belastingplichtige die

belastingsschulden niet tijdig heeft vereffend, te onderwerpen aan nalatigheidsinteressen die afwijken van de gemeenrechtelijke regeling.

B.4.3. Het eerste middel, in zijn eerste onderdeel, is niet gegrond.

Tweede onderdeel

B.5.1. Het tweede onderdeel is afgeleid uit de schending, door artikel 77, 2°, van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag van de rechten van de mens, doordat de nieuwe berekeningswijze van de nalatigheidsinteressen op basis van artikel 77, en in het bijzonder de verhoging van de interesten naar vier procent wanneer de berekening op basis van de referentie-indexen J een resultaat oplevert dat lager is dan vier procent, ertoe leidt dat die nalatigheidsinteressen niet langer enkel de schade ten gevolge van de laattijdige betaling van de belastingsschulden vergoeden, maar een strafsanctie uitmaken in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zonder dat de toegang tot een rechter met volle rechtsmacht is verzekerd.

B.5.2. Krachtens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens is een maatregel een strafsanctie in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, indien hij volgens de internrechtelijke kwalificatie een strafrechtelijk karakter heeft, of indien uit de aard van het strafbaar feit, namelijk de algemene draagwijdte en het preventieve en repressieve doel van de bestraffing, blijkt dat het om een strafsanctie gaat, of nog indien uit de aard en de ernst van de sanctie die de betrokkene ondergaat, blijkt dat hij een bestraffend en daardoor ontradend karakter heeft (EHRM, grote kamer, 15 november 2016, *A en B t. Noorwegen*, §§ 105-107; grote kamer, 10 februari 2009, *Zolotoukhine t. Rusland*, § 53; grote kamer, 23 november 2006, *Jussila t. Finland*, §§ 30-31).

B.5.3. De inning van nalatigheidsinteressen in geval van de laattijdige betaling van belastingen (artikel 417 van het WIB 1992, het vroegere artikel 305 van het WIB 1964) werd door 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.5.4. Zoals is vermeld in B.1.3, heeft de bestreden bepaling eveneens tot doel de rentevoet van de nalatigheidsinteressen beter te laten aansluiten bij de economische realiteit en de belastingplichtigen aan te zetten hun schulden tijdig te betalen. Die bijkomende doelstellingen hebben echter niet tot gevolg dat de nalatigheidsinteressen kunnen worden beschouwd als een strafsanctie in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Een beperkte verhoging van de rentevoet van de nalatigheidsinteressen ten opzichte van een berekeningswijze gebaseerd op het gemiddelde van de referte-indexen J met betrekking tot de lineaire obligaties op tien jaar van de maanden juli, augustus en september van het laatste jaar dat het jaar waarin de rentevoet van toepassing is, voorafgaat, en die bovendien gepaard gaat met een beperking van de nalatigheidsinteressen tot tien procent wanneer diezelfde berekeningswijze leidt tot een rentevoet die hoger ligt dan tien procent, is niet van die aard dat zij de nalatigheidsinteressen een bestraffend karakter geeft.

Zoals werd vastgesteld in B.3.3, heeft die verhoging tot slot geen onevenredige gevolgen voor de belastingplichtigen.

B.5.5. De bestreden maatregel heeft geen strafrechtelijk karakter, noch in de zin van het interne recht, noch in de zin van artikel 6, lid 1, van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Hieruit vloeit voort dat de waarborgen waarin die bepaling voorziet in verband met de betwistingen in strafzaken daarop niet van toepassing zijn.

B.5.6. Het eerste middel, in zijn tweede onderdeel, is niet gegrond.

Wat betreft het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810 en het eerste middel in de zaak nr. 6870

B.6.1. Het eerste onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810 en het eerste middel in de zaak nr. 6870 zijn afgeleid uit de schending, door artikel 79 van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat krachtens die bepaling de rentevoet van de moratoriuminteressen verschuldigd door de Staat, steeds twee procentpunt lager ligt dan de rentevoet van de nalatigheidsinteressen verschuldigd door de belastingplichtige.

B.6.2. Het toekennen van moratoriuminteressen in geval van terugbetaling van belastingen (artikel 418, eerste lid, van het WIB 1992, het vroegere artikel 308, eerste lid, van het WIB 1964) werd, net als de toekenning van nalatigheidsinteressen, door billijkheidsredenen verantwoord, 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).

Het was de bedoeling van de wetgever om met de bestreden bepaling, enerzijds, de tarieven van de nalatigheids- en moratoriuminteressen aan te passen aan het geldende tarief van de wettelijke rentevoet en de daling van de rentetarieven en, anderzijds, speculatie vanwege belastingplichtigen te stoppen (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2864/001, pp. 117-118).

B.6.3. Het verschil in behandeling steunt op een objectief criterium, namelijk de hoedanigheid van diegene die de interessen betaalt, die in het ene geval de Staat is, die het algemeen belang behartigt, en die in het andere geval een particulier kan zijn, die zich door een persoonlijk belang mag laten leiden.

B.6.4. In het arrest *Viaropoulou e.a. t. Griekenland* van 25 september 2014 oordeelde het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dat het niet onverantwoord is dat de Staat, voor de moratoriuminteressen die hij verschuldigd is in de uitvoering van zijn taken van algemeen belang, een rentevoet bepaalt die vier procentpunt lager is dan de rentevoet die van toepassing is op de moratoriuminteressen die particulieren moeten betalen. Een dergelijk beperkt verschil schendt artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet.

B.6.5. Om tegelijk te vermijden dat belastingplichtigen ten koste van de Schatkist speculeren op het verschil tussen de wettelijke interest en de moratoriuminteressen inzake inkomstenbelastingen, is het eveneens verantwoord dat de bestreden bepaling de rentevoet van die moratoriuminteressen beperkt ten opzichte van de rentevoet van de nalatigheidsinteressen. Bovendien blijven zowel de nalatigheidsinteressen als de moratoriuminteressen in belangrijke mate gebaseerd op een berekeningswijze die beoogt de economische realiteit te weerspiegelen.

B.6.6. Het tweede middel, in zijn eerste onderdeel, in de zaak nr. 6810 en het eerste middel in de zaak nr. 6870 zijn niet gegrond.

Wat betreft het tweede middel in de zaak nr. 6870

B.7.1. Het tweede middel is afgeleid uit de schending, door artikel 79 van de wet van 25 december 2017, van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat die bepaling voorziet in een lagere rentevoet voor de moratoriuminteressen dan voor de nalatigheidsinteressen.

B.7.2. Zoals reeds werd uiteengezet in B.6.4, oordeelde het Europees Hof voor de Rechten van de Mens in het arrest *Viaropoulou e.a. t. Griekenland* van 25 september 2014 dat het niet onverantwoord is dat de Staat een rentevoet bepaalt voor de moratoriuminteressen die hij verschuldigd is in het kader van de uitvoering van zijn taken van algemeen belang, die vier procentpunt lager is dan de rentevoet die van toepassing is op de nalatigheidsinteressen die belastingplichtigen moeten betalen. In dezelfde zin en om de redenen die werden vermeld in B.6.4, is het niet onverantwoord dat de wetgever, inzake inkomstenbelastingen, een verschil van twee procentpunt invoert tussen de rentevoet voor de moratoriuminteressen die de Staat verschuldigd is, en de rentevoet voor de nalatigheidsinteressen die de belastingplichtige moet betalen.

B.7.3. Het tweede middel is niet gegrond.

Wat betreft het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 6810

B.8.1. Het tweede onderdeel is afgeleid uit de schending, door artikel 79 van de wet van 25 december 2017, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat die bepaling ertoe leidt dat in het kader van de inkomstenbelastingen de rentevoet van de moratoriuminteressen afwijkt van het gemeen recht, terwijl dit niet het geval is krachtens artikel 91 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna : BTW-Wetboek) en krachtens artikel 204³ van het Wetboek diverse rechten en taksen.

B.8.2. Artikel 91 van het BTW-Wetboek bepaalt :

« § 1. Een interest van 0,8 pct. per maand is van rechtswege verschuldigd wanneer de belasting niet voldaan is :

1° binnen de termijn die ter uitvoering van de artikelen 52, 53, § 1, eerste lid, 3°, 53^{ter}, 2° en 53^{octies} is gesteld;

2° binnen de termijn die ter uitvoering van artikel 53^{nonies} is gesteld;

3° binnen de termijn die ter uitvoering van artikel 54 is gesteld, voor de belastingplichtigen bedoeld in artikel 8;

4° binnen de termijn die ter uitvoering van de artikelen 367, eerste alinea en 369^{decies}, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG, is gesteld.

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de verschuldigde belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10 euro. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend.

De interest van een maand wordt slechts gevorderd indien hij 2,50 EUR bereikt.

§ 2. Wanneer de in artikel 59, § 2, bedoelde procedure uitwijst dat de belasting werd voldaan over een ontoereikende maatstaf, is van rechtswege een interest van 0,8 pct. per maand verschuldigd te rekenen vanaf de inleidende daad van de procedure; die interest wordt op de in § 1 bepaalde wijze berekend.

§ 3. Een interest van 0,8 pct. per maand is van rechtswege verschuldigd over de sommen die moeten worden teruggegeven :

1° met toepassing van artikel 76, § 1, eerste en derde lid, te rekenen vanaf het verstrijken van de in deze bepaling bepaalde termijn.

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de terug te geven belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10 euro. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend.

De interest van een maand is slechts verschuldigd indien hij 2,50 euro bereikt;

2° met toepassing van de bepalingen van de Richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, vanaf het verstrijken van de termijn bedoeld in artikel 22, paragraaf 1, van deze richtlijn. Er is evenwel geen enkele interest verschuldigd wanneer de belastingplichtige zijn verplichting de op basis van de artikelen 10 en 20, paragraaf 1, van de voornoemde richtlijn geëiste aanvullende informatie te verstrekken niet voldaan heeft binnen de termijn bepaald bij artikel 20, paragraaf 2, van deze richtlijn.

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de terug te geven belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10 euro. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend.

De interest van een maand is slechts verschuldigd indien hij 2,50 euro bereikt.

§ 4. De moratoire interesten over in te vorderen of terug te geven sommen die niet in de §§ 1, 2 en 3 zijn bedoeld, zijn verschuldigd tegen de rentevoet in burgerlijke zaken en met inachtneming van de terzake geldende regelen.

[...] ».

B.8.3. Artikel 204³ van het Wetboek diverse rechten en taksen bepaalt :

« De moratoire interesten op de in te vorderen of terug te betalen sommen zijn verschuldigd volgens het voor de burgerlijke zaken vastgesteld bedrag en, behalve andersluidende bepaling in deze samengeschakelde wetten, volgens de voor dezelfde zaken vastgestelde regelen ».

B.8.4. De wetgever kan, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, ten aanzien van vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen geen verschil invoeren indien dat verschil in behandeling niet objectief en redelijk verantwoord is. Dat beginsel verplicht in fiscale aangelegenheden de wetgever evenwel niet ertoe de procedures die voor de onderscheiden belastingen worden vastgesteld, volledig gelijkvormig te maken.

B.8.5. Een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van belastingplichtigen dat voortvloeit uit de toepassing van verschillende belastingstelsels, zelfs met betrekking tot eenzelfde belastbare handeling, en van de daarin vervatte procedureregels in verschillende omstandigheden houdt op zich geen discriminatie in. Van discriminatie zou slechts sprake

zijn indien het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de toepassing van die regels, een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen.

B.8.6. De bestreden bepaling legt, zoals is vermeld in B.6.5, geen onevenredige last op aan de belastingplichtige aan wie de Staat moratoriuminteressen verschuldigd is.

B.8.7. Het tweede middel, in zijn tweede onderdeel, is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 29 november 2018.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen