

créances de l'administration fiscale et a dit pour droit que cette disposition, interprétée en ce sens que la dette de précompte professionnel peut constituer une dette de la masse, viole les articles 10 et 11 de la Constitution, cette décision se fonde sur la prémisse que, dans l'interprétation qui lui était soumise, il existe une « créance de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée se rapportant à des prestations effectuées à l'égard du débiteur en période de réorganisation judiciaire ».

Dès lors que, à défaut d'être titulaire d'une telle créance, l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée ne rentre pas dans le champ de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, la différence de traitement entre cette administration fiscale et celle qui, titulaire d'une créance de précompte professionnel sur le débiteur se rapportant à des prestations de travail fournies à

son égard, rentre dans le champ de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, ne résulte pas de cette disposition, mais du mécanisme même de la taxe sur la valeur ajoutée, et l'inconstitutionnalité constatée est étrangère à cette situation.

5. Le moyen, qui, en cette branche, repose sur le soutènement que la créance de précompte professionnel ne peut constituer une dette de la masse au sens de l'article 37, alinéa 1^{er}, précité, manque en droit.

Par ces motifs,

La Cour

Rejette le pourvoi;

Condamne la demanderesse aux dépens.

Noot

Het lot van bedrijfsvoorheffingsschulden in het licht van een gerechtelijke reorganisatie

Mark DELANOTE¹

Op 17 september 2020 velde het Hof van Cassatie twee arresten die beiden ingaan op de positie van de fiscale schuldeiser in het kader van een WCO-procedure. Beide arresten hebben betrekking op de bedrijfsvoorheffingsschulden en werden uitgesproken door een voltallige kamer.

Het eerste arrest gaat in op de draagwijdte van artikel 37 WCO, bepaling die thans (in een herschreven versie) terug te vinden is in Boek XX (art. XX.58 WER). In het tweede arrest komt de draagwijdte van artikel 49/1 WCO aan bod. Deze laatste bepaling is thans te lezen (weliswaar ook in een

herschreven versie) in Boek XX (art. XX.73 WER).²

Deze arresten, ofschoon ze betrekking hebben op “gedateerde” wetgeving, zijn niettemin bijzonder lezenswaardig en hebben ook een blijvende relevantie, zowel individueel beschouwd als in de onderlinge samenhang. Voor een goed begrip, en teneinde de lezer voldoende te gidsen doorheen de problematiek, wordt de problematiek in eerste instantie benaderd vanuit de onderscheiden rechtsvragen. Vervolgens worden de arresten in een ruimer kader geplaatst waarbij ook wordt ingegaan op hun onderlinge samenhang.

A. KUNNEN BEDRIJFSVOORHEFFINGEN BESCHOUWD WORDEN ALS SCHULDVORDERINGEN DIE T.A.V. DE SCHULDENAAR BEANTWOORDEN AAN PRESTATIES UITGEVOERD DOOR DE MEDECONTRACTANT?

1. Artikel 37 WCO bepaalde dat schuldvorderingen die “t.a.v. de schuldenaar beantwoorden aan prestaties uitgevoerd tijdens de procedure van gerechtelijke organisatie door zijn medecontractant en ongeacht of zij voortvloeien uit nieuwe verbintenissen van de schuldenaar of uit overeenkomsten die lopen op het ogenblik van het openen van de procedure”, beschouwd worden als boedelschulden in een navolgende insolventieprocedure, althans in zoverre er een nauwe band bestaat tussen de beëindiging van de reorganisatieprocedure en de navolgende insolventieprocedure.

2. In het hier besproken cassatiearrest komt de vraag aan bod in welke mate de bedrijfsvoorheffingsschulden onder dit “voorrecht” kunnen vallen. Het Hof van Cassatie meent (thans) dat dit wel degelijk het geval is.

Volgens het Hof moet artikel 37 WCO immers in die zin worden begrepen dat deze bepaling principieel van toepassing is op “de schuldvordering ten aanzien van de schuldenaar die ontstaan is als tegenprestatie voor de prestatie die voor hem is verricht tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie”. Dit betekent dat het loon van een werknemer

¹. Hoofddocent UGent, advocaat Delanote.law

². Zie over deze bepalingen ook reeds M. DELANOTE, “Het lot van bedrijfsvoorheffings- en btw-schulden in het licht van de nieuwe Insolventiewet” in M.E. STORME, B. TILLEMANS, J. VANANROYE, M. VANMEENEN en R. HOUBEN (eds.), *Curatoren en vereffenaars: actuele ontwikkelingen*, V, Antwerpen, Intersentia, 2020, p. 461 *et seq.*

hieronder valt. Een werknemer verkrijgt inderdaad een vordering op zijn werkgever in de mate hij voor die werkgever arbeidsprestaties verricht tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie.

Rest dan in wezen nog enkel de vraag of deze “bescherming” verwijst naar het netto- dan wel naar het brutoloon. Volgens het Hof wordt wel degelijk bedoeld op het brutoloon. Inspiratie wordt gevonden in de loonbeschermingswet, waarin inderdaad te lezen staat dat ook (en o.m.) de bedrijfsvoorheffing een onderdeel vormt van het loon waarop de werknemer recht heeft ten laste van zijn werkgever. Het recht op betaling van het loon strekt zich immers uit tot het brutoloon, zijnde het loon voor inhouding van (o.m.) de bedrijfsvoorheffing.³

Een en ander betekent dan ook dat de fiscus zich in voorkomend geval als een schuldeiser van de boedel kan opstellen tijdens een navolgend faillissement, voor wat betreft de bedrijfsvoorheffingsschulden die tijdens de gerechtelijke reorganisatie opeisbaar zijn geworden.

3. Deze uitspraak sluit naadloos aan bij een eerder (door de Franstalige afdeling van de eerste kamer gewezen) cassatiearrest van 16 mei 2014 en is dus (op het eerste gezicht) weinig verrassend.⁴ Niettemin verraden de verdere beschouwingen van het Hof een toch wel geladen juridische achtergrond.

Men moet inderdaad weten dat het Hof van Cassatie (weliswaar de Nederlandstalige afdeling van de eerste kamer) een volledig tegengestelde rechtsopvatting heeft gehuldigd. Met name in het arrest van 27 maart 2015 wordt gesteld dat de draagwijdte van artikel 37 WCO beperkt blijft “tot schulden voor prestaties die voortvloeien uit contracten met de onderneming in moeilijkheden”. Na er opnieuw op te hebben gewezen dat (o.m.) bedrijfsvoorheffingsschulden deel uitmaken van het loon waarop de werknemer recht heeft, komt het Hof in dit arrest tot het besluit dat uit de bepalingen van de loonbeschermingswet niet volgt “dat de fiscus ter zake van de verschuldigde voorheffing te aanzien is als een schuldeiser aan wie zekerheid moet worden verschaft met het oog op het verderzetten van de prestaties tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie”. Voor het Hof is het dan ook duidelijk dat deze schuldvorderingen niet kwalificeren als boedelschulden in de zin van artikel 37 WCO.⁵

Deze verdeeldheid in de rechtspraak van het Hof van Cassatie sluit overigens aan op eenzelfde verdeeldheid binnen de rechtsleer, waarbij de enen een restrictieve opvatting huldigen⁶, daar waar anderen de mening zijn toegedaan dat aan artikel 37 WCO een ruime draagwijdte moet worden toegekend.⁷

4. Allicht zal de redactie van het hier besproken arrest in de voltallige kamer van het Hof van Cassatie wel enige discussie hebben uitgelokt. Dat uiteindelijk toch is geopteerd voor de ruime interpretatie, wordt in het arrest zelf ook verantwoord door de keuze die de wetgever zelf finaal heeft gemaakt bij de totstandkoming van de nieuwe insolventiewet (en met name het art. 58 van Boek XX WER).

Deze bepaling schrijft thans expliciet voor dat fiscale (maar ook sociaalrechtelijke) heffingen, bijdragen of schulden (weliswaar enkel in hoofdsom) ook beschouwd worden als “beantwoordend aan prestaties uitgevoerd door een medecontractant”. Vandaag kan er m.a.w. geen discussie meer over bestaan dat (o.m.) de bedrijfsvoorheffingsschulden onder het hier beschreven “voorrecht” vallen. En dit inzicht (aldus het Hof van Cassatie) ondersteunt de ruime interpretatie van het eertijds geldende artikel 37 WCO.

Persoonlijk lijkt mij dit een wel vreemde redenering. De thans geldende bepaling, opgenomen in artikel 58 van Boek XX WER, kan uiteraard niet zonder meer als een bevestiging worden beschouwd van een voorheen geldende interpretatie. Meer nog, de wijze waarop de wet tot stand is gekomen, verdraagt het tegendeel.

In het wetsontwerp (destijds nog ontworpen art. 60 van de insolventiewet dat het opgeheven art. 37 WCO beoogde te bestendigen) werd expliciet toegevoegd: “*Fiscale of sociaalrechtelijke heffingen, bijdragen of schulden van welke aard ook worden voor de toepassing van dit artikel niet beschouwd als beantwoordend aan prestaties uitgevoerd door een medecontractant.*”

In de *memorie van toelichting* staat hierbij het volgende te lezen:

“*De vraag is gerezen hoe de nieuwe vorderingen moesten worden behandeld. Het sterk statuut van de schuldeisers die verder gecontracteerd hebben met de schuldenaar heeft aanleiding gegeven tot discussies tussen de gewone schuld-*

³. Zie met name de art. 2, 1°, 3bis en 23 van de wet van 12 april 1965 betreffende de bescherming van het loon der werknemers.

⁴. Cass. 16 mei 2014, F.13.0100.F, www.juportal.be.

⁵. Cass. 27 maart 2015, F.14.0141.N, www.juportal.be.

⁶. A. ZENNER, J.-P. LEBEAU et C. ALTER, *La loi relative à la continuité des entreprises à l'épreuve de sa première pratique*, p. 185, n° 129; A. ZENNER, “Observations sous Liège, 22 mai 2012”, *JT* 2013, p. 122; M. GREGOIRE, “Les droits des créanciers, changement d’angle” in *La loi relative à la continuité des entreprises, Dossiers JT*, p. 50; B. WINDEY, note, L.B., 2014, p. 42; A. HENDRICKX et M. WERQUIN, *Les mandataires de justice: devoirs et pouvoirs. Questions diverses: répartition du prix de transfert et dettes de masse*, p. 470; P. FRANCOIS, “Hocus pocus pas, ik wou dat dit een contract was ...”, *Bank.Fin.R.* 2014, p. 228, nr. 8; B. WINDEY, noot onder Antwerpen 12 september 2013, *Limb.Rechtsl.* 2014, 44;

⁷. Y. GODFROID, “La loi relative à la continuité des entreprises: réorganisation judiciaire par transfert sous autorité de justice”, in CUP, *Réorganisation judiciaire, faillite, liquidation déficitaire: actualités et pratique*, octobre 2010, p. 187; “Du périmètre de l’article 37 de la loi sur la continuité des entreprises”, *JLMB* 2013, p. 310 et seq.; zie ook T. GOOVAERTS, M. MAHIEU en G. SMET, “Boedelschulden in de zin van artikel 37 WCO: beslechting van een vurige tweestrijd”, *Foro* 2015, p. 24 et seq.

eisers en de openbare besturen (RSZ en fiscus) over de vraag of deze openbare instellingen wel moesten beschouwd worden als boedelschuldeisers in een navolgend faillissement wanneer de schuldenaar tijdens de opschorting nog personeel had tewerkgesteld (aldus een RSZ-schuld creërend) of goederen en diensten geleverd had (met de mogelijkheid van een btw-schuld). Het ontwerp stelt voor in navolging van het cassatiearrest van 27 maart 2015, dat de accessoria van de hoofdvorderingen aan RSZ en btw of BV, niet kunnen genieten van het bijzonder statuut dat geldt voor contractanten van de schuldenaar.

Het zijn alleen de zuiver contractuele prestaties die van een bijzonder statuut zullen genieten bij een navolgende samenloop, met name het voorrecht bedoeld in de artikelen 17 en 19, 1° van de wet van 16 december 1851.

Hierbij valt nog op te merken dat zowel de RSZ als de fiscale administratie over een separatistenvordering beschikken tegen de bestuurders op grond van hun aansprakelijkheid, wat een bijzonder sterke uitgangspositie biedt.

Het gaat om artikel 37 van de WCO.”⁸

Het is dan ook duidelijk dat de wetgever initieel van mening was dat inderdaad best duidelijk in de wet werd geëxpliciteerd dat deze bepaling geen betrekking had op schulden die ontstaan uit kracht van de wet.

De uiteindelijke wettekst (zoals opgenomen in art. 58 van de insolventiewet) luidt evenwel anders. Maar deze wettekst is de rechtstreekse resultante van de aanvaarding van een ingediend amendement, dat klaarblijkelijk zonder veel reflectie werd aanvaard.⁹ De verantwoording die door de indieners werd gegeven is immers zinledig. Deze luidt als volgt:

“Fiscale of sociaalrechtelijke heffingen, bijdragen of schulden van welke aard ook ontstaan tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie worden eveneens beschouwd als boedelschulden in een navolgende vereffening of faillissement.

De accessoria zoals bijvoorbeeld interesten op de hoofdsom van fiscale of sociaalrechtelijke heffingen, bijdragen of schulden van welke aard ook ontstaan tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie worden niet als boedelschulden in een navolgende vereffening of faillissement beschouwd.”

Tijdens de bespreking in de bevoegde Commissie werd de essentie van het juridisch vraagstuk duidelijk niet herkend.

De amendementindiener herhaalde uitsluitend zijn verantwoording. De minister van Justitie voegde hier enkel aan toe dat het amendement een duidelijk antwoord biedt op de vraag naar de aard van de fiscale of sociaalrechtelijke schulden bij een navolgend faillissement. Een enkel oppositied bleek wel in te zien dat het in deze ging om een “politieke keuze” (hetgeen uiteraard juist is), maar redeneerde daarbij duidelijk vanuit de evidentie dat fiscale en sociaalrechtelijke schulden bij een later faillissement als boedelschulden moeten kwalificeren.¹⁰

In ieder geval lijkt het mij duidelijk dat voor de interpretatie van het oude artikel 37 WCO bezwaarlijk steun kan worden gevonden in het nieuwe artikel 58 van Boek XX WER, zoals het Hof van Cassatie nochtans doet.

5. Maar er is nog meer.

De vraag rijst of de gekozen interpretatie de toets aan het gelijkheidsbeginsel kan doorstaan. En op dat vlak lijkt het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 27 april 2017 toch duidelijk aan te geven dat de enge interpretatie de meest grondwetsconforme is.¹¹

Ingaand op een prejudiciële vraag diende het Grondwettelijk Hof zich te buigen over de toepasbaarheid van artikel 37 WCO op btw-schulden (die ontstonden in de periode van de gerechtelijke reorganisatie). Inzonderheid diende het Hof zich te buigen over de vraag of artikel 37 WCO verzoenbaar is met het gelijkheidsbeginsel in zoverre het een onderscheiden lot voorbehoudt aan de verschillende soorten van schuldvorderingen die beantwoorden aan prestaties uitgevoerd in de periode van gerechtelijke reorganisatie, naar gelang van de wettelijke of contractuele oorsprong ervan. Daarnaast werd aan het Grondwettelijk Hof eveneens gevraagd of artikel 37 WCO, in die zin geïnterpreteerd dat de schuldvordering van de btw-administratie die beantwoordt aan prestaties uitgevoerd ten aanzien van de schuldenaar in de periode van gerechtelijke reorganisatie, geen boedelschuld kan uitmaken wegens het specifieke karakter van de btw-schulden, in tegenstelling tot de schulden inzake bedrijfsvoorheffing, die deel uitmaken van de brutobezoldiging van de werknemer en die het voordeel van het statuut van boedelschuld kunnen genieten, verzoenbaar is met het gelijkheidsbeginsel in zoverre het een onderscheiden lot voorbehoudt aan de verschillende soorten van schuldvorderingen van de belastingadministratie die beantwoorden aan prestaties uitgevoerd in de periode van gerechtelijke reorganisatie.

⁸. *Memorie van toelichting* bij de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen”, in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX, en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX, in Boek I van het Wetboek van economisch recht (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/001, p. 69).

⁹. Zie amendement nr. 132 bij de totstandkoming van de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen”, in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX, en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX, in Boek I van het Wetboek van economisch recht (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/006, p. 65).

¹⁰. Zie verslag van de commissie handels- en economisch recht bij de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen”, in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX, en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX, in Boek I van het Wetboek van economisch recht (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/008, p. 17).

¹¹. GwH 27 april 2017, nr. 47/2017, www.const-court.be.

Het Grondwettelijk neemt een duidelijke stelling in.

Zo ziet het Grondwettelijk Hof alvast geen probleem (wel integendeel) in het verschil in behandeling tussen enerzijds de schuldvordering van de btw-administratie die, wegens de wettelijke oorsprong daarvan, niet als een boedelschuld zou kwalificeren en, anderzijds, de schuldvorderingen die een contractuele oorsprong hebben, en die dus wel het voordeel van dat statuut kunnen genieten.

Het Grondwettelijk Hof verduidelijkt dat de wetgever de zorg om de continuïteit van de onderneming veilig te stellen, heeft willen verzoenen met de zorg om de rechten van de schuldeisers te vrijwaren: *“Met dat doel voor ogen heeft hij ten voordele van de medecontractanten van de onderneming in moeilijkheden voorzien in een recht van voorrang ten opzichte van de andere schuldeisers, teneinde hen ertoe aan te moedigen met die onderneming handelsbetrekkingen aan te knopen en aldus het gerechtelijk akkoord een kans op slagen te geven.”*¹² Voor het Grondwettelijk Hof is het dan ook duidelijk dat er een “wezenlijk verschil” bestaat “tussen de btw-administratie, die een niet-contractuele schuldeiser van de onderneming in moeilijkheden is, en de medecontractanten van die onderneming, die contractuele schuldeisers zijn”. Dit wezenlijk verschil verantwoordt meteen ook dat die beide categorieën schuldeisers (voor wat de toepassing van art. 37 WCO betreft), verschillend worden behandeld.

Uit de verdere lezing van het arrest blijkt dus dat het Grondwettelijk Hof een specifieke bepaling zoals artikel 37 WCO maar zinvol en nuttig vindt voor zover er een medecontractant in het geding is die over de streep moet worden getrokken om nog (langer) met de onderneming in moeilijkheden contractuele betrekkingen te onderhouden. T.a.v. de btw-administratie geldt dit volgens het Grondwettelijk Hof vanzelfsprekend niet, net omdat fiscale schulden een “automatisch karakter” hebben, hetgeen op zich “het gevolg is van de loutere toepassing van de wet”. De omstandigheid dat deze fiscale schulden verband kunnen houden met handelsverrichtingen, doet hieraan volgens het Grondwettelijk Hof geen afbreuk.

De duidelijke stelling van het Grondwettelijk Hof wordt nog verstrekt op het moment dat het Hof ingaat op de tweede vraag, waarbij het verschil in behandeling tussen btw-schulden en bedrijfsvoorheffingsschulden aan de orde kwam, met dien verstande, uiteraard, dat de verwijzende rechter uitging van de interpretatie dat bedrijfsvoorheffingsschulden wel als boedelschulden zouden kwalificeren onder de noemer van artikel 37 WCO.

De kern van het antwoord van het Grondwettelijk Hof komt erop neer dat de interpretatie omtrent het statuut van bedrijfsvoorheffingsschulden – zoals ingenomen door de verwijzende rechter – niet correct is. Het Grondwettelijk Hof benadrukt inderdaad dat bedrijfsvoorheffingsschulden – net

zoals btw-schulden – ontstaan uit kracht van de wet, zonder dat het m.a.w. vereist zou zijn dat de administratie op één of andere manier “handelsbetrekkingen” zou moeten onderhouden met de onderneming in kwestie. Het feit dat de bedrijfsvoorheffing deel uitmaakt van het brutoloon en dat dat loon de tegenprestatie vormt voor de prestaties verricht ter uitvoering van de arbeidsovereenkomst, doet hieraan overigens geen afbreuk.

Het Grondwettelijk Hof komt dan ook tot het logische besluit dat er (binnen de gegeven interpretatie) wel degelijk een discriminerend verschil in behandeling onder de schuldvorderingen van de belastingadministratie ontstaat. Logischerwijze (en onder verwijzing naar de hoger besproken cassatiearresten van 27 maart 2015) voegt het Grondwettelijk Hof hier wel nog aan toe dat artikel 37 WCO evenzeer in de andere zin kan worden geïnterpreteerd, waarbij de bedrijfsvoorheffingsschulden aldus niet verheven kunnen worden tot boedelschulden.

6. Uitgaand van dit arrest van het Grondwettelijk Hof rijst dan ook de vraag of het Hof van Cassatie dan ook niet finaal voor een interpretatie kiest die haaks staat op het *dictum* van het Grondwettelijk Hof.

Het Hof van Cassatie meent alvast zelf van niet, en licht dit ook uitvoerig toe in het hier besproken arrest. De stelling van het Hof van Cassatie komt er eigenlijk op neer dat btw-schulden (in tegenstelling tot bedrijfsvoorheffingsschulden) niet beschouwd kunnen worden als een “tegenprestatie” voor de aan de onderneming geleverde prestaties tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie. Daar waar de bedrijfsvoorheffing (als component van het loon) verschuldigd wordt om reden dat onderneming (arbeids)prestaties ontvangt, wordt de btw (aldus het Hof) maar opeisbaar omwille van het feit dat de onderneming diensten of goederen levert. In de mate de onderneming immers goederen of diensten ontvangt, zal de btw voldaan moeten worden door de leverancier van die goederen of diensten.

Aldus beschouwd, valt de btw-schuld volgens het Hof van Cassatie automatisch buiten het toepassingsgebied van artikel 37 WCO, wat meteen ook betekent dat de eertijds aan het Grondwettelijk Hof voorgelegde vraag eigenlijk berustte op de foutieve en andersluidende premisse als zouden btw-schulden van de schuldenaar wel degelijk verband houden met de aan de schuldenaar geleverde diensten of goederen.

Ofschoon een dergelijke redenering correct kan lijken, is de veralgemening ervan toch wel ernstig betwistbaar.

Zoals het Hof van Cassatie zelf aangeeft, is het weliswaar “in de regel” juist dat de btw op de aan de onderneming geleverde diensten of goederen voldaan moet worden door de leverancier van de diensten of de goederen. Maar op deze regel bestaan wel tal van uitzonderingen, waarbij m.a.w. de

¹² Zie GwH 27 april 2017, nr. 47/2017, www.const-court.be, overw. B.10.

voldoeningsverplichting verschoven wordt naar de ontvanger van de diensten of de goederen. In een grensoverschrijdende context is dit zelfs vaak de regel.¹³ Op dit vlak valt de andersluidende veralgemening door het Hof van Cassatie dan ook moeilijk te volgen.

7. De vraag rijst welke de impact zal zijn van dit arrest op het huidige artikel 58 van Boek XX WER.

Uit het bovenstaande blijkt alvast dat de wetgever klaarblijkelijk bij het ontwerpen van de nieuwe insolventiewet de bedoeling had om middels een “interpretatieve wet” de wet (die een overname van art. 37 WCO beoogde te zijn) te verduidelijken en met name de toepassing ervan op fiscale schulden uit te sluiten. Deze (logische en lovenswaardige) insteek werd echter eensklaps en zonder duidelijke verantwoording verlaten, en dit op basis van een amendement.¹⁴

Deze genese verraadt m.i. de discriminatie vervat in het huidige artikel XX.58 van de nieuwe insolventiewet. Het uitgangspunt is en blijft immers dat (vanuit de oorspronkelijke en expliciet hernomen doelstelling) uitsluitend werkelijke contractuele verhoudingen door deze bepaling ondersteund worden. Schulden die hun oorsprong vinden in de wet (alle fiscale schulden dus) vallen hier niet onder.

Uiteraard neemt dit niet weg dat de wetgever – zo hij dit wenst – wel kan ingrijpen. Gelet op de vastgestelde discriminatie dient een dergelijke wijziging (waarbij dus ook schulden die ontstaan uit kracht van de wet onder de draagwijdte

van deze specifieke regel worden gevat) in voorkomend geval wel te steunen op een fundamenteel gewijzigd uitgangspunt, dan wel (minstens) op een ernstige en duidelijke wijze te worden verantwoord. Uit de genese van artikel XX.58 is evenwel duidelijk gebleken dat er sprake is geweest noch van een fundamentele wijziging in uitgangspunten, noch van een ernstige en duidelijke verantwoording die toelaat te aanvaarden waarom dergelijke schulden nu plotsklaps wel gevat zouden moeten worden.

De overwegingen van het Hof van Cassatie en de expliciete verwijzing hierbij naar artikel XX.58 WER doen hieraan geen afbreuk. De essentie van de redenering berust immers op een ruime interpretatie van het begrip loon en is dan beperkt tot de bedrijfsvoorheffingsschulden. Meer nog, het Hof van Cassatie lijkt zich alvast ook aan te sluiten bij de redenering dat het voorrecht enkel kan gelden t.a.v. (fiscale) schulden die verband houden met de door de medecontractant (*in casu* de werknemer) geleverde prestaties. Om die reden acht het Hof het (op een weliswaar betwistbare wijze) dan ook logisch dat btw-schulden niet gevat worden. Het artikel XX.58 WER maakt echter zelfs die nuance niet daar de bepaling immers van toepassing is op alle fiscale schulden die ontstaan tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie.

Deze kwestie zal dus allicht vroeg of laat nogmaals het voorwerp uitmaken van een procedure voor het Grondwettelijk Hof.

B. KUNNEN BEDRIJFSVOORHEFFINGEN BESCHOUWD WORDEN ALS SCHULDVORDERINGEN DIE ZIJN ONTSTAAN UIT VÓÓR DE OPENING VAN DE PROCEDURE VERRICHTE ARBEIDSPRESTATIES?

8. Middels de invoeging van een nieuw artikel 49/1 in de WCO werd destijds een bijkomende bescherming geboden aan diverse categorieën van schuldeisers.¹⁵ Deze bepaling voorziet twee beschermingsniveaus (waarvan mits een bijzondere motivering wel van kon worden afgeweken). Enerzijds diende het voorstel een minimumgarantie ten behoeve van alle schuldeisers in te houden vanuit de betrachting dat elke schuldeiser minstens 15% uitbetaald krijgt van het bedrag van de schuldvordering. Anderzijds werd eveneens bepaald dat (en voor zover het plan in een gedifferentieerde behandeling van de schuldeisers voorziet) de behandeling van de openbare schuldeisers die een algemeen voorrecht genieten niet minder gunstig mag zijn dan die welke de best behandelde gewone schuldeisers in de opschorting genieten.

Daarnaast werden ook nog een aantal categorieën van schuldvorderingen opgenomen waarvoor geen vermindering of kwijtschelding kon worden toegestaan. Hieronder vielen (o.m.) de “schuldvorderingen die zijn ontstaan uit vóór de opening van de procedure verrichte arbeidsprestaties”. Hiermee wilde de wetgever inzonderheid vermijden dat de schuldenaar doelbewust zijn werknemers ontslaat voorafgaand aan de opening van de gerechtelijke reorganisatie om dan vervolgens de verschuldigde opzegvergoeding te reduceren tot nihil via het reorganisatieplan.¹⁶ In de *memorie van toelichting* werd inderdaad geëxpliciteerd dat het wenselijk is “de werknemers in deze context een bijkomende bescherming te bieden”¹⁷ en dat “het voortaan onmogelijk zal zijn dat de uitkeringen van de werknemers met bijvoorbeeld de helft worden verminderd; dat geldt vooral voor de achterstal-

¹³. Zie met name art. 51, § 2 en 4 WBTW en art. 20, 20bis en 20ter KB/BTW nr. 1.

¹⁴. Zie de uitleg hierover in I. VEROUĞSTRAETE *et al.*, *Manuel de l'insolvabilité de l'entreprise*, Kluwer, 2019, nrs. 531-536.

¹⁵. Zie art. 27 van de wet van 27 mei 2013 tot wijziging van verschillende wetgevingen inzake de continuïteit van de ondernemingen (BS 22 juni 2013).

¹⁶. M. VANMEENEN, “Rechten van de schuldeisers in de gerechtelijke reorganisatie” in H. BRAECKMANS, E. DIRIX, M.E. STORME, B. TILLEMEN en M. VANMEENEN (eds.), *Curatoren en vereffenaars: actuele ontwikkelingen*, III, Antwerpen, Intersentia, 2014, p. 381-384.

¹⁷. *Parl.St.* Kamer 2012-13, Doc. 53-2692/001, p. 23-24.

lige lonen die vóór het openen van de procedure hadden moeten worden betaald”.¹⁸

9. Met name deze “uitzondering” heeft andermaal fiscaal getinte discussies uitgelokt. De vraag lag voor of bedrijfsvoorheffingsschulden (die vanuit hun aard ingehouden worden op de betaalde of toegekende bezoldiging) nu al dan niet onder de bescherming vielen van de voornoemde uitzonderingsbepaling. Of kon m.a.w. een vermindering of kwijtschelding worden toegestaan van bedrijfsvoorheffingen gerelateerd aan het loon dat verband houdt met de vóór de opening van de procedure verrichte arbeidsprestaties.

10. In ieder geval werd deze bepaling ook reeds aan het Grondwettelijk Hof voorgelegd, hetgeen resulteerde in het arrest van het Grondwettelijk Hof d.d. 24 maart 2016.¹⁹

Op basis van een analyse van de loonbeschermingswet komt het Grondwettelijk Hof (evident) tot het besluit dat “de schuldvordering inzake loon van de werknemer ook de bedrijfsvoorheffing omvat als inhouding die is ontstaan uit de arbeidsprestatie van de werknemer, waarop de werknemer krachtens zijn arbeidsovereenkomst recht heeft, en die deel uitmaakt van het loon dat de werkgever heeft toegezegd, dat in dat opzicht door de wet van 12 april 1965 wordt beschermd”. Hieruit wordt afgeleid dat “de schuldvordering inzake bedrijfsvoorheffing, die de onderneming verschuldigd is als voorschot op de belasting die de werknemers op hun beroepsinkomsten zullen moeten betalen, kan worden beschouwd als een schuldvordering ‘ontstaan uit arbeidsprestaties’”.²⁰

Hierbij moet wel worden aangestipt dat de vraagstelling aan het Hof uitging van de interpretatie dat artikel 49/1, vierde lid WCO eveneens betrekking heeft op de bedrijfsvoorheffingsschulden. Vanuit die interpretatie rees dan de grondwettelijke vraag in welke mate een verschil in behandeling tussen verschillende soorten van schuldvorderingen van de belastingadministratie in het leven wordt geroepen, naargelang zij deel uitmaken van het brutoloon of niet.

Aangezien er voor het Grondwettelijk Hof voldoende onderscheid bestond tussen beide soorten van fiscale vorderingen, kan het niet verwonderen dat de (in de interpretatie voorgehouden) gedifferentieerde behandeling tussen beide categorieën van schuldvorderingen niet als discriminerend werd beschouwd.

Het was wel opmerkelijk dat het Grondwettelijk Hof bijkomend oordeelde dat artikel 49/1, vierde lid WCO, in die zin geïnterpreteerd dat het betrekking heeft op de fiscale schuldvordering inzake bedrijfsvoorheffing, evenmin een vorm van voorrecht voor de belastingadministratie kan uitmaken, “aangezien het niet die laatste is die door de in het geding zijnde bepaling wordt beschermd, maar wel de werknemers en hun recht op loon, dat samenhangt met hun vóór de opening van de procedure van gerechtelijke reorganisatie verrichte arbeidsprestaties”.

11. Deze rechtsvraag werd finaal getrancheerd door het Hof van Cassatie dat reeds in 2016 besliste: “*Uit de wetgeschiedenis blijkt dat het de bedoeling was de werknemers te beschermen zodat de regel uit artikel 49/1, vierde lid WCO niet ziet op de aard van de schuldvordering, maar op de hoedanigheid van de schuldeiser.*” Het Hof oordeelde dan ook consequent dat “*het middel dat ervan uitgaat dat artikel 49/1, vierde lid WCO niet enkel de schuldvorderingen van de werknemers betreft, maar ook de schuldvordering van de eiser tot betaling van bedrijfsvoorheffing die verband houdt met arbeidsprestaties van vóór de opening, op een onjuiste rechtsopvatting berust.*”²¹ Het Hof volgt hiermee de conclusie van advocaat-generaal THijs die van mening was dat de essentie van artikel 49/1 WCO (zoals t.a.v. openbare schuldeisers opgenomen in de eerste drie leden) zou worden uitgehold indien zou aangenomen worden dat belangrijke publiekrechtelijke schulden, zoals de bedrijfsvoorheffing en de RSZ-bijdragen, onder de toepassing van het vierde lid zouden kunnen vallen. De advocaat-generaal wees ook op de *ratio legis* waaruit duidelijk mocht blijken dat de uitzonderingsbepaling opgenomen in artikel 49/1, vierde lid WCO uitsluitend de werknemers beoogde te beschermen (en dus niet de openbare schuldeisers, zoals de fiscus of de RSZ). Met dit standpunt wordt overigens ook de rechtsleer ter zake bijgetreden.²²

12. In het hier besproken arrest komt het Hof tot eenzelfde besluit en bevestigt het hiermee dan ook (in voltallige kamer) zijn eerder gewezen rechtspraak.

De motivering is wel iets uitgebreider en maakt nu ook expliciet de link met de bepalingen uit de loonbeschermingswet. Aldus stelt het Hof dat ook (en o.m.) de bedrijfsvoorheffing een onderdeel vormt van het loon waarop de werknemer recht heeft ten laste van zijn werkgever. Het recht op beta-

¹⁸ Parl.St. Kamer 2012-13, Doc. 53-2692/003, p. 11-12.

¹⁹ GwH 24 maart 2016, nr. 50/2016, www.const-court.be.

²⁰ Zie inzonderheid overw. B.13.1. t.e.m. B.13.6

²¹ Cass. 16 juni 2016, F.16.0022.N, www.cass.be.

²² Zie C. ALTER en A. LEVY MORELLE, “Evolutions de la jurisprudence depuis la loi du 27 mai 2013” in A. ZENNER (ed.), *Paiement, insolvabilité et réorganisation. S'organiser pour être payé, payer ou se réorganiser*, Bruxelles, Larcier, 2015, (p. 99), p. 112-114, nrs. 15-17; M. VANMEENEN, “In de ban van de continuïteit”, *TBH* 2015, (487), 517; M.-C. ERNOTTE en B. INGHELS, “La loi du 27 mai 2013 modifiant diverses législations en matière de continuité des entreprises: ajustement ou rétrécissement?”, *JT* 2013, (637), 646, sub c; A. VAN HOE, *Continuïteit voor de Wet Continuïteit Ondernemingen*, *RW* 2013-2014, (1202), 1223, sub 3; A. ZENNER en C. ALTER, *La loi sur la continuité des entreprises: revisitée par la loi du 27 mai 2013*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 50, nr. 54; T. LYSSENS, *De gewijzigde wet continuïteit van ondernemingen: een eerste commentaar*, Mechelen, Kluwer, 2013, p. 54.

ling van het loon strekt zich immers uit tot het brutoloon, zijnde het loon voor inhouding van (o.m.) de bedrijfsvoorheffing.²³ Maar dit verhindert volgens het Hof niet dat de bedrijfsvoorheffing niet beschouwd kan worden als een schuldvordering die is ontstaan uit vóór de opening van de procedure verrichte arbeidsprestaties, in de zin van artikel 49/1, vierde lid WCO, net omdat in deze niet de aard van de schuldvordering van belang is maar wel de aard van de titularis van de schuldvordering.

13. De inhoud van artikel 49/1 WCO werd inmiddels in belangrijke mate hernomen in het nieuwe artikel 73 van de insolventiewet, met dien verstande dat het minimale beschermingsniveau wordt opgetrokken tot 20% van het bedrag van de schuldvordering in hoofdsom. Deze nieuwe “doelstelling” wordt aangemerkt als “realistischer dan de eerdere formule die deze beperking niet inhield en daarenboven een lager percentage inhield”.²⁴

Daarnaast wordt ook de voornoemde uitzondering hernomen. Het plan kan dus niet voorzien in een vermindering of kwijtschelding van “schuldvorderingen in de opschorting ontstaan uit arbeidsprestaties”, met dien verstande dat hieraan thans expliciet wordt toegevoegd dat deze uitzondering

niet geldt voor “de fiscale of sociale bijdragen of schulden”.²⁵

De explicitering dat de uitzondering niet geldt voor de fiscale of sociale bijdragen of schulden beoogt uitdrukkelijk de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Hof van Cassatie d.d. 16 juni 2016 te “codificeren”. In de *memorie* wordt ook nog gesteld dat tussen de rechtspraak van het Hof van Cassatie en die van het Grondwettelijk Hof geen tegenspraak bestaat vermits het Grondwettelijk Hof enkel uitspraak heeft gedaan over de hem door de betrokken verwijzingsrechter voorgelegde interpretatie.²⁶ Hiermee wordt meteen ook geantwoord op de door de Raad van State gegeven opmerking dat het Grondwettelijk Hof mogelijkerwijze zou kunnen oordelen dat de ontworpen tekst strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre ze alle fiscale schulden van de onderneming op dezelfde manier behandelt zonder een onderscheid te maken naargelang het al dan niet gaat om schulden “voor rekening van de werknemers”.²⁷ Het is binnen dit kader wel anekdotisch vast te stellen dat men in de *memorie van toelichting* de “verduidelijking” laat aansluiten bij de initieel vooropgestelde wijziging aan het artikel 60 (finaal art. 58) van de insolventiewet, waarvoor (zoals hiervoor aangehaald) de finale tekst haaks staat op de initiële doelstelling.

C. DE AARD VAN DE BEDRIJFSVOORHEFFINGEN

14. De beide hier besproken arresten hebben met elkaar gemeen dat zij ingaan op het lot van de bedrijfsvoorheffingen in het kader van een gerechtelijke reorganisatie.

In het eerst besproken arrest (dat betrekking heeft op de toepassing van art. 37 WCO) oordeelt het Hof dat de bedrijfsvoorheffingen beschouwd kunnen worden als schuldvorderingen die t.a.v. de schuldenaar beantwoorden aan prestaties uitgevoerd door de medecontractant. Het Hof komt tot dit besluit op grond van de redenering dat de bedrijfsvoorheffing een onderdeel vormt van het brutoloon. In het tweede besproken arrest (dat betrekking heeft op de toepassing van art. 49/1 WCO) oordeelt het Hof dat de bedrijfsvoorheffin-

gen niet beschouwd kunnen worden als schuldvorderingen die zijn ontstaan uit vóór de opening van de procedure verrichte arbeidsprestaties. Het Hof komt hier tot dit besluit op grond van de redenering dat de bedrijfsvoorheffing een vordering vormt in hoofde van de fiscale administratie.

Meer in het algemeen is uit het voorgaande gebleken dat binnen de rechtspraak en de rechtsleer klaarblijkelijk geworsteld wordt met deze dualiteit, waarbij enerzijds wel degelijk wordt aangevoeld dat de bedrijfsvoorheffing een schuld is t.a.v. de fiscus, maar waarbij dan toch anderzijds deze bedrijfsvoorheffing niet ontkoppeld kan worden van het begrip loon, waarvan zij uiteindelijk deel uitmaakt.

^{23.} Zie met name art. 2, 1°, 3bis en 23 van de wet van 12 april 1965 betreffende de bescherming van het loon der werknemers.

^{24.} *Memorie van toelichting* bij de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen”, in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX, en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX, in Boek I van het Wetboek van economisch recht (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/001, p. 72).

^{25.} In het wetsontwerp luidde het nog dat de uitsluiting betrekking had op schuldvorderingen in de opschorting ontstaan uit arbeidsprestaties “*met uitsluiting van de fiscale of sociale bijdragen of schulden ten laste van de werkgever*”. De zinsnede “*ten laste van de werkgever*” werd – na amendering – uit de tekst gehaald omdat “*dit riskeert opnieuw aanleiding te geven tot het debat over de vraag of de bedrijfsvoorheffing al dan niet behoort tot de werkgeverslasten (Cass. 1 juni 2012), en wat de sociale bijdragen betreft, zou dat de schuldenaar ertoe brengen om over te gaan tot een opsplitsing tussen wat ten laste is van de werkgever en wat ten laste is van de werknemer*” (zie amendement nr. 19 bij het wetsontwerp houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen” (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/002, p. 21)).

^{26.} *Memorie van toelichting* bij de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen”, in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX, en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX, in Boek I van het Wetboek van economisch recht (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/001, p. 73).

^{27.} Advies RvS bij de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX “Insolventie van ondernemingen”, in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX, en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX, in Boek I van het Wetboek van economisch recht (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2407/001, p. 307).

15. Ik meen dat vele misverstanden en klaarblijkelijk eindeloze jurisprudentiële en/of doctrinale discussies hieromtrent voorkomen kunnen worden door rekening te houden met het evident duale karakter van een bedrijfsvoorheffing.²⁸

Voorheffingen strekken er in het algemeen toe de effectieve inning van de belastingschulden te bewerkstelligen. Vanuit het perspectief van de belastingschuldige kwalificeren deze voorheffingen dan ook vaak slechts als een “voorschot” op de toekomstige belastingschuld. Het is een voorschot dat verrekend moet worden op de uiteindelijk verschuldigde belasting of nog “een wijze van inning van de over de gezamenlijke inkomsten van de door belastingplichtige verschuldigde belasting waarmee zij dient te worden verrekend”.²⁹ De wijze waarop de voorheffing wordt geïnd, is daarbij zonder belang.³⁰

Vanuit het perspectief van de voorheffingsplichtige kwalificeert de bedrijfsvoorheffing als een zelfstandige belasting, onderworpen aan eigen heffingsregels. De voorheffingsplichtige kan dan ook niet zonder meer beschouwd worden als een soort “gesubstitueerde” schuldenaar van eenzelfde (voorschot op de) belastingschuld. De voorheffingsschuld is integendeel een eigen en zelfstandige schuld die juridisch moet worden ontkoppeld van de belastingschuld zoals die verschuldigd is door de belastingschuldige.³¹ Dit blijkt overigens ook uit het feit dat de voorheffingsplichtige er in bepaalde omstandigheden van vrijgesteld wordt om de voorheffingen door te storten.³² In dergelijk geval strookt het bedrag van de voorheffing als “voorschot” (vanuit het perspectief van de belastingschuldige) dan ook niet met het bedrag van de voorheffing als “belasting” (vanuit het perspectief van de voorheffingsplichtige).

De wisselwerking tussen deze beide gedaanten van de “bedrijfsvoorheffing” opent ook interessante beschouwingen omtrent de vraag naar het tijdstip waarop de voorheffingen (als voorschot) geacht kunnen worden te zijn betaald (aan de werknemer).

Essentieel hierbij is dat aan de voorheffingsplichtige (de werkgever) een recht wordt verleend om de desgevallend verschuldigde voorheffing aan de bron op de belastbare inkomsten *in te houden*.³³ Juridisch betekent dit dat de inkomstengenietende belastingschuldige (de werknemer) – ofschoon hij weliswaar gerechtigd is op de totaliteit van zijn inkomsten – in voorkomend geval niet langer aanspraak zal kunnen maken op de betaling van een gedeelte van die inkomsten in zijn handen.³⁴

En zodra deze inhouding heeft plaatsgevonden, zal de werknemer geacht kunnen worden zijn voorschot op de belastingsschuld effectief te hebben betaald (weliswaar in handen van de voorheffingsplichtige). De verhouding die in de nasleep hiervan ontstaat tussen de overheid en de voorheffingsplichtige (de werkgever) strekt er dan ook voornamelijk toe de uiteindelijke doorstorting (onverminderd de toepassing van eventuele vrijstellingen)³⁵ van de geïnde (voorschotten op de) belastingschulden te bekomen.

Deze benadering wordt ook bevestigd door de wijze waarop het verrekeningsrecht werd geconcipieerd. Dit is het recht van de belastingschuldige (de werknemer) om de door hem betaalde voorschotten op de belastingschuld te verrekenen met de uiteindelijke gevestigde belasting. Door de verrekening worden de voorheffingen als een betaling van de belastingschuld aanvaard en wordt de effen belastingschuld geïnd.³⁶ Hierbij moet er ook rekening mee worden gehouden dat ook niet-doorgestorte voorheffingen een recht op verrekening kunnen verlenen aan de belastingschuldige. Zulks geldt niet enkel t.a.v. de voornoemde hypothesen waarbij de voorheffingsplichtige vrijgesteld is van zijn doorstortingsplicht, maar tevens meer in het algemeen in elke hypothese waarbij de ingehouden voorheffing uiteindelijk niet aan de schatkist wordt doorgestort. Aldus wordt – wat de bedrijfsvoorheffing betreft – in artikel 296 WIB 1992 verduidelijkt dat het bedrag van de “geheven bedrijfsvoorheffing” met de belasting wordt verrekend. De wet expliciteert daarbij dat de “geheven bedrijfsvoorheffing” o.m. gelijk is aan “de over-

²⁸ Zie hierover meer uitgebreid M. DELANOTE, *Schuld en executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, p. 32-40 en 173-175; voor een algemeen naslagwerk inzake bedrijfsvoorheffing, zie D. DESCHRIJVER, *De bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier, 2016, 864 p.

²⁹ Zie o.m. in het kader van de jurisprudentie omtrent art. 418 WIB 1992 dat vóór de wijziging bij art. 43, 1° van de wet van 15 maart 1999 voorzag dat er enkel moratoriuminteressen werden toegekend bij terugbetaling van “belastingen”: Cass. 12 oktober 1989, *AFT* 1990, 246, noot D. DESCHRIJVER, *Arr.Cass.* 1989-90, 198, *Bull.* 1990, 175, *FJF* 1990, 95, noot, *Fisc.Koer.* 1990, 215, noot R. FORESTINI, *Pas.* 1990, I, p. 175; Cass. 19 februari 1993, *Arr.Cass.* 1993, 214, *Bull.* 1993, 199, *Bull.Bel.* 1994, 1513, *Pas.* 1993, I, p. 199, *RW* 1993-94, 60; Cass. 23 maart 1995, *Arr.Cass.* 1995, 340, *Bull.* 1995, 352, *Bull.Bel.* 1996, 637, *FJF* 1995, 258, *Fisc.Koer.* 1995, 343, *Pas.* 1995, I, p. 352, *RW* 1995-96, 513; Cass. 4 juni 1998, *Arr.Cass.* 1998, 637, *Bull.* 1998, 675, *Bull.Bel.* 2000, 843; Cass. 10 april 2000, *www.cass.be*, *Arr.Cass.* 2000, 237, *Pas.* 2000, I, p. 237.

³⁰ Vgl. Cass. 12 oktober 1989, *AFT* 1990, 246, noot D. DESCHRIJVER, *Arr.Cass.* 1989-90, 198, *Bull.* 1990, 175, *FJF* 1990, 95, noot, *Fisc.Koer.* 1990, 215, noot R. FORESTINI, *Pas.* 1990, I, p. 175; in dit arrest wordt gesteld dat het voor de bepaling van de juridische aard van de onroerende voorheffing geen belang heeft “dat de onroerende voorheffing ingevolge art. 266 (WIB 1964) in een jaarlijks of bijzonder kohier wordt opgenomen”; cf. *infra* randnr. 35 voor een kritiek op dit arrest in de mate dat daarin wordt gesteld dat ook de onroerende voorheffing als een voorschot op de belastingschuld moet worden beschouwd.

³¹ Zie ook Cass. 1 juni 2012, *Arr.Cass.* 2012, nrs. 6-7-8, 1487, *Fisc.Koer.* 2012, nr. 18, 627 en noot J. ENGELLEN, *FJF* 2012, nr. 10, 1138, *TFR* 2014, afl. 455, 141, noot D. DESCHRIJVER.

³² Art. 275¹-275¹¹ WIB 1992.

³³ Art. 272 WIB 1992.

³⁴ Vgl. Cass. 23 november 1992, *www.cass.be*, *Arr.Cass.* 1991-92, 1339, *Bull.* 1992, 1295, *JT* 1993, 736, noot F. T’KINT, *JTT* 1993, 63, noot, *Pas.* 1992, I, p. 1295, *RW* 1992-93, 1036, noot, *TBH* 1993, 862, noot C. VAN BUGGENHOUT en R. PARIJS, *TSR* 1993, 90.

³⁵ Zie art. 275¹ t.e.m. 275¹¹ WIB 1992 jo. art. 95¹ t.e.m. 95⁶ KB/WIB 1992.

³⁶ Vgl. L. CORNELIS, “Delgt de betaling van voorheffingen en voorafbetalingen een belastingschuld?”, *Fiskofoon* 1986, nr. 60, 52.

eenkomstig artikel 272 ingehouden bedrijfsvoorheffing”. Op basis van deze wettelijke explicitering ontstaat het verrekeningsrecht in hoofde van de belastingschuldige, zelfs indien de voorheffingsplichtige de bedrijfsvoorheffing niet heeft gestort bij zijn ontvanger, bijvoorbeeld omdat hij onvermogen is geworden.³⁷

16. In de mate deze analyse wordt teruggekoppeld naar de hier besproken arresten, meen ik te kunnen besluiten dat er toch een belangrijke redeneerfout wordt gemaakt. De in de arresten gemaakte redenering komt er op neer dat de bedrijfsvoorheffing een onderdeel vormt van het loon en dat de bedrijfsvoorheffing bijgevolg (ofschoon deze betaald moet worden aan de fiscus door de werkgever) van dezelfde privileges zou genieten als het loon. Deze redenering (tegen een weliswaar turbulente achtergrond) werd door het Hof van Cassatie in ieder geval gevolgd voor wat de interpretatie van artikel 37 WCO betreft. Bij de analyse omtrent de interpretatie van artikel 49/1 WCO komt het Hof weliswaar tot een ander besluit, weze het dat dit hier verband houdt met de redenering dat voor de toepassing van deze bepaling niet de

aard van de schuldvordering van belang is maar wel de aard van de titularis van de schuldvordering.

Welnu, uit de analyse van de aard van de bedrijfsvoorheffing is gebleken dat er een duidelijk onderscheid moet worden gemaakt tussen de twee hoedanigheden van de bedrijfsvoorheffing. Daaruit is gebleken dat de bedrijfsvoorheffing uitsluitend als loon kan worden bestempeld voor zover deze beschouwd wordt in de relatie tussen de werkgever en de werknemer. In dit geval moet de werknemer effectief een inhouding ondergaan die meteen ook volstaat als “betaling” van een voorschot op zijn toekomstige belastingschuld.

De vraag of en zo ja, in welke mate de lasten de werknemer ingehouden bedrijfsvoorheffing vervolgens aan de fiscus moet worden doorgestort, wordt (zoals gezegd) uitsluitend bepaald door de juridische verhouding tussen de werkgever en de fiscus. Ook de eventuele gevolgen van een wanbetaling worden uitsluitend door die relatie beheerst. Dit alles heeft met het begrip “loon” uit de loonbeschermingswet niets meer te maken.

D. BESLUIT

17. Voor zover en in de mate aan het “loon” van de werknemer een bepaalde voorrang of bescherming wordt verleend, blijkt uit de rechtspraak dat de fiscus deze voorrang of dit voorrecht vaak probeert door te trekken naar de bedrijfsvoorheffing.

Uit de rechtspraak blijkt vooral dat er bij voortduur geworsteld wordt met dit vraagstuk, vooral omdat m.i. onvoldoende rekening wordt gehouden met de specifieke en duale aard van de bedrijfsvoorheffing. Men vergelijkt appels met peren. De bedrijfsvoorheffing (beschouwd vanuit het oogpunt van de werknemer) is loon. Maar het recht op inhouding van de voorheffing waarover de werkgever beschikt in zijn verhouding tot werknemer impliceert dat dit loon nooit effectief moet worden uitbetaald. Het recht op inhouding, dat aan de werkgever toekomt, verhindert dit. In de verhouding tot de fiscus is er sprake van een doorstortingsplicht ten

laste van de werkgever, tenzij hij zich kan beroepen op een (al dan niet gehele) vrijstelling van doorstorting. In de mate er dus sprake kan zijn van onbetaalde bedrijfsvoorheffing, wordt dan ook uitsluitend gedoeld op de relatie tussen de werkgever en de fiscus. Met al dan niet betaling van loon heeft zulks op dit moment niets meer te maken.

Weliswaar is dit vraagstuk – voor wat de hier besproken bepalingen van de WCO betreft – thans grotendeels achterhaald, gelet op het wetgevend ingrijpen in dit verband, neergelegd in de artikelen 58 en 73 van Boek XX WER. Dit neemt uiteraard niet weg dat (inzonderheid wat de toepassing van art. XX.58 WER betreft) blijvend de vraag kan worden gesteld naar de grondwettelijkheid van deze bepaling, die inderdaad eerder per abuis en zonder duidelijke verantwoording werd opengetrokken naar fiscale schulden die ontstaan tijdens de gerechtelijke reorganisatie.

³⁷. Zie ook Brussel 22 februari 2001, *Act.fisc.* 2001, nr. 19, 6 (weergave A. HIRSCH), *FJF* 2001, 398, *Fiscoloog* 2001, nr. 792, 3, *TFR* 2001, 675, noot A. KIEKENS en Antwerpen 12 november 2004, *TRV* 2005, 343, noot D. DESCHRIJVER.