

De subsidiaire aanslag: het Grondwettelijk Hof valideert het overgangsrecht

Jo Schrijvers, Alfa Advocaten

In twee arresten van 18 mei 2011 (nr. 81/2011 en nr. 82/2011) beoordeelt het Grondwettelijk Hof de overgangsbepaling bij het nieuwe art. 356 WIB 92. Houdt deze overgangsbepaling geen schending van het gelijkheidsbeginsel in?

1. Context

Een procedure strekkende tot het geldig en invorderbaar verklaren van een subsidiaire aanslag in toepassing van art. 356 WIB 92 is erop gericht te vermijden dat misslagen in de procedure (behoudens de verjaring van de aanslagtermijnen), die gesanctioneerd worden door een vernietiging van de aanslag, er niet toe kunnen leiden dat de belastingplichtige definitief bevrijd wordt van zijn belastingschuld. Artikel 356 WIB 92 staat de fiscale administratie dus toe, ondanks de vernietiging van de oorspronkelijke aanslag (bijv. wegens het ontbreken van een (gemotiveerd) bericht van wijziging), een nieuwe 'subsidiaire aanslag' aan het oordeel van de rechter voor te leggen en invorderbaar te laten verklaren. De rechterlijke uitspraak (na zo'n procedure) zal dan de uitvoerbare titel bevatten waarin de belastingschuld wordt vastgesteld.

Artikel 356 WIB 92, zoals van toepassing vóór de (voorlopig laatste) wetwijziging van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, luidde als volgt:

'Wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar beroep is aangetekend, en het gerecht de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart om een andere reden dan verjaring, kan de administratie zelfs buiten de termijnen bepaald in de artikelen 353 en 354, een subsidiaire aanslag op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke aanslag, ter beoordeling voorleggen aan het gerecht, dat uitspraak doet over dat verzoek.

Wanneer de aanslag waarvan de nietigheid door het gerecht wordt uitgesproken, aanleiding heeft gegeven tot een teruggave van een voorheffing of voorafbetaling, wordt bij de berekening van de aan het oordeel van het gerecht onderworpen subsidiaire aanslag rekening gehouden met deze teruggave.

De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de beslissing van het gerecht.

Die subsidiaire aanslag wordt aan het gerecht onderworpen door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift; (...).'

Het ontbreken van enige termijn, opgelegd aan de fiscale administratie, om deze procedure in te stellen werd als een inbreuk op de rechten van de belastingplichtige ervaren. Dit kon worden aangeklaagd gezien voor een vergelijkbare situatie er zich wel een termijn aan de fiscale administratie opdringt. Wanneer de Gewestelijke Directeur een aanslag naar aanleiding van een bezwaar vernietigt, dan bepaalt art. 355 WIB 92 dat een nieuwe aanslag kan worden opgelegd binnen de drie maanden vanaf het ogenblik waarop de beslissing van de Gewestelijke Directeur niet meer voor de rechtbank kan worden gebracht.

Het Grondwettelijk Hof oordeelde dan ook in zijn arrest van 20 oktober 2009 (nr. 158/2009, T.F.R., 2010, nr. 373, p. 28) dat de belastingplichtige van wie de initiële aanslag nietig wordt verklaard door de rechter (subsidiaire aanslag - toepassing art. 356 WIB 92), zich niet in een wezenlijk verschillende situatie bevindt ten opzichte van de belastingplichtige van wie de initiële aanslag nietig wordt verklaard door de Gewestelijke Directeur (nieuwe aanslag - toepassing art. 355 WIB 92).

Wanneer een subsidiaire aanslag echter in een nieuwe procedure wordt opgelegd, dan is volgens het Grondwettelijk Hof - bij gebrek aan enige termijn - een toepassing van art. 356 WIB 92 ongrondwettelijk. De rechtszekerheid van de belastingplichtige wordt immers geschaad wanneer hij betreffende het betrokken aanslagjaar geen zekerheid kan verkrijgen of de fiscale administratie nu al dan niet (ooit) een subsidiaire aanslag zal vestigen, zonder dat hij over een mogelijkheid beschikt om de procedure te bespoedigen.

Het Grondwettelijk Hof oordeelde bijgevoegd dat artikel 356 WIB 92 het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt wanneer het wordt geïnterpreteerd in de zin dat de subsidiaire aanslag in een nieuwe procedure aan de rechter kan worden voorgelegd die de initiële aanslag heeft vernietigd. Het gebrek aan opgelegde termijn om een dergelijke nieuwe procedure te beginnen was in deze doorslaggevend. Voor zover er evenwel over een subsidiaire aanslag wordt geoordeeld binnen dezelfde procedure als deze die aanleiding heeft gegeven tot de vernietiging van de aanslag (per hypothese in een tussenvonnis), is er volgens het Grondwettelijk Hof geen schending van de grondwettelijke beginselen, vermits er in die hypothese wel sprake is van een termijn (cf. de redelijke termijn van toepassing in elke procedure).

Ingevolge dit arrest van het Grondwettelijk Hof van 20 oktober 2009 is de wet intussen aangepast (cf. infra en zie de bespreking in deze nieuwsbrief: Beyers, D.: "De subsidiaire aanslag in artikel 356 WIB 92: een nieuwe start?", Acc & Fisc nr. 9 d.d. 11.03.2010 en Beyers, D.: "De subsidiaire aanslag in het licht van een efficiënte procesgang", Acc & Fisc nr. 13 d.d. 09.04.2010).

In het nieuwe art. 356 WIB 92 wordt bepaald dat de subsidiaire aanslag moet worden voorgelegd binnen het kader van dezelfde procedure waarin de oorspronkelijke aanslag werd vernietigd en binnen een bepaalde termijn van zes maanden.

2. Problematisch overgangsrecht

Vanzelfsprekend is dan de vraag gerezen hoe om te gaan met fiscale betwistingen die vóór de inwerkingtreding van het nieuwe artikel 356 WIB 92 tot een rechterlijke einduitspraak hebben geleid en waarvoor men toch nog een subsidiaire aanslag aan het oordeel van de rechter wenst voor te leggen. Doordat de rechtbank zich al in een vonnis (of arrest) heeft uitgesproken, is de "saisine" uitgeput. De zaak is met andere woorden niet meer aanhangig bij de rechtbank zodat de subsidiaire aanslag enkel nog via een nieuwe procedure kan worden voorgelegd. Dit probleem werd door de wetgever voorzien en is ook expliciet geregeld in het overgangsrecht.

In de overgangsbepaling van de wet van 22 december 2009 (artikel 3, tweede lid van deze wet) werd immers bepaald: 'In afwijking van artikel 2 en voor de aanslagen die de rechter vóór de inwerkingtreding van deze wet geheel of ten dele nietig heeft verklaard, om een andere reden dan verjaring, worden de subsidiaire aanslagen die voorgelegd worden na de sluiting van de debatten door een aan de belastingschuldige betekend verzoekschrift overeenkomstig artikel 356 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals het bestond voor het is gewijzigd door artikel 2 van deze wet of artikel 261 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, geldig aan het oordeel van de rechter onderworpen op voorwaarde dat de procedures zijn ingeleid binnen zes maanden vanaf de rechterlijke uitspraak die in kracht van gewijsde is gegaan. Deze bepaling is onmiddellijk van toepassing'.

Deze overgangsbepaling staat dus toe dat, niettegenstaande het Grondwettelijk Hof art. 356 WIB 92 (oud) ongrondwettelijk had verklaard wanneer het werd toegepast in het kader van een nieuwe procedure, art. 356 WIB 92 toch (opnieuw) kon worden toegepast in een nieuwe procedure voor zover dit gebeurde binnen de zes maanden nadat de rechterlijke uitspraak kracht van gewijsde had verkregen en dus definitief was geworden. Dit is erg verregaand gezien een rechterlijke uitspraak enkel kracht van gewijsde verkrijgt mits betekening of nadat de verliezende partij heeft berust in de uitspraak.

Deze bepaling neemt zo vrijwel elk voor de fiscale administratie ongunstig effect van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof retroactief weg. De grondwettigheid van de overgangsbepaling zelf werd dan ook in vraag gesteld (Jo Schrijvers, "De subsidiaire aanslag in een nieuw geding", Accountancy en Fiscaliteit, 2011, n°5, p.6.). Dit gebeurde ook in de procedurepraktijk, enerzijds ingevolge een prejudiciële vraag bij vonnis van 24 juni 2010 van de rechtbank van eerste aanleg te Luik, anderzijds ingevolge een op 30 juni 2010 ingesteld vernietigingsberoep.

Het Grondwettelijk Hof heeft zich nu betreffende deze vraag uitgesproken in twee arresten van 18 mei 2011 (nr. 81/2011 en nr. 82/2011).

3. Het verzoek tot vernietiging

Het arrest nr. 81/2011 betreft een beroep tot vernietiging van de overgangsbepaling.

Het verzoek tot vernietiging wordt gegrond op een schending van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel in samenhang met het rechtszekerheidsbeginsel. Verzoeker klaagt de retroactieve werking van het overgangsrecht aan alsook het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen, die - vóór de inwerkingtreding van de overgangsbepaling (op 10/01/2010) - de in hun hoofde gevestigde belastingaanslag vernietigd hadden gezien, waarbij voor de ene categorie de termijn van zes maanden sinds het in kracht van gewijsde treden van de rechterlijke beslissing was verstreken en voor de andere categorie niet (wellicht bij gebrek aan betekening van de uitspraak).

Wat betreft de retroactieve werking van de overgangsbepaling stelt het Grondwettelijk Hof vast dat er van een werkelijke retroactieve werking geen sprake zou zijn. Het Grondwettelijk Hof verliest daarbij, naar ons aanvoelen, handig zijn eigen arrest 158/2009 even uit het oog (cf. supra). Het Hof stelt immers dat fiscale regels slechts retroactief zijn wanneer ze van toepassing zijn op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat de nieuwe regel in werking is getreden. Gezien er voor de wetwijziging geen termijn verbonden zou zijn geweest aan het vestigen van een subsidiaire aanslag, zou er aldus het Hof geen sprake zijn van een definitief voltrokken toestand en bijgevolg zou er ook geen sprake zijn van een retroactieve toepassing van de overgangsbepaling.

Sinds het arrest 158/2009 van het Grondwettelijk Hof (cf. supra) was er wel degelijk sprake van een definitieve toestand wanneer de rechter een eindvonnis had uitgesproken. De interpretatie van artikel 356 WIB 92, die dergelijke subsidiaire aanslag in een nieuw geding en zonder termijn mogelijk achtte, werd immers in dat arrest als strijdig met de Grondwettelijke beginselen afgewezen. Het Hof baseert zijn oordeel betreffende de retroactiviteit van het overgangsrecht bijgevolg op een door hemzelf vroeger als ongrondwettig afgewezen interpretatie van artikel 356 WIB 92 ...

Wat betreft het verschil in behandeling tussen de belastingplichtige die reeds langer dan zes maanden beschikt over een

uitspraak in kracht van gewijsde en deze die op het moment van de inwerkingtreding nog niet beschikt over een uitspraak die langer dan zes maanden in kracht van gewijsde is gegaan, kunnen we het oordeel van het Hof volgen. Abstractie makend van de (niet door het Hof erkende) retroactiviteit van de overgangsbepaling, is het toevoegen van een termijn ter wille van de rechtszekerheid verdedigbaar.

4. De prejudiciële vragen

Bij vonnis van 24 juni 2010 van de rechtbank van eerste aanleg te Luik werden twee prejudiciële vragen voorgelegd.

De eerste betreft het verschil in behandeling tussen een belastingplichtige die zijn aanslag vernietigd ziet door de Gewestelijke Directeur en een nieuwe aanslag overeenkomstig artikel 355 WIB 92 ingevorderd ziet en een belastingplichtige wiens aanslag vernietigd wordt door de rechtbank en ingevolge toepassing van artikel 356 WIB 92 een subsidiaire aanslag aan het oordeel van de rechter voorgelegd ziet worden. Enkel de eerste categorie kan immers een administratief beroep (bezwaar) indienen.

Niettegenstaande deze prejudiciële vraag geen betrekking heeft op het overgangsrecht, wordt er toch kort op ingegaan. Het Grondwettelijk Hof oordeelt hier dat het verschil, nl. dat in geval van subsidiaire aanslag geen bezwaar kan worden ingediend, gebaseerd wordt op een pertinent criterium en een aanvaardbaar doel nastreeft. Bij toepassing van artikel 356 WIB 92 heeft de belastingplichtige immers betreffende de oorspronkelijke aanslag de gelegenheid gehad een bezwaar in te dienen, terwijl de betwisting nu gevoerd wordt betreffende dezelfde belastingelementen of een gedeelte ervan voor een rechter die kennis heeft genomen van de argumenten van partijen en die de initiële aanslag heeft vernietigd. Het getuigt inderdaad van een rationalisatie van de procedure om in die omstandigheden geen administratief beroep te voorzien, althans in de meeste gevallen. Het Grondwettelijk Hof wijst er terecht op dat de belastingplichtige zijn bezwaren tegen de subsidiaire aanslag rechtstreeks kan doen gelden voor de rechter die reeds kennis heeft van zijn situatie. Een subsidiaire aanslag wordt immers doorgaans gevestigd ten name van dezelfde belastingplichtige en op grond van dezelfde belastingelementen of een gedeelte ervan. Voorgaand oordeel gaat echter waarschijnlijk niet op wanneer een subsidiaire aanslag aan de rechter wordt voorgelegd ten name van een op grond van artikel 357 WIB 92 gelijkgestelde belastingplichtige.

De tweede prejudiciële vraag strekt wel tot een beoordeling van het overgangsrecht. Door de termijn van zes maanden te koppelen aan het in kracht van gewijsde treden van de rechterlijke uitspraak, blijft de termijn onbepaald gezien, naar het oordeel van de vraagsteller, de belastingplichtige zo afhankelijk wordt gemaakt van een handeling van de fiscale administratie gezien kracht van gewijsde kan worden verkregen door berusting door de fiscale administratie. Enigszins voorspelbaar stelt het Hof hier tegenover dat de belastingplichtige geenszins afhankelijk is van berusting door de fiscale administratie en hij, weliswaar mits het voorschieten van kosten, de rechterlijke uitspraak kan laten betekenen om zo standpunt uit te lokken of de uitspraak in kracht van gewijsde te laten gaan (door het verstrijken van termijnen om rechtsmiddelen in te stellen).

5. Besluit

De overgangsbepaling wordt niet vernietigd en de prejudiciële vraag wordt ontkennend beantwoord. Behalve een beoordeling van de algehele redelijkheid van de termijn (zie hierover: Jo Schrijvers, "De subsidiaire aanslag in een nieuw geding", *Accountancy en Fiscaliteit*, 2011, n°5) staat bijgevolg niets een toepassing van de overgangsbepaling in de weg.