

TAX & PRIVATE EQUITY

De vrijstelling onroerende voorheffing voor onderwijs- en zorgstellingen – pro rata temporis?

09/12/2021 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

Het speelveld en de krijtlijnen

Praktijkcasussen

Een universiteit is eigenaar van een onroerend goed in Leuven en bestemt het **tot en met 1 januari** van het jaar 2020 tot universitair ziekenhuis. Na een verhuis van het **ziekenhuis** wordt het gebouw vervolgens afgebroken.

De vzw “*opvang via arbeid op maat*” is sinds jaren vruchtgebruiker van een onroerend goed in Gent maar bestemt het pas **vanaf 2 januari van 2020**, en verder het hele jaar door, tot een erkend **maatwerkbedrijf** (een kringloopwinkel). Voorheen werd het onroerend goed verhuurd door de VZW aan een sportwinkel.

Vrijstelling pro rata?

De vraag rijst of in deze casussen de universiteit evenals de vzw voor hun onroerende goederen een **vrijstelling van onroerende voorheffing** kunnen claimen.

De spelregels

Wie is belastingplichtige?

Op het vlak van de onroerende voorheffing is de belastingplichtige **diegene die op 1 januari van het aanslagjaar** (dit is het kalenderjaar waarvan de inkomsten de grondslag voor de belasting vormen) **de eigenaar, de vruchtgebruiker, de erfpachter, opstalhouder of bezitter van het onroerend goed is** (artikel 2.1.2.0.1 Vlaamse Codex Fiscaliteit, hierna: VCF). De universiteit is op 1 januari 2020 eigenaar, de vzw is op dat moment vruchtgebruiker. Zowel de universiteit als de vzw kwalificeren dus voor 2020 als belastingplichtigen.

Vrijstellingen voor onder meer onderwijs en zorg

Onroerende goederen of delen ervan, die door **een belastingplichtige of bewoner** (een huurder bijvoorbeeld) **zonder winstoogmerk** worden bestemd tot één van de in de wet opgesomde doelstellingen, worden vrijgesteld van onroerende voorheffing. Het betreft onroerende goederen bestemd voor het “*openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van **hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen***” (art. 2.1.6.O.1, 1° V.C.F.). In onze voorbeelden is aan de bestemmingsvereiste voldaan. De universiteit bestemt haar onroerend goed zelf tot ziekenhuis en de vzw bestemt haar onroerend goed zelf tot een zogenaamde soortgelijke weldadigheidsinstelling: ze doen dit per hypothese, zoals vereist door de wet, zonder winstoogmerk.

So far, so good, zij het dat voor wat betreft de universiteit slechts voor 1 dag de bestemmingsvereiste is voldaan, terwijl voor de vzw daaraan is voldaan voor een gans jaar met uitzondering van de eerste dag van het jaar.

Buitenspel?

In een dossier van ons kantoor is het feitenmateriaal vergelijkbaar met dat van de vzw uit ons voorbeeld, zij het dat de vrijstellingsvoorwaarden pas zijn vervuld vanaf 1 mei van het betrokken belastbaar tijdperk. De vzw vorderde daarom in een bezwaarschrift de vrijstelling voor 8/12e. De **Vlaamse Belastingdienst weigert** evenwel de **vrijstelling *pro rata temporis*** toe te staan, vanaf het vervullen van de vrijstellingsvoorwaarden.

1 januari van het aanslagjaar als ijkpunt, op basis van een cassatiearrest uit 1955?

Volgens de Vlaamse Belastingdienst kan de vrijstelling niet worden toegekend omdat de voorwaarden voor het verkrijgen van de vrijstelling niet waren vervuld op 1 januari van het betrokken aanslagjaar, maar zich slechts realiseerden op een later tijdstip gedurende het aanslagjaar. De administratie neemt daarbij de analyse over uit het zogenaamde “*Soeurs Augustines-arrest*”.

Het Hof van Cassatie oordeelde in dit arrest van 1955 als volgt: “(...) ***Daar de onroerende voorheffing gevestigd wordt op het kadastraal inkomen zoals dit vastgesteld wordt op 1 januari van het aanslagjaar*** (zie art. 255 WIB 92), ***moeten de onroerende goederen op deze datum voldoen aan de bij art. 12, §1 WIB 92 gestelde voorwaarden***, de verandering van eigenaar van deze goederen, in de loop van het jaar blijft hier dan ook zonder invloed. Daaruit volgt dat voor een goed, dat deze voorwaarden slechts in de loop van het jaar zal vervullen, de vrijstelling alleen mag worden toegekend vanaf 1 januari van het jaar volgend op de datum waarop de voorwaarden vervuld zijn (Cass. 25 januari 1955, *Soeurs Augustines hospitalières*, Pas. 1955, I, 550).”

Toegepast op onze voorbeelden zou dit betekenen dat de universiteit voor gans 2020 de vrijstelling verkrijgt, terwijl de VZW daarop geen recht heeft. Voor de VZW zou het recht op vrijstelling slechts gelden vanaf 2021.

Voor kritiek vatbaar!

Het meer dan 65 jaar oude cassatiearrest is ons inziens voor ernstige kritiek vatbaar.

Het is vooreerst opvallend dat het Hof van Cassatie de beoordeling over de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om de betrokken vrijstelling te verkrijgen, vastpint op 1 moment (1 dag), namelijk 1 januari van het betrokken kalenderjaar. Dit om reden dat de onroerende voorheffing vastgesteld wordt op basis van het kadastraal (K.I.) dat die dag bekend is (zie 2.1.3.0.1 VCF). Het Hof van Cassatie lijkt daarmee een **voorwaarde toe** te voegen **aan de wet** wat haaks staat op het legaliteitsbeginsel (art. 170 van de Grondwet). Uit de regel dat de onroerende voorheffing vastgesteld wordt op basis van het K.I. dat op 1 januari bekend is, volgt immers niet dat alle vrijstellingsvoorwaarden op die dag moeten zijn voldaan.

Uit de betrokken regelgeving volgt duidelijk dat de onroerende voorheffing betrekking heeft op een **volledig kalenderjaar** waarvan de inkomsten de grondslag voor de belasting vormen en dat op het vlak van de onroerende voorheffing het aanslagjaar samenvalt met het belastbaar tijdperk, zijnde het kalenderjaar (zie art. art. 2.1.7.0.1 VCF *juncto* art. 3.3.2.0.1, eerste lid, 1° VCF en art. 3.3.2.0.1, tweede lid, 1° VCF).

Er bestaan inderdaad **vrijstellingen** van onroerende voorheffing (bv inzake kleinhandelsactiviteiten in winkellarme gebieden) **die gelden vanaf het aanslagjaar dat volgt op het jaar van een in de wet beschreven gebeurtenis**, doch dit wordt **dan uitdrukkelijk zo bepaald** in de wet. Deze vrijstellingen worden overigens verleend voor een periode van 5 jaar (zie artikel 2.1.6.0.2 VCF). Dit alles geldt niet voor de vrijstelling die hier aan de orde is.

Bedoeling van de wetgever

In de hypothese dat aan de voorwaarden zou moeten zijn voldaan op 1 januari van het belastbaar tijdperk om de betrokken vrijstelling van onroerende voorheffing te bekomen wordt *de facto* vooral gekeken naar hoe het onroerend goed bestemd is het jaar ervoor, wat precies niet de bedoeling is van de vrijstellingsregeling *juncto* art. 2.1.7.0.1 VCF.

De doelstelling van de betrokken vrijstelling bestaat erin **de onbaatzuchtige opvang van hulpbehoevenden aan te moedigen** door de onroerende goederen "*die daartoe worden aangewend*," fiscaal te begunstigen (Grondwettelijk Hof 7 juni 2007 en Grondwettelijk Hof 29 maart 2018). Het "***aanwenden***" van een onroerend goed veronderstelt het gebruik ervan, hetgeen op zich een **zekere duurtijd veronderstelt** tijdens het betrokken belastbaar tijdperk.

Het lijkt dan verdedigbaar dat dit gebruik moet worden geëvalueerd gedurende het ganse belastbaar tijdperk en niet uitsluitend op 1 januari. Dit geldt overigens evenzeer voor de voorwaarde in verband met het gebrek aan winstoogmerk bij de bestemming van het onroerend goed.

Schending gelijkheidsbeginsel

Indien het cassatiearrest van 1955 op vandaag nog steeds zou moeten worden gevolgd, rijzen er meteen ook vragen op het niveau van het grondwettelijk beschermd gelijkheidsbeginsel. Er valt immers niet onmiddellijk een redelijke en objectieve verantwoording te vinden voor het onderscheid tussen de volgende twee soorten belastingplichtigen:

- Een categorie belastingplichtigen die per hypothese tot en met 1 januari van belastbaar tijdperk x het onroerend goed zonder winstoogmerk bestemmen voor zorg, onderwijs, etc. en van de vrijstelling zouden kunnen genieten (de universiteits-casus);
- Een categorie belastingplichtigen die per hypothese slechts vanaf 2 januari doch voor de rest het hele belastbaar tijdperk x het onroerend goed zonder winstoogmerk bestemmen tot zorg, onderwijs, etc., doch niet van de vrijstelling zouden kunnen genieten (de vzw-casus).

Het onroerend goed dat gedurende het betrokken belastbaar tijdperk *nota bene* het langst wordt bestemd tot de in de wet bedoelde vrijgestelde bestemming, zou uit de boot vallen van de vrijstellingsregeling om de eenvoudige reden dat de vrijstellingsvoorwaarden niet op 1 januari van het betrokken aanslagjaar zijn voldaan.

Pleidooi voor *pro rata temporis*-vrijstelling

De Vlaamse Belastingdienst weigert de vrijstelling van onroerende voorheffing voor onder meer onderwijs- en zorginstellingen (art. 2.1.6.0.1, 1° V.C.F) pro rata temporis toe te kennen. Aan de voorwaarden van de vrijstelling moet volgens de administratie immers voldaan zijn op 1 januari van het belastbaar tijdperk. Dit standpunt is weliswaar gebaseerd op een uitspraak van het Hof van Cassatie, doch van meer dan 65 jaar oud. Het arrest is ons inziens op vandaag ten zeerste voor kritiek vatbaar. In het licht van de wettekstanalyse, van de bedoeling van de wetgever en van het gelijkheidsbeginsel komt het ons voor dat de betrokken vrijstelling pro rata temporis moet worden verleend wanneer de voorwaarden voor de vrijstelling worden vervuld in de loop van het aanslagjaar. Het is uitkijken of de rechtspraak deze visie zal bevestigen.

Volg ook onze [IMPOSTO Tax Talks](#), ook op [LinkedIn](#).

Steven Vancolen en Sarah Vadorpe