

Klein beschrijf of abattement: overmacht als ultimum remedium

Bij de aankoop van een woning zijn er diverse gunstregimes zoals het abattement of het klein beschrijf die de kopers kunnen genieten mits zij voldoen aan bepaalde voorwaarden. Op 11 maart 2016 liet VLABEL via haar website weten dat zij op gerichte wijze zou nagaan of aan de voorwaarden voor het "klein beschrijf" en het abattement voldaan zijn. In het geval van niet-naleving volgt een navordering van aanvullende registratiebelasting. Ongeveer drie jaar na deze aankondiging geeft dit artikel een huidige stand van zaken van deze controleactie, alsook enige duiding omtrent de slaagkansen van een verweer gebaseerd op "overmacht".

1. CONTOUREN VAN DE UITVOERINGSVOORWAARDEN

De controleactie handelt in principe over de uitvoeringsvoorwaarden, zijnde de verbintenissen die de belastingplichtige na de verwerving van het onroerend goed moet nakomen. De overige voorwaarden worden immers geacht vervuld te zijn op het moment van de aankoop. Voorbeelden hiervan zijn het maximale kadastraal inkomen van 745 EUR van de woning, de aankoop door een natuurlijke persoon, de uitsluiting van het bezit van andere onroerende goederen, etc. Voornoemde voorwaarden hebben vanzelfsprekend betrekking op de oude wetgeving. Het hervormde verkooprecht trad in werking op 1 juni 2018 (1), waarmee het klein beschrijf en het abattement werden afgevoerd.

Hierna volgt een overzicht van de uitvoeringsvoorwaarden gekoppeld aan de voornaamste gunstregimes, zoals zij golden onder het 'oude' verkooprecht.

Het normale tarief van het verkooprecht bij aankoop van een onroerend goed bedraagt 10 %. Van het verlaagd registratierecht van 5 % (klein beschrijf) kon worden genoten indien men 1) binnen de drie jaar na datum van de authentieke akte ingeschreven was in de bevolkingsregisters op het adres van het betreffende onroerend goed en 2) deze inschrijving minimaal voor een ononderbroken periode van drie jaar behield (art. 60, lid 2 *juncto* art. 53, 2° W.Reg., later art. 2.9.4.2.1, § 2, 5°, b) en § 1 VCF).

Een tweede vaak voorkomend gunstregime is het (bij)abattement. (2) Bij toepassing van het verkooprecht kon de heffingsgrondslag verminderd worden met een eerste schijf van 15 000 EUR. Indien de aankoop van de woning werd gefinancierd met een hypothecaire lening (gevolgd door een hypothecaire inschrijving), kon men de belastbare grondslag bijkomend met 10 000 EUR of 20 000 EUR (3) verminderen (art. 46*bis* W.Reg., later art. 2.9.3.0.2, § 1, lid 1 en 2 en § 2, 2°, a) VCF). Het volstond dat de kopers de intentie hadden om er hun hoofdverblijfplaats te vestigen om voormeld abattement(en) te verkrijgen. Niettemin moeten de verwervers binnen een termijn van twee jaar het onroerend goed ook effectief bewonen. Wij merken op dat er noch een

(1) Voor een uitgebreide bespreking, zie B. ME-DAER, "De hervorming van het verkooprecht in het Vlaams Gewest", *Registratierechten* 2018, 2, 1-24.

(2) Hierna wordt enkel het 'abattement' verder behandeld.

(3) In het geval van klein beschrijf.

inschrijvingsverplichting, noch een minimale verblijfsduur gold. (1)

2. CONTROLEACTIE EN VERJARINGSTERMIJNEN

Sedert 1 januari 2015 is VLABEL bevoegd voor de inning van de Vlaamse registratiebelasting. Bij de overname van de dienst van de belasting botste VLABEL op een achterstand bij de federale administratie van ongeveer vier jaar inzake de controle van de uitvoeringsvoorwaarden van deze gunstregimes. In de praktijk is het uiteraard zo dat de controleperiode voldoende lang moet zijn. Het kan immers tot zes jaar duren vooraleer aan de uitvoeringsvoorwaarden is voldaan.

De aanslagtermijn inzake de heffing van het verkooprecht bedraagt in principe vijf jaar vanaf de registratie van de akte. In geval van niet-naleving van de uitvoeringsvoorwaarden tot behoud van de gunstregimes geldt er echter een aanslagtermijn van vijf jaar vanaf de dag waarop de vordering is ontstaan (art. 3.3.3.0.1, § 4/2 VCF). Voor aankopen die nog niet verjaard waren op 31 december 2014, werd de verjaringstermijn verlengd tot 31 december 2019 (art. 5.0.0.0.11 VCF), "om dossiers inzake registratiebelasting naar behoren af

(1) De federale administratie preciseerde echter in het verleden dat men er "effectief en voornamelijk" diende te gaan wonen "en dat gedurende een voldoende lange periode opdat er sprake zou kunnen zijn van een werkelijke vestiging aldaar van hun hoofdverblijfplaats." (Circ. 17 januari 2002, nr. 3-4, nr. 4.3). Later werd in een interne dienstbrief opgenomen dat een periode van zes maanden van effectieve bewoning zou volstaan (Interne dienstbrief van de Administratie d.d. 22 maart 2005). VLABEL week evenwel af van voornoemde visie in het voordeel van de belastingplichtige in haar standpunt nr. 14025-2 d.d. 22 december 2014 en stelde dat er geen minimale verblijfsduur gold voor het behoud van het abattement.

te handelen". (2) *De facto* gingen de controles terug tot aankopen die hebben plaatsgevonden in 2006. (3)

3. SUCCESVOL INROEPEN VAN OVERMACHT?

Zoals hiervoor reeds werd aangehaald voert VLABEL momenteel een gerichte controleactie waarbij zij de naleving van de uitvoeringsvoorwaarden inzake het abattement en het klein beschrijf na gaat. Indien een van deze voorwaarden niet werd gerespecteerd, gaat VLABEL over tot een navordering van registratiebelasting. Naast de verschuldigde aanvullende rechten wordt tevens een belastingverhoging toegepast van 50 % (bij het abattement) respectievelijk 20 % (bij het klein beschrijf). Kan de belastingplichtige een dergelijke aanslag met succes betwisten door zich op de leer van overmacht te beroepen? In wat volgt gaan wij nader in op het begrip overmacht en de invulling die hieraan in deze concreet kan worden gegeven. Ten slotte wordt er een kritische noot geplaatst bij de wettelijke inschrijvingsverplichting die gold voor het klein beschrijf.

3.1. Wettelijke grondslag tot exoneratie?

Wat betreft het klein beschrijf is de navordering, met name de aanvullende rechten en de belastingverhoging, evenwel niet verschuldigd indien het gebrek aan inschrijving op het adres van het verkregen goed te wijten is aan

(2) <https://belastingen.vlaanderen.be/aanvullende-aanslagen-wegens-niet-naleven-voorwaarden-klein-beschrijf>.

(3) Voor nieuwe aankopen sedert 1 januari 2015 bedraagt de verjaringstermijn vijf jaar, die ingaat vanaf de datum waarop de belasting betaald moet zijn (art. 3.14.1.0.1 VCF).

een geval van overmacht (art. 60, lid 3 W.Reg., later art. 2.9.4.2.1, § 6, lid 2 VCF).

Voor het abatement wordt ook in een dergelijke wettelijke uitsluitingsgrond voorzien. In geval van overmacht is de boete niet verschuldigd (art. 46bis, lid 6 W.Reg.). Hoewel dit wettelijk niet is voorzien, kan o.i. de exceptie van overmacht ook worden ingeroepen met betrekking tot de aanvullende rechten. Overmacht werd in fiscale zaken als algemeen rechtsbeginsel erkend. (1) Deze uitsluitingsgrond kan dus steeds worden ingeroepen, ongeacht of de wetgeving hier uitdrukkelijk gewag van maakt. (2)

3.2. Definiëring van het begrip 'overmacht'

Noch in het Wetboek Registratierechten, noch in de VCF werd het begrip 'overmacht' gedefinieerd. Bijgevolg valt men terug op de gemeenrechtelijke betekenis ervan. "Overmacht is volgens de definitie van rechtsleer en rechtspraak een onvoorzienbare en onafwendbare gebeurtenis, waardoor het naleven van een verbintenis of verplichting onmogelijk wordt gemaakt. Het begrip overmacht onderstelt steeds het samen bestaan van drie factoren: 1) een onvoorzienbare gebeurtenis; 2) die niet afwendbaar is en derhalve niet gepaard gaat met een aan de schuldenaar toerekenbare nalatigheid of gebrek aan voorzichtigheid; 3) die tenslotte een onoverkomelijke

hinderpaal uitmaakt voor het naleven van de verbintenis." (3)

3.3. Invulling van het begrip 'overmacht'

De federale belastingadministratie streefde naar een uniforme behandeling van alle bezwaarschriften gebaseerd op overmacht. Op 3 december 2007 vaardigde de federale administratie een interne dienstbrief uit waarin zij een overzicht gaf van situaties die als overmacht konden worden beschouwd. (4) De volgende zaken werden hieronder begrepen: natuurlijk overlijden, zelfmoord, ernstig(e) ongeluk of ziekte van een van de verwervers of hun (inwonende) kinderen, significante verplaatsing van de werkplaats (uitgaande van de werkgever) of verlies van werkgelegenheid, financiële problemen, echtscheiding of beëindiging samenwoning (indien ze een zekere stabiliteit vertoonde) en een juridische stoornis (zoals onteigening voor openbaar nut). Situaties die niet binnen dit toepassingsgebied vielen of die niet ter dege gestaafd werden, kon de 'adviseur – eerstaanwezend inspecteur' na autonome beoordeling alsnog als overmacht kwalificeren. (5)

In theorie lijkt VLABEL zich door nagenoeg identieke criteria te laten leiden. (6) Thans stellen wij echter vast dat zowel de Vlaamse Belastingdienst als de rechtspraak in de praktijk een veel

(1) Rb. Brugge 31 mei 2011, 10/1293/A, *www.fiscalnet.be*; Luik 3 mei 1995, *Fisc.Koer.* 1995, 435; Vr. nr. 22 DECALUWE, 6 december 2000, *Vr. en Antw.* VI.Parl. 2000-2001, nr. 9, 1232 en T. DE CLERCK en K. KEMPE, "Het begrip 'overmacht' na het cassatie-arrest van 26 september 2008: een overzicht", *Registratierechten* 2012-2013, 3, 5.

(2) *Contra*: Rb. Brussel 6 maart 2017, 14/4953/A.

(3) F. WERDEFROY, *Registratierechten 2014-2015*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, III, 2303.

(4) Interne dienstbrief Administratie, 3 december 2007 (e-notariaat, bericht ref. 4656, 8 januari 2008) en Vr. nr. 768 VAN BIESEN, 13 februari 2014, *Vr. en Antw.*, Kamer, 2013-2014, 53/153, 298.

(5) Vr. nr. 768 VAN BIESEN, 13 februari 2014, *Vr. en Antw.*, Kamer, 2013-2014, 53/153, 298.

(6) Verslag namens de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Parl.St.* VI.Parl. 2017-2018, stuk 41, nr. 2, 8-9.

strengere zienswijze hanteren. (1) Het Hof van Cassatie was in zijn arrest van 26 september 2008 (in het kader van de leegstandheffing) nochtans een soepele interpretatie van het begrip ‘overmacht’ genegen. (2) Bovendien stelde hetzelfde Hof dat in fiscale zaken een ruimere invulling van het begrip ‘overmacht’ moet worden gehanteerd, waarbij moet worden nagegaan of een bepaalde verbintenis *redelijkerwijs* onmogelijk was voor de belastingplichtige (en dus niet *absoluut* onmogelijk zoals onder de gemeenrechtelijke definiëring). (3)

Hieronder wordt een overzicht gegeven van de invulling die de rechtspraak geeft aan het begrip ‘overmacht’, toegespitst op het klein beschrijf en het abbatement en gegroepeerd per topic zoals deze in voormelde dienstbrief aan bod kwamen. (4) In hoofdzaak gaan we in op de rechtspraak sedert *medio* 2013. Voor een analyse van eerdere rechtspraak

verwijzen wij graag naar een eerdere uitgave in deze nieuwsbrief. (5)

i) Relationele overwegingen

Onder relationele overwegingen wordt de beëindiging (of net het aangaan) van een huwelijk of (wettelijke dan wel feitelijke) samenwoning begrepen. Recente rechtspraak blijkt verdeeld over de vraag of dergelijke situaties als overmacht kunnen worden beschouwd. Slechts enkele voor de belastingplichtige positieve voorbeelden zijn gekend. (6) Zwangerschap of partnerwissel wordt in principe niet als een situatie van overmacht aangemerkt. (7)

Er kan worden geargumenteed dat na een relatiebreuk minstens in hoofde van een van beide ex-partners overmacht wordt toegestaan. Men kan immers niet redelijkerwijs verwachten dat de periode van drie jaar (in het kader van het klein beschrijf) door hen beiden volledig uitgezeten wordt. Nochtans wordt een relatiebreuk als argument voor de aanwezigheid van overmacht in de rechtspraak niet steeds aanvaard. De reden hiervoor is dat enkel de beëindiging van een stabiele relatie als een onvoorziebare gebeurtenis wordt beschouwd. (8) In de praktijk blijkt het echter niet steeds

(1) Zo stelt de rechtbank van eerste aanleg te Gent, steeds bevoegd voor gerechtelijke procedures aangespannen tegen VLABEL, dat er bij de beoordeling van overmacht rekening dient te worden gehouden met het vooruitziendheids- en zorgvuldigheidsprincipe. Naast de bewijslast van overmacht, moet de eiser eveneens in staat zijn om aan te tonen dat hij, zoals het een goede huisvader betaamt, alle mogelijke inspanningen heeft geleverd om aan deze situatie van overmacht te ontsnappen (Rb. Gent 1 maart 2018, TGR-TWVR 2018, nr. 2, 149).

(2) Cass. 26 september 2008, *Pas.* 2008, 2067.

(3) Cass. 7 april 2016, F.14.0074.N, en F.14.0075.N, concl. D. THIJS; F. WERDEFROY, *Registratierechten 2014-2015*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, III, 2305; B. ENGELEN, “‘Overmacht’ soepeler ingevuld door Nederlandstalige dan door Franstalige kamer Hof van Cassatie”, *Fisc.Act.* 2018, nr. 13, 5-8 en B. STROBBE, “Inschrijvingsverplichting klein beschrijf en overmacht”, *Registratierechten* 2009, nr. 2, 17.

(4) Hoewel dit thans een Vlaamse materie betreft, wordt bij gelegenheid toch verwezen naar Brusselse of Waalse rechtspraak. Vooreerst hebben deze vonnissen betrekking op het Wetboek Registratierechten. Bovendien stelt de vraag naar de invulling van ‘overmacht’ zich aldaar evenzeer.

(5) T. DE CLERCK en K. KEMPE, “Het begrip ‘overmacht’ na het cassatiearrest van 26 september 2008: een overzicht”, *Registratierechten* 2012-2013, 3, 5-9.

(6) Positieve rechtspraak: Rb. Gent 24 september 2018, 17/170/A en Rb. Luik 18 oktober 2017, 16/3823/A, *Fisc.Koer.* 2018, nr. 6, 911-913. Negatieve rechtspraak: Rb. Gent 28 juni 2018, 17/1013/A; Rb. Gent 6 juni 2018, 16/3474/A; Rb. Gent 29 mei 2018, 17/292/A; Rb. Gent 9 mei 2018, 17/1267/A en Rb. Luik 2 april 2015, *Fisc.Koer.* 2015, nr. 1, 27.

(7) Verslag namens de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Parl.St.* VI.Parl. 2017-2018, stuk 41, nr. 2, 9.

(8) Rb. Antwerpen 19 maart 2008, 06/355/A, *Rep. RJ*, R 60, lid 3/07-03.

gemakkelijk om het bewijs te leveren van een duurzame relatie ten tijde van de aankoop. (1)

Verder oordeelden de rechtbanken dat in de volgende twee situaties het beroep op de leer van overmacht niet kon worden aanvaard. Het eerste vonnis handelde over een belastingplichtige die binnen de uitvoeringsperiode huwde en te snel introk bij haar kersverse echtgenoot. (2) In een tweede casus werd de woning, die destijds enkel door de ex-echtgenoot werd aangekocht, bij onderlinge overeenstemming toegewezen aan de ex-echtgenote (die geen verwer-ver-belastingplichtige was). (3) Het betrof telkens een bewuste keuze in hoofde van de belastingplichtige, waardoor er geen sprake was van een onvoorzienbare en onafwendbare gebeurtenis. Het komt ons voor dat niet op dezelfde wijze kan worden geoordeeld wanneer een woning door beide echtgenoten werd aangekocht en een van hen deze overneemt.

ii) Medische overwegingen

Een overlijden of zelfmoord, maar ook een ernstig(e) ongeluk of ziekte van een van de verwervers of hun (inwonende) kinderen worden onder medische overwegingen gegroepeerd. Medische problemen van de verwerper(s) leiden in de

praktijk vaak tot financiële problemen, waardoor deze argumentatie dikwijls gelinkt is aan enerzijds verbouwwerken die vertraging opliepen en anderzijds vroegtijdige verkopen wegens onvoldoende afbetalingscapaciteit van lopende (hypothecaire) leningen.

Recente rechtspraak aanvaardt deze argumentatie zelden. (4) Zo stelde de rechtbank van eerste aanleg te Gent onder meer dat een tijdsspanne van twee jaar ruim voldoende is om verbouwwerken te organiseren, ook mits een periode van ziekte. Men moet zich zo organiseren, dat de woning tijdig bewoond kan worden. Zelf de werken in vertraagd tempo uitvoeren is een eigen keuze van de belastingplichtige, hetgeen noch onvoorzienbaar noch onafwendbaar is. (5) Ook mantelzorg verlenen aan een derde (oom), maakt volgens de rechtspraak geen overmacht uit. Het betreft een nobele, maar bewuste keuze van de belastingplichtige om elders te (blijven) wonen. (6) Uit een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel blijkt evenwel dat de bevoegde Brusselse belastingadministratie soepeler is in haar interpretatie van overmacht. De aankoop van een appartement op de zesde verdieping bleek later onbewoonbaar omwille van overmacht om medische redenen, vermits de

(1) Rb. Gent 28 juni 2018, 17/1013/A. Zie ook o.a. Rb. Antwerpen 19 maart 2008, 06/355/A, *Rep. RJ*, R 60, lid 3/07-03 en Rb. Brugge 30 april 2007, 05/324/A. Een relatie zou volgens VLABEL worden geacht stabiel te zijn na één jaar. De rechtbank van eerste aanleg van Gent voegt hier echter aan toe dat de beoordeling van het bewijs dat voorligt niet te streng mag zijn, indien het pas tien jaar na de feiten wordt opgevraagd. Bovendien duidt de gezamenlijke aankoop van een woning door partners op een aanzienlijk engagement op relationeel en financieel vlak, hetgeen een aanwijzing geeft van stabiliteit.

(2) Rb. Luik 2 april 2015, *Fisc.Koer.* 2015, nr. 1, 27.

(3) Rb. Gent 6 juni 2018, 16/3474/A.

(4) Positieve rechtspraak: Rb. Brussel 6 maart 2017, 14/4953/A. Negatieve rechtspraak: Rb. Gent 26 juni 2018, 17/232/A; Rb. Gent 26 juni 2018, 17/1255/A; Rb. Gent 28 mei 2018, 17/2195/A en Rb. Gent 17 mei 2018, 17/116/A.

(5) Rb. Gent 26 juni 2018, 17/232/A.

(6) Rb. Gent 28 mei 2018, 17/2195/A.

verwerver-belastingplichtige leed aan hoogtevrees. (1)

iii) Werkgerelateerde overwegingen

Onder werkgerelateerde situaties van overmacht worden verstaan: de significante verplaatsing van de werkplaats (uitgaande van de werkgever) of het verlies van werkgelegenheid. Het hoeft geen betoog dat ook deze overwegingen in de praktijk vaak samengaan met financiële problemen die een situatie van overmacht in de hand kunnen werken. Werkgerelateerde overwegingen kwalificerend als overmacht vinden in de recente rechtspraak ook weinig tot geen weerklank. (2)

Het loutere verlies van een arbeidsbetrekking maakt bewoning van het aangekochte onroerend goed niet onmogelijk. (3) In het buitenland gaan werken betreft een eigen keuze en is dus per definitie niet onafwendbaar, tenzij het tegendeel wordt aangetoond. Doorgaans is er echter geen bewijs voorhanden dat er geen werkgelegenheid in de nabijheid was. (4)

De rechtbank van eerste aanleg te Gent oordeelde zeer recentelijk dat de leer

(1) De belastingadministratie stond echter enkel toe dat de boete niet langer verschuldigd was. De belastingplichtige ging in bezwaar tegen deze beslissing en vorderde dat ook de aanvullende rechten niet langer verschuldigd waren omwille van overmacht, maar ving bot. De rechtbank oordeelde dat de wet enkel voorziet in de uitzondering van overmacht voor het opleggen van de boete en niet voor de aanvullende rechten. Rb. Brussel 6 maart 2017, 14/4953/A.

(2) Rb. Gent 9 mei 2018, 17/1267/A; Rb. Brussel 6 maart 2017, www.fisconetplus.be; Rb. Luik 2 april 2015, *Fisc.Koer.* 2015, nr. 1, 27 en Rb. Luik 10 december 2014, 13/5319/A.

(3) Rb. Brussel 6 maart 2017, www.fisconetplus.be; Rb. Luik 2 april 2015, *Fisc.Koer.* 2015, nr. 1, 27 en Rb. Luik 10 december 2014, 13/5319/A.

(4) Rb. Brussel 6 maart 2017, www.fisconetplus.be.

van overmacht in geval van definitieve arbeidsongeschiktheid wel kan worden aanvaard. Door verbreking van de arbeidsovereenkomst om medische redenen raakten de belastingplichtigen in ernstige financiële problemen, die hebben geleid tot vroegtijdige verkoop van de betreffende woning (met een substantieel verlies). (5)

iv) Renovatiewerken?

Langdurige en uitdijende verbouwwerkzaamheden worden vrijwel nooit als overmachtsituatie aanvaard. De rechtspraak stelt dat men in principe op het moment van de aankoop kan voorzien hoe lang de verbouwwerkzaamheden zullen duren, alsook dat het voorzienbaar is dat verbouwwerkzaamheden uitlopen. (6) Met deze elementen kan en moet vooraf rekening worden gehouden. Het inroepen van de (te) lange duurtijd tot het verkrijgen van bouwvergunning brengt evenmin soelaas, want dit is eveneens voorzienbaar. (7) Zelfs in combinatie met verlies van arbeidsbetrekking en/of ziekte, wordt deze argumentatie tot niet-naleving van de bewonings- of inschrijvingsverplichting zelden of nooit aanvaard. (8)

v) Overige

Ten slotte volgt hieronder nog een overzicht van gronden die recentelijk werden ingeroepen als overmacht, welke

(5) Rb. Gent 22 januari 2019, 17/2736/A.

(6) Rb. Gent 26 juni 2018, 17/2388/A. Zie ook o.a. Rb. Aarlen 24 juli 2008, *Rep.RJ*, R 60, lid 3/03-04; Rb. Antwerpen 19 maart 2008, *Rep.RJ*, R 60, lid 3/03-15 en Rb. Brugge 24 december 2007, *Rec.gén.enr.not.* 2008, nr. 25.942; *Rep.RJ*, R 60, lid 3/03-11.

(7) Rb. Gent 19 mei 2008, *Rep.RJ*, R60 lid 3/03-13. Ook de weigering van een bouw aanvraag kwalificeert derhalve niet als overmacht volgens de rechtbank van Antwerpen (Rb. Antwerpen 4 november 2013, 12/2796/A).

(8) Rb. Gent 26 juni 2018, 17/232/A.

door de rechtspraak evenwel niet werden aanvaard.

Vooreerst wordt onwetendheid, het niet op de hoogte zijn van de betreffende uitvoeringsvoorwaarde(n), niet als onvoorzienbaar en bijgevolg niet als overmacht beschouwd. (1) Dat de gemeentelijke overheid geen gevolg gaf aan de aanvraag tot inschrijving in de bevolkingsregisters, is evenmin een gegronde reden. (2) Ook het feit dat er nog iemand anders op het betreffende adres is ingeschreven, werd niet als overmacht aangemerkt. (3) Dit betreft dan ook geen onafwendbaar gegeven dat een onoverkomelijke hinderpaal voor het naleven van de eigen inschrijvingsverplichting vormt. Ten slotte werd de intrekking van de verblijfsrechten en een bevel om het grondgebied te verlaten niet als overmacht beschouwd. De belastingplichtige had *in casu* wel eerst twee jaar diens woning verhuurd. (4)

3.4. *Quid wanneer de bewoningsverplichting maar niet de inschrijvingsverplichting werd vervuld?*

De uitvoeringsvoorwaarde voor het klein beschrijf bestond vroeger in de

vorm van een bewoningsverplichting: “de plaats waar men zijn gewoon verblijf, zijn haard en zijn gezinsleven vestigt”. (5) Middels de wet van 22 december 1989 (6) werd deze bewoningsverplichting afgeschaft, omdat er in de praktijk problemen bleken te zijn met de toepassing (gewetensproblematiek overmacht) en controle van deze voorwaarde. (7) De wet van 19 mei 1998 (8) voerde later opnieuw een uitvoeringsvoorwaarde gekoppeld aan het klein beschrijf in, vermits uit de praktijk bleek dat gegoe-de buitenlanders onbedoeld gebruikmaakten van het Belgische gunstregime inzake registratierechten. Concreet werd geopteerd voor een inschrijvingsverplichting, teneinde de controle op de naleving van die voorwaarde te vergemakkelijken. (9) Het doel van de maatregel werd in de voorbereidende werken van deze wet uitdrukkelijk vermeld, namelijk “het verminderd tarief uitsluitend toekennen aan verkrijgers die van de bescheiden woning hun hoofdverblijfplaats zullen maken”. (10) Per slot van rekening moeten de hoofdverblijfplaats en daar waar men is ingeschreven in de

(1) Men wordt immers geacht de wet te kennen. Logischerwijs geldt dit *a fortiori* voor de verbintenis(sen) waarvoor men bij de aankoop van zijn eigen woning een engagement is aangegaan. Rb. Brugge 19 november 2013, 12/3672/A. Zie ook verslag namens de Commissie voor Algemeen Beleid, Financiën en Begroting, *Parl.St.* Vl.Parl. 2017-2018, stuk 41, nr. 2, 9.

(2) Het is aan de belastingplichtige om dit verder op te volgen, aldus de rechtbank. Rb. Bergen 13 oktober 2014, F.13.0099.N.

(3) Rb. Brugge 19 november 2013, 12/3672/A.

(4) Rb. Gent 29 mei 2018, 17/231/A.

(5) F. WERDEFROY, *Registratierechten 2014-2015*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, III, 2298.

(6) Wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, *BS* 29 december 1989.

(7) Wetsvoorstel (P. CHARLIER) tot wijziging van artikel 60 van het Wetboek van Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, *Parl.St.* Senaat 1995-1996, nr. 1-290/1-2. Er werd onder meer verwezen naar situaties van overmacht zoals gedwongen verhuizing omwille van werkgerelateerde overwegingen.

(8) Wet van 19 mei 1998 tot wijziging van de artikelen 55, 60, 61, 1 en 61, 2 van het Wetboek van Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (1), *BS* 14 juli 1998.

(9) Wetsvoorstel (P. CHARLIER) tot wijziging van artikel 60 van het Wetboek van Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, *Parl.St.* Senaat 1995-1996, nr. 1-290/1.

(10) Wetsvoorstel (P. CHARLIER) tot wijziging van artikel 60 van het Wetboek van Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, *Parl.St.* Senaat 1995-96, nr. 1-290/2.

bevolkingsregisters in principe overeenstemmen. (1)

Voor het abattement was het, in tegenstelling tot bij het klein beschrijf, steeds een wettelijke vereiste om de hoofdverblijfplaats te vestigen op de plaats van het aangekochte onroerend goed. Het betreft een feitelijk gegeven dat niet noodzakelijk overeenstemt met de plaats van inschrijving in de bevolkingsregisters. (2) Nochtans is deze inschrijving een belangrijk criterium (en in de praktijk hét uitgangspunt) van de belastingadministratie om te beoordelen waar men zijn hoofdverblijfplaats heeft gevestigd. (3) Tevens betreft het een wettelijke verplichting om zich in te schrijven, daar waar men feitelijk woont. (4)

Wat gebeurt er wanneer enkel de bewoningsverplichting doch niet de inschrijvingsverplichting (tijdig) werd vervuld? Deze vraagstelling is niet louter hypothetisch. Menig belastingplichtige stelde ons deze vraag naar aanleiding van een navordering van registratiebelasting ingevolge VLABEL's controleactie. Vaak zal deze navordering betrekking hebben op zowel het abattement als het klein beschrijf, vermits de belastingadministratie zich beroept op de inschrijving in de bevolkingsregisters. Middels een

(1) Sinds de wet van 19 juli 1991 betreffende de bevolkingsregisters en de identiteitskaarten en het KB van 16 juli 1992 betreffende de bevolkingsregisters en de vreemdelingenregisters komen de plaats van het hoofdverblijf en de effectieve woonplaats in principe overeen. F. WERDEFROY, *Registratierechten 2014-2015*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, III, 2299.

(2) Circ. 17 januari 2002, nr. 3-4, nr. 3.1, www.fisconetplus.be.

(3) J. HERBOTS, *Woninghuurwet na de Wet van 13 april 1997*, Brugge, die Keure, 1997, 14-16.

(4) Wet van 19 juli 1991 betreffende de bevolkingsregisters, de identiteitskaarten, de vreemdelingenkaarten en de verblijfsdocumenten, BS 3 september 1991.

bezwaarschrift kan men vaak succesvol aantonen (binnen een termijn van twee jaar) zijn hoofdverblijf in de betreffende woning te hebben gevestigd. Voor het klein beschrijf gold zoals reeds vermeld een inschrijvingsverplichting binnen een periode van drie jaar voor een termijn van minimum drie jaar. Volgens de rechtspraak is de navordering gegrond indien men zich niet tijdig op dit adres heeft ingeschreven, ongeacht het gegeven dat men hier terzeldertijd wel reeds feitelijk woonde (tenzij overmacht kan worden aangetoond). (5)

Nochtans kan men zich de vraag stellen of dergelijke visie niet in strijd is met de geest van de wet, met name "het verminderd tarief uitsluitend toekennen aan verkrijgers die van de bescheiden woning hun hoofdverblijfplaats zullen maken" (zie *supra*). Enerzijds kan worden beargumenteerd dat een duidelijke wettekst geen interpretatie behoeft. (6) Anderzijds kan men er niet omheen dat de wetgever oorspronkelijk de bedoeling had om het verlaagd tarief toe te kennen aan verkrijgers van een bescheiden woning die deze effectief bewonen. De bewoningsverplichting die eerder gold (en daarna werd afgeschaft), werd bij invoering van de wet van 1998 vervangen door een inschrijvingsverplichting louter omwille van pragmatische redenen. Het komt ons voor dat het nuttig zou zijn om dit vraagstuk aan het Grondwettelijk Hof voor te leggen. Twee belastingplichtigen die beiden tijdig hun

(5) Er wordt verwezen naar de uitdrukkelijke wettelijke inschrijvingsverplichting. Besl. 10 februari 2003, *Rep.RJ*, R 60-B.W./14-06, *Rec.gén.enr.not.*, 2004, nr. 25.407. Zie o.a. ook: Rb. Brugge 7 oktober 2014, www.fisconetplus.be; Rb. Hasselt 16 mei 2007, *Rep.RJ*, R 60-BW/14-14 en Rb. Gent 24 maart 2005, *Rep.RJ*, R 60-BW/14-07.

(6) Cass. 22 november 1949, *Pas.* 1950, I, 179; Cass. 10 juni 1952, *Pas.* 1952, I, 656; Cass. 15 juni 1953, *Pas.* 1953, I, 817; Cass. 11 december 1962, *Pas.* 1963, I, 455 en Cass., 15 januari 1963, *Bull.Bel.* 1963, 397.

intrek hebben genomen in de woning, zullen immers toch anders behandeld worden wanneer blijkt dat de ene wel en de andere niet tijdig tot aanpassing van inschrijving in de bevolkingsregisters is overgegaan.

Kortom rijst de vraag of dit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet uitmaakt. Gelijke gevallen moeten gelijk behandeld worden, ongelijke gevallen moeten ongelijk behandeld worden. Het Grondwettelijk Hof heeft weliswaar gepreciseerd dat gelijke gevallen toch verschillend kunnen worden behandeld, indien daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Of aan deze verantwoording al dan niet is voldaan, moet getoetst worden in functie van het doel en de gevolgen van de ingestelde belasting en aan de redelijkheid van de verhouding tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. (1)

Het doel is duidelijk: het verlaagd tarief uitsluitend toekennen aan zij die in de bescheiden woning hun hoofdverblijfplaats vestigen. Men had o.i. echter, net zoals bij het abattement, een wettelijke bewoningsverplichting kunnen invoeren waarbij *de facto* de inschrijving als eerstelijns controlemiddel voor de belastingadministratie geldt, maar waar weerlegging aan de hand van feitelijke elementen mogelijk blijft. Wij concluderen aldus dat het minstens betwistbaar is of er een objectieve en redelijke verantwoording bestaat voor het verschil in behandeling. Het komt ons voor dat de aangewende middelen niet in verhouding staan tot het beoogde doel.

(1) GwH 14 februari 2019, nr. 26/2019, B3 en Arbitragehof 14 mei 2003, nr. 63/2003. Zie ook Cass. 6 mei 1999, *Pas.* 1999, I, 265 en Cass. 15 januari 2004, *Pas.* 2004, I, 24.

4. BESLUIT

Wij stellen vast dat huidige controleactie wijd verspreid is. Menig belastingplichtige werd geconfronteerd met een navordering van registratiebelasting, omwille van niet-naleving van een (van de) uitvoeringsvoorwaarde(n) met betrekking tot gunstregimes bij de verwerving van een woning. Een deel van hen wenste (en enkelen trachtten) deze aanvullende belasting aan te vechten. Naast de vanzelfsprekende problematiek omtrent de bewijslast (veel van deze cassussen dateren immers al van zo'n tien jaar geleden), worden belastingplichtigen geconfronteerd met een halsstarre belastingadministratie en een eerder negatieve rechtspraak. Gelet op de moeilijk in te schatten slaagkansen en de 'schamele' inzet in vergelijking met de kosten van een gerechtelijke procedure, wordt er vaak beslist om te berusten in de navordering, eventueel na het doorlopen van de administratieve fase. Sinds eind 2018 tracht VLABEL dergelijke navorderingen te vermijden door voorafgaandelijk aan de inbreuk op de uitvoeringsverplichting een '*friendly reminder*' aan de belastingplichtigen te richten. Deze verwittiging vermeldt de (uitvoerings)voorwaarden en concrete fiscale gevolgen indien zij niet worden nagekomen. Dit is o.i. zeker een stap in de goede richting, doch enkel nuttig voor 'potentiële nieuwe inbreuken'.

Voor zij die tijdig aan de bewoningsverplichting voldeden zonder echter in de bevolkingsregisters op het betreffende adres hun inschrijving te nemen, is er evenwel nog een sprankeltje hoop. Mocht deze kwestie aan het Grondwettelijk Hof worden voorgelegd, menen wij dat er gronden zijn om aan te nemen dat de (oude) wettekst in het Vlaams Gewest een discriminatoire vorm aannam. Volledigheidshalve voegen wij eraan

toe dat de belastingplichtige evenwel steeds een verzoek tot kwijtschelding of vermindering van de toepasselijke

belastingverhoging aan VLABEL kan richten. (1)

Tim MELIS en Rosanne VAN GAEL
Cazimir Advocaten

(1) Art. 3.18.0.0.16 VCF. In voorkomend geval moet wel worden aangetoond dat de belastingplichtige geen fout kan worden verweten.

Brexit en de registratierechten: uitstel van de impact door een tijdelijke fictie

■ Wet 3 april 2019 betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie, Vlaams decreet 22 maart 2019 houdende tijdelijke maatregelen als het Verenigd Koninkrijk zich zonder akkoord uit de Europese Unie terugtrekt, ordonnantie 25 april 2019 tot invoering van een tijdelijke fiscale fictiebepaling in het kader van de Brexit, Waals decreet 4 april 2019 betreffende tijdelijke maatregelen na de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie zonder overeenkomst

Dat het vertrek van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie niet echt vlot verloopt, is een understatement, niet in het minst omwille van de interne onenigheid van de Britten over het “of en hoe” van hun exit. Oorspronkelijk zou het Verenigd Koninkrijk de EU verlaten op 29 maart 2019, maar omdat er maar geen overeenstemming wordt bereikt over de manier waarop en de kostprijs waartegen dat moet gebeuren, is de Brexit al een aantal keer uitgesteld: aanvankelijk naar 12 april 2019, maar inmiddels geldt een nieuw uitstel tot 31 oktober 2019.

Gelet op de onzekerheid over de datum van de Brexit hebben de verschillende wetgevers van ons land – op vraag van de Europese Raad – ondertussen een aantal maatregelen getroffen om de impact ervan tijdelijk uit te stellen en op die manier het hoofd te bieden aan de belangrijkste moeilijkheden die Brexit met zich meebrengt. Samengevat komt het erop neer dat een tijdelijke fictie wordt

ingevoerd waardoor het Verenigd Koninkrijk nog tijdelijk geacht wordt te behoren tot de EU en voor de duur van die fictie dus gelijkgesteld wordt met een lidstaat van de EU. Er bestaan echter kleine verschillen tussen de verschillende regelingen.

Hierna bekijken we die Brexit-fictie even, en staan we tot slot kort stil bij de potentiële impact van de Brexit op het vlak van de Vlaamse registratiebelasting.

DE TIJDELIJKE FICTIE ...

a. ... op federaal vlak

Op federaal vlak bepaalt een wet van 3 april 2019 dat voor de toepassing van de bepalingen van het Wetboek van Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten die nog tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren, het VK met een lidstaat van de EU wordt gelijkgesteld voor de verrichtingen gedaan tot en met 31 december 2019. (2) Dat geldt eveneens voor alle bijzondere wetsbepalingen die verband houden met de registratie-, hypotheek- of griffierechten maar die niet in het W.Reg. voorkomen,

(2) Artikel 23 wet 3 april 2019 betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie, BS 10 april 2019.