

Nieuwsbrieven en tijdschriften » Fiscale Actualiteit » Nummer 20/42-01

Grondwettelijk Hof verrast met oordeel over 'nieuw feit'

Versie 2020

Voordeel alle aard bewoning

Fiscale Actualiteit nr. 2020/42, pag. 1-4, week 10 - 16 december 2020

De berekeningsformule voor het voordeel van alle aard m.b.t. privégebruik van een woning van de vennootschap, zoals die gold vóór 2019, werd ongrondwettelijk bevonden door de hoven van beroep. Veel belastingplichtigen rekenden op een ambtshalve ontheffing om de te veel betaalde belasting terug te krijgen. Het Grondwettelijk Hof slaat die hoop nu de bodem in. Een arrest van een hof van beroep is volgens het Hof geen 'nieuw feit' dat een ambtshalve ontheffing mogelijk maakt (GwH 26 november 2020, 160/2020). O.i. is dit echter geen definitief verdict.

De regering Di Rupo wijzigde in 2012 de berekeningsformule voor het voordeel van alle aard m.b.t. bewoning door een bedrijfsleider van een woning van zijn vennootschap, via een aanpassing van het KB/WIB 92. Daardoor ontstond een onderscheid wat die forfaitaire waardering betreft tussen de situatie waarbij het voordeel werd toegestaan door een natuurlijke persoon (lagere waarde) in vergelijking met het geval waar het voordeel werd toegestaan door een vennootschap (hogere waarde).

Verschillende hoven van beroep bestempelden de nieuwe berekeningsformule als ongrondwettelijk. Zij zagen geen verantwoording voor het verschil tussen belastingplichtigen die een woning ter beschikking krijgen door natuurlijke personen en belastingplichtigen die er een ter beschikking krijgen van een vennootschap (zie o.m. [Fisc. Act. 2016, 21/1](#) en [2017, 5/1](#)).

Het KB/WIB 92 is ondertussen opnieuw aangepast om rekening te houden met die rechtspraak (zie [Fisc. Act. 2019, 1/9](#)).

De fiscus legde zich blijkens een circulaire van 15 mei 2018 ook neer bij die ongrondwettelijkheid, en aanvaardde alle bezwaarschriften (tegen de aanslagen op basis van de eigen aangifte in de personenbelasting) als gegrond. De multiplicator van 3,8 in de berekeningsformule werd van tafel geveegd, en daardoor *de facto* op 1 gebracht (in afwachting van de aanpassing van het KB/WIB).

Vele belastingplichtigen wilden echter verder gaan, en wilden ook recupereren op de aanslagen waarvoor de bezwaartermijn van 6 maanden al verstreken was. Zij zagen een uitweg in [artikel 376 WIB 92](#), een ambtshalve ontheffing dus, waarvoor een veel langere indieningstermijn geldt (+/- 5 jaar).

[Artikel 376 WIB 92](#) bepaalt: "§ 1 De adviseur-generaal van de administratie ... verleent ambtshalve ontheffing 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 belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen en op voorwaarde dat:

1° die overbelastingen door de administratie werden vastgesteld of door de belastingschuldige ... aan de administratie werden bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;

2° aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift, dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond.

§ 2 Als nieuw gegeven wordt *niet beschouwd ... een wijziging van jurisprudentie. ...*"

Er is geen discussie over het feit dat er door de toepassing van de verkeerde multiplicator een "overbelasting" is (belasting op een te hoog geraamd voordeel). Wel over de vraag of die overbelasting voortvloeit uit een materiële vergissing of een nieuw feit.

Ongrondwettigheid vastgesteld door hoven en rechtbanken: geen nieuw feit?

De vraag was of het discriminerend zou zijn mocht de rechtspraak van de hoven van beroep, die de ongrondwettelijkheid van de berekeningsformule bevestigt, niet gelden als een nieuw feit (zie [Fisc. Act. 2019, 36/1](#) en [40/15, 2020, 1/12](#)). Over die vraag heeft het Grondwettelijk Hof zich nu uitgesproken bij arrest van 26 november 2020.

[Artikel 376, § 2 WIB 92](#) stelt weliswaar dat een wijziging van de jurisprudentie geen nieuw feit is. Maar een arrest van het Grondwettelijk Hof valt daar niet onder. Dat het Grondwettelijk Hof, in antwoord op een prejudiciële vraag, oordeelt dat een fiscale wet niet grondwetsconform is, is immers wél een nieuw feit. Maar dat Hof kan alleen uitspraak doen over een fiscale wet, niet over een KB zoals het KB/WIB 92, waarin de (onggrondwettelijke) berekeningsformule was opgenomen. Een rechtbank of hof van beroep kan dan weer wel een bepaalde regel in een KB wegens ongrondwettelijkheid buiten toepassing verklaren op basis van [artikel 159 van de Grondwet](#) ("De hoven en rechtbanken passen de ... besluiten en verordeningen alleen toe in zoverre zij met de wetten overeenstemmen"). In deze discussie hebben de hoven van beroep dat gedaan.

Dat de tussenkomst van het Grondwettelijk Hof – waarbij een (fiscale) wet buiten werking wordt verklaard – tot een nieuw feit zou leiden in de zin van [artikel 376 WIB 92](#), maar de tussenkomst van een gewone rechtbank – waarbij een KB buiten toepassing wordt verklaard – geen nieuw feit zou uitmaken, maakt op het eerste gezicht een schending van het gelijkheidsbeginsel uit.

Maar het Grondwettelijk Hof meent van niet. Een tussenkomst van het Grondwettelijk Hof, zo stelt het Hof zelf, heeft een effect dat het geschil overstijgt (zogenaamde werking *erga omnes*), terwijl een tussenkomst van de gewone rechter enkel tot het buiten toepassing verklaren van een bepaalde norm *binnen een specifiek geschil* aanleiding kan geven (zogenaamde werking *inter partes*). Een essentieel onderscheid, zo meent het Hof, wat verantwoordt dat het ene geval wel een nieuw feit is, en het andere niet.

Deze uitspraak verrast. De enige reden dat de vraag inzake grondwettigheid voor het Grondwettelijk Hof is gekomen, is immers dat de forfaitaire waarderingsregels in een KB (KB/WIB 92) staan en niet in een wet. Hadden de forfaitaire waarderingsregels in het WIB 92 gestaan, dan was de vraag m.b.t. dezelfde ongrondwettigheid voor het Grondwettelijk Hof gekomen en was er onbetwistbaar wél sprake van een nieuw feit.

Het is ons inziens het voorwerp van het geschil en niet de status van het Hof dat in aanmerking moet worden genomen om te bepalen of er een nieuw feit in de zin van [artikel 376 WIB 92](#) is of niet. Maar het Grondwettelijk Hof heeft anders geoordeeld ...

(Andere) mogelijkheden tot ontheffing nog te beoordelen door rechtspraak

Voor velen is deze uitspraak dan ook een behoorlijke streep door de rekening. Toch blijven er mogelijkheden over om de toepassing van [artikel 376 WIB 92](#) te verdedigen.

Andere nieuwe feiten

Zo zijn er ook andere nieuwe feiten tussengekomen, die los staan van de genoemde arresten van de hoven van beroep op zich:

- de publicatie van de [circulaire 2018/C/57](#) van 15 mei 2018, waarin de fiscus de ongrondwettigheid erkent, vormt op zich een bijkomend nieuw feit in de zin van [artikel 376 WIB 92](#). En dat nieuwe feit staat los van enige wijziging van jurisprudentie in de zin van [artikel 376, § 2 WIB 92](#);
- de aanpassing van [artikel 18 KB/WIB 92](#), waardoor ook de Koning de ongrondwettigheid erkent, vormt ook een bijkomend 'nieuw feit'. In het verslag aan de Koning staat er immers "Overeenkomstig het voormelde arrest past het huidige KB artikel 18, § 3, 2, van het KB/WIB 92 in die zin aan dat de ongelijkheid wordt weggewerkt tussen het ter beschikking stellen van een gebouw onroerend goed door een rechtspersoon t.o.v. het ter beschikking stellen door een natuurlijke persoon".

Ook die feiten maken ons inziens (op zich) nieuwe feiten uit in de zin van [artikel 376, § 1 WIB 92](#) op basis waarvan een ambtshalve ontheffing verdedigbaar blijft.

Materiële vergissing?

Daarnaast is het ook verdedigbaar te stellen dat er sprake is van een materiële vergissing in de zin van [artikel 376 § 1 WIB 92](#), waardoor er ook om die reden een ambtshalve ontheffing kan worden verleend.

Een materiële vergissing in de zin van [artikel 376 WIB 92](#) kan volgens het Hof van Cassatie worden gedefinieerd als “een feitelijke dwaling ten gevolge van een vergissing met betrekking tot het bestaan van materiële gegevens, bij ontstentenis waarvan de aanslag geen wettelijke grondslag heeft; zij is niet aan een tussenkomst van de inspecteur of aan de wil van de aanslagambtenaar noch aan diens beoordeling toe te schrijven; zij heeft betrekking op rekenfouten, schrijffouten of andere grove vergissingen, *onafhankelijk van de juridische beoordeling, hetzij van de belastbaarheid, hetzij van de vaststelling van de belastbare grondslagen*” (o.m. Cass. 19 december 1997, *Bull. Bel.* 1997, 108 en Cass. 23 januari 1980, *Pas.* 1980, I, 577).

Uiteindelijk gaat het hier over de vraag of de belastingplichtige, bij de raming van zijn aan te geven voordeel, de multiplicator 3,8 al dan niet heeft toegepast. En dat is een rekensom, die losstaat van de vraag over de belastbaarheid. In de rechtspraak werd in die zin reeds bevestigd dat het hanteren van een verkeerde coëfficiënt door een belastingplichtige die zijn belastbaar resultaat forfaitair berekent, als een *materiële vergissing* moet worden gezien. In zo'n geval kan aan de belastingplichtige bij toepassing van [artikel 376, § 1 WIB 92](#) een ambtshalve ontheffing worden verleend [Rb. Namen 7 februari 2007, *Fisc. Koer.* 2007/465; Brussel 28 februari 2001, B 01/13 www.monkey.be].

Belangrijk daarbij is dat de rechtspraak [artikel 376 WIB 92](#) meer en meer toepast in een context van bezorgdheid om te voorkomen dat de belastingplichtige meer betaalt dan hij op grond van de billijkheid verschuldigd is, conform de parlementaire voorbereiding van [artikel 376 WIB 92](#). Als er twijfel is over de vraag of er sprake is van een materiële vergissing dan wel een foutieve beoordeling, moet die twijfel daarenboven in het voordeel van de belastingplichtige worden geïnterpreteerd [*Parl. St. Kamer* 1948-49, nr. 323, 4 en Cass. 14 september 1990, F.1786.N, *FJF* nr. 91/16.]. Dat wordt ook bevestigd in circulaire AAFisc 38/2014 van 22 september 2014 over het begrip materiële vergissing in de zin van artikel 376, § 1: “elke twijfel omtrent de te volgen procedure moet worden beslecht in het voordeel van de belastingplichtige volgens het adagium ‘*in dubio contra fiscum*’ zodat de vergissing moet worden aangemerkt als een materiële vergissing”.

De uitspraak van het Hof is een onverwachte tegenvaller in de resem betwistingen die hangende zijn over de ambtshalve ontheffingen van belaste voordelen alle aard. Er blijven echter nog andere ‘triggers’ overeind voor een ambtshalve ontheffing. Wordt vervolgd ...

**Stijn Lamote
en Anne-Sophie Anseeuw
Lamote Stragier Advocaten**