

– gelet op het voorgaande, de overige argumenten van partijen aangaande deze punten niet langer dienstig zijn. Hierdoor verwerpen en beantwoorden zij dit verweer. In zoverre het middel de schending aanvoert van artikel 149 Grondwet, mist het feitelijke grondslag.

Tweede middel

7. Artikel 1315 Burgerlijk Wetboek bepaalt dat hij die de uitvoering van een verbintenis vordert, het bestaan daarvan moet bewijzen. Omgekeerd moet hij die beweert bevrijd te zijn, het bewijs leveren van de betaling of van het feit dat het tenietgaan van zijn verbintenis heeft teweeggebracht.

Artikel 870 Gerechtelijk Wetboek bepaalt dat iedere partij het bewijs moet leveren van de feiten die zij aanvoert.

8. Artikel 32 WIB 1992 bepaalt dat bezoldigingen van bedrijfsleiders alle beloningen zijn, verleend of toegekend aan een natuurlijke persoon die:

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

2° in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst.

9. Voormeld artikel 32 voert een wettelijk vermoeden in dat alle voordelen die een vennootschap aan een bedrijfsleider verleent of toekent, hun oorzaak vinden in de uitoefening van de beroepswerkzaamheid en aldus belastbare bezoldigingen van bedrijfsleiders uitmaken.

Zowel de vennootschap als de bedrijfsleider kunnen dit vermoeden weerleggen door aan te tonen dat het voordeel een andere oorzaak heeft dan de uitoefening van de beroepswerkzaamheid.

10. De appelrechters oordelen dat:

– volgens de verweerder de fictieve debetinteressen betreffende de aanslagjaren 1998 en 1999 belastbaar zijn vermits het voordeel voor de aanslagjaren 1996 en 1997 wel werd erkend en gelet op het attractiebeginsel;

– er niet betwist wordt dat de eiser zaakvoerder was van I. BVBA in de betrokken periode;

– het feit dat hij in de betrokken periode renteloos kon beschikken over de betrokken tegoeden evenmin wordt betwist;

– hij derhalve onmiskenbaar een voordeel vanwege de vennootschap genoot;

– overeenkomstig het attractiebeginsel alle inkomsten – andere dan dividenden – die een bedrijfsleider ontvangt van de vennootschap waarin hij over een mandaat beschikt, dienen te worden beschouwd als bezoldigingen van een bedrijfsleider en als dusdanig te worden belast;

– wanneer de belastingplichtige meent dat er een andere oorzaak kan worden gevonden voor het feit dat I. BVBA een bedrag renteloos ter beschikking heeft gesteld van de eiser, de belastingplichtige hiervan het bewijs moet leveren.

11. Door aldus te kennen te geven dat de eiser het wettelijk vermoeden van artikel 32 WIB 1992 niet weerlegt, namelijk dat de terbeschikkingstelling van de gelden haar oorzaak

vindt in de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van bedrijfsleider en dus een belastbare bezoldiging is, verantwoorden de appelrechters hun beslissing naar recht.

Het middel kan niet worden aangenomen.

Dictum

Het Hof,

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt de eiser tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor de eiser op 137,08 EUR.

Waar:

E. Dirix, voorzitter,

A. Smetryns, sectievoorzitter,

F. Van Volsem, B. Wylleman en K. Moens, raadsheren,

A. Van Ingelgem, advocaat-generaal.

Noot

Delft het eenjarigheidsbeginsel het onderspit t.o.v. het gezag van gewijsde, zelfs indien juridische opvattingen inmiddels zijn gewijzigd na ruim tijdsverloop?

I. Relevante voorgeschiedenis

De heer X. en mevrouw Y. huwden in het jaar 1969. Dit huwelijk bracht 4 kinderen voort.

In 1992 kwam het tot een feitelijke scheiding tussen de heer X. en mevrouw Y. N.a.v. een beschikking van de vrederechter, houdende dringende en voorlopige maatregelen, werd mevrouw Y. gemachtigd om in de gezinswoning te blijven wonen. De heer X. werd tevens veroordeeld tot de maandelijkse betaling van onderhoudsgeld en de betaling van de studiekosten van de kinderen. Hangende de echtscheidingsprocedure werd de heer X. veroordeeld om m.b.t. de gezinswoning naast de grondbelasting en de brandverzekering ook de hypothecaire schuld te betalen.

De echtscheiding tussen de heer X. en mevrouw Y. werd finaal uitgesproken door het hof van beroep te Antwerpen bij arrest van 29 september 1998.

Tijdens de echtscheidingsprocedure nam de heer X. de door hem betaalde alimentatievergoedingen, studiekosten, aflossingen voor de hypothecaire lening, premies voor de brandverzekering, onroerende voorheffing m.b.t. de gezinswoning en de monetaire waarde van de terbeschikkingstelling van de gezinswoning in aftrek.

A. De fiscale procedure betreffende de aanslagjaren 1993 t.e.m. 1995

Voor de aanslagjaren 1993, 1994 en 1995 was de heer X. reeds verzeild geraakt in een fiscale betwisting waarbij de aftrek van de volgende kosten op grond van artikel 104, 1° WIB 1992 werd verworpen:



- de monetaire waarde van de door hem – aan mevrouw Y. en zijn kinderen – ter beschikking gestelde gezinswoning;
- de doorbetaling van de aflossingen voor de hypothecaire lening m.b.t. de gezinswoning;
- bepaalde additionele kosten m.b.t. de kinderen waartoe hij ingevolge de rechterlijke uitspraken houdende de voorlopige maatregelen in het kader van een echtscheiding niet veroordeeld was (t.w. reizen, kleding, bankkosten, enz.).

De heer X. verklaarde zich niet akkoord met de verwerping van voormelde kosten waardoor het geschil uitmondde in een gerechtelijke procedure waarin het Antwerpse hof van beroep op 28 november 2000 in het voordeel van de administratie oordeelde.

Het hof benadrukte dat niet alle vrijwillig door de heer X. betaalde uitgaven – met een occasioneel of eenmalig karakter zoals bijvoorbeeld het bekostigen van vakanties, het geven van zakgeld aan kinderen – aftrekbare uitkeringen uitmaken in de zin van artikel 104, 1° WIB 1992. Daarnaast oordeelde het hof dat de heer X. ten onrechte de exclusieve terbeschikkingstelling van de gezinswoning en de stofferende huisraad aan mevrouw Y. en zijn kinderen als een fiscaal aftrekbare onderhoudsuitkering beschouwt. Overeenkomstig artikel 215 BW hebben beide echtgenoten een onverdeeld recht van gebruik op de gezinswoning en het meubilair tijdens het huwelijk en is mevrouw Y. – tijdens de feitelijke scheiding – diezelfde rechten blijven uitoefenen wanneer haar het gebruik van de gezinswoning en de huisraad werd toegekend door de rechter. Het verdere gebruik door de echtgenote (en de kinderen) tijdens de feitelijke scheiding kwalificeerde volgens het hof dan ook niet als een belastbaar voordeel en evenmin kon er sprake zijn van een onderhoudsuitkering in natura. De door de heer X. doorbetaalde aflossingen van de hypothecaire lening betroffen daarenboven geen uitvoering van een onderhoudsuitkering in de fiscale zin van het woord, maar een voorlopige regeling van de uitvoering tussen feitelijk gescheiden echtgenoten van een verbintenis die zij hebben aangegaan ten overstaan van de bank ter verwerving van de gezinswoning. De gebeurlijke verrekeningen m.b.t. het exclusief gebruiksrecht van de gezinswoning en de door een echtgenoot gedane betalingen m.b.t. het hypothecair krediet kaderen in de procedure van vereffening en verdeling van de huwelijksgemeenschap. Deze uitgaven kunnen niet worden aanzien als fiscaal aftrekbare onderhoudsuitgaven, aldus het hof.

Het cassatieberoep dat de heer X. instelde tegen dit arrest van het hof van beroep te Antwerpen – op grond van o.a. de schending van artikel 104, 1° WIB 1992 – werd tot slot verworpen. Op 28 maart 2003 oordeelde het Hof van Cassatie als volgt: “Overwegende dat artikel 104, 1° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (1992) betrekking heeft op bepaalde uitkeringen die de belastingplichtige regelmatig heeft betaald in het belastbare tijdperk; dat een ‘beknopping van de rechten’, noch het in rekening brengen van bepaalde voordelen in de vereffening en verdeling van de huwelijksgemeenschap als een voor aftrek vatbare besteding kunnen worden beschouwd in de zin van deze bepaling.”

meenschap als een voor aftrek vatbare besteding kunnen worden beschouwd in de zin van deze bepaling.”

B. De fiscale procedure betreffende de aanslagjaren 1996 t.e.m. 1999

Ook wat de aanslagjaren 1996 t.e.m. 1999 betreft, verwierp de fiscus voormelde kosten op basis van artikel 104, 1° WIB 1992. Tevens wordt de aftrek van de betaalde premies voor de brandverzekering en de onroerende voorheffing m.b.t. de gezinswoning verworpen. Daarnaast had de fiscus vastgesteld dat de rekening-courant van de heer X. bij de BVBA Z., waarvan hij de zaakvoerder was, een debetsaldo vertoonde waarvoor in zijn hoofde geen (fictieve) debetinteressen waren aangerekend. Het kosteloze gebruik van gelden van de vennootschap betrof volgens de administratie een bijkomende bezoldiging in hoofde van de heer X. (cf. art. 32, tweede lid, 2° WIB 1992). Voormelde elementen resulteerden in een aanvullende taxatie in hoofde van de heer X., waarmee hij zich niet akkoord verklaarde.

Wederom mondde deze betwisting uit in een gerechtelijke procedureslag.

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, afdeling Antwerpen, oordeelde dat de bewoning van de gezinswoning door mevrouw Y. en de kinderen gebeurde in continuïteit op het verleden en dat ook de betaling van de onroerende voorheffing, de hypothecaire aflossingen en de brandverzekering verplichtingen betroffen in continuïteit op het verleden. Volgens de rechtbank was derhalve niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 104 WIB 1992, waardoor de betrokken kosten geen aftrekbare onderhoudsgeleden zijn. Wat de fictieve debetinteressen betreft, oordeelde de eerste rechter dat de belastingplichtige de niet-betaling van interesten enkel had kunnen bekomen door zijn positie als bedrijfsleider, zodat er wel degelijk een voordeel werd bekomen uit hoofde van de beroepswerkzaamheid. De aanvullende taxatie in hoofde van de heer X. werd door de rechtbank van eerste aanleg dan ook bevestigd.

De heer X. legde deze zaak vervolgens voor aan het oordeel van het Antwerpse hof van beroep. In zijn arrest van 28 oktober 2014 verwees het hof naar het gezag van gewijsde dat aan het arrest van zijn zetel van 28 november 2000 en aan het cassatiearrest van 28 maart 2003 zou kleven (cf. *supra*, betreffende de taxatie voor de aanslagjaren 1993 t.e.m. 1995):

“Het gezag van gewijsde van voormelde arresten heeft tot gevolg dat deze uitspraken kunnen worden aangewend als wettelijk bewijsmiddel in een latere procedure die gevoerd wordt tussen dezelfde partijen, waarbij hier niet vereist is dat het nieuwe geschil op hetzelfde voorwerp of dezelfde oorzaak berust als het eerdere geschil (zie M.A. MASSCHELEIN en I. MOKE, o.c., TBBR 2013, p. 440). Het feit dat in deze andere aanslagjaren aan de orde zijn belet aldus niet dat hetgeen in het eerdere arrest werd beslist door de administratie kan ingeroepen worden in huidig geding. Het fiscaal eenjarigheidsbeginsel wordt hier dan ook ten onrechte door de belastingplichtige ingeroepen. Het hof stelt bij dit alles vast dat



het vorige geding, zoals het huidige, betrekking had op de periode waarin J.V.D.P. en zijn echtgenote feitelijk gescheiden leefden. De echtscheiding werd immers ten laste van de heer J.V.D.P. uitgesproken door het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 29 september 1998 (stuk 5 belastingplichtige). Dit arrest werd betekend op 22 oktober 1998 en niet bestreden zodat de echtscheiding tussen partijen voltrokken was sedert 23 januari 1999. Er is geen enkel gegeven op basis waarvan aanmemelijk gemaakt wordt dat de situatie in 1995, 1996, 1997 en 1998 (aanslagjaren 1996, 1997, 1998 en 1999) op het vlak van de hier in betwisting zijnde punten anders zou geweest zijn dan in 1992, 1993 en 1994 (aanslagjaren 1993, 1994 en 1995).”

Finaal oordeelde het hof m.b.t. de verschillende in betwisting zijnde elementen als volgt:

- *de gezinswoning*: louter op basis van het gezag van gewijsde besloot het Hof dat de monetaire waarde van het exclusief beschikkingsrecht van mevrouw Y. op de gezinswoning en het betalen van de aflossingen voor de hypothecaire lening in hoofde van de heer X. geen aftrekbare onderhoudsgelden uitmaken in de zin van artikel 104, 1° WIB 1992;
- *de additionele betalingen voor de kinderen*: onder verwijzing naar de arresten van het hof van beroep te Antwerpen van 28 november 2000 (t.w. de fiscale betwisting betreffende de aanslagjaren 1993 t.e.m. 1995) en van 21 november 2006 (inzake de zwaarigheden bij de vereffening van de huwelijksgemeenschap) oordeelde het hof dat additionele kosten geen aftrekbare onderhoudsbijdragen betreffen in de zin van artikel 104, 1° WIB 1992. De bewuste betalingen werden immers vrijwillig uitgevoerd door de heer X., zonder overleg met zijn toenmalige echtgenote en gebeurden geenszins ter uitvoering van enige onderhoudsverplichting;
- *de betaling van de brandverzekering en de onroerende voorheffing*: aangezien het Antwerpse hof van beroep over deze kosten nog niet had geoordeeld bij arrest van 28 november 2000, besloot het hof dat het hieromtrent *wel* uitspraak kon doen zonder het gezag van gewijsde te schenden. Het hof stelde vast dat de heer X. in het kader van de echtscheidingsprocedure veroordeeld werd tot de doorbetaling van de brandverzekering en de onroerende voorheffing. “Als gevolg van deze betalingen door de belastingplichtige kwam zijn echtgenote aldus tot beloop van de helft van de betaalde bedragen een voordeel in het kader van artikelen 213 en 221-223 BW, zodat aan de voorwaarden voor de aftrekbaarheid van artikel 104, 1° WIB 1992 is voldaan”, aldus het hof;
- *de fictieve debetinteressen*: op basis van het attractiebeginsel dienen alle inkomsten – andere dan dividenden – die een bedrijfsleider ontvangt van de vennootschap waarin hij over een mandaat beschikt, te worden beschouwd als bezoldigingen van een bedrijfsleider en als dusdanig te worden belast. Wanneer de heer X. meent

dat er een andere oorzaak kan gevonden worden voor het feit dat de BVBA Z. een bedrag renteloos te zijner beschikking stelt, draagt hij hiervan de bewijslast. Het hof besloot dat bij gebrek aan tegenbewijs het voordeel van het bekomen van een renteloze lening op grond van de artikelen 30 en 32 WIB 1992 belastbaar was in hoofde van de heer X.

Samengevat besluit het hof van beroep te Antwerpen aldus dat de betwiste aanslagen in hoofde van de heer X. dienen te worden ontheven in de mate dat daarmee de toepassing van artikel 104, 1° WIB 1992 wordt geweigerd m.b.t. de helft van de door de heer X. betaalde brandverzekering en onroerende voorheffing voor de gezinswoning.

De belastingplichtige tekent ten slotte (opnieuw) cassatieberoep aan en haalt voor een tweede keer nul op het rekest. Enerzijds weigert het Hof van Cassatie de aangevoerde schending van de artikelen betreffende het gezag van gewijsde (art. 23 t.e.m. 27 Ger.W. en art. 1350, 3° BW) en van het eenjarigheidsprincipe (art. 171, tweede lid Gw.) aan te nemen, en oordeelt anderzijds dat het middel betreffende de schending van de motiveringsvereiste van artikel 149 van de Grondwet feitelijke grondslag mist. Daarenboven oordeelt het Hof van Cassatie dat het hof van beroep zijn uitspraak naar recht heeft verantwoord door te oordelen dat het aan de belastingplichtige staat om het bewijs te leveren dat een terbeschikkingstelling van gelden door de vennootschap niet kadert in de beroepswerkzaamheid als bedrijfsleider van de BVBA Z.

II. Rechtsvragen

In deze casus zijn er twee rechtsvragen die de aandacht trekken. Vooreerst rees de vraag of het gezag van gewijsde van een eindbeslissing betreffende een welbepaald aanslagjaar doorwerkt naar dezelfde betwisting voor een ander aanslagjaar? Ten tweede diende uitgeklaard te worden wie de bewijslast draagt van de hoedanigheid waarin een belastingplichtige een voordeel krijgt van de vennootschap waarvan hij zaakvoerder is. De eerste rechtsvraag (en het antwoord daarop van het Hof van Cassatie) wordt hierna verder besproken.

III. Het gezag van gewijsde v. het eenjarigheidsbeginsel

Het spanningsveld tussen het gezag van gewijsde van rechterlijke beslissingen en het eenjarigheidsbeginsel dat de fiscale wetgeving kenmerkt, is niet nieuw. TIBERGHIE schreef reeds in zijn *Grondslagen. Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht* dat “[h]et principe van de annaliteit zich verzet tegen het inroepen van het gezag van het rechterlijke gewijsde nopens een ander jaar dan het jaar waarop de betwisting slaat, zelfs wanneer de betwistingen van dezelfde aard zijn: de betwisting heeft immers een ander voorwerp (Brussel 30 april 1926, Pas., 171; Cass. 26 januari 1965, Pas., 515; Luik 11 december 1969, Rev.Fisc. 1970, 92; Cass. 2 april 1971, Pas., 705)”¹. De cassatiearresten waarnaar TIBERGHIE verwees,

1. A. TIBERGHIE, *Grondslagen. Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 363.



hadden weliswaar betrekking op directoriale beslissingen, maar het principe van zijn zienswijze kreeg toch bijval in de rechtspraak².

Het gezag van gewijsde wordt omschreven in de artikelen 23 t.e.m. 27 van het Gerechtelijk Wetboek. Artikel 23 Ger.W. luidt als volgt:

“Het gezag van het rechterlijk gewijsde strekt zich niet verder uit dan tot hetgeen het voorwerp van de beslissing heeft uitgemaakt. Vereist wordt dat de gevorderde zaak dezelfde is; dat de vordering op dezelfde oorzaak berust, ongeacht de ingeroepen rechtsgrond; dat de vordering tussen dezelfde partijen bestaat, en door hen en tegen hen in dezelfde hoedanigheid gedaan is.”

Traditioneel wordt in de rechtsleer het “gezag van gewijsde” omschreven als een wettelijk vermoeden van waarheid dat kleeft aan een rechterlijke uitspraak om te beletten dat deze uitspraak in de toekomst door dezelfde of een andere gerechtelijk instantie in vraag zou worden gesteld³.

Over de exacte betekenis van het gezag van gewijsde bestaat tot op heden geen eensgezindheid.

Vaak wordt gesteld dat het gezag van gewijsde een *positieve* en een *negatieve* component bevat⁴. De *negatieve* component van het gezag van gewijsde impliceert dat de rechter over een ingestelde eis waaromtrent reeds eerder tussen dezelfde partijen werd geoordeeld, niet nogmaals dient te beslissen.

De *positieve* component van het gezag van gewijsde brengt met zich mee dat een partij een rechterlijke uitspraak kan aanwenden als wettelijk bewijsmiddel in een latere procedure die wordt gevoerd tussen dezelfde partijen.

Op grond van artikel 1350, 3° Burgerlijk Wetboek vormt het gezag dat het Gerechtelijk Wetboek aan het rechterlijk gewijsde toekent, een wettelijk vermoeden. Het betreft een onweerlegbaar wettelijk vermoeden dat zich opdringt aan de rechter⁵, voor zover de gevorderde zaak dezelfde is, de vordering op dezelfde oorzaak berust, ongeacht de ingeroepen rechtsgrond, dat de vordering tussen dezelfde partijen bestaat en door hen en tegen hen in dezelfde hoedanigheid is gedaan. Het staat aan de rechter vrij om *in concreto* te onderzoeken of een nieuwe aanspraak (bv. een gelijkaardige vordering voor een ander aanslagjaar) kan worden ingewilligd zonder het voordeel van de vroegere beslissing teniet te doen⁶. Het “gezag van gewijsde” *an sich* kwalificeren als een bewijsmiddel – t.w. het wettelijk vermoeden – lijkt ongelukkig. Diegene die zich hangende een procedure beroept op het gezag van gewijsde om een heropvoering van de procedure te voorkomen, beroept zich eigenlijk niet op een bewijs. Dit be-

wijs werd immers reeds in de initiële procedure voor de rechter aangevoerd en afdoende geacht om de vordering toe te kennen. O.a. De Page, Mahaux en Van Compernelle stellen dan ook dat het beroepen op het gezag van gewijsde eerder een beroep is op de maatschappelijke orde, dan op een bewijs⁷.

Op basis van artikel 171, tweede lid van de Grondwet zijn “de regelen die [belastingen] invoeren, slechts voor een jaar van kracht indien zij niet worden vernieuwd”, t.w. het zogenaamde “eenjarigheids- of annaliteitsbeginsel”. Dit betekent dat de wetgever de bevoegdheid van de regering om belastingen te heffen, elk jaar opnieuw moet bevestigen. Strikt genomen brengt ieder aanslagjaar in wezen andere belastingschulden met zich mee (t.w. het “voorwerp”), zelfs indien deze voortvloeien uit wetbepalingen die reeds golden voor vroegere aanslagjaren maar waarvan de uitvoering jaarlijks herbevestigd dient te worden in het kader van de rijksmiddelenbegroting.

In deze betwisting had de belastingplichtige voor het hof van beroep een tweede keer geargumenteed waarom bepaalde onderhoudsuitkeringen *in natura* – o.a. de exclusieve terbeschikkingstelling van de gezinswoning en de stofferende huisraad aan één van beide echtgenoten, waarbij de niet-verblijvende echtgenoot de hypothecaire lasten op zich neemt – als aftrekbare onderhoudsgelden kunnen worden beschouwd in de zin van artikel 104, 1° WIB 1992. De belastingplichtige – t.w. *in casu* de heer X. – had, zoals hierboven vermeld, op het punt van de gezinswoning met huisraad reeds aan het kortste eind getrokken in een procedure voor de aanslagjaren 1993 t.e.m. 1995 waarover bij arrest van 28 november 2000 definitief werd geoordeeld.

Echter, op het ogenblik dat het hof van beroep zich precies 13 jaar en 11 maanden later diende uitspreken over de gelijkaardige betwisting voor de aanslagjaren 1996 t.e.m. 1999, bleken rechtspraak en rechtsleer gevoelig geëvolueerd te zijn wat de vraag naar de aftrekbaarheid van voornoemde bijdragen *in natura* betreft⁸. De belastingplichtige is van mening dat het eenjarigheidsbeginsel zich verzet tegen het doortrekken van een rechterlijke beslissing voor aanslagjaar X naar een gelijkaardige (maar wat het voorwerp betreft niet identieke) vordering voor aanslagjaar X+1, waardoor de rechter zich met volle rechtsmacht ten gronde dient uit te spreken over de aftrekbaarheid van de betrokken uitkeringen in een evolutieve context.

Het frustrert de belastingplichtige daarenboven dat het hof van beroep niet zou zijn ingegaan op de door hem aange-

2. O.a. Bergen 3 december 1999, *FJF*, No. 2000/53; Antwerpen 8 april 2014, 2013/AR/1626, www.monKEY.be.

3. A. FETTWEIS, A. KOHL en G. DE LEVAL, *Éléments de procédure civile*, I, Liège, Presses Universitaires, 1983, nr. 360; H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, III, *Les obligations*, Brussel, Bruylant, 1942, nrs. 938-939; A. WYLLEMAN, “Het gezag van gewijsde: uitdrukking van het rechterlijk gezag”, *TPR* 1988, nr. 5.

4. P. CUCHE en J. VINCENT, *Précis de procédure civile*, Paris, Dalloz, 1963, 69-70; P. MAHAUX, “Het rechterlijk gewijsde en het Gerechtelijk Wetboek”, *RW* 1971-72, 110.

5. P. TAELEMAN, *Het gezag van het rechterlijk gewijsde: een begrippenstudie*, Diegem, Kluwer, 2001, 80.

6. Cass. 16 maart 1972, *Arr.Cass.* 1972, 670; Cass. 23 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 658; Cass. 6 januari 2010, *Pas.* 2010, p. 16.

7. H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge*, III, *Les obligations*, Brussel, Bruylant, 1942, nr. 941; P. MAHAUX, “Het rechterlijk gewijsde en het Gerechtelijk Wetboek”, *RW* 1971-72, 107; J. VAN COMPERNELLE, “Considérations sur la nature et l’étendue de l’autorité de la chose jugée en matière civile”, *RCJB* 1984, 243; A. WYLLEMAN, “Het gezag van gewijsde: uitdrukking van het rechterlijk gezag”, *TPR* 1988, nr. 7.

8. N. PLETS, “De fiscale behandeling van betaalde en ontvangen onderhoudsgelden in de personenbelasting” in CBR (ed.), *Samenlevingsvormen & recht*, Antwerpen, Maklu, 2012, 212 *et seq.*; L. DILLEN, *Jaarboek Personenbelasting*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2015, nr. 1804; Luik 13 september 2001, *FJF*, No. 2002/42; Brussel 8 maart 2002, *FJF*, No. 2002/193; Gent 21 maart 2006, *TGR-TWVR* 2007, 369; Brussel 6 februari 2003, *FJF*, No. 2003/221.



voerde argumenten, maar zich betreffende sommige aftrekposten zou hebben beperkt tot een verwijzing naar het gezag van gewijsde dat aan de uitspraken van 2000 (hof van beroep Antwerpen) en 2003 (Hof van Cassatie) kleeft. Hieruit volgt volgens de betrokken belastingplichtige, naast de schending van artikel 171, tweede lid Grondwet, eveneens een schending van de motiveringsvereiste van artikel 149 van de Grondwet. In zoverre dit laatste argument impliceert dat het hof van beroep zich zonder meer, zonder eigen beoordeling zou hebben beroepen op het gezag van gewijsde van een eerder arrest, lijkt het tegen de belastingplichtige te spreken dat het hof op zeker ogenblik aanhaalt dat “[e]r geen enkel gegeven is op basis waarvan aannemelijk gemaakt wordt dat de situatie in 1995, 1996, 1997 en 1998 (aanslagjaren 1996, 1997, 1998 en 1999) op het vlak van de hier in betwisting zijnde punten anders zou geweest zijn dan in 1992, 1993 en 1994 (aanslagjaren 1993, 1994 en 1995)”. Hiermee lijkt het hof van beroep te suggereren dat het *wel* tot een beoordeling van de feiten is overgegaan, alvorens te besluiten tot de toepassing van het gezag van gewijsde.

Het Hof van Cassatie heeft, middels een bijzonder summier arrest, weinig begrip voor de zienswijze van de belastingplichtige. Daar waar het hoogste rechtscollege van het land in het verleden wel primauteit leek te verlenen aan het eenjarigheidsbeginsel in fiscale zaken (*cf. supra*, citaat van Tiberghien), blijkt het Hof in recentere jaren steeds meer belang te hechten aan het (gemeenrechtelijke) gezag van gewijsde dat uitgaat van rechterlijke beslissingen, ook die *in fiscalibus* m.b.t. andere aanslagjaren maar gelijkaardige vorderingen. Het besproken cassatiearrest doet o.i. een tweeledige vraag rijzen:

- hoe verantwoord het hof van beroep en het Hof van Cassatie dat het voorwerp van twee procedures m.b.t. verschillende aanslagjaren niet identiek is en het gezag van gewijsde toch voorrang krijgt (de *abstracte* component)?
- hoe verantwoord het hof van beroep en het Hof van Cassatie dat het gezag van gewijsde doorwerkt in het kader van een tweede procedure voor andere aanslagjaren terwijl inmiddels meer dan een decennium verstreken is sinds het eerste arrest van het hof van beroep en de juridische context (rechtsleer en rechtspraak) intussen dermate gewijzigd is dat in een ander dossier, zonder voorgaanden en per hypothese op dezelfde datum behandeld, wellicht wel in het voordeel van de belastingplichtige zou worden geoordeeld (de *concrete* component)?

Het antwoord op beide vragen vertoont grote gelijkenissen; het Hof van Cassatie beperkt zich tot een impliciete verwijzing naar het positieve gezag van gewijsde en gaat (in dit ar-

rest) verder niet in op het gegeven dat voorwerp in deze niet identiek is (en dit ook met zoveel woorden wordt bevestigd door het hof van beroep (*cf. infra*)), noch op de vaststelling *in concreto* dat bijna 14 jaar was verstreken sedert het eerste arrest van het hof van beroep te Antwerpen en dat dit tijdsverloop een verschuiving in de heersende rechtsleer en rechtspraak had gefaciliteerd.

Artikel 23 van het Gerechtelijk Wetboek stelt dat het gezag van gewijsde zich beperkt tot het(zelfde) voorwerp van de betwisting en vereist “dat de gevorderde zaak dezelfde is; dat de vordering op dezelfde oorzaak berust, ongeacht de ingeroepen rechtsgrond; dat de vordering tussen dezelfde partijen bestaat, en door hen en tegen hen in dezelfde hoedanigheid gedaan is”. In zijn uitspraak van 28 oktober 2014 baseert het Antwerpse hof van beroep zich op het gezag van gewijsde van het eigen arrest van 28 november 2000, alsook op dat van het cassatiearrest dat erop volgde op datum van 28 maart 2003. Echter, het hof lijkt de eigen stelling te ondergraven door opvolgend te verklaren dat “(hier)bij niet vereist is dat het nieuwe geschil op hetzelfde voorwerp of dezelfde oorzaak berust als het eerdere geschil” (p. 5 en 6 van het arrest). Met deze stellingname lijkt het hof van beroep om de essentie van de wettekst van artikel 23 Ger.W. heen te fietsen. Het hof van beroep verwijst naar bepaalde rechtsleer en rechtspraak ter staving van zijn inzichten⁹. De cassatierechtspraak waarnaar verwezen wordt in voornoemde rechtsleer strekt tot doel het positieve gezag van gewijsde voorrang te geven, zelfs indien voorwerp en oorzaak van een rechtsvordering niet identiek zijn aan die van een rechtsvordering die ten grondslag ligt aan een eerdere, definitieve rechterlijke uitspraak, indien een rechter een aanspraak zou kunnen aannemen waarvan de grondslag onverenigbaar is met wat vroeger is beslist.

Deze nuancering lijkt ons in deze evenwel niet aan de orde. Het komt ons voor dat de aangehaalde rechtspraak en rechtsleer toleranties inbouwen *zonder wettelijke basis* om redenen van vermeende complexiteit in de toepassing van artikel 23 Ger.W. *jo.* 1350, 3° BW, terwijl uit het eenjarigheidsbeginsel o.i. toch voortvloeit dat een nieuw aanslagjaar aanleiding geeft tot in wezen minstens andere belastingschulden, t.w. een ander voorwerp. Moet m.a.w. de letterlijke en duidelijke tekst van de wet niet worden toegepast door hoven en rechtbanken, daar waar het mogelijk blijkt om het voorwerp van de tweede procedure duidelijk te onderscheiden van dat van de eerste (bv. in fiscale zaken)? Op grond van de letterlijke lezing van artikel 23 Ger.W. in combinatie met de specificiteit van het fiscaal recht – t.w. dat elk aanslagjaar een wijziging van het voorwerp impliceert – is het o.i. verdedigbaar te stellen dat het annaliteitsbeginsel zich *in fiscalibus* principieel verzet tegen de toepassing van het gezag

9. T.w. M.A. MASSCHELEIN en I. MOKE, “Enkele bedenkingen bij het gezag van gewijsde”, *TBBR*, 2013/8, 439 *et seq.* en de aldaar aangehaalde (cassatie)rechtspraak (o.a. Cass. 20 maart 2006, C.04.0553.N, *Arr.Cass.* 2006, nr. 184; Cass. 4 december 2008, *JT* 2009, 303 met noot VAN DROOGHENBROECK en BALLOT; zie ook Antwerpen 21 april 2015, 2013/AR/2747, www.jura.be; Arbh. Brussel 19 december 2014, 2013/AB/996, www.jura.be; Antwerpen 13 januari 2015, 2012/AR/3304 en 2012/AR/3501, www.jura.be).



van gewijsde over diverse aanslagjaren heen (de *abstracte* component).

Het is overigens opmerkelijk dat het hof van beroep te Antwerpen – wat de situatie van groot tijdsverloop tussen twee rechterlijke uitspraken betreft en de mogelijke impact op het gezag van gewijsde van intussen gewijzigde opvattingen in rechtsleer en rechtspraak – begin 2014 de volgende positie innam:

“Ten slotte kan niet betwist worden dat o.m. de rechtspraak van het Hof van Cassatie met betrekking tot de interpretatie van de voorwaarde dat de pensioenopbouw in het definitief en uitsluitend voordeel van de werknemer dient te zijn gebeurd, verder geëvolueerd is.

*Rekening houdend met deze gegevens en gelet op het openbare orde-karakter van de fiscale wet, het legaliteitsbeginsel en het eenjarigheidsbeginsel vermag het hof dan ook om het pensioenreglement opnieuw te onderzoeken en te beoordelen zonder daarbij verplicht te zijn het oordeel van het arrest van 22 november 2005 zonder meer over te nemen.”*¹⁰.

In deze zaak gaf het Antwerpse hof dus – in het licht van een evolutie in de rechtspraak – *wel* voorrang aan het eenjarigheidsbeginsel *in fiscalibus*, in tegenstelling tot wat de procedure betreft van luttele maanden nadien inzake de heer X.

Door het grote tijdsverloop (precies 13 jaar en 11 maanden na het eerste arrest van het hof van beroep te Antwerpen) en de evolutie in rechtspraak en rechtsleer wat de vraag naar de aftrekbaarheid van onderhoudsbijdragen *in natura* betreft, had het hof van beroep ook *in casu* voorrang kunnen verlenen aan het eenjarigheidsbeginsel (alsook aan het legaliteitsbeginsel en aan het openbare orde-karakter van de fiscale wet) zonder daarmee het gezag van gewijsde van het eerdere arrest te schenden (als daar al sprake van kon zijn, *cf. supra*). De vraag rijst m.a.w. naar de grenzen aan het gezag van gewijsde van definitief geworden vonnissen en arresten die jaren geleden werden uitgesproken (de *concrete* component). Terecht stelde Wylleman reeds dat de doelstelling van de wetgever m.b.t. het gezag van gewijsde als volgt kan worden omschreven:

*“Omdat de gedingvoerende partijen zelf niet in staat zijn het tussen hen bestaande geschil op te lossen, wenden ze zich tot de rechter, opdat deze hen door zijn gezaghebbende tussenkomst van elkaar af zou helpen. De aldus geformuleerde doelstelling van het proces vereist noodzakelijk dat de rechterlijke beslissing zich tot de partijen richt als een hen bindende oplossing, zo niet zou de inspanning die de rechter levert om het geschil op te lossen, en bovendien de ganse instelling van de rechterlijke macht, volkomen zinloos zijn. Van daar dat de wetgever aan de rechterlijke beslissing een bepaald gezag heeft toegekend.”*¹¹. Indien het gezag van

gewijsde wordt ingeroepen op basis van een uitspraak van 14 jaar geleden terwijl er wordt vastgesteld dat de te beoordelen problematiek een grondige evolutie – *in casu* in het voordeel van de belastingplichtige – heeft doorgemaakt, is een nieuwe beoordeling ten gronde niet *zinloos*. Dergelijke nieuwe beoordeling betreft – in het licht van de huidige fiscale tijdsgeest – o.i. een noodzakelijke honorering van de rechten van verdediging van de belastingplichtige.

Ex absurdo zou een rechtbank of hof zich op één en dezelfde dag dienen uit te spreken over een procedure waarin bijna 14 jaar eerder in het nadeel van de belastingplichtige werd beslist, alsook zich dienen te buigen over een zaak van een belastingplichtige die voor het eerst voor de rechtbank of voor het hof verschijnt en die – gelet op de (inmiddels) heersende rechtspraak en rechtsleer – een grote kans maakt om in het gelijk te worden gesteld.

In deze omstandigheden lijkt ons de blinde toepassing van het gezag van gewijsde – indien dit al correct zou zijn, gelet op een verschillend voorwerp *in fiscalibus*, *cf. supra* – in elk geval een brug te ver te zijn.

IV. Besluit

In het geannoteerde arrest van het Hof van Cassatie komt het spanningsveld tussen het gezag van gewijsde van rechterlijke beslissingen en het “eenjarigheids- of annaliteitsbeginsel” *in fiscalibus* aan bod. *In concreto* stelde zich hier de vraag of het gezag van gewijsde dat kleeft aan een eindbeslissing betreffende een welbepaald aanslagjaar doorwerkt naar dezelfde betwisting voor een ander aanslagjaar?

De wetgever beperkt de werking van het gezag van gewijsde principieel tot vorderingen met hetzelfde voorwerp en dezelfde oorzaak tussen dezelfde partijen in dezelfde hoedanigheid. Het eenjarigheidsbeginsel impliceert daarentegen minstens de jaarlijkse wijziging van het voorwerp van een fiscale vordering – t.w. de belastingschuld – aangezien de wetgever de bevoegdheid van de regering om belastingen te heffen elk jaar opnieuw moet bevestigen.

Het is dan ook niet verwonderlijk dat Tiberghien in 1986 – onder verwijzing naar cassatierechtspraak – reeds stelde dat het principe van de annaliteit zich verzet tegen het invoeren van het gezag van het rechterlijke gewijsde nopens een ander jaar dan het jaar waarop de betwisting slaat.

Ofschoon het hoogste rechtscollege van het land in het verleden wel primauteit leek te verlenen aan het eenjarigheidsbeginsel in fiscale zaken, blijkt het Hof nu meer belang te hechten aan het (gemeenrechtelijke) gezag van gewijsde dat uitgaat van rechterlijke beslissingen, betreffende andere aanslagjaren maar omtrent gelijkaardige vorderingen.

10. Antwerpen 8 april 2014, 2013/AR/1626, www.monKEY.be; eigen benadrukking.

11. A. WYLLEMAN, “Het gezag van gewijsde: uitdrukking van het rechterlijk gezag”, *TPR* 1988, nr. 12; eigen benadrukking.



In deze annotatie wordt een lans gebroken voor het verzet tegen een blinde toepassing van het gezag van gewijsde *in fiscalibus*. In de praktijk komt het immers vaker voor dat de betwisting tussen een belastingplichtige en de fiscus zich uitstrekt over diverse aanslagjaren. In een dergelijke situatie zou een rechterlijke beslissing voor aanslagjaar X niet blindelings mogen worden doorgetrokken naar een gelijkaardige – maar wat minstens het voorwerp betreft niet identieke – betwisting voor aanslagjaar X+1.

Een noodzakelijke beoordeling ten gronde per aanslagjaar is niet enkel verdedigbaar gelet op de letterlijke lezing van de

wet, het is minstens te rechtvaardigen onder verwijzing naar de fundamentele rechten van verdediging van de belastingplichtige in het licht van de soms snel evoluerende fiscale rechtspraak en rechtsleer.

Christophe DILLEN
Associate Tiberghien Advocaten

Vincent VERCAUTEREN
Senior associate Tiberghien Advocaten, praktijkassistent
master-na-master in het fiscaal recht UAntwerpen

