

Nergens beter dan thuis: over de autonome invulling van het fiscaal woonplaatsbegrip, noot onder Antwerpen 6 juni 2023, nr. 2022/AR/78

Peer-reviewed author version

LOYENS, Olivia (2024) Nergens beter dan thuis: over de autonome invulling van het fiscaal woonplaatsbegrip, noot onder Antwerpen 6 juni 2023, nr. 2022/AR/78. In: Limburgs Rechtsleven, 2024 (1) , p. 33 -38.

Handle: <http://hdl.handle.net/1942/42794>

Nergens beter dan thuis: over de autonome invulling van het fiscaal woonplaatsbegrip

Noot onder Antwerpen 6 juni 2023 nr. 2022/AR/78

1. Inleiding

In een arrest van 6 juni 2023 boog het hof van beroep te Antwerpen zich over de vraag naar de rechtsgeldigheid van gemeenschappelijk gevestigde aanslagen in de personenbelasting voor aanslagjaren 2016 en 2017 op een echtpaar dat nochtans voorhield feitelijk gescheiden te leven sinds 2009.

Volgend op de uitspraak van de rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt, vernietigde en hervormde het Antwerpse hof van beroep dit vonnis. Het hof bevestigde het standpunt van de belastingadministratie en hield aan dat de aanslagen terecht gemeenschappelijk gevestigd werden op naam van de beide echtgenoten, in het licht van bewezen domiciliefraude.

2. Feiten en voorgaanden

Het geschil had betrekking op aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2016 en 2017 aangaande het echtpaar, de heer en mevrouw S. Zij hielden voor feitelijk gescheiden te leven sinds 2009.

Krachtens artikel 339 WIB92 wordt een fiscale aangifte vermoed juist te zijn, en is het aan de administratie om de onjuistheid aan te tonen. Aanvankelijk vestigde de belastingadministratie dan ook de aanslagen op basis van hun individuele aangiften, maar na berichten van wijziging werden de aanslagen voor de desbetreffende aanslagjaren toch gemeenschappelijk gevestigd.

De belastingadministratie stelde dat er voldoende elementen waren om over te gaan tot wijziging omdat het koppel in werkelijkheid niet feitelijk gescheiden zou leven. Daarenboven had de wijziging de niet-aftrekbaarheid in hoofde van de heer S. van de onderhoudsgelden aan mevrouw S. opgenomen in diens aangifte als gevolg. Betaalde onderhoudsuitkeringen zijn immers slechts aftrekbaar mits vervulling van de drie door artikel 104, 1° WIB92 gestelde voorwaarden. Essentieel daarbij is *in casu* de vereiste dat de genietter van de uitkering geen deel mag uitmaken van het gezin van de schuldenaar van de uitkering.¹

Tevens werd er een belastingverhoging van 10% aangekondigd.

De echtgenoten dienden tegen deze aanslagen bezwaar in, maar deze voorziening werd eind 2019 door de bevoegde adviseur-generaal afgewezen. Daarop besloten zij de zaak aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg Limburg, afdeling Hasselt.

Hun vordering werd ontvankelijk en gegrond verklaard door de eerste rechter, die oordeelde dat de administratie niet kon aantonen dat de fiscale woonplaats van de heer en mevrouw S. werkelijk dezelfde is en zij zodus bewezen wel degelijk gescheiden te leven. De door de wijzigingen te veel

¹ Art. 104, 1° WIB92; I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2023-2024*, Mortsel, Intersentia, 2023, 662; De overige twee voorwaarden houden in dat de uitkering dient te worden gestort in uitvoering van een burgerrechtelijke of gerechtelijke verplichting, en dat de uitkering hetzij eenmalig is, hetzij regelmatig is gestort.

betaalde of ingehouden sommen dienden te worden terugbetaald. De fiscale administratie stelde tegen dit vonnis hoger beroep in en vorderde van de rechter in beroep de bevestiging van de betwiste aanslagen.

3. De rechtsvinding

Het Antwerpse hof van beroep acht de domiciliefraude in hoofde van de heer en mevrouw S. bewezen, waardoor de aanslagen voor de aanslagjaren 2016 en 2017 terecht gemeenschappelijk gevestigd werden op naam van de beide echtgenoten.

Het hof vat zijn beslissing aan met een bespreking van het fiscaal woonplaatsbegrip en besluit via een omweg langs het positieve aspect van het rechterlijk gezag van gewijsde, verwijzend naar een eerder arrest van het arbeidshof, dat het hoger beroep van de belastingadministratie wel degelijk gegrond is.

3.1. Het fiscaal domicilie

In de eerste plaats wijst het hof op artikelen 1 en 3 WIB92, dewelke bepalen dat rijksinwoners onderworpen zijn aan de personenbelasting. Vervolgens onderstreept het hof de wettelijke regeling vervat in artikel 126 WIB92. De eerste paragraaf van dat artikel bepaalt dat, in geval van huwelijk, een gemeenschappelijk aanslag dient te worden gevestigd op naam van de beide echtgenoten in navolging van artikel 2 §1, 3° WIB92. Paragraaf 2 van hetzelfde artikel stelt echter dat de vestiging van een gemeenschappelijk aanslag niet van toepassing is vanaf het jaar na het plaatsvinden van de feitelijke scheiding, voor zover die scheiding in het belastbaar tijdperk niet ongedaan is gemaakt.

Om uit te maken of het echtpaar in voorliggend geval gemeenschappelijk dan wel feitelijk gescheiden leeft, moet worden vastgesteld of het echtpaar op duurzame wijze niet meer samenwoont. Het komt toe aan de belastingplichtigen, de heer en mevrouw S., om deze toestand van feitelijke scheiding te bewijzen. Zij verwijzen hiervoor naar hun inschrijving in het bevolkingsregister.² Het hof preciseert verder dat de belasting steunt op de werkelijkheid. Het staat de belastingadministratie aldus vrij door alle middelen van recht het gesimuleerde karakter van de feitelijke scheiding van de echtgenoten aan te tonen.

De juiste invulling van het fiscaal woonplaatsbegrip is hierbij van cruciaal belang. De fiscale woonplaats³ – geenszins synoniem van het burgerrechtelijke begrip⁴, de woonplaats naar gerechtelijk recht, of nog de nationaliteit – is een feitelijke woonplaats die afhankelijk is van een

² Art. 2, §1, 1°, lid 2 WIB92: Er geldt een weerlegbaar vermoeden dat men rijksinwoner is mits inschrijving in het Belgische Rijksregister.

³ Art. 2, §1, 1°, al. 1, a) WIB92.

⁴ Art. 103 oud BW.

geheel van feitelijke omstandigheden en gegevens.⁵ Het woonplaatsbegrip naar burgerlijk recht⁶ heeft eveneens een volledig eigen invulling.

De fiscale woonplaats is de plaats van duurzaam en effectief verblijf van een persoon, of in het geval van gehuwden en wettelijk samenwonenden, van het gezin. De belastingadministratie draagt hiervan de bewijslast, doch deze wordt verlicht door het onweerlegbare vermoeden dat het fiscaal domicilie van gehuwden bepaald wordt door de plaats waar het gezin gevestigd is.⁷ De gemeenschappelijke aanslag die in navolging van art. 126, §1 WIB92 op naam van beide echtgenoten gevestigd dient te worden – het weze benadrukt – is echter niet meer van toepassing vanaf het jaar na het plaatsvinden van een feitelijke scheiding.⁸ In voorkomend geval worden gehuwden immers belast zoals alleenstaanden.⁹

De belastingadministratie verwijst in de bewijsvoering naar een arrest van het arbeidshof van 17 juni 2021 waarin de terugvordering toegekend werd van onterecht uitgekeerde sociale zekerheidsuitkeringen aan de heer en mevrouw S. voor de periode november 2010 – januari 2019 op de grond dat zij wel degelijk zouden hebben samengewoond in de desbetreffende periode. Het hof van beroep te Antwerpen benadrukt dat deze periode, voorwerp van het geschil beslecht door de arbeidsrechtbank, ook de belastbare tijdperken van het fiscaal geschil omvat.

In het kader van het arrest van het arbeidshof verwijst het Antwerpse hof van beroep eveneens naar het proces-verbaal tot vaststelling van de inbreuken dat werd opgemaakt teneinde het arbeidsrechtelijk geschil te beslechten. Uit dat proces-verbaal zou domiciliefraude in hoofde van de heer en mevrouw S. blijken. Het arbeidshof baseerde zich op dat proces-verbaal en besloot tot de samenwoning van de heer en mevrouw S.

Het hof van beroep te Antwerpen onderlijnt de beslissing van samenwoning van het arbeidshof in dezelfde adem met de “bindende kracht” van gerechtelijke beslissingen, alsook de kracht van gewijsde van zulke beslissingen.

Dit lijkt te impliceren dat het Antwerpse hof – op zijn minst – wat betreft het positief aspect van rechterlijk gezag van gewijsde – een zekere waarde toekent aan het bevestigen van de samenwoning van de heer en mevrouw S. in de uitspraak van het arbeidshof.

Dit standpunt is echter omwille van de volgende nuance – potentieel – problematisch. Het fiscaal woonplaatsbegrip is, zoals reeds aangehaald, een volkomen autonoom begrip met een eigen

⁵ I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2023-2024*, Mortsel, Intersentia, 2023, 3; L. DE BROE, *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Kluwer, 2021, 95; M. MAUS, *Personenbelasting. Materiële en formele beginselen*, Brugge, die Keure, 2018, 20; O. D'AOUT e.a., *L'impôt des personnes physiques – Édition 2023*, Limal, Anthemis, 2023, 4.

⁶ Art. 103 oud BW, dit is de plaats van ‘hoofdverblijf’ (materieel element) en dit met de bedoeling er bereikbaar te zijn voor het rechtsverkeer (intentioneel element); P. SWENNEN, *Het personen-en familierecht (achtste, herziene uitgave)*, Mortsel, Intersentia, 2023, 109 – 120.

⁷ Art. 2, §1, 1°, al. 3 WIB92.

⁸ Art. 126, §2, 2° WIB92.

⁹ I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2023-2024*, Mortsel, Intersentia, 2023, 7; M. MAUS, *Personenbelasting. Materiële en formele beginselen*, Brugge, die Keure, 2018, 22.

juridische invulling.¹⁰ Een circulaire van 12 juli 2007 verduidelijkt dat het begrip ‘belastingwoonplaats’ een vaste, door de rechtspraak ingekleurde betekenis draagt die aldus kan worden omschreven:

*“Een bijzondere en feitelijke woonplaats, die onafhankelijk kan zijn van de burgerlijke woonplaats en van de nationaliteit, die tot stand komt, wordt bevestigd en zich consolideert door een geheel van feiten en omstandigheden.”*¹¹

Bovendien wordt de belastingwoonplaats noodzakelijkerwijze gekenmerkt door een bepaalde continuïteit.¹²

Het arrest van het arbeidshof van 2021 waarnaar het hof van beroep van Antwerpen verwijst, had betrekking op ten onrechte door mevrouw S. en de heer S. genoten sociale zekerheidsuitkeringen ingevolge hun samenwonen in het kader van de arbeidsongeschiktheid van de heer S. De invulling van het sociale zekerheidsrechtelijke samenwonen-begrip in deze specifieke context kan echter geenszins zomaar op gelijke voet geplaatst worden met het fiscaal woonplaatsbegrip.

Zonder precies te kunnen stellen op welke wettelijke bepalingen het arrest van het arbeidshof *in concreto* berustte, kan in het algemeen gesteld worden dat om een sociale zekerheidsuitkering te ontvangen wegens arbeidsongeschiktheid, men onder het toepassingsgebied van de wetgeving betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen dient te vallen en aan een reeks voorwaarden dient te voldoen.¹³ De omvang van deze vergoeding is variabel en hangt af van verschillende factoren, waaronder ook de familiale situatie van de sociaal verzekerde.¹⁴ Samenwonen – al dan niet met een of meer personen ten laste – heeft een directe impact op de vergoeding, omdat de omvang ervan intrinsiek verbonden is aan anderen die mogelijks financieel en economisch ten laste zijn van de gerechtigde.¹⁵ De samenwonen waarover het arbeidshof zich in deze context heeft uitgesproken heeft een uitgesproken financiële connotatie, die niet per se te verenigen valt met het fiscaal domicilie van het echtpaar in kwestie, hetgeen aan de grondslag van het geschil ligt in de zaak voorhanden. Wanneer het Antwerpse hof van beroep onderstreept dat het zich aansluit bij het standpunt betreffende de samenwonen *“zoals reeds beoordeeld door het arbeidshof”* riskeert de grens tussen de sociale zekerheidsrechtelijke en de fiscale invulling van het begrip aldus te vervagen.

¹⁰ I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2023-2024*, Mortsel, Intersentia, 2023, 3; L. DE BROE, *Vademecum Fiscale Falconis*, Mechelen, Kluwer, 2021, 95.

¹¹ Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I, 368; Circulaire nr. CI.RH.241/585.607 (AOIF 19/2007), 12 juli 2007.

¹² Cass. 7 februari 1979, *Bull. Bel.*, nr. 611, 2713; Cass. 28 oktober 1982, *Fiscale Jurisprudentie*, 83/41.

¹³ Wetten betreffende de preventie van beroepsziekten en de vergoeding van de schade die uit die ziekten voortvloeit, gecoördineerd op 3 juni 1970, *BS* 27 augustus 1970, *err. BS* 18 september 1970.

¹⁴ R. JANVIER (ed.), *Synopsis van het Belgische sociaal recht – Socialezekerheidsrecht*, Mortsel, Intersentia, 2023, 249.

¹⁵ R. JANVIER (ed.), *Synopsis van het Belgische sociaal recht – Socialezekerheidsrecht*, Mortsel, Intersentia, 2023, 264; De voorwaarde van samenwonen om als persoon ten laste gekwalificeerd te worden geldt niet bij feitelijk gescheiden echtgenoten, J. VAN LANGENDONCK (ed.), *Handboek socialezekerheidsrecht*, Mortsel, Intersentia, 2011, 393-396.

3.2.En bovendien: het gezag van rechterlijk gewijsde

Het hof van beroep te Antwerpen steunt eveneens op het begrip van rechterlijk gezag van gewijsde in zijn redenering. Wat door een rechter reeds is beslist, kan in navolging van dat beginsel immers niet steeds opnieuw ter sprake worden gebracht.

Het gezag van het rechterlijk gewijsde is het bijzondere gezag van een jurisdictionele rechtshandeling (*l' autorité de la chose jugée*). Elke contentieuze rechterlijke beslissing heeft gezag van gewijsde en dit gezag van gewijsde blijft bestaan zolang de beslissing niet ongedaan gemaakt wordt.¹⁶ Zolang er nog rechtsmiddelen openstaan tegen de beslissing krijgt het gezag van gewijsde van deze beslissing slechts een voorwaardelijke tint.¹⁷

Aan het gezag van gewijsde is zowel een negatief als een positief aspect verbonden, een onderscheid waar ook het Antwerpse hof van beroep in zijn arrest op wijst. In de eerste plaats – en in de negatieve zin – houdt het rechterlijk gezag van gewijsde in dat partijen later niet op een rechterlijke beslissing kunnen terugkomen door het instellen van een nieuwe vordering. De toepassingsvoorwaarden voor het negatieve aspect van het gezag van gewijsde zijn strikt en vereisen dat de gevorderde zaak, alsook de oorzaak van de vordering, en de partijen (in dezelfde hoedanigheid) overeenstemmen.¹⁸ Het negatief aspect van rechterlijk gezag van gewijsde geldt m.a.w. niet ten opzichte van derden. Het begrip “oorzaak” omvat overigens niet langer zowel het feit als het daarop toegepaste recht. Sinds Potpourri-I is de ingeroepen rechtsgrond niet meer van belang bij het beoordelen van de overeenstemming van de oorzaak. Oorzaak blijft nu aldus een feitelijk concept (het betreft rechtsfeiten, ongeacht hun juridische kwalificatie).¹⁹

Wat betreft het negatieve aspect: omwille van de strikte toepassingsvoorwaarden (identiek voorwerp, partijen, oorzaak) – kan het negatieve aspect in de zaak voorhanden niet doorwerken. De belastingadministratie was immers geen partij in de zaak voor het arbeidshof.

Dit brengt ons bij het positieve aspect van het rechterlijk gezag van gewijsde, hetgeen ook door het Antwerpse hof van beroep wordt aangekaart. Dit aspect van het rechterlijk gezag van gewijsde gebiedt anderzijds dat een bijzondere bewijswaarde wordt toegekend aan een rechterlijke beslissing; een vermoeden van rechtmatigheid. Het positieve aspect kent wél gelding ten aanzien van derden en heeft dus als gevolg dat een rechterlijke beslissing bewijswaarde jegens een derde geniet. Tegenover een derde heeft een rechterlijke beslissing slechts de waarde van een weerlegbaar vermoeden.²⁰ Ook Taelman wijst, in zijn noot bij een vonnis van de politierechtbank

¹⁶ Art. 26 Ger. W.; B. ALLEMEERSCH, P. VAN ORSHOVEN en S. VOET, *Tussen Gelijk Hebben en Gelijk Krijgen*, Leuven, Acco, 2020, 23 – 24; M. BAETENS-SPETSCHINSKY e.a., *Droit du procès civil – Volume 1*, Limal, Anthemis, 2018, 149 – 150.

¹⁷ Cass. 24 juni 2013, nr. C.12.0450.F; B. ALLEMEERSCH, P. VAN ORSHOVEN en S. VOET, *Tussen Gelijk Hebben en Gelijk Krijgen*, Leuven, Acco, 2020, 23 – 24.

¹⁸ M. BAETENS-SPETSCHINSKY e.a., *Droit du procès civil – Volume 1*, Limal, Anthemis, 2018, 152 – 154.

¹⁹ P. THIRIAR e.a., *Handboek gerechtelijk recht (vijfde editie) – gebonden editie*, Mortsel, Intersentia, 2019, 153.

²⁰ Cass. 21 januari 2011, nr. C.10.0100.N., concl. A.-G. VAN INGELGEM; B. ALLEMEERSCH, P. VAN ORSHOVEN en S. VOET, *Tussen Gelijk Hebben en Gelijk Krijgen*, Leuven, Acco, 2020, 27.

te Brugge, op de bewijswaarde van een gerechtelijke uitspraak in een volgend geding als feitelijk vermoeden waarvan de appreciatie toekomt aan de rechter van dat navolgend geding.²¹

Het arrest van het arbeidshof van 17 juni 2021 betreft geen strafzaak – het opgeven van een vals adres is een inbreuk op artikel 235 Soc. Sw. -, maar niettemin hecht het hof van beroep van Antwerpen een bijzonder belang aan de overwegingen van het arbeidshof. Het hof van beroep overweegt immers: *“op basis van het arrest van het arbeidshof van 17 juni 2021 en de thans aan het hof voorgelegde stukken, meer bepaald de vaststellingen gedaan in het proces-verbaal TG 69.L6.008743/2017 d.d. 30/05/2017 meer bepaald de bijgevoegde foto’s, de uitgevoerde huiszoeken, het buurtonderzoek en de afgelegde verklaringen bewijst eiser in hoger beroep het gesimuleerd karakter van de feitelijke scheiding zoals voorgehouden op basis van de inschrijvingen in het bevolkingsregister.”*

Naast het arrest van het arbeidshof besluit het Antwerpse hof van beroep inderdaad tot domiciliefraude op basis van een reeks andere feitelijke gegevens, onder meer een huiszoeking d.d. 2017, een buurtonderzoek d.d. 2017, een verklaring van de wijkagent, een observatie d.d. 2017 en een onderzoek uitgevoerd door de politiezone CARMA, een verklaring van de syndicus van het appartement waar de heer S. gedomicilieerd is, een aangifte na diefstal in 2011 in het huis van mevrouw S., gedaan door de heer S., en een verkeersongeval met blikshade waarbij de heer S. de wagen van mevrouw S. bestuurde, ... Het is dus zeker niet zo dat het hof zich louter zou beroepen op het arrest van het arbeidshof om de eisen van de belastingadministratie toe te kennen. Toch dient er voorzichtig met het onderscheid te worden omgesprongen.

4. Besluit

Nuance en precisie zijn aangewezen wat betreft de autonome invulling van het fiscaal woonplaatsbegrip, alsook de gevolgen toe te wijzen aan het gezag van rechterlijk gewijsde. Hoewel het hof van beroep te Antwerpen zich in voorliggend geschil heeft uitgesproken op basis van de correcte basis van een reeks feitelijke gegevens - waarbij zou gesteld kunnen worden dat de eerdere beslissing van het arbeidshof slechts ter aanvulling werd aangehaald – gebiedt de nauwkeurigheid toch te onderstrepen dat de nadruk die het hof legt op deze eerdere beslissing de indruk wekt dat er een meer doorslaggevende rol werd weerhouden voor die beslissing. Het arrest van het arbeidshof heeft hoogstens de bewijswaarde van een feitelijk vermoeden en daarenboven geldt dat het woonplaatsbegrip waarover in dat arrest uitspraak werd gedaan niet per se identiek is aan het fiscaal woonplaatsbegrip ter discussie in het geding voor het Antwerpse hof van beroep.

Olivia Loyens
Doctoraatsbursaal Universiteit Hasselt

²¹ P. Taelman, “De bewijswaarde van een gerechtelijke uitspraak in een navolgend geding” (noot onder Pol. Brugge 17 oktober 2003), *RABG* 2004/12, 754 – 762; “...dat aan het eerder gewezen verstekvonnis tussen de bij het verkeersongeval betrokken partijen, in een navolgend geding... slechts een bewijswaarde toekomt als feitelijk vermoeden. Dit houdt in dat het 'gewicht', het 'geloof' dat de politierechter aan het voorheen gevelde vonnis hecht, door hem volledig vrij wordt beoordeeld.”