

Rolnummers 7256, 7258, 7265, 7274,  
7275 en 7348

Arrest nr. 160/2020  
van 26 november 2020

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende artikel 376, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen, door de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, door het Hof van Beroep te Gent en door de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en F. Daoût, en de rechters T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache en T. Detienne, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

a. Bij arrest van 24 september 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 1 oktober 2019, en bij arrest van 7 oktober 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 oktober 2019, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 376 § 1 en § 2 WIB 92 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre het aldus moet worden uitgelegd dat :

- een arrest van het Grondwettelijk Hof op een prejudiciële vraag gewezen, waarin een belastingnorm in haar geheel of in sommige interpretaties ervan ongrondwettig wordt verklaard, wel als een nieuw feit wordt beschouwd (en dus niet beschouwd wordt als een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie) en aldus aanleiding geeft/kan geven tot een ambtshalve ontheffing van de overbelasting die ingevolge deze ongrondwettelijke belastingnorm gevestigd werd in hoofde van de belastingplichtige en

- een uitspraak van de gewone Belgische hoven en rechtbanken waarin een belastingnorm in haar geheel of in sommige interpretaties ervan ongrondwettig wordt verklaard op basis van artikel 159 van de Grondwet en waarbij de belastingadministratie zich uitdrukkelijk heeft neergelegd/aangesloten, niet als een nieuw feit wordt beschouwd (en dus wel beschouwd wordt als een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van jurisprudentie) en aldus geen aanleiding geeft/kan geven tot een ambtshalve ontheffing van de overbelasting die ingevolge deze ongrondwettelijke belastingnorm gevestigd werd in hoofde van de belastingplichtige ? ».

b. Bij vonnis van 30 september 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 oktober 2019, heeft de Nederlandstalige Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 376, §§ 1 en 2 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in omstandigheden als in het onderhavige geding, doordat ambtshalve ontheffing in de zin van deze wetsbepaling wordt ontzegt aan schuldenaars van de personenbelasting ten aanzien van wie overbelastingen blijken uit één of meerdere arresten van de hoven van beroep, in kracht van gewijde getreden en gewezen ten aanzien van andere schuldenaars van de personenbelasting, waarin *inter partes* werd geoordeeld dat een fiscale rechtsnorm, vervat in een besluit van de uitvoerende macht, het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schendt, schending die door de administratie werd erkend in een circulaire en aanleiding heeft gegeven tot een wijziging van die rechtsnorm naar de toekomst toe bij Koninklijk Besluit, terwijl ambtshalve ontheffing in de zin van de voormelde wetsbepaling wel wordt toegekend aan schuldenaars van de personenbelasting ten aanzien van wie de overbelastingen blijken uit een prejudicieel arrest van het Grondwettelijk Hof, dat de ongrondwettigheid vaststelt van een wettelijke (fiscale) bepaling ? ».

c. Bij twee arresten van 22 oktober 2019, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 4 november 2019, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 376, § 2 WIB 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet wanneer de bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat :

- het de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar verbiedt ambtshalve ontheffing te verlenen van een overbelasting die zou blijken uit een in kracht van gewijsde gegane uitspraak van de hoven en rechtbanken waarmee op grond van artikel 159 van de Grondwet wordt geoordeeld dat een algemeen, provinciaal of plaatselijk besluit of verordening buiten toepassing wordt verklaard wegens schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie,

- terwijl dit artikel de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar niet verbiedt ambtshalve ontheffing te verlenen van een overbelasting die zou blijken uit een arrest van het Grondwettelijk Hof waarmee, in antwoord op een prejudiciële vraag, wordt geoordeeld dat een wetsbepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie ? ».

d. Bij vonnis van 17 januari 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 23 januari 2020, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 376, § 1 en § 2 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre dit artikel wordt uitgelegd dat :

1) een ambtshalve ontheffing wordt ontzegd aan een belastingplichtige ten aanzien van wie overbelastingen werden gevestigd die blijken uit in kracht van gewijsde beslissingen van gewone hoven en rechtbanken die de ongrondwettigheid vaststellen van niet-wetskrachtige fiscale normen, en deze ongrondwettigheid door de belastingadministratie wordt erkend in een circulaire en de fiscale norm wordt aangepast voor latere aanslagjaren;

2) een ambtshalve ontheffing wordt verleend aan een belastingplichtige ten aanzien van wie overbelastingen werden gevestigd die blijken uit een prejudicieel arrest van het Grondwettelijk Hof dat de ongrondwettigheid vaststelt van een wetskrachtige fiscale norm ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 7256, 7258, 7265, 7274, 7275 en 7348 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- Ignace Noë en Marijke Le Grelle, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Slegers, advocaat bij de balie van Antwerpen (in de zaak nr. 7256);

- Christian Mockel en Marie Cullet, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Quaghebeur, advocaat bij de balie te Brussel (in de zaak nr. 7258);

- Guy Lenaerts en Jennie Van der Tas, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Visschers en Mr. F. Smet, advocaten bij de balie te Brussel (in de zaak nr. 7265);

- Kate Verhelst, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. D'hoore en Mr. E. Malfait, advocaten bij de balie van West-Vlaanderen (in de zaak nr. 7275);

- Hendrikus Rooijackers en Inge Pastijn, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. Melis en Mr. R. Van Gael, advocaten bij de balie te Brussel (in de zaak nr. 7348);

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Dumez, advocaat bij de balie van Antwerpen (in alle zaken).

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- Christian Mockel en Marie Caullet;
- Hendrikus Rooijackers en Inge Pastijn;
- de Ministerraad (in de zaak nr. 7348).

Bij beschikking van 23 september 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers R. Leysen en T. Giet te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 7 oktober 2020 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 7 oktober 2020 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## *II. De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen*

De zaken nrs. 7256, 7258, 7265, 7274, 7275 en 7348 hebben alle betrekking op verzoeken tot ambtshalve ontheffing van overbelastingen (artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), die in het kader van de personenbelasting werden geheven op genoten voordelen van alle aard, namelijk de terbeschikkingstelling van een onroerend goed door een rechtspersoon. De betrokken belastingplichtigen voeren aan dat de in de belastingaanslagen gehanteerde waarderingsmethode van het voormelde voordeel van alle aard, geregeld in artikel 18, § 3, punt 2, tweede lid, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het KB/WIB 92), door verschillende hoven van beroep ongrondwettig werd bevonden. Sommige belastingplichtigen voeren bijkomend aan dat de fiscale administratie zich in een circulaire bij dat standpunt heeft aangesloten en dat ook het vermelde koninklijk besluit werd gewijzigd.

Het verzoek tot ontheffing van overbelastingen werd evenwel door de bevoegde overheid geweigerd. De belastingplichtigen in alle zaken hebben tegen die afwijzingen vorderingen in rechte ingesteld bij de bevoegde rechtbank van eerste aanleg, en in voorkomend geval na een ongunstige beslissing van die rechtbank, hoger beroep ingesteld bij de hoven van beroep.

In die procedures wordt door de respectieve belastingplichtigen aangevoerd dat de in kracht van gewijsde gegane arresten van het Hof van Beroep te Antwerpen en/of het Hof van Beroep te Gent waarbij wordt geoordeeld dat artikel 18, § 3, punt 2, tweede lid, van het KB/WIB 92 (de waarderingsmethode inzake de voormelde terbeschikkingstelling) de grondwettelijke beginselen inzake gelijkheid en non-discriminatie schendt, als een « nieuw feit » in de zin van artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dienen te worden beschouwd, waarvoor een ambtshalve ontheffing kan worden verleend. In die procedures wordt eveneens vastgesteld dat ingevolge de voormelde rechtspraak van de hoven van beroep door de fiscale administratie een circulaire 2018/C/57 werd opgesteld waarin de ongrondwettigheid van artikel 18, § 3, punt 2, tweede lid, van het KB/WIB 92 werd aanvaard en waarbij instructie werd gegeven om toepassing te maken van een andere waarderingsmethode. Er wordt ten slotte ook aangevoerd dat de regelgeving ingevolge de arresten van de hoven van beroep werd aangepast.

In de procedures voor de verwijzende rechtscolleges wordt gewezen op het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 160/2006 van 8 november 2006, waarbij het Hof heeft geoordeeld dat, teneinde in overeenstemming te zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in die zin dient te worden begrepen dat het de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar niet verbiedt ambtshalve ontheffing te verlenen van een overbelasting die zou blijken uit een arrest van het Grondwettelijk Hof waarmee, in antwoord op een prejudiciële vraag, wordt geoordeeld dat een wetsbepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Voor de verwijzende rechtscolleges wordt vervolgens een debat gevoerd over de vraag of artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zo dient te worden begrepen dat de situatie waarbij de ongrondwettigheid van een uitvoerende fiscale norm wordt vastgesteld bij in kracht van gewijsde gegane beslissingen van de hoven en rechtbanken en ten aanzien waarvan de fiscale administratie zich bij wege van circulaire heeft neergelegd, evenals de arresten van het Grondwettelijk Hof die gewezen worden op een prejudiciële vraag, als een nieuw feit moeten worden beschouwd.

Dit brengt de verwijzende rechtscolleges ertoe de voormelde prejudiciële vragen aan het Grondwettelijk Hof voor te leggen.

### III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De belastingplichtigen in de zaak nr. 7256 zijn, onder verwijzing naar het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 160/2006 en naar de commentaren in de rechtsleer, van oordeel dat er in het licht van de doelstelling van de wetgever om onbillijke situaties inzake belastingen tegen te gaan, geen redelijke verantwoording bestaat om de toegang tot de ambtshalve ontheffingsprocedure te ontzeggen aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen, namelijk diegenen die worden geconfronteerd met een uitspraak van de gewone hoven en rechtbanken waarbij een fiscale uitvoerende norm ongrondwettig werd bevonden. Zij stellen dat de leer van het voormelde arrest en de daarin vooropgestelde grondwetsconforme interpretatie van artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, voor wat de vaststelling van een ongrondwettige wettelijke fiscale norm betreft, dient te worden doorgetrokken naar uitspraken van gewone hoven en rechtbanken waarbij een uitvoerende fiscale norm ongrondwettig wordt bevonden. Zij betogen dat rechterlijke uitspraken waarbij de ongeldigheid van fiscale normen wordt vastgesteld niet als een wijziging van de jurisprudentie, maar als een nieuw feit in de zin van de in het geding zijnde bepaling dienen te worden begrepen.

Het verschil in behandeling waarover het Hof wordt ondervraagd, kan volgens hen niet worden verantwoord op grond van het feit of de ongrondwettigheid wordt vastgesteld door het Grondwettelijk Hof, dan wel door de gewone hoven en rechtbanken. Zij wijzen erop dat zowel de uitspraken van de gewone hoven en rechtbanken als de arresten van het Grondwettelijk Hof in antwoord op prejudiciële vragen geen werking *erga omnes* hebben.

A.1.2. De belastingplichtigen in de zaak nr. 7258 zijn, onder verwijzing naar het arrest van het Hof nr. 160/2006, van oordeel dat de daarin gemaakte analyse kan worden doorgetrokken naar de voorliggende zaken. Zij betogen dat de werking van de prejudiciële arresten van het Hof en van de beslissingen van de gewone hoven en rechtbanken die in kracht van gewijsde zijn getreden, dezelfde rechtskracht hebben. Zij wijzen erop dat in beide gevallen de uitspraken geen werking *erga omnes* hebben en niet meer vatbaar zijn voor beroep.

Zij besluiten dat artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de door het verwijzende rechtscollege voorgelegde interpretatie, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, maar dat een andere, grondwetsconforme interpretatie mogelijk is waarbij de in het geding zijnde bepaling zo wordt geïnterpreteerd dat een beslissing van de gewone hoven en rechtbanken noch als een « nieuw rechtsmiddel », noch als een « wijziging van de jurisprudentie », maar wel als een « nieuw gegeven » wordt beschouwd.

A.1.3. De belastingplichtigen in de zaak nr. 7265 zijn van oordeel dat er in de prejudiciële vragen sprake is van twee vergelijkbare categorieën van personen, namelijk belastingplichtigen die geconfronteerd worden met een door de gewone hoven en rechtbanken, dan wel door het Grondwettelijk Hof, ongrondwettig bevonden fiscale norm en bijgevolg te veel belastingen hebben betaald, die ze wensen terug te vorderen. Zij betogen dat het onderwerp, het gevolg en de draagwijdte van een prejudicieel arrest van het Hof dat de ongrondwettigheid vaststelt, identiek zijn aan het onderwerp, het gevolg en de draagwijdte van een beslissing van de gewone hoven en rechtbanken waarbij de ongrondwettigheid van de fiscale uitvoerende norm wordt vastgesteld.

Zij zijn van oordeel dat het aan het Hof voorgelegde verschil in behandeling tussen belastingplichtigen niet redelijk verantwoord is en dat de belastingplichtige die wordt geconfronteerd met een door de gewone hoven en rechtbanken ongrondwettig bevonden uitvoerende fiscale norm wordt benadeeld. Het verschil in behandeling kan niet worden verantwoord door de aard van het rechtscollege dat de ongrondwettigheid vaststelt. Zij stellen bovendien dat een beslissing van de gewone hoven en rechtbanken waarbij een uitvoerende fiscale norm ongrondwettig werd bevonden en ten aanzien waarvan de fiscale administratie zich middels een circulaire heeft neergelegd, eveneens een versterkt relatief gezag van gewijsde heeft.

Ze besluiten dat de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie in zoverre ze in die zin wordt geïnterpreteerd dat uitspraken van de gewone hoven en rechtbanken waarbij een uitvoerende fiscale norm ongrondwettig wordt bevonden, en waarbij de fiscale administratie zich heeft aangesloten, niet als een « nieuw feit » worden beschouwd.

A.1.4. De belastingplichtigen in de zaak nr. 7275 zijn van oordeel dat het in licht van de doelstelling van de wetgever om een ontheffing van onbillijke belastingen mogelijk te maken, zonder redelijke verantwoording is dat geen ambtshalve ontheffing kan worden verleend aan een belastingplichtige die is belast op grond van een door de gewone rechter ongrondwettig bevonden uitvoerende fiscale norm.

A.1.5. Volgens de belastingplichtigen in de zaak nr. 7348 wordt het gelijkheidsbeginsel miskend indien geen ambtshalve ontheffing mogelijk is wanneer een uitvoerende fiscale norm ongrondwettig wordt bevonden door de gewone hoven en rechtbanken. Er is geen redelijke verantwoording om belastingplichtigen verschillend te behandelen naar gelang van de rechterlijke instantie die de ongrondwettigheid van een fiscale norm vaststelt.

Zij betogen dat een grondwetsconforme interpretatie van de in het geding zijnde bepaling mogelijk en noodzakelijk is. Ze wijzen in dat verband op het arrest van het Hof nr. 160/2006, waarbij werd geoordeeld dat een grondwetsconforme interpretatie van de in het geding zijnde bepaling impliceert dat de prejudiciële arresten van het Hof waarbij een wetskrachtige fiscale norm ongrondwettig werd bevonden, als een « nieuw feit » dienen te worden begrepen. Zij stellen meer algemeen dat uitspraken van de gewone hoven en rechtbanken, evenals de arresten van het Grondwettelijk Hof, zowel gewezen op beroepen tot vernietiging als op prejudiciële vragen, waarbij normen niet-bestaanbaar met de Grondwet worden geacht, als een « nieuw feit » in de zin van artikel 376, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dienen te worden beschouwd.

Zij besluiten dat de werking van rechterlijke uitspraken ten aanzien van derden niet relevant is aangezien het Hof zijn arresten, gewezen op prejudiciële vraag, waarbij het een wetskrachtige norm ongrondwettig heeft bevonden, heeft gekwalificeerd als een « nieuw feit ». De mogelijkheid voor het Hof om al dan niet de gevolgen van ongrondwettig bevonden normen te handhaven, leidt volgens hen niet tot een andere conclusie.

A.2.1. De Ministerraad is van oordeel dat het voorgelegde verschil in behandeling een vergelijking betreft van twee categorieën van personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden. Hij betoogt dat, enerzijds, een arrest van het Grondwettelijk Hof gewezen op een prejudiciële vraag waarbij een wetskrachtige norm ongrondwettig wordt verklaard, en, anderzijds, een uitspraak van de gewone hoven en rechtbanken waarbij een uitvoerende norm met toepassing van artikel 159 van de Grondwet ongrondwettig wordt verklaard en ten aanzien waarvan de fiscale administratie zich heeft neergelegd, niet op dezelfde wijze kunnen worden behandeld. Het Grondwettelijk Hof behoort immers niet tot de rechterlijke macht en zijn arresten beogen veeleer een correctie in de wetgeving dan een beslechting van een concreet geschil. De gevolgen en de draagwijdte van beide soorten rechterlijke uitspraken zijn verschillend.

A.2.2. De Ministerraad wijst erop dat de arresten van het Hof in prejudiciële zaken meer dan een werking *inter partes* hebben terwijl de gewone hoven en rechtbanken ingevolge artikel 6 van het Gerechtelijk Wetboek geen uitspraken met algemene draagwijdte mogen doen en deze slechts een werking *inter partes* hebben. Hij merkt in dat verband nog op dat wanneer het Hof een schending van de Grondwet door een wetkrachtige norm vaststelt een nieuwe termijn openstaat om een beroep tot vernietiging tegen die norm in te stellen. Een arrest van het Hof, gewezen op prejudiciële vraag, is niet enkel bindend voor het rechtscollege dat de vraag heeft gesteld, maar ook voor elk ander rechtscollege dat in dezelfde zaak uitspraak doet. Een rechtscollege in een andere zaak is overigens niet verplicht om de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid van een wetkrachtige norm telkens opnieuw te laten bevestigen en dient zich in beginsel te voegen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof. Dat verklaart waarom de fiscale administratie een dergelijk arrest van het Hof als een nieuw feit beschouwt en alzo nieuwe procedures probeert te voorkomen. Een dergelijke draagwijdte kleeft niet aan de uitspraken van de gewone hoven en rechtbanken. De ongrondwettigheid van een uitvoerende norm dient volgens de Ministerraad telkens opnieuw te worden vastgesteld door de rechter. Hij is van oordeel dat de ongrondwettigheid van de uitvoerende norm vastgesteld door de rechter op basis van artikel 159 van de Grondwet niet op dezelfde wijze vaststaat als die van een wetkrachtige norm vastgesteld door het Hof. Hij stelt ten slotte ook dat het Grondwettelijk Hof, in tegenstelling tot de gewone hoven en rechtbanken, de gevolgen van een wetkrachtige norm waarvan de ongrondwettigheid als antwoord op een prejudiciële vraag blijkt, kan handhaven.

A.2.3. De Ministerraad besluit dat in het geval waarin de vergeleken situaties op een identieke wijze zouden worden behandeld, de scheiding der machten, het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken en het rechtszekerheidsbeginsel zouden worden miskend.

- B -

B.1.1. De prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 376, §§ 1 en 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), die de ambtshalve ontheffing van overbelastingen regelen en die bepalen :

« § 1. De adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar 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 of door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd of door de medeschuldenaar bedoeld in artikel 2 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, aan de administratie werden bekendgemaakt binnen vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd;

2° de 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 nieuw rechtsmiddel of een wijziging van de jurisprudentie ».

B.1.2. Artikel 376, § 1, van het WIB 1992 maakt onder meer een ambtshalve ontheffing mogelijk van overbelastingen die zouden blijken « uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen ». Volgens artikel 376, § 2 wordt « een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van de jurisprudentie » evenwel niet als een nieuw gegeven beschouwd en is in een dergelijk geval geen ambtshalve ontheffing mogelijk.

B.2.1. In antwoord op een prejudiciële vraag betreffende artikel 376, § 2, van het WIB 1992 heeft het Hof bij zijn arrest nr. 160/2006 van 8 november 2006 geoordeeld :

« - In die zin geïnterpreteerd dat het de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar verbiedt ambtshalve ontheffing te verlenen van een overbelasting die zou blijken uit een arrest van het Arbitragehof waarmee, in antwoord op een prejudiciële vraag, wordt geoordeeld dat een wetsbepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, schendt artikel 376, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals vervangen bij artikel 33 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet.

- In die zin geïnterpreteerd dat het de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar niet verbiedt ambtshalve ontheffing te verlenen van een overbelasting die zou blijken uit een arrest van het Arbitragehof waarmee, in antwoord op een prejudiciële vraag, wordt geoordeeld dat een wetsbepaling niet bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, schendt hetzelfde artikel 376, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet niet ».

B.2.2. Bij hetzelfde arrest heeft het Hof eveneens geoordeeld dat een arrest dat op een prejudiciële vraag uitspraak doet noch een « nieuw rechtsmiddel », noch een « wijziging van de jurisprudentie » is en dat het kan worden beschouwd als een « nieuw gegeven » in de zin van artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

B.3.1. De verwijzende rechters ondervragen het Hof over de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. In de zaken nrs. 7256, 7265 en 7348 wordt het Hof bovendien ook ondervraagd over de bestaanbaarheid van die bepaling met artikel 172 van de Grondwet, dat het gelijkheidsbeginsel in fiscale zaken waarborgt.



B.3.2. Met de prejudiciële vragen wordt beoogd te vernemen of artikel 376 van het WIB 1992 een discriminatie inhoudt in de interpretatie dat een arrest van het Grondwettelijk Hof, gewezen op een prejudiciële vraag, waarbij de ongrondwettigheid van een wettelijke fiscale norm wordt vastgesteld, als een nieuw feit wordt beschouwd dat aanleiding kan geven tot een ambtshalve ontheffing van overbelastingen, terwijl dat niet geval zou zijn voor :

- een uitspraak van de gewone hoven en rechtbanken waarbij een uitvoerende belastingnorm in haar geheel of in een bepaalde interpretatie ongrondwettig wordt verklaard op basis van artikel 159 van de Grondwet en ten aanzien waarvan de fiscale administratie zich uitdrukkelijk heeft neergelegd (zaken nrs. 7256 en 7265);

- arresten van de hoven van beroep, in kracht van gewijsde getreden en gewezen ten aanzien van andere schuldenaars van de personenbelasting waarin *inter partes* werd geoordeeld dat een fiscale uitvoerende norm het gelijkheidsbeginsel schendt, schending die door de administratie werd erkend in een circulaire en aanleiding heeft gegeven tot een wijziging van die rechtsnorm voor de toekomst (zaak nr. 7258);

- een in kracht van gewijsde gegane uitspraak van de hoven en rechtbanken waarmee op grond van artikel 159 van de Grondwet wordt geoordeeld dat een algemeen, provinciaal of plaatselijk besluit of verordening buiten toepassing wordt verklaard wegens schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie (zaken nrs. 7274 en 7275);

- in kracht van gewijsde getreden beslissingen van gewone hoven en rechtbanken die de ongrondwettigheid van uitvoerende fiscale normen vaststellen, ongrondwettigheid die door de administratie werd erkend in een circulaire en aanleiding heeft gegeven tot een wijziging van die norm (zaak nr. 7348).

B.3.3. In de zaken voor de rechters ten gronde werden verzoeken ingediend tot ambtshalve ontheffing van overbelastingen die, op basis van artikel 18, § 3, punt 2, tweede lid, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het KB/WIB 1992), in de personenbelasting werden geheven op voordelen van alle aard, namelijk de terbeschikkingstelling van een onroerend goed door een rechtspersoon. Nadat meerdere hoven van beroep de voormelde reglementaire bepaling buiten toepassing hadden gelaten wegens strijdigheid met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, besliste de belastingadministratie in de circulaire 2018/C/57 van 15 mei 2018 dat de vastgestelde ongrondwettigheid moest worden weggewerkt en dat in afwachting van een aanpassing van de regelgeving de voormelde rechtspraak zou worden gevolgd. Bij koninklijk besluit van 7 december 2018 werd artikel 18, § 3, punt 2, tweede lid, van het KB/WIB 1992 gewijzigd en werd de vastgestelde discriminatie ongedaan gemaakt.

Met betrekking tot het instellen van een verzoek tot ontheffing van overbelastingen ingevolge de voormelde arresten van de hoven van beroep vermeldt de circulaire 2018/C/57 :

« Vragen tot ontheffing van ambtswege van aanslagen die na het verstrijken van de bezwaartermijn voorzien in artikel 371, WIB 92 worden ingediend en de daaruit voortgevloede gerechtelijke procedures, moeten daarentegen worden afgewezen om reden dat niet voldaan is aan de voorwaarden voorzien in art. 376, § 1 en § 2, WIB 92. Art. 376, § 2, WIB 92 bepaalt immers dat een wijziging in de jurisprudentie niet als nieuw gegeven wordt beschouwd » (punt V.8).

B.3.4. In de zaken voor de verwijzende rechters werden de verzoeken tot ambtshalve ontheffing van overbelastingen ingediend door belastingplichtigen die geen partij waren in de zaken voor de voormelde hoven van beroep, maar die aanvoeren dat de arresten van die rechtscolleges waarbij de ongrondwettigheid van een reglementaire bestuurshandeling wordt vastgesteld, als een nieuw feit moeten worden beschouwd. De verzoeken werden evenwel door de belastingadministratie, overeenkomstig hetgeen is vermeld in de voormelde circulaire, geweigerd omdat de beslissingen van de hoven van beroep over de grondwettigheid van de betwiste bepaling als een « wijziging van de jurisprudentie » in de zin van artikel 376, § 2, van het WIB 1992 werden beschouwd en niet als een nieuw feit in de zin van artikel 376, § 1, van het WIB 1992.

B.4.1. De mogelijkheid om de ambtshalve verleende ontheffing van een overbelasting te vragen door een nieuw feit aan te voeren, zoals geregeld bij artikel 376, §§ 1 en 2, van het WIB 1992, vindt haar oorsprong in artikel 61, § 8, eerste lid, van de wetten betreffende de inkomstenbelastingen, gecoördineerd op 15 januari 1948.

B.4.2. Artikel 61, § 8, eerste lid, van de op 15 januari 1948 gecoördineerde wetten moest het mogelijk maken « in zekere mate de vertraging in te halen welke op het gebied der betwiste zaken blijft bestaan en mede te werken tot [...] de aanzuivering der voor de verstreken dienstjaren nog verschuldigde belastingen » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 277, p. 1). Die tekst stond toe om « in werkelijk uitzonderlijke gevallen en in een humanitaire geest van ambtswege de ontlasting toe te staan van onbetwistbare overbelastingen die de belastingplichtige niet binnen de normale termijnen [had] kunnen doen vaststellen en ontlasten » (*ibid.*, p. 6).

De « nalatigheid of de onwetendheid » van de belastingschuldigen konden niet « beschouwd worden als de wettige reden of de omstandigheid van overmacht » waarin die bepaling voorziet (*ibid.*, p. 11). Die laatste werd voorgesteld als een « gelukkige nieuwigheid, waardoor werkelijk onbillijke toestanden zullen kunnen worden goedge maakt » of als een « billijkheidsbepaling » (*Parl. St.*, Kamer, 1952-1953, nr. 363, p. 5).

B.5. Voor de toepassing van artikel 376, §§ 1 en 2, van het WIB 1992 gelden alleen als nieuwe feiten of bescheiden, die welke een bewijs kunnen opleveren dat voordien niet is geleverd en dat de belastingschuldige niet kon voorleggen of aanvoeren voordat de termijnen van bezwaar waren verstreken (Cass., 21 december 2017, F.15.0098.N). Hoewel de ambtshalve ontheffing van overbelastingen als een « billijkheidsbepaling » wordt aangemerkt, benadrukt de wetgever ook dat ze slechts voor « werkelijk uitzonderlijke gevallen » is bedoeld. Een belastingschuldige die niet akkoord gaat met een op zijn naam gevestigde aanslag beschikt immers over de mogelijkheid om, overeenkomstig de artikelen 366 en volgende van het WIB 1992, een administratief beroep in te stellen bij de adviseur-generaal en kan in voorkomend geval ook een vordering instellen bij de rechtbank van eerste aanleg, met de mogelijkheid van hoger beroep en cassatieberoep. Tegen een reglementaire fiscale bepaling die strijdig zou zijn met de Grondwet kan bovendien een beroep tot nietigverklaring worden ingesteld bij de Raad van State.

B.6.1. Op grond van artikel 142 van de Grondwet en van artikel 26, § 1, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof komt het uitsluitend aan het Grondwettelijk Hof toe om, bij wijze van prejudiciële beslissing en binnen de grenzen van de voormelde artikelen, uitspraak te doen over de grondwettigheid van een wettelijke fiscale norm.

B.6.2. Noch de voormelde bepalingen, noch enige andere grondwettelijke of wettelijke bepaling verlenen het Hof evenwel de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over de vraag of een akte van de uitvoerende macht in overeenstemming is met de Grondwet. Overeenkomstig artikel 159 van de Grondwet komt het de gewone hoven en rechtbanken toe de bepalingen van een besluit of een verordening die niet in overeenstemming zouden zijn met de Grondwet, niet toe te passen.

B.6.3. Volgens artikel 28 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 moet het rechtscollege dat een prejudiciële vraag heeft gesteld evenals elk ander rechtscollege dat in dezelfde zaak uitspraak doet, zich voor de oplossing van het geschil naar aanleiding waarvan de vraag werd gesteld, voegen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof.

Voorts volgt uit artikel 26, § 2, 2°, van diezelfde bijzondere wet dat wanneer voor een rechtscollege een vraag wordt opgeworpen omtrent de grondwettigheid van een wettelijke norm, dat rechtscollege geen prejudiciële vraag dient te stellen indien het Grondwettelijk reeds uitspraak heeft gedaan op een vraag met een identiek onderwerp, op voorwaarde dat het rechtscollege zich voegt naar het arrest van het Hof. Aldus moet de rechter die wordt geconfronteerd met een wettelijke norm die ongrondwettig werd bevonden die norm buiten toepassing laten of een nieuwe prejudiciële vraag stellen indient hij meent het arrest niet te kunnen volgen.

B.6.4. Bovendien kan een norm die in antwoord op een prejudiciële vraag ongrondwettig werd verklaard, het voorwerp uitmaken van een beroep tot vernietiging op grond van artikel 4, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989. Ten slotte kan het Grondwettelijk Hof, zowel in een vernietigingsarrest als in een arrest gewezen op een prejudiciële vraag de gevolgen van de ongrondwettig bevonden wettelijke norm handhaven, wat tot gevolg kan hebben dat een ambtshalve ontheffing van overbelastingen onmogelijk wordt gemaakt.

B.6.5. Een prejudicieel arrest van het Grondwettelijk Hof heeft derhalve, 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.

B.7.1. Artikel 159 van de Grondwet bepaalt :

« De hoven en rechtbanken passen de algemene, provinciale en plaatselijke besluiten en verordeningen alleen toe in zoverre zij met de wetten overeenstemmen ».

B.7.2. Die grondwetsbepaling kan alleen leiden tot een niet-toepassing van een ongrondwettig bevonden besluit of verordening in 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 rechterlijke uitspraak heeft dus een relatief gezag van gewijsde en geldt *inter partes*.

B.7.3. Artikel 6 van het Gerechtelijk Wetboek bepaalt :

« De rechters mogen in de zaken die aan hun oordeel onderworpen zijn, geen uitspraak doen bij wege van algemene en als regel geldende beschikking ».

B.8.1. Wanneer de hoven en rechtbanken in het kader van een geschil dat hun wordt voorgelegd de ongrondwettigheid vaststellen van een reglementaire fiscale bepaling, dan kunnen de in dat geschil betrokken belastingschuldigen niet worden belast met toepassing van die norm.

B.8.2. Wanneer artikel 376 van het WIB 1992 zo zou moeten worden geïnterpreteerd dat een dergelijke beslissing van de hoven en rechtbanken, buiten het geschil waarin de ongrondwettigheid werd vastgesteld, door de belastingadministratie als een nieuw gegeven moet worden beschouwd dat kan leiden tot een ambtshalve ontheffing van overbelastingen, dan zou aan de voormelde rechterlijke beslissing een gezag worden toegekend dat niet in overeenstemming is met artikel 159 van de Grondwet.

B.8.3. Bijgevolg is het verschil in behandeling dat aan het Hof ter toetsing wordt voorgelegd, een gevolg van een door de Grondwetgever gemaakte keuze, waarover het Hof zich niet vermag uit te spreken.

Het feit dat de belastingadministratie in een circulaire zou beslissen om voor de toekomst de door de hoven en rechtbanken vastgestelde discriminatie ongedaan te maken of dat het bestuur de regelgeving voor de toekomst aanpast, wijzigt die vaststelling niet.

B.9. Artikel 376 van het WIB 1992 is derhalve niet onbestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat de beslissingen van de hoven en rechtbanken waarbij de ongrondwettigheid van een reglementaire fiscale bepaling wordt vastgesteld, geen nieuw gegeven zijn dat in aanmerking komt voor de ambtshalve ontheffing van overbelastingen.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 376 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet, in de interpretatie dat de beslissingen van de hoven en rechtbanken waarbij de ongrondwettigheid van een reglementaire fiscale bepaling wordt vastgesteld, geen nieuw gegeven zijn dat in aanmerking komt voor de ambtshalve ontheffing van overbelastingen.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 26 november 2020.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen