

VOORDEEL ALLE AARD WONING EN AMBTSHALVE ONTHEFFING :
wanneer een ongrondwettigheidsbevinding op zich geen nieuw feit uitmaakt, doch nieuwe feiten genereert
de administratieve circulaire als nieuw feit

datum: 10/02/2021

Jan Sandra en Steven Vancolen

I. Ongrondwettige berekeningswijze voordeel alle aard in koninklijk besluit

Het **voordeel van alle aard** voor de **kosteloze terbeschikkingstelling** van een **woning** wordt berekend op basis van de forfaitaire waarderingsregels uit het KB/WIB 92. Tot 31 december 2018 werd het voordeel forfaitair vastgesteld op 100/60 van het geïndexeerd kadastraal inkomen (KI) van het gebouw. Maar als de terbeschikkingstelling gebeurde door een rechtspersoon, werd het voordeel forfaitair geraamd op 100/60 van het geïndexeerd KI *vermenigvuldigd met 3,8* (1,25 als het niet-geïndexeerde KI € 745 of minder bedroeg) (*oud art. 18 § 3 punt 2 KB/WIB 92*).

Die **berekeningswijze** is **ongrondwettig** bevonden door de **hoven van beroep van Gent en Antwerpen** in arresten van 2016, 2017 en 2018. Die rechtspraak ziet immers terecht geen redelijke verantwoording voor een verschillende behandeling al naargelang het voordeel toegekend wordt door een natuurlijke persoon of door een rechtspersoon. Het **gelijkheidsbeginsel** was geschonden.

II. Aanleiding tot wijziging administratief standpunt en wijziging koninklijk besluit

Zowel de **minister van Financiën** als de **fiscale administratie** hebben zich in 2018 **bij die rechtspraak neergelegd**. De minister verklaarde dat het koninklijk besluit aangepast zou worden en dat in afwachting daarvan de voordelen berekend moesten worden overeenkomstig de waardering die geldt voor terbeschikkingstelling door een natuurlijke persoon (dus vermenigvuldigd met factor 1). De fiscale administratie ging in een **circulaire akkoord** dat in het kader van de behandeling van **bezwaarschriften** en van **gerechtelijke procedures** die daaruit zijn voortgevloeid de forfaitaire waardering van het voordeel diende te gebeuren zonder vermenigvuldiging met coëfficiënt 1,25 of 3,8 (circulaire 2018/C/57, 15 mei 2018).

De **wetgeving** is inmiddels **bijgestuurd** voor de vanaf 1 januari 2019 betaalde of toegekende voordelen (K.B. van 7 december 2018, *BS* 27 december 2018). Sindsdien geldt dat bij de berekening van het voordeel steeds een factor 2 moeten wordt toegepast, ongeacht dus of de terbeschikkingstelling van de woning door een natuurlijke persoon dan wel door een rechtspersoon gebeurt en ongeacht het KI. De **ongelijkheid** is met andere woorden **weggewerkt**.

III. Ambtshalve ontheffing voor overbelasting

1. Een billijkheidsbepaling, slechts van toepassing in uitzonderlijke gevallen

Verzoeken tot ambtshalve ontheffing kunnen volgens de wet enkel ingewilligd worden in welbepaalde gevallen, onder meer als **overbelasting blijkt uit een nieuw feit** waarvan het laattijdig inroepen verantwoord is door gewettigde redenen (art. 376 § 1 WIB 92). Hoewel de ambtshalve ontheffing van overbelastingen als een "**billijkheidsbepaling**" wordt aangemerkt, benadrukt de wetgever tegelijk dat ze slechts voor "**werkelijk uitzonderlijke gevallen**" is bedoeld (Grondwettelijk Hof 26 november 2020).

In de genoemde circulaire stelt de **fiscus** dat **verzoekschriften tot ambtshalve ontheffing** (buiten de bezwaartermijn van 6 maanden) **afgewezen moeten worden**. De fiscus meent dat er in dit geval sprake is van een 'wijziging in de jurisprudentie', die volgens artikel 376, § 2 niet kwalificeert als nieuw feit. Deze gevallen zouden dus volgens de administratie niet in aanmerking komen voor een ambtshalve ontheffing.

Talrijke **belastingplichtigen** die op basis van de voornoemde ongrondwettelijke regelgeving te veel belastingen betaalden doch te laat waren voor een bezwaarschrift **wensten toch ontheffing te bekomen** voor de **overbelasting** uit het verleden.

2. Overbelasting...

Zoals gezegd, werden door diverse belastingplichtigen op basis van een ongrondwettig koninklijk besluit meer belastingen betaald dan dat er dienden te worden betaald op grond van een grondwettelijke lezing van het betreffende koninklijk besluit. Dat er sprake is van een overbelasting in de zin van de regeling inzake ambtshalve ontheffing is dan ook **onbetwist**. Daarvan kan bevestiging worden gezien in de voornoemde circulaire waaruit volgt dat de fiscale administratie er geen probleem mee heeft dat **in het kader van bezwaarschriften** de overbelasting wordt **ontheven**.

3. ...die blijkt uit nieuw feit

3.1 Definitie nieuw feit

Het komt er dan op aan te weten **of de overbelasting blijkt uit een nieuw feit in de zin van de regelgeving inzake ambtshalve ontheffing**.

In het *van Dale* - woordenboek wordt een "**feit**" gedefinieerd als: "**1. Daad, handeling 2. Gebeurtenis of omstandigheid waarvan de werkelijkheid vaststaat.**" Voor de toepassing van artikel 376 WIB 92 gelden volgens het **Hof van Cassatie** als **nieuwe feiten** of bescheiden, die feiten of bescheiden **welke een bewijs kunnen opleveren dat voordien niet is geleverd en dat de belastingplichtige "niet kon voorleggen of aanvoeren"** voordat de termijnen van bezwaar waren verstreken (bv. Cass. 21 december 2017; Cass. 2 december 1999; Cass. 3 mei 1999, Com.IB 376/13).

Werden **bijvoorbeeld** reeds aanvaard in de rechtspraak als een nieuw feit in de zin van art. 376 WIB 92: de beslissing van de btw-administratie om de omzet te verminderen, wanneer de administratie zich op deze omzetsberekening had gesteund om de aanslag te vestigen; een eindvonnis waarbij met terugwerkende kracht wordt beslist dat de belastingplichtige geen onderhoudsgelden had mogen ontvangen, een koninklijk besluit dat artikel 44bis WIB 92 in werking deed treden met terugwerkende kracht, de verbetering van een jaarrekening, de retroactieve vermindering van het KI, etc.

3.2 De ene ongrondwettigheidsbevinding is kennelijk de andere niet

a. *Ongrondwettelijkheid vastgesteld door Grondwettelijk Hof: nieuw feit*

Het **Grondwettelijk Hof** oordeelde in het verleden reeds dat een overbelasting die blijkt uit **arresten van zijn Hof**, wanneer een wet ongrondwettig wordt verklaard naar aanleiding van een prejudiciële vraag, aanleiding moet kunnen geven tot een **ambtshalve ontheffing**. Dergelijk arrest geldt "*erga omnes*" (ten aanzien van iedereen) en wordt beschouwd als **een nieuw feit** in de zin van de regelgeving omtrent het verzoek tot ambtshalve ontheffing (Grondwettelijk Hof 8 november 2006). Een prejudicieel arrest van het Grondwettelijk Hof heeft, zonder de ongrondwettige bepaling uit de rechtsorde te doen verdwijnen, een **effect dat het geschil overstijgt** dat hangende is voor de rechter die de prejudiciële vraag heeft gesteld (Grondwettelijk Hof 26 november 2020).

b. *Ongrondwettelijkheid vastgesteld door de gewone hoven en rechtbanken: geen nieuw feit*

In zijn arrest van 26 november 2020 oordeelde het Grondwettelijk Hof over de kwestie of **arresten en vonnissen van de hoven en rechtbanken** die een **koninklijk besluit ongrondwettig** verklaren (zoals bij het voordeel alle aard bewoning) evenzeer kunnen kwalificeren als een nieuw feit in de zin van artikel 376 WIB 92. Dit is **volgens het Grondwettelijk Hof niet het geval**. Ingevolge **artikel 159 van de Grondwet** mogen de hoven en rechtbanken de algemene, provinciale en plaatselijke besluiten en verordeningen alleen toepassen in zoverre zij met de wetten overeenstemmen. Wanneer een koninklijk besluit door een hof of rechtbank ongrondwettig wordt geacht en niet wordt toegepast, geldt dit enkel "*inter partes*". Met andere woorden de inhoud van de uitspraak geldt voor het aan de rechter voorgelegde geschil en **tussen de betrokken procespartijen**. De ongrondwettig bevonden norm blijft verder bestaan en kan in een ander geding tussen andere partijen nog wel worden toegepast. De gewone rechters mogen geen uitspraak doen bij wijze van algemene en als regel geldende beschikking (art. 6 Ger. W.). Er bestaat in België geen precedentenleer. Wanneer zou worden aanvaard dat een beslissing van de gewone hoven en rechtbanken aangaande een ongrondwettigheidsbevinding van een koninklijk besluit een nieuw feit zou uitmaken in de zin van de regelgeving ambtshalve ontheffing, buiten het betrokken geschil, zou volgens het Grondwettelijk Hof artikel 159 van de Grondwet worden geschonden (Grondwettelijk Hof 26 november 2020).

Het **Grondwettelijk Hof** heeft met dit laatste arrest het overgrote deel van de rechtsleer **verrast**.

Er werd immers algemeen verwacht dat het Grondwettelijk Hof omwille van het **gelijkheidsbeginsel** ook in het geval van een ongrondwettig koninklijk besluit zou aannemen dat er sprake is van een nieuw feit dat op zich leidt tot ambtshalve ontheffing in de zin van artikel 376 WIB 92 (zie in die zin bv. Rb. Gent 31 januari 2019, *contra* bv Rb. Antwerpen 18 oktober 2019). In de **beide geschetste gevallen** immers is er anders sprake van een **ongrondwettigheidsbevinding** waarbij de ene situatie (een ongrondwettelijke wet) een nieuw feit uitmaakt voor een ambtshalve ontheffing terwijl dit niet het geval zou zijn in de andere situatie (ongrondwettelijk K.B.). In dit verband moet worden opgemerkt dat het Grondwettelijk Hof er op wijst dat het verschil in behandeling een gevolg is van **een door "Grondwetgever" gemaakte keuze**, waarover het Grondwettelijk Hof "*zich niet vermag uit te spreken*" (arrest, randnr. B.8.3.).

3.3 Ongrondwettigheid met terugwerking kracht bevestigd door circulaire: nieuw feit? That's the question!

a. *Administratieve beslissing met terugwerkende kracht heeft algemene draagwijdte en geldt erga omnes*

Met het arrest van het Grondwettelijk Hof van 26 november 2020 neemt het **verhaal** weliswaar een **onverwachte wending**, het is nog **niet definitief geschreven**. Thans kan redelijkerwijze niet meer worden betwist dat een ongrondwettigheidsbevinding door gewone hoven of rechtbanken geen nieuw feit uitmaakt in de zin van de regelgeving van de ambtshalve ontheffing, althans wanneer de ongrondwettigheidsbevinding gebeurde buiten het betrokken geschil. Anderzijds **dienen de hoven en rechtbanken (de feitenrechters) in alle hangende procedures over de problematiek per aanslag nog steeds te oordelen** of een verzoek tot ambtshalve ontheffing al dan niet moet worden ingewilligd.

Hierbij mag niet uit het oog worden verloren dat er, zoals gezegd, onbetwist sprake is van een **overbelasting**. Evenzeer de **onbillijkheid** van de situatie is nauwelijks betwistbaar. Er werden immers onverschuldigde belastingen betaald op grond van een ongrondwettelijke (lees: kaduke) regelgeving. Ten slotte moet ons inziens worden aangenomen dat het een **werkelijk uitzonderlijke situatie** betreft. Hoewel het de laatste tijd vaker voorkomt dan gewenst, kan een regelgeving die achteraf ongrondwettelijk wordt beschouwd toch bezwaarlijk als de norm (als normaal) worden beschouwd. Van een *bonus pater familias*-wetgever mag immers verwacht worden dat zijn wetgeving de toets aan de Grondwet doorstaat.

Dan rijst meteen **de vraag of er geen andere feiten zijn die kwalificeren als nieuw feit** in de zin van artikel 376 WIB 92 die de ontheffing van de overbelasting rechtvaardigen.

Zoals hoger geduid, heeft de ongrondwettigheidsbevinding door de hoven van beroep van de regelgeving aangaande de berekeningswijze van het voordeel alle aard voor de terbeschikkingstelling van een woning aanleiding gegeven tot een **circulaire** (circulaire 2018/C/57, 15 mei 2018). Een circulaire of omzendbrief kan worden **gedefinieerd** als geschreven onderrichtingen, die informatief of normatief kunnen zijn, en die door een orgaan van een administratie gericht worden aan de hiërarchisch ondergeschikten, of aan de gedecentraliseerde instellingen die onder het toezicht van de administratie staan (De Vaks Juridisch Woordenboek).

In de **circulaire van 15 mei 2018** wordt ter inleiding vermeld dat *“Naar aanleiding van een wending in de rechtspraak in dat verband deze circulaire **het in te nemen standpunt** weer [geeft].”*

De fiscale administratie **“beslist”** de voornoemde **rechtspraak van de hoven van beroep van Gent en Antwerpen te volgen**.

Zij gaat onder de titel *“geschillen”* akkoord dat in het kader van de behandeling van **bezwaarschriften en de gerechtelijke procedures** die eruit voortvloeien, de forfaitaire waardering van het voordeel dient te gebeuren zonder vermenigvuldiging met coëfficiënt 1,25 of 3,8. **Verzoeken tot ambtshalve ontheffing** moeten volgens de circulaire evenwel **worden afgewezen**.

Onder de titel **“VI Inwerkingtreding”** schrijft de circulaire ten slotte voor dat haar **“bepalingen”** van toepassing zijn **“in alle stadia van de procedure”** en tot de nieuwe bepaling van art. 18 §3, 2 K.B. WIB 92 in werking treedt.

Vooreerst **kan niemand de realiteit van de circulaire en zijn inhoud ontkennen**: in de circulaire **sluit** de fiscale administratie **zich aan bij de ongrondwettigheidsbevinding** gedaan door de hoven van beroep.

Voorts **geldt** de circulaire **ten aanzien van iedereen**. De omzendbrief bevat immers voor de belastingambtenaren geschreven onderrichtingen over **het in te nemen standpunt ten aanzien van alle belastingplichtigen** ingevolge de door de hoven van beroep ongrondwettig bevonden forfaitaire raming van de voordelen van alle aard voor de kosteloze terbeschikkingstelling van een woning.

Ten slotte kan niet worden betwist dat de **circulaire wordt toegepast op aanslagen waarvan noch de administratie noch de belastingplichtige op het moment van het vestigen van de aanslagen konden weten dat de hoven van beroep** het koninklijk besluit waarop de aanslagen zijn gebaseerd **ongrondwettelijk zouden verklaren**. De circulaire heeft met andere woorden **retro-actieve werking**.

Uit deze **drie premissen** kan ons inziens worden **geconcludeerd** tot een **nieuw feit in de zin van artikel 376 WIB 92**: de fiscale administratie sluit zich immers bij wijze van een beslissing ten aanzien van iedereen aan bij een ongrondwettigheidsbevinding, waarbij haar standpunt zowel geldt voor situaties in de toekomst als voor situaties uit het verleden.

Het feit dat het **wetgevend ingrijpen** – de wijziging van de berekeningswijze van het voordeel in alle aard in het koninklijk besluit – **enkel geldt voor de toekomst** is precies **te verklaren** vanuit het feit dat **voor het verleden** de oplossing **reeds via administratieve weg** werd geboden.

In de gegeven context **valt vanuit** de zogenaamde **billijkheid** toch **niet uit leggen** dat:

- belastingplichtigen die na de ongrondwettigheidsbevinding of zelfs ervoor een bezwaarschrift hebben ingediend - ongeacht het aanslagjaar - wel retroactief worden bediend in de vorm van een detaxatie voor overbelasting wegens ongrondwettigheid;
- terwijl anderzijds belastingplichtigen, per hypothese in verband met eenzelfde aanslagjaar, die na de ongrondwettigheidsbevinding niet meer de tijd hadden om een bezwaarschrift in te dienen, maar binnen de daartoe voorziene termijn een verzoek tot ambtshalve ontheffing hebben ingediend, niet dergelijk detaxatie zouden kunnen genieten?

Wanneer de circulaire bovendien **te situeren** valt in de periode **na het verstrijken van de bezwaartermijn** moet ons inziens, **inzonderheid omwille van de retro-actieve werking** van de circulaire worden aangenomen dat er **een nieuw feit** is waarvan het laattijdig inroepen verantwoord is door gewettigde redenen **in de zin van artikel 376 WIB 92** (*supra*) (vgl Antwerpen 24 mei 2016, ivm retroactieve wetgeving).

b. Ten overvloede

Bij het voorgaande kan ten overvloede worden opgemerkt dat **het in de zin van artikel 376 WIB 92 volstaat dat de overbelasting “blijkt” uit het nieuwe feit, zoals ons inziens het geval is met de circulaire**. Er is niet vereist (zoals in geval van materiële vergissingen of dubbele belasting) dat de overbelasting er uit **“voortvloeit”**. Het lijken ons geen synoniemen te zijn, in tegendeel: het begrip **“blijken”** reikt verder dan ergens **“uit voortvloeien”**.

Een circulaire is voorts **geen (wijziging van) jurisprudentie** in de zin van art. 376 §2 WIB 92 aangezien er middels een circulaire geen rechtsgeschillen worden beslecht. Een circulaire is **evenmin een rechtsmiddel** in de zin van art. 376 §2 WIB 92. Een circulaire is immers geen wettelijk ingestelde procedure om een rechterlijke beslissing ongedaan te maken (en daarvan dus het gezag van gewijsde weg te nemen) noch een in rechte aangevoerd argument.

Er zijn **vonnissen bekend** waarin een circulaire wordt gekwalificeerd als een nieuw feit in de zin van artikel 376 WIB 92 (bv. Rb. Brussel 31 juli 2020; Rb. Hasselt 10 oktober 2013). De rechtbank van Hasselt oordeelde overigens dat het feit dat in een circulaire voorzien wordt dat ze niet als nieuw feit kan gelden (voor een ambtshalve ontheffing), niet bindend is voor de rechtbank.

4. Conclusie: nog geen uitgemaakte zaak: de bal ligt in het kamp van de feitenrechters!

Het arrest van het Grondwettelijk Hof van 26 november 2020 heeft de verdienste een en ander definitief te hebben uitgeklaard. Een ongrondwettigheidsbevinding door gewone hoven of rechtbanken maakt geen nieuw feit uit in de zin van de regelgeving van de ambtshalve ontheffing, althans wanneer de ongrondwettigheidsbevinding zich situeert buiten het betrokken geschil.

Het is evenwel nog geen uitgemaakte zaak of er al dan niet ambtshalve ontheffing kan worden bekomen voor de overbelasting in verband met de ongrondwettelijke forfaitaire waarderingsregels voor de kosteloze terbeschikkingstelling van een woning.

Het blijft ons inziens verdedigbaar dat de circulaire waarin de fiscale administratie bij wijze van beslissing de ongrondwettelijkheid – retroactief en erga omnes - heeft erkend, kwalificeert als een nieuw feit waaruit een overbelasting blijkt die in het kader van een verzoek tot ambtshalve ontheffing moet worden gedetaxeerd.