

Voordeel gratis woonst vennootschap : ambtshalve ontheffing voor verleden ?

Zoals geweten, aanvaarden de minister van Financiën en zijn Administratie dat tot en met inkomstenjaar 2018 het belastbaar voordeel van alle aard voor de kosteloze terbeschikkingstelling van een woning door een rechtspersoon bepaald wordt met toepassing van een factor 1 in plaats van 3,8 (of 1,25). Daar waar de Administratie akkoord ging met de herberekening van het voordeel in het kader van bezwaarschriften of (hangende) rechtsprocedures, weigert zij tot op heden in te gaan op vragen tot ontheffing van ambtswege om reden dat de arresten die tot ongrondwettigheid van de coëfficiënten 3,8 en 1,25 besloten een 'wijziging van jurisprudentie' uitmaken waarvoor geen ambtshalve ontheffing mogelijk is. Na twee negatieve uitspraken in Antwerpen en Brugge kwam de rechter in Gent recentelijk echter tot een andere visie (Rb. Gent 31 januari 2019).

Achtergrond

De discussie gaat over het onderscheid dat de wetgever tot eind 2018 maakte in de berekeningswijze van het voordeel van alle aard voortvloeiend uit de gratis terbeschikkingstelling van een gebouwd onroerend goed tussen een terbeschikkingstelling, enerzijds door een natuurlijke persoon en anderzijds door een rechtspersoon. Algemeen werd het voordeel forfaitair geraamd op 100/60 van het (geïndexeerd) kadastraal inkomen, maar bij een terbeschikkingstelling door een rechtspersoon (vennootschap, VZW, ...) moest het voordeel verhoogd worden met een factor 1,25 wanneer het KI maximaal 745 EUR bedroeg en 3,8 wanneer het KI hoger lag.

In de periode 2016-2018 zijn diverse hoven van beroep en lagere rechtbanken tot het besluit gekomen dat dit onderscheid in berekeningswijze naargelang de status van de partij die ter beschikking stelt, het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schendt (zie o.m. *Fisc.* 2018, nr. 1560, 11). Als gevolg hiervan mag de verhoogde waardering niet worden toegepast, zodat enkel nog de basisregel (d.i. 100/60 van het geïndexeerd KI) toepasselijk blijft.

In een circulaire van 15 mei 2018 heeft de Administratie zich bij dit standpunt van de rechtspraak

aangesloten, zodat de raming van het voordeel beperkt blijft tot 100/60 van het geïndexeerd KI. De regeling is van toepassing "in alle stadia van de procedure en tot de nieuwe bepalingen van artikel 18, § 3, 2 KB/WIB 92 in werking treden" (Ci. 2018/C/57, *Fisc.* 2018, nr. 1567, 1).

Dat laatste is geschied met het koninklijk besluit van 7 december 2018 dat in alle gevallen de factor 2 toepasselijk maakt ongeacht de identiteit van diegene die het onroerend goed ter beschikking stelt en ongeacht de hoogte van het KI (*BS* 27 december 2018; *Fisc.* 2019, nr. 1594, 1). De nieuwe berekeningswijze "is van toepassing op de vanaf 1 januari 2019 betaalde of toegekende voordelen".

Bezwaar wel, ambtshalve ontheffing niet

In haar voormelde circulaire gaf de Administratie aan zich akkoord te verklaren met de bezwaarschriften en rechtsprocedures waarin de toepassing van de basisregel (100/60 van geïndexeerd KI) wordt gevraagd. De vragen tot ontheffing van ambtswege echter, die na het verstrijken van de bezwaartermijn worden ingediend, alsmede de daaruit voortvloeiende gerechtelijke procedures meent ze evenwel te moeten afwijzen "om reden dat niet voldaan is aan de voorwaarden voorzien in artikel 376, § 1 en § 2 WIB 1992. Artikel 376, § 2 WIB 1992 bepaalt immers dat een

Na twee negatieve vonnissen, is er nu een vonnis waarin de ontheffing van ambtswege wegens een nieuw feit wel wordt aanvaard

wijziging in de jurisprudentie niet als nieuw gegeven wordt beschouwd”.

Bijgevolg worden alle reeds ingediende vragen tot ambtshalve ontheffing systematisch afgewezen. Vraag is dan of de Administratie het hiermee bij het rechte eind heeft. Een aantal belastingplichtigen hebben deze vraag reeds aan de rechter voorgelegd, maar tot voor kort volgden de rechtbanken het administratief standpunt.

Wanneer wel ambtshalve ontheffing mogelijk ?

Ambtshalve ontheffing wordt verleend van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingsschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen op voorwaarde dat :

- de overbelastingen door de Administratie werden vastgesteld of door de belastingplichtige worden bekendgemaakt binnen 5 jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd; en
- de aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond van de zaak (art. 376, § 1 WIB 1992).

In § 2 van hetzelfde wetsartikel wordt, zoals gezegd, verduidelijkt dat niet als nieuw gegeven wordt beschouwd, een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie.

Het is dat laatste argument dat de Administratie steevast uitspeelt in de administratieve beslissingen en de rechtsprocedures. Zoals gezegd, gingen tot hertoe bepaalde fiscale rechtbanken mee in deze administratieve zienswijze. Zo kwamen de fiscale rechtbanken te Antwerpen (Rb. Antwerpen 13 april 2018) en Brugge (Rb. Brugge 18 april 2018) tot de conclusie dat de arresten van de hoven van beroep te Gent en Antwerpen, die de ongrondwettigheid van het onderscheid tussen een terbeschikkingstelling door een natuurlijke en een rechtspersoon vaststelden, geen nieuw feit uitmaakten; de arresten en vonnissen van hoven en rechtbanken hebben immers – in tegenstelling tot vernietigingsarresten van het Grondwettelijk Hof – geen absoluut gezag van gewijsde, noch retroactieve kracht.

Rb Gent : wél een nieuw feit

De fiscale rechtbank te Gent laat nu een geheel ander geluid horen en stelt dat de belastingplichtigen “het arrest van 24 mei 2016 van het hof van beroep [te Gent] (aspect van ongrondwettigheid) terecht hebben aanzien als een nieuw feit dat niet binnen de normale bezwaartermijn kon wor-

den ingeroepen voor de fiscale administratie”. Bijgevolg waren de voorwaarden vervuld om toepassing te maken van de procedure van ambtshalve ontheffing.

De rechtbank baseert zich hiervoor op de volgende argumenten :

- De rechtbank meent te maken te hebben met een nieuw feit als wettelijke bepalingen ongrondwettelijk worden verklaard. Dit nieuw feit valt “niet onder de noemer ‘een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie’ en kan niet gelijkgesteld worden met een wijziging in de (gewone) rechtspraak. Des te meer omdat een wettelijke bepaling die ongrondwettig wordt verklaard niet kan toegepast worden en aldus moet worden geredigeerd”. De rechtbank verwijst in dit kader ook naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 8 november 2006 (*Fisc.* 2006, nr. 1047, 1). Daarin laat het Hof verstaan dat artikel 376, § 2 WIB 1992 de Grondwet schendt als deze paragraaf wordt geïnterpreteerd in die zin dat het de directeur der belastingen verboden wordt ambtshalve ontheffing te verlenen van een overbelasting die zou blijken uit een arrest van het Grondwettelijk Hof waarin op prejudiciële vraag wordt geoordeeld dat een wetsbepaling het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel schendt.

- De rechtbank stelt eveneens vast dat de Administratie verzoeken tot ambtshalve ontheffing toestaat op basis van arresten van het Grondwettelijk Hof inzake prejudiciële vragen, alsook op basis van arresten van het Europees Hof van Justitie inzake prejudiciële vragen. Een en ander blijkt o.m. uit administratieve circulaire betreffende de gevolgen van twee arresten van het Europees Hof van Justitie die door de Administratie werden gekwalificeerd als een nieuw feit en niet als een wijziging van de rechtspraak (zie o.m. Ci. RH. 233/609.568 van 28 juni 2013 en Ci. RH. 421/629.195 van 16 mei 2014).

Bespreking

Met deze positieve uitspraak van de rechtbank te Gent is de eerste stap gezet richting ambtshalve ontheffing voor de voordelen van alle aard berekend volgens de oude formule waarvoor de bezwaartermijn verstreken is. Het valt natuurlijk nog af te wachten of de Administratie het hierbij zal laten en geen beroep zal aantekenen tegen deze uitspraak.

Het komt ons voor dat de Gentse rechtbank een punt heeft waar ze de uitspraken van de hoven van beroep inzake grondwettigheid als een nieuw feit aanziet. Het klopt natuurlijk wel dat het hier niet gaat om een uitspraak van het Grondwettelijk Hof of het Europees Hof van Justitie, doch de enige reden dat de vraag inzake

Volgens de rechtbank is er sprake van een ‘nieuw feit’ wanneer een wetsbepaling ongrondwettelijk wordt verklaard

grondwettigheid niet voor het Grondwettelijk Hof is gekomen, is het feit dat de forfaitaire waardeeringsregels in een koninklijk besluit (inzonderheid het KB/WIB 1992) vermeld staan en niet in een wet. Het Grondwettelijk Hof is enkel bevoegd om wetskrachtige normen te toetsen, met name de materiële en formele bepalingen aangenomen door het federale parlement (wetten) en door de parlementen van de gemeenschappen en de gewesten (decreten en ordonnances). Alle andere normen, zoals koninklijke besluiten, vallen buiten zijn bevoegdheid.

Het lijkt niet zozeer de status van het Hof te zijn die in aanmerking moet worden genomen, maar eerder het voorwerp van het geschil, m.n. of de betrokken rechtsregel geldig is en toepassing kan vinden of niet. Dit lijkt bevestigd te worden in antwoord op een parlementaire vraag (Vraag nr. 807, 17 oktober 2001, Claude Eerdekens, *Vr. en Antw.*, Kamer, 16 december 2002, p. 18.955). Daarin bevestigt de minister van Financiën dat de wijziging van de (administratieve of rechterlijke) jurisprudentie waarnaar artikel 376 WIB 1992 verwijst, bestaat uit de interpretatie en de toepassing, door de administratieve of gerechtelijke instanties, van de wettelijke bepalingen waarvan de geldigheid zelf niet wordt betwist. De beslissingen van het Grondwettelijk Hof [voorheen Arbitragehof] maken volgens de minister geen deel uit van die jurisprudentie, gezien het Hof beslissingen neemt over de rechtsgeldigheid zelf van de wet. Met andere woorden, wanneer een rechter wel uitspraak doet over de (grond)wettigheid van een norm, dan zou die uitspraak wel als een 'nieuw feit' moeten kunnen kwalificeren.

Dit sluit trouwens ook aan bij voornoemd arrest van het Grondwettelijk Hof waar het stelt dat de uitsluiting van ambtshalve ontheffing bij overbelasting die blijkt uit de ongrondwettigheid van een rechtsnorm op basis van een uitspraak van hetzelfde Hof, zelf een schending uitmaakt van het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel.

In casu kwamen de hoven van beroep te Gent en Antwerpen tot het besluit dat de verhoging van het belastbaar voordeel bij terbeschikkingstelling door een rechtspersoon strijdig is met het grondwettelijk gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel en bijgevolg geen toepassing kan vinden overeenkomstig artikel 159 van de Grondwet. Bijgevolg zouden deze arresten aanleiding moeten kunnen geven tot ambtshalve ontheffing.

Het valt af te wachten hoe de Administratie op de Gentse uitspraak zal reageren, maar vermoedelijk zal zij beroep instellen en in dat geval zal het hof van beroep zich moeten uitspreken over de vraag of zijn arresten al of niet een 'nieuw feit' uitmaken voor doeleinden van artikel 376 WIB 1992. Teneinde zich alle rechten voor te behouden, lijkt het aangewezen om de hangende vragen tot ambtshalve ontheffing verder te zetten of er nog nieuwe in te dienen (wat in principe dit jaar nog zou moeten kunnen tot aanslagjaar 2015 of mogelijk zelfs tot aanslagjaar 2014), dan wel om de negatieve beslissingen inzake ambtshalve ontheffing voor de rechtbank aan te vechten.

Marc De Munter