

Welke waarde moet men toekennen aan administratieve akkoorden? De beperkingen van het beginsel van gewettigd vertrouwen in de btw

(8 juni 2018)

Christian Amand, Advocaat Xirius

Tijdens conferenties hoort men vaak zeggen dat individuele beslissingen van de centrale administratie van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB), zelfs van lokale controleurs, "de administratie" binden, ten minste tot een eventuele herroeping van dergelijke beslissingen, maar enkel en alleen voor de toekomst. Voor de begunstigde van dergelijke beslissingen wekt dit een indruk van zekerheid. Voor de raadgevers rechtvaardigt dit hun ereloon en biedt hen argumenten om iedere aansprakelijkheid in geval van toekomstige problemen met de fiscus te ontkennen.

Uit de beslissingen van hoven en rechtbanken blijkt dat de administratie niet aarzelt om haar eigen al dan niet gepubliceerde interpretaties aan te vallen tot voor de rechtbank, dat sommige interpretaties van de DVB geen rechtsgrond hebben en de interpretaties van de wet door de AGFisc en de DVB niet "geharmoniseerd" zijn.

Volgens een constante rechtspraak is de administratie niet gebonden door individuele beslissingen of administratieve circulaires die indruisen tegen de wet

Volgens artikel 172 van de Grondwet kunnen er inzake belastingen geen voorrechten worden ingevoerd en kan er enkel vrijstelling of vermindering van belasting worden vastgelegd door een wet. Wanneer het gedrag van de administratie bijgevolg indruist tegen de fiscale wet, is ze niet tegenstelbaar aan de administratie die ze ter discussie kan stellen voor het verleden door een correcte toepassing van de desbetreffende fiscale wet. Het beginsel van "behoorlijk bestuur", als algemeen rechtsbeginsel kan niet verhinderen dat de administratie het gedrag dat ze had aangenomen in een circulaire of ter gelegenheid van een individueel akkoord ter discussie stelt ten aanzien van de belastingplichtige, wanneer dat gedrag indruist tegen een juridische norm met een normatieve waarde ondergeschikt aan een wet, zoals een kb, een provinciaal reglement of een gemeentelijk belastingreglement. Dit berust op een constante rechtspraak van het Hof van Cassatie (zie in het bijzonder Cass. 26 oktober 2001; Cass. 30 mei 2008; Cass. 7 april 2016).

Kunnen akkoorden die indruisen tegen de wet garanties in de btw en douanerechten verzekeren?

Stefan Ruyschaert opperde onlangs dat voor wat de btw en de douanerechten betreft, uit een arrest van het Hof van Cassatie van 2 september 2016 blijkt dat het Gemeenschapsbeginsel van gewettigd vertrouwen kan worden aangevoerd ter verdediging van het voordeel van tegen de wet indruisende individuele overeenkomsten (S. Ruyschaert, *Economische activiteiten van openbare besturen*, Inni Publishers 2018 p. 189). Ruyschaert voegde er eveneens aan toe dat het beginsel van gewettigd vertrouwen maar kan worden ingeroepen als de wet zelf onduidelijk is en een interpretatie vereist. Ruyschaert refereert naar een opmerkelijk artikel van Stijn Plas, "*Het communautair vertrouwensbeginsel als reddende engel?*" in *Liber Amicorum Antoine Doolaeghe "Goed Vaderschap"*, Larcier 2017 p. 125 tot 141.

Na herziening van de begrippen van gewettigd vertrouwen in het Belgisch en het Gemeenschapsrecht, observeert Stijn Plas dat het Hof van Justitie van mening is dat het beginsel van gewettigd vertrouwen in de btw moet worden gerespecteerd, zelfs in situaties die *contra legem* zijn, maar zeker niet in alle gevallen. Plas merkt op dat het Belgische Hof van Cassatie in de arresten *Stad Lokeren* en *Dela Funerals* van 2 september 2016 een duidelijke grens trok tussen de door het beginsel van gewettigd vertrouwen gedekte beslissingen en andere.

Dela Funerals oordeelde dat de kosten van de repatriëring van een stoffelijk overschot door een in het buitenland gevestigde begrafenisondernemer niet vielen binnen de maatstaf van heffing in de btw van de door Dela aan zijn in België wonende klanten gefactureerde prestaties. In beslissing nr. ET 18.588 van 30 april 1976 kon men het volgende lezen: "De door een begrafenisondernemer aan zijn opdrachtgevers afzonderlijk en voor het juiste bedrag in rekening gebrachte sommen voor gebruik van de rouwkapel in een ziekenhuis, voor de godsdienstige plechtigheden bij de begrafenis of voor de missen die nadien gecelebreerd worden, voor postzegels, voor rechten en vergoedingen betaald aan het gemeentebestuur voor het vervoer van het stoffelijk overschot, voor het bekomen van overlijdensakten, voor een concessie op de begraafplaats, enz. dienen te worden aangemerkt als voorschotten als bedoeld in artikel 28, 5° van het BTW-Wetboek, zelfs wanneer voor die handelingen facturen, nota's of kwitanties worden uitgereikt uitsluitend op naam van de begrafenisondernemer." Bovengenoemde bedragen behoren bijgevolg niet tot de maatstaf van heffing waarover de BTW wordt berekend die verschuldigd is wegens de door de begrafenisondernemer verrichte diensten.

Artikel 28, 5° btw-wetboek voorziet dat "niet tot de maatstaf van heffing behoren: de sommen voorgeschoten door de leverancier of de dienstverrichter voor uitgaven die hij ten name en voor rekening van zijn medecontractant heeft gedaan." Artikel 79(c) van de btw-richtlijn voorziet eveneens dat er kosten worden aangegaan voor rekening van en in naam van zijn klanten. De administratieve beslissing liet toe om de aan de eindklanten in naam van de Belgische begrafenisonderneming gefactureerde verrichtingen uit te sluiten van de maatstaf van heffing.

De administratie stuurde zonder meer een dwangbevel naar Dela Funerals. Dela Funerals probeerde tevergeefs zich tot voor het Hof van Cassatie te beroepen op de administratieve beslissing van 30 april 1976.

Stad Lokeren: een quasi-wetgeving die indruist tegen de rechtspraak van het Hof van Justitie, maar verenigbaar is met de Belgische nationale wetgeving

Op 1 januari 2005 was de stad Lokeren overgegaan tot een herziening van de positieve btw-af trek op investeringsgoederen die eerder waren aangewend voor activiteiten die buiten het toepassingsgebied van de btw vielen. Deze stelling beruste op beslissing nr. 18235 van 10 november 1976 (BTW-revue nr. 32 p. 484). Volgens deze beslissing kan een belastingplichtige "Wanneer hij als bedrijfsmiddel een goed gebruikt, dat hij heeft verkregen en gebruikt op een tijdstip waarop hij nog niet de hoedanigheid van belastingplichtige bezat, rekening houdend met artikel 49, 1° van het Wetboek, een gedeelte van de BTW geheven van de verkrijging van het goed in aftrek brengen (...). Uit de arresten van het Hof van Justitie in de zaken C-97/90, *Lennartz* van 11 juli 1991 en C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen* van 2 juni 2005 bleek evenwel dat een publiekrechtelijke instelling, die een investeringsgoed aankoopt als overheid (en die bijgevolg niet de hoedanigheid heeft van btw-plichtige), niet genieten van een positief recht op regularisatie van de initieel afgetrokken btw als hij pas later de hoedanigheid van btw-plichtige verwerft, eventueel samen met een recht op btw-af trek. In een beslissing ET 110.412 van 20 december 2005 had de administratie voor de toekomst de beslissing van 10 november 1976 vastgelegd vanaf 1 juli 2005. De tekst van artikel 49, 1° btw-wetboek was overigens niet meer gewijzigd sedert 1969.

In een arrest van 2 september 2016 bevestigde het Hof van Cassatie de analyse van het hof van beroep van Gent en erkende dat de beslissingen van 10 november 1976 en 20 december 2005 niet louter interpretatief waren, maar reglementair. Men kon in artikel 21 al. 2, 3° kb nr. 3 tot uitvoering van het btw-wetboek al lezen dat "de minister van Financiën of zijn afgevaardigde de toepassingsmodaliteiten van artikelen 19 en 20 regelen. Ze bepalen met name de modaliteiten voor de herziening van aftrekken (...) wanneer een niet-btw-plichtige of een btw-plichtige zonder recht op aftrek een btw-plichtige met recht

op aftrek wordt" (bepaling die is afgeschaft op 1 januari 2012). De stad Lokeren kon bijgevolg tegen de administratie een administratieve beslissing opwerpen omdat deze een reglementair karakter had.

Het Hof van Cassatie kon logischerwijze bevestigen dat een btw-plichtige tegen de administratie dergelijke reglementaire beslissingen kon opwerpen, zelfs indien ze het gemeenschapsrecht zouden schenden en België de Europese richtlijnen niet correct had omgezet in haar nationale rechtsorde. Zoals het Hof van Justitie opmerkte in de zaak C-409/99, *Metropol*, betreft het begrip van nationale wetgeving immers niet alleen de wetgevende handelingen zelf, maar ook de administratieve handelingen en de administratieve praktijken van de autoriteiten van de betrokken lidstaat.

Andere reglementaire beslissingen en circulaires

Wanneer de wetgever de koning of de administratie de bevoegdheid toekent om de toepassingsmodaliteiten van de wet te regelen, bestaat er geen twijfel over het reglementaire karakter van een administratieve bepaling.

Zonder in te gaan op de details die verduidelijking behoeven, vermelden we dat de rechtspraak een quasi reglementair karakter toekent:

- aan instructie nr. 82 van 15 december 1970 betreffende het nultarief in de btw (met recht op btw-aftrek) voor kranten en magazines (Cass. 11 februari 2011, *Uitgeverij Averbode*). Er bestaat terzake geen enkele wetgeving en toch is dit conform aan de btw-richtlijn (in het bijzonder door het feit dat er een kennisgeving van België bestaat voor de toepassing van een dergelijke uitzondering op de btw-richtlijn);
- aan de beslissingen van 20 februari en 29 april 1976, nr. ET 19.497, die het nieuwe karakter van gebouwen en oude verbouwde gebouwen toelichten (zie Luik, 17 september 2008). Noch het btw-wetboek, noch een uitvoeringskb geven enige aanwijzing over de vraag wanneer verbouwingen aan een oud gebouw een nieuw karakter geven voor de toepassing van de btw.

Zonder duidelijke reglementaire tekst, krijgen circulaires, administratieve beslissingen en antwoorden op parlementaire vragen hier een bijzondere waarde. Omwille van de kwaliteit van de inhoud, publiciteit en stabiliteit, kent de rechtspraak hen een quasi reglementair karakter toe. Gezien de extreme complexiteit van opgeloste feitelijke situaties, kan men waarschijnlijk een reglementair karakter toekennen aan circulaire 34/2012 van 29 oktober 2012 (stelsel van winkelcentra), circulaire 39/2005 van 27 september 2005 (zakencentra) of circulaire 1/2012 van 3 januari 2012 (werkgeversorganisaties).

Dit zijn slechts enkele voorbeelden en we hopen dat de fiscale rechtsleer duidelijkheid zal brengen over deze materie en aan de quasi wetgeving de plek zal toekennen die ze verdient door ze duidelijk te onderscheiden van gewone commentaren van de wet die hoven en rechtbanken niet binden.

De impact van de rechtstreekse werking van bepaalde bepalingen van Europese richtlijnen

Wat deze benadering lastiger maakt, is de rechtstreekse werking van bepalingen uit Europese richtlijnen (en niet alleen in de btw), in zoverre deze bepalingen van richtlijnen voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn. Dat beginsel van rechtstreekse werking werd voor het eerst aangevoerd door het HvJ in een arrest van 5 februari 1963, zaak 26/62, *Van Gend & Loos*. Ter herinnering het hof oordeelde dat niet alleen de lidstaten maar ook hun burgers het onderwerp van de gemeenschapsorde zijn. Bijgevolg heeft een nationale rechter de plicht om recht te doen aan verzoeken van burgers van de lidstaten, in weerwil van een tegenstrijdige nationale wetgeving of een tegengestelde administratieve praktijk.

Een Europese richtlijn legt immers enkel verplichtingen op aan de staten en aan hen alleen (en dat in strijd met een Europese verordening met een rechtstreekse werking voor allen). Bij gebrek aan omzetting van

een bepaling van een Europese richtlijn in de nationale rechtsorde, kan de fiscus deze niet tegenstellen aan een btw-plichtige. Toch hebben regionale ambtenaren niet gearzeld om het te doen om met hun kennis te pronken door te wijzen op schendingen van het gemeenschapsrecht door het btw-wetboek. Dat lijkt misschien bizar, behalve dat particulieren vaak een btw van 21 % wordt opgelegd op de verkoop van aan nieuwbouw grenzende gronden (in de plaats van registratierechten) en dat alles bij elkaar de gewesten een verlies aan belastinginkomsten (in de vorm van een vermindering van de registratierechten) ondergingen.

Wat met de rulings (en cross-borderrulings)?

Het geval van de rulings (en dus ook de cross-borderrulings) moet onderscheiden worden van andere circulaires, administratieve beslissingen en antwoorden op parlementaire vragen. Volgens artikel 20 van de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, spreekt "de Federale Overheidsdienst Financiën zich bij voorafgaande beslissing uit over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten die onder zijn bevoegdheid vallen of waarvan hij de inning en de invordering verzekert. Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. De voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben."

De moeilijkheid is dat de gestelde vragen en antwoorden vaak betrekking hebben op vragen rond de interpretatie van de wet of van de btw-richtlijn en niet op de juridische kwalificatie van feiten. Deze opheldering van interpretaties van wettelijke bepalingen beantwoordt ontegensprekelijk aan een behoefte. Men kan zich echter afvragen of de huidige procedure er op gepaste wijze en conform ons rechtssysteem aan beantwoordt.

In een arrest van 22 juni 2017, *gemeente Grez-Doiceau*, oordeelde het hof van beroep van Brussel dat de beslissingen van de DVB inzake de autonome gemeentebedrijven indruisten tegen de Belgische wetgeving en niet konden worden ingeroepen door derden. Vroeg of laat komt de vraag naar de individuele geldigheid van beslissingen van de DVB die indruisen tegen de wet of een administratieve bepaling met quasi wetgevend karakter. Hoe kan men immers uitleggen dat een onderneming rechtszekerheid geniet omwille van het feit dat ze een ruling heeft aangevraagd op grond van een onwettelijke interpretatie die uitging van een afdeling van een administratie die bevoegd is om een feitelijke toestand te beoordelen, maar niet om de wetgeving te interpreteren? Het geval is verre van theoretisch. Denk maar aan de situatie van de stad Leper in een conflict met de BBI omdat ze geen individuele ruling had gevraagd. Als een dergelijke situatie zich voordeed met ondernemingen, had dit aanleiding gegeven tot een klacht bij de Europese Commissie wegens verboden overheidssteun. Procedures tot terugbetaling van "overheidssteun in de vorm van gunstige interpretaties van fiscale bepalingen", die nog steeds door de EC tegen België worden gevoerd, mislukten, maar dat heeft wellicht minder te maken met het bestaan van individuele akkoorden dan met de context waarin die akkoorden werden afgesloten.

De noodzaak tot opheldering

Uit de rechtspraak blijkt dat individuele of algemene administratieve beslissingen zeker geen rechtszekerheid garanderen. Er bestaat een verschil tussen de btw en de inkomstenbelastingen. Dit verschil is minder te verklaren door de aard van de belastingen dan door het feit dat bepaalde bepalingen al dan niet een omzetting zijn van een Europese richtlijn (en niet van een verordening die rechtstreeks van toepassing is). Deze Europese richtlijnen kunnen worden omgezet via circulaires, administratieve beslissingen of antwoorden op parlementaire vragen. Het beginsel van het gewettigd vertrouwen, dat aan dergelijke administratieve beslissingen in ruime zin wordt toegekend, kan afhangen van vele factoren zoals



het bestaan van een door de wetgever aan de koning gedelegeerde bevoegdheid, de noodzaak om de draagwijdte van een wettekst of een reglement te verduidelijken, een eventuele tegenstrijdigheid tussen de wettekst en de administratieve bepaling en het al dan niet bestaan van een rechtstreekse werking van de Europese bepalingen.

Een methodologie voor uitwerking

Deze quasi wetgeving levert grote problemen op qua opstelling. Iedereen met enige ervaring in de fiscaliteit weet dat voor een multinational of voor een onderneming met een machtspositie, de meest subtiële fiscale planning erin bestaat om de wetgeving aan te passen aan haar soort productie of economisch model (niet meteen theoretisch)! Naast de hoge advieskosten, moet men ook de autoriteiten overtuigen van het bestaan van economische voordelen voor het algemeen belang (hoewel deze voordelen meestal niet te verifiëren zijn gezien het vertrouwelijk karakter van de discussies). Concurrenten worden vaak geëlimineerd alvorens ze zich bewust zijn van de fiscale oorsprong van hun concurrentieverlies. Deze quasi wetgeving heeft ondanks zijn onmisbaarheid de eigenschap dat ze erg vaag wordt opgesteld. Tot een twintigtal jaar geleden was het om technische redenen misschien onmogelijk om het anders te doen. Met het internet is die vaagheid niet langer gerechtvaardigd. Ze is discriminerend en begunstigt diegenen die de kans hebben om deel te nemen aan de opstelling van de quasi wetgeving (of wetgeving onder de vorm van koninklijke uitvoeringsbesluiten). Het is goed dat de administratie een beroep doet op systemen van openbare raadpleging, zoals in het Verenigd Koninkrijk en door de Europese Commissie. Het is een kwestie van respect voor de grondwettelijke rechten van Belgen en goede informatie vanwege de autoriteiten, wat de economische doeltreffendheid van de vooropgestelde interpretaties bepaalt



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7

1160 Bruxelles - Brussel

Tél. : + 32 2 663.14.55

Fax : + 32 2 663.30.78

E-mail: ca@xirius.be

Website: <http://www.xirius.be>