

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 251.870 van 18 oktober 2021
in de zaak A. 227.399/XIV-37.944**

In zake : 1. de NV BNP PARIBAS
 2. XXXX
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaten Svjatoslav Gnedasj en Bart Martel
 kantoor houdend te 1050 Elsene
 Louizalaan 99
 bij wie woonplaats wordt gekozen

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door
de minister van Financiën
Centrale Rechtskundige Dienst FOD Financiën
North Galaxy - Toren B, 26ste verdieping
kantoor houdend te 1030 Brussel
Koning Albert II-laan 33, bus 15
alwaar woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 8 februari 2019, strekt tot de nietigverklaring van “de ‘[n]ieuwe berekeningsregels en FAQ’s - Voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever/onderneming kosteloos ter beschikking gesteld voertuig’ zoals, in verschillende versies, gepubliceerd op de website van de FOD Financiën en het laatst geactualiseerd in januari 2019 [...]”.

Tevens wordt de Raad van State verzocht toepassing te maken van artikel 36, § 1, derde lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State teneinde aan de verwerende partij een “verbod op onwettige interpretatie” op te

leggen, met name door te bevelen dat “de verwerende partij het principe van de aftrekbaarheid van de ‘bijdrage van de verkrijger’ in de zin van artikel 36, §2, laatste lid WIB92 niet langer zo mag interpreteren, zoals zij gedaan heeft in de bestreden FAQ, meer bepaald dat haar een verbod wordt opgelegd “om artikel 36, §2, laatste lid WIB92 in de zin te interpreteren dat:

- (i) enkel die kosten die verband houden met het persoonlijk gebruik van een terbeschikkinggestelde bedrijfswagen als een eigen ‘bijdrage van de verkrijger’ in mindering mogen worden gebracht, wanneer ze aan de werkgever worden (terug)betaald en/of door hem eerst worden voorgefinancierd;
- (ii) enkel die bijdragen voor de opties als een eigen ‘bijdrage van de verkrijger’ aftrekbaar zijn die betrekking hebben op de opties die de cataloguswaarde voor de berekening van het bruto belastbaar voordeel verhogen;
- (iii) de bijdragen voor de opties, die geen verhoging van de cataloguswaarde tot gevolg hebben, enkel in mindering mogen worden gebracht wanneer deze aan de werkgever betaald zijn”.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partijen hebben een memorie van wederantwoord ingediend.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partijen hebben een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 21 april 2021, om 15.45 uur.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaten Svjatoslav Gnedasj en Bart Martel, die verschijnen voor de verzoekende partijen en attaché Selim Dedeli, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3.1. De eerste verzoekende partij stelt bedrijfswagens ter beschikking van haar personeel.

De tweede verzoekende partij is een personeelslid van de eerste verzoekende partij.

3.2. Krachtens de artikelen 6, 3° *juncto* de artikelen 23, § 1, 4° en 30, 1°, van het WIB92 wordt, voor toepassing van de personenbelasting op rijksinwoners, het belastbare inkomen gevormd door het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen. Daaronder valt ook de bezoldiging van werknemers, wat een vorm van beroepsinkomen uitmaakt.

Bezoldigingen van werknemers zijn alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever (artikel 31 WIB92) waaronder “2° voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid”.

Artikel 36 WIB92 strekt ertoe de waardering van de voordelen van alle aard te regelen. Die bepaling, zoals van toepassing op de voorliggende zaak, bepaalt:

“§ 1. Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen.

§ 2. Het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig als bedoeld in artikel 65 wordt berekend door een CO₂-percentage toe te passen op zes zevenden van de cataloguswaarde van het kosteloos ter beschikking gestelde voertuig.

Onder cataloguswaarde wordt verstaan de catalogusprijs van het voertuig in nieuwe staat bij verkoop aan een particulier, inclusief opties en werkelijk betaalde belasting over de toegevoegde waarde, zonder rekening te houden met enige korting, vermindering, rabat of restorno.

De cataloguswaarde wordt vermenigvuldigd met een percentage dat is bepaald in de onderstaande tabel, teneinde rekening te houden met de periode die is verstreken vanaf de datum van eerste inschrijving van het voertuig:

Periode verstreken sinds de eerste inschrijving van het voertuig (een begonnen maand telt voor een volledige maand)	Bij de berekening van het voordeel in aanmerking te nemen percentage van de cataloguswaarde
Van 0 tot 12 maanden	100 %
Van 13 tot 24 maanden	94 %
Van 25 tot 36 maanden	88 %
Van 37 tot 48 maanden	82 %
Van 49 tot 60 maanden	76 %
Vanaf 61 maanden	70 %

Het CO₂-basispercentage bedraagt 5,5 pct. voor een referentie-CO₂-uitstoot van 115 g/km voor voertuigen met een benzine-, LPG- of aardgasmotor, en voor een referentie-CO₂-uitstoot van 95 g/km voor voertuigen met dieselmotor.

De Koning bepaalt jaarlijks de referentie-CO₂-uitstoot in functie van de gemiddelde CO₂-uitstoot over een periode van 12 opeenvolgende maanden die eindigt op 30 september van het jaar voorafgaand aan het belastbaar tijdperk ten opzichte van de gemiddelde CO₂-uitstoot van het referentiejaar 2011 volgens de modaliteiten die hij vastlegt. De gemiddelde CO₂-uitstoot wordt berekend op basis van de CO₂-uitstoot van de voertuigen bedoeld in artikel 65 die als nieuw zijn ingeschreven.

Wanneer de uitstoot van het betrokken voertuig hoger ligt dan de voormelde referentie-uitstoot wordt het basispercentage met 0,1 pct. per CO₂-gram vermeerderd, tot maximum 18 pct.

Wanneer de uitstoot van het betrokken voertuig lager ligt dan de voormelde referentie-uitstoot wordt het basispercentage met 0,1 pct. per CO₂-gram verminderd, tot minimum 4pct.

De voertuigen waarvoor geen gegevens met betrekking tot de CO₂-uitstootgehalten beschikbaar zijn bij de dienst voor inschrijving van de voertuigen, worden, indien ze

worden aangedreven door een benzine-, LPG- of aardgasmotor, gelijkgesteld met de voertuigen met een CO₂-uitstootgehalte van 205 g/km, en, indien ze worden aangedreven door een dieselmotor, met de voertuigen met een CO₂-uitstootgehalte van 195 g/km.

Het voordeel mag nooit minder bedragen dan 820 euro per jaar.

Wanneer het voordeel niet kosteloos wordt toegestaan, is het in aanmerking te nemen voordeel datgene wat overeenkomstig de vorige leden is vastgesteld, verminderd met de bijdrage van de verkrijger van dat voordeel.”

Overeenkomstig de eerste paragraaf ervan, moet de werkelijke waarde bij de verkrijger in oogschouw worden genomen. Paragraaf 2 legt een afwijkende regeling vast voor de waardering van het “voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig”. Daarbij wordt ook in artikel 36, § 2, laatste lid, WIB92 bepaald dat “[w]anneer het voordeel niet kosteloos wordt toegestaan, [...] het in aanmerking te nemen voordeel datgene [is] wat overeenkomstig de vorige leden is vastgesteld, verminderd met de bijdrage van het verkrijger van dat voordeel”.

Artikel 18, § 3, 9°, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (dat op zijn beurt talrijke opeenvolgende wijzigingen heeft ondergaan), tot slot, legt de referentie-CO₂-uitstoot vast in een tabel.

3.3. Rekening houdende met de veelvuldige wijzigingen en het abstract karakter, formuleert het fiscaal bestuur “antwoorden op veel gestelde vragen m.b.t. de nieuwe forfaitaire berekeningswijze van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever/onderneming ter beschikking gesteld voertuig”. Het betreft de zogenoemde “*Frequently asked questions*” (hierna: de FAQ). Deze FAQ houden luidens de tekst ervan, “uitsluitend rekening met de hiervoor in de personenbelasting geldende bepalingen zoals die zijn gewijzigd met de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (Belgisch Staatsblad van 6.4.2012 – Ed. 3)”

Deze FAQ zijn in 2012 geregeld bijgewerkt en, nadien, geactualiseerd. In het administratief dossier zijn elf versies (stukken 11.1 tot 11.11)

van deze FAQ opgenomen, die, in de vorm zoals ze in het administratief dossier zijn opgenomen niet zijn gedateerd, behoudens de tweede versie die de datum van 31 januari 2012 vermeldt (stuk 11.2). Volgens de bijgevoegde inventaris van de stukken, dateert de eerste versie reeds van 26 januari 2012, de derde versie van 13 april 2012 en de vierde versie van 1 oktober 2012. De vijfde tot elfde versie zijn niet gedateerd doch gebaseerd op de hiervoor genoemde vierde versie van 1 oktober 2012 en elk jaar “geactualiseerd” voor de jaren 2013 tot 2019.

Dit zijn de bestreden besluiten.

3.4. Wat de (waardering van de) eigen bijdrage betreft, kan verwezen worden naar FAQ 44 dat het principe aangeeft hoe de eigen bijdrage in artikel 36, § 2, laatste lid, WIB92 moet worden begrepen. Deze FAQ (en het antwoord daarop) luidt:

“Kan het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever ter beschikking gesteld voertuig worden verminderd met de eigen bijdrage van de verkrijger van het voordeel die door de werkgever wordt ingehouden op zijn netto loon?

Een eigen bijdrage in het voordeel dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een voertuig mag van dat voordeel worden afgetrokken.

Fundamenteel daarbij is bijgevolg dat die eigen bijdrage een tussenkomst van de werknemer/bedrijfsleider betreft in iets (in casu een voertuig) dat hem door de werkgever/onderneming ter beschikking wordt gesteld. Of er sprake is van een terbeschikkingstelling moet blijken uit de feitelijke en juridische omstandigheden zoals bijvoorbeeld de bepalingen van een leasingcontract.

De hiernavolgende FAQ inzake eigen bijdrage zijn opgesteld rekening houdende met voorgaand principe.”

Dit standpunt wordt in de daaropvolgende FAQ systematisch geïllustreerd aan de hand van een aantal concrete toepassingsgevallen en impliceert dat de tussenkomst van de werknemer in (1.) de schade van het voertuig (FAQ 45), (2.) de aankoop van winterbanden (FAQ 46), (3.) het zelf betalen van de tolkosten (FAQ 47), (4.) van de carwash-kosten (FAQ 48), (5.) van de benzinekosten (FAQ 49), (6.) van de verzekering (FAQ 51), (7.) van de trekhaak (FAQ 52) niet als een in mindering te brengen tussenkomst kan worden aangemerkt. Wanneer de werkgever/onderneming een wagen met tankkaart leaset

en ter beschikking stelt en dan een tussenkomst vraagt voor de brandstofkosten, zou dit wel een in mindering te brengen tussenkomst vormen (FAQ 50). Tevens wordt het lot uiteengezet van de *upgrade / up front* (zwaardere uitvoering cq. bijkomende opties bij aankoop) (FAQ 53 tot 55), de weerslag op de bedrijfsvoorheffing (FAQ 56 en 57) en, tot slot, op de niet-aftrekbaarheid van een en ander als beroepskost in hoofde van de vennootschap-werkgever (FAQ 59).

Zo luiden, bij wijze van voorbeeld, de FAQ 49 en 50 (en de antwoorden daarop) op het vlak van de benzinekosten:

“49. Een werknemer gebruikt zijn bedrijfswagen voor zijn woon-werkverkeer en andere privéverplaatsingen. De benzinekosten moet hij volledig zelf betalen. Kunnen die kosten worden aangemerkt als een eigen bijdrage die hij mag aftrekken van het voordeel van alle aard dat hem wordt aangerekend voor het persoonlijk gebruik van zijn bedrijfswagen?

Neen. Het voordeel dat hem wordt aangerekend vloeit voort uit de terbeschikkingstelling van de bedrijfswagen. Het is in deze situatie duidelijk dat de benzinekosten geen deel uitmaken van die terbeschikkingstelling en bijgevolg evenmin van het voordeel. Deze kost die de werknemer zelf heeft gedragen, heeft dus niet het karakter van een eigen bijdrage in het aangerekende voordeel van alle aard en mag er bijgevolg niet van worden afgetrokken. Wanneer de werknemer aanspraak maakt op zijn werkelijke beroepskosten dan kan hij evenwel de kosten die verband houden met de verplaatsingen tussen zijn woonplaats en zijn vaste plaats van tewerkstelling en die hij met zijn bedrijfswagen verricht, als aftrekbare beroepskosten in aanmerking nemen voor een forfaitair bedrag gelijk aan 0,15 euro per afgelegde kilometer.

Dat forfait mag nooit meer bedragen dan het voordeel van alle aard dat op zijn naam wordt belast, in voorkomend geval verhoogd met zijn eigen bijdrage in dat voordeel (waartoe de zelf gedragen benzinekosten dus NIET behoren).

50. Een werkgever leest een bedrijfswagen met tankkaart en stelt deze vervolgens ter beschikking aan zijn werknemer. Alhoewel de werkgever de volledige leasingprijs betaalt, vraagt hij aan zijn werknemer een bijdrage voor het brandstofverbruik. Kan deze bijdrage in de brandstofkosten van de werknemer in mindering worden gebracht van het belastbaar voordeel van alle aard?

In voorkomend geval mag de bijdrage van de werknemer in de brandstofkosten als een eigen bijdrage worden aangemerkt die in mindering mag worden gebracht van het belastbaar voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van de bedrijfswagen.”

3.5. De eerste verzoekende partij stelt in 2012 in de communicatie gericht aan haar werknemers dat het voordeel zoals bepaald in artikel 36, § 2, eerste lid, WIB92 verminderd moet worden met de eigen financiële tussenkomst

van de verkrijger in het voordeel, zoals bepaald in artikel 36, § 2, laatste lid, WIB92.

Deze bijdrage is, zo stelt zij, niet beperkt tot een aan de werkgever betaalde vergoeding, wat inhoudt dat ook de rechtstreeks aan de derde betaalde kosten in mindering kunnen worden gebracht.

3.6. Bij brief van 15 oktober 2012 geeft de Algemene administratie van de fiscaliteit, ‘Centrale diensten Personenbelasting’ aan problemen te hebben met deze zienswijze van de eerste verzoekende partij die niet strookt met de “in de FAQ’s nr. 44 tot en met 55 vermelde principes waarin duidelijk wordt gesteld wat al dan niet als een eigen bijdrage van de werknemer kan worden aangemerkt die in mindering kan worden gebracht van het principieel belastbaar voordeel van alle aard”. De brief vermeldt nog:

“[...]

Meer bepaald werd door BNP Paribas Fortis gezegd dat alle kosten die de werknemer ten laste heeft genomen (zoals ondermeer brandstofkosten, tolgeden, carwash, parking, kleine kosten zoals het bijvullen van olie en sproeivloeistof, ...) ongeacht of deze kosten bij het gebruik van de wagen in de privé- dan wel in de beroepssfeer werden gedaan, aftrekbaar zijn van het principieel belastbaar voordeel van alle aard.

Dit strookt niet met de in de FAQ’s nr. 44 tot en met 55 vermelde principes waarin duidelijk wordt gesteld wat al dan niet als een eigen bijdrage van de werknemer kan worden aangemerkt die in mindering kan worden gebracht van het principieel belastbaar voordeel van alle aard.

Alhoewel de publicatiedatum van de nieuwe FAQ voordeel van alle aard bedrijfswagens – Aangepaste versie – 1.10.2012 is, dateert de publicatie van de hiervoor bedoelde FAQ’s reeds van 13.4.2012, dit weliswaar onder een andere nummering, maar dus lang voor de bewuste communicatie van [de eerste verzoekende partij] aan haar personeelsleden, die volgens onze informatie gebeurde op 6.7.2012.

[...]

Voor zover uw communicatie ter zake niet reeds is aangepast aan voornoemde FAQ’s, verzoeken wij u vriendelijk om ze alsnog in overeenstemming te brengen met het standpunt van de Algemene administratie van de fiscaliteit zoals dat is vertolkt in de betreffende FAQ’s”.

3.7. Op 25 september 2013 geeft de bevoegde controlerend adviseur-eerstaanwendend inspecteur van de FOD Financiën in een brief die betrekking heeft op het aanslagjaar 2013, inkomstenjaar 2012, naar aanleiding van

een uitgevoerde controle, aan dat hij vaststelt dat de eerste verzoekende partij zich niet schaart achter het standpunt van de Algemene administratie, dat hij kennis neemt van haar argumentatie en dat hij het niet opportuun acht om het standpunt van de eerste verzoekende partij te betwisten. Hij stelt dat het standpunt dat door de administratie is ingenomen in de FAQ “sterk [wordt] betwist” in de rechtsleer en hem niet in overeenstemming lijkt te zijn met de wet. Hij voegt er nog aan toe de berekening van het voordeel voor het jaar 2012 te aanvaarden en dat het voor de daaropvolgende jaren in beginsel ook wordt aanvaard, onder voorbehoud van een latere instructie of enig ander initiatief dat alsnog de gegrondheid verantwoord van het door de administratie ingenomen (betwiste) standpunt, in welk geval de eerste verzoekende partij daarvan bij aangetekend schrijven zal worden verwittigd.

3.8. Bij aangetekende brief van 9 december 2014 stelt de adviseur-eerstaanwend inspecteur dat hij, na overleg met de centrale diensten, terugkomt op zijn eerder ingenomen standpunt. Daarbij wordt het akkoord van 25 september 2013 opgezegd en dit met ingang van 1 januari 2015. De eerste verzoekende partij wordt verzocht de aan het personeel verstrekte informatie in die zin aan te passen.

In datzelfde schrijven wordt ook verwezen naar het door de minister van Financiën ingenomen standpunt naar aanleiding van de parlementaire vraag nr. 13504 over “het voordeel van alle aard van een bedrijfswagen en de eigen bijdrage in de brandstofkosten”, waarin het standpunt van de administratie wordt bevestigd (*Parl. Hand.* Kamer 2012-2013, CRIV 53 COM 568, 16).

3.9. Bij e-mail van 16 oktober 2018 laat de adviseur-eerstaanwend inspecteur weten dat het fiscaal bestuur voor eind oktober 2018 met de eerste verzoekende partij een akkoord wil bereiken over een bijzondere aanslag “geheime commissielonen” in haar hoofde op het verschil in de belastbare waarde van het voordeel van alle aard tussen de door de eerste verzoekende partij aangehouden berekening eensdeels en de in de FAQ opgelegde berekeningsmethodiek, anderdeels, en zulks voor de jaren 2015, 2016 en 2017.

3.10. Op 30 oktober 2018 deelt de adviseur-eerstaanwezend inspecteur bij e-mail mee dat de administratie geen verder overleg zal plegen en dat er (voor de inkomstenjaren 2015, 2016 en 2017/aanslagjaren 2016, 2017 en 2018) een bericht van wijziging zal worden opgesteld eensdeels in de personenbelasting in hoofde van de begunstigden/alle medewerkers die over een bedrijfswagen beschikken en, anderdeels, in de vennootschapsbelasting, in hoofde van de eerste verzoekende partij.

3.11. Op 8 november 2018 stelt de fiscale administratie overeenkomstig artikel 346 WIB92 een bericht van wijziging van de aangifte (aanslagjaar 2016) op ten nadele van de eerste verzoekende partij. Op 17 december 2018 deelt de fiscale administratie de beslissing tot taxatie in de vennootschapsbelasting mee. Er volgen nadien berichten van wijziging voor het aanslagjaar 2017 en aanslagjaar 2018).

3.12. Op 9 november 2018 stelt de fiscale administratie ook een bericht van wijziging van de aangifte in de personenbelasting (aanslagjaar 2016) ten nadele van de tweede verzoekende partij vast. Op 17 december 2018 deelt de fiscale administratie de beslissing tot taxatie in de personenbelasting mee.

Volgens de verzoekende partijen zouden er voor het aanslagjaar 2016 meer dan 6000 berichten van wijziging aan de werknemers van de eerste verzoekende partij zijn verzonden.

IV. Regelmatigheid van de rechtspleging

Regelmatigheid van de memorie van antwoord

Exceptie

4. In hun memorie van wederantwoord, waaromtrent zij in hun laatste memorie volharden, vragen de verzoekende partijen om de memorie van antwoord uit het debat te weren. Zij voeren aan dat deze memorie niet is ondertekend door de minister van Financiën, noch door een door hem daartoe uitdrukkelijk gemachtigde persoon. Er blijkt niet dat de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën die de memorie van antwoord heeft ondertekend, over de bevoegdheid beschikt om dat procedurestuk te ondertekenen.

De verzoekende partijen volharden in hun laatste memorie. Zij herhalen dat de bevoegdheid van de steller van een akte, met inbegrip van de ondertekening van procedurestukken namens de Staat, een aangelegenheid is die de openbare orde raakt. Zij beklemtonen dat de geldigheid van een proceshandeling waarvoor de vereiste delegatie, die uitdrukkelijk moet zijn, ontbreekt – te dezen de bevoegdheid, bij delegatie, om proceshandelingen in het kader van vernietigingsberoepen gericht tegen reglementaire besluiten of tegen “akten die geen “individuele akten” zijn, maar algemene draagwijdte hebben en waarvan de verzoekende partijen stellen dat ze reglementair van aard zijn” –, niet mag niet worden beoordeeld “in functie van de uitkomst van de zaak”. De bevoegdheid die de voorzitter van de FOD geniet om proceshandelingen betreffende vernietigingsberoepen gericht tegen individuele bestuurshandelingen te ondertekenen, kan niet worden uitgebreid naar vernietigingsberoepen gericht tegen reglementaire bestuurshandelingen. Er mag geen rekening worden gehouden met de inhoud van de (betwiste) proceshandeling om te besluiten dat het bestreden besluit (waarvoor de delegatie niet geldt), geen nieuwe regel bevat, om vervolgens de door de verwerende partij aangevoerde exceptie *ratione materiae* gegrond te beoordelen. Tot slot, doen de verzoekende partijen nog gelden dat de door hen aangevoerde exceptie niet getuigt van overdreven formalisme waardoor het recht van verdediging wordt gefnuikt. De Staat vermag enkel op te treden door een bevoegd orgaan en machtsoverschrijding moet worden gesanctioneerd. De verzoekende partijen verlangen niet meer dan dat de wettelijke regels ter zake correct worden toegepast.

Beoordeling

5. Luidens artikel 6, § 2, van het besluit van de Regent van 23 augustus 1948 ‘tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State’ (hierna: de algemene procedureregeling) beschikt de verwerende partij, indien het administratief dossier in haar bezit is, over een termijn van zestig dagen om aan de griffie een memorie van antwoord en het volledige dossier toe te zenden. Wanneer die memorie niet binnen die termijn werd ingediend, dan wordt ze op grond van artikel 21, zesde lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State ambtshalve uit het debat geweerd.

6. Zoals elk procedurestuk moet de memorie van antwoord ondertekend zijn, en een niet-ondertekende memorie moet uit het debat worden geweerd. De memorie van antwoord moet uitgaan van de daartoe bevoegde overheid, en de ondertekening moet – wanneer het niet de advocaat is die ondertekent –, gebeuren door iemand die de vereiste kwaliteit heeft om te antwoorden: hetzij door de verwerende partij zelf, hetzij door de persoon die de bevoegdheid heeft haar in rechte te vertegenwoordigen of de ambtenaar die rechtsgeldig de bevoegdheid heeft gekregen de processtukken te ondertekenen.

7. De verwerende partij heeft te dezen geen beroep gedaan op een advocaat. De memorie van antwoord is “[v]oor de minister van Financiën” ondertekend door de voorzitter van het directiecomité. Er wordt in de voorliggende zaak bij de memorie van antwoord geen besluit toegevoegd waaruit blijkt dat de minister van Financiën zijn bevoegdheid delegeert aan de voorzitter van het directiecomité.

Het ministerieel besluit van 9 augustus 2007 ‘waarbij delegatie wordt verleend aan sommige ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën inzake de gedingen voor de Raad van State die tot de bevoegdheid van de Minister van Financiën behoren’ (B.S. 31 augustus 2007) (hierna: het

delegatiebesluit) bepaalt wat de delegaties inzake beroepen bij de Raad van State betreft, wat volgt:

“Artikel 1. Volgende ambtenaren zijn gemachtigd om in naam van de Minister van Financiën, alle geschriften en procedurestukken te ondertekenen inzake de beroepen tot vernietiging van individuele akten voor de Raad van State :

- de Voorzitter van het Directiecomité;
- bij verhindering van de Voorzitter van het Directiecomité, de Directeur van de stafdienst Personeel en Organisatie;
- bij gelijktijdige verhindering van de Voorzitter van het Directiecomité en van de Directeur van de stafdienst Personeel en Organisatie, de Auditeur-generaal van financiën, hoofd van de Rechtskundige Dienst van het Algemeen Secretariaat;
- bij gelijktijdige verhindering van de Voorzitter van het Directiecomité, van de Directeur van de stafdienst Personeel en Organisatie en van de Auditeur-generaal van financiën, hoofd van de Rechtskundige Dienst van het Algemeen Secretariaat, de ambtenaar van deze Dienst die hiërarchisch het hoogst geplaatst is en, bij hiërarchische gelijkheid, de ambtenaar die zich het langst in deze hiërarchische positie bevindt.

Art. 2. De geschriften en procedurestukken betreffende procedures in kort geding mogen zonder onderscheid ondertekend worden door elk van de personen genoemd in artikel 1.

Art. 3. Het lid van de Rechtskundige Dienst van de Federale Overheidsdienst Financiën dat op de terechtzitting aanwezig is vertegenwoordigt geldig de Minister van Financiën. [...]”.

Hieruit volgt dat krachtens het delegatiebesluit de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën weliswaar is gemachtigd om in naam van de minister van Financiën, alle geschriften en procedurestukken te ondertekenen inzake de beroepen tot vernietiging van individuele akten voor de Raad van State.

8. Met het oog op de beoordeling van de regelmatige indiening van de memorie van antwoord, volstaat de vaststelling dat de bestreden bestuurshandeling geen individuele rechtshandeling is in de zin van het delegatiebesluit en, derhalve, geen “te ondertekenen [procedurestuk] inzake de beroepen tot vernietiging van individuele akten voor de Raad van State” in de zin van datzelfde besluit.

Het voorliggende beroep betreft integendeel de vraag of de tot de algemeenheid van burgers en entiteiten gerichte FAQ's een reglementaire draagwijdte hebben en situeert zich derhalve niet op individueel niveau.

Er ligt derhalve geen geldige delegatie voor die immers uitdrukkelijk moet zijn en niet kan worden vermoed.

9. Die vaststelling volstaat om te besluiten dat de memorie van antwoord niet op een ontvankelijke wijze is ingediend.

10. De memorie van antwoord wordt uit het debat geweerd.

V. Ontvankelijkheid van het beroep

Ambtshalve exceptie: onontvankelijkheid ratione materiae

11. De vraag of een beroep tot nietigverklaring *ratione materiae* ontvankelijk is, raakt de openbare orde en moet in voorkomend geval ambtshalve door de Raad van State worden onderzocht.

Een beroep tot nietigverklaring moet krachtens artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State een administratieve rechtshandeling tot voorwerp hebben. Onder administratieve rechtshandeling in de zin van de voormelde bepaling dient te worden verstaan een eenzijdige handeling waarbij wordt beoogd rechtsgevolgen te doen ontstaan of te beletten dat zij tot stand komen, met andere woorden waarbij wordt beoogd wijzigingen aan te brengen in een bestaande rechtsregel of rechtstoestand, dan wel zodanige wijziging te beletten. De bestuurshandeling die bindend is, moet de rechtzoekende uit zichzelf onmiddellijk en effectief kunnen benadelen. Zo zijn bijvoorbeeld interpretatieve omzendbrieven niet griefhoudend en bijgevolg in beginsel niet vatbaar voor een annulatieberoep.

12. In hun verzoekschrift en in hun memorie van wederantwoord anticiperen de verzoekende partijen op een gebeurlijke exceptie waar zij stellen dat de verwerende partij bij het uitvaardigen van de bestreden FAQ niet louter informatief of declaratief doch integendeel reglementerend, is opgetreden. De verzoekende partijen stellen dat bestuurlijke omzendbrieven zijn bedoeld om een nadere, en logischerwijze wetsconforme interpretatie te geven aan de vigerende regelgeving. Zij stellen dat een omzendbrief of circulaire “volgens de vaste rechtspraak van Uw Raad een verordenend karakter krijgt (ongeacht de titel of libellering ervan) wanneer aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan: (i) ze voegt nieuwe regels toe aan de bestaande rechtsorde; (ii) de overheid die de beslissing opstelt, wil de daarin opgenomen richtlijnen verplichtend stellen; (iii) de overheid die de beslissing opstelt, is bevoegd om degene die ze moet toepassen, te binden en (iv) deze beschikt ook over de middelen om de handhaving ervan af te dwingen”. De bestreden FAQ beantwoorden volgens de verzoekende partijen aan de drie door hen vermelde voorwaarden. Vooreerst zouden de FAQ een compleet andere invulling aan artikel 36, § 2 WIB92 en artikel 18 KB/WIB92 hebben toegekend en miskennen zij de fundamentele *ratio legis* die de wetgever hieraan heeft verleend. In wezen wil de verwerende partij met de FAQ op dwingende wijze bijkomende normatieve bepalingen aan de rechtsonderhorigen opdringen, waardoor zij een verordenend karakter hebben. Volgens hen voldoen de bestreden FAQ's aan al die cumulatieve voorwaarden. Deze FAQ voegt nieuwe regels toe aan de bestaande rechtsorde omdat de fiscale administratie er een geheel eigen en nieuwe (*contra legem*) interpretatie mee geeft aan de noties die als basis dienen voor het berekenen van het voordeel van alle aard, meer bepaald aan de notie “bijdrage van de verkrijger”. Voortaan zijn kosten die een werknemer of bedrijfsleider in verband met het persoonlijk gebruik van het hem ter beschikking gesteld voertuig zelf maakt en die niet door de werkgever zijn voorgefinancierd respectievelijk aan de werkgever zelf betaald, niet meer als een aftrekbare “bijdrage van de verkrijger” te beschouwen. Daarmee worden betalingen die de verkrijger aan derden (verzekeringsmaatschappijen, garagisten, uitbaters van pompstations, leasingmaatschappijen, enz.) betaalt, uitgesloten. Er worden bijgevolg onbetwistbaar bijkomende voorwaarden toegevoegd, die daarin niet zijn

opgenomen. Ook het voorwerp van het belastbare voordeel van alle aard wordt in de bestreden FAQ omschreven als de loutere “terbeschikkingstelling”, terwijl de wet een voordeel belastbaar stelt “voor persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig”. In de bestreden beslissing wordt niet aangegeven dat er verschillende opvattingen of visies over de problematiek mogelijk zijn. Er is volgens de administratie slechts één correcte manier van toepassing van de wetgeving. Tot slot is het bestreden besluit gepubliceerd op de officiële website van de FOD Financiën, wat zijn algemeen karakter aantoont. Dit wordt ook aangetoond door het feit dat de administratie zich zowel tot de eerste verzoekende partij, alsook tot duizenden van haar werknemers richt om de standpunten van de bestreden FAQ in de praktijk af te dwingen. Volgens de verzoekende partijen is ook aan de tweede voorwaarde voldaan omdat de auteur van de circulaire de bedoeling heeft de daarin vervatte richtlijnen verplichtend te stellen, wat “duidelijk [blijkt] uit de bewoordingen in de aanmaningen vanwege de fiscale administratie aan de eerste verzoekende partij om haar in lijn te stellen met de bestreden FAQ”. Zo stelt de administratie volgens de verzoekende partijen dat er “sancties” zullen volgen wanneer zij zich niet conformeert aan de FAQ. Er werden met name zowel naar de eerste verzoekende partij als naar de betrokken werknemers berichten van wijziging gestuurd. Tot slot, is volgens de verzoekende partijen ook voldaan aan de derde voorwaarde omdat zo stellen zij de overheid die de circulaire uitvaardigt, bevoegd is om diegene die de richtlijn moet toepassen te binden en over de middelen beschikt om zelf de handhaving van de richtlijnen af te dwingen. Zij stellen dat “[a]angezien de federale belastingadministratie belast is met de toepassing van de fiscale regelgeving en er in de rechtspraktijk grote waarde wordt gehecht aan haar standpunten, de bestreden beslissing uiteraard rechtsgevolgen teweeg [brengt]”.

In hun laatste memorie herhalen de verzoekende partijen hun standpunt dat met de FAQ een nieuwe regel aan de rechtsordening wordt toegevoegd, wat zij nogmaals uitgebreid toelichten. Zij stellen voorts dat de verwerende partij niet betwist dat de overige voorwaarden, met name “het verplichtend karakter van de richtlijnen en de bevoegdheid van de overheid om

rechtsonderhorigen te verbinden en te beschikken over de nodige handhavingsmiddelen”, zijn vervuld waaruit zij afleiden dat de verwerende partij “impliciet maar zeker” aanvaardt dat deze zijn vervuld.

Beoordeling

13. Het bestreden besluit (versie 2019) betreft – zoals overigens alle voorgaande (evenzo bestreden) versies – luidens de bewoordingen ervan, door het bestuur verstrekte antwoorden “op veel gestelde vragen m.b.t. de nieuwe forfaitaire berekeningswijze van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever/onderneming ter beschikking gesteld voertuig”.

Het document dat via de website van de FOD Financiën rechtstreeks aan de belastingplichtigen in het algemeen is gericht, omvat, geconfronteerd zijnde met “veel gestelde vragen”, op een algemene wijze geformuleerde antwoorden van het fiscaal bestuur waarbij uitleg en toelichting wordt verstrekt betreffende de interpretatie en toepassing die (in concrete situaties) moet worden verleend aan de wetten en reglementen en waaromtrent bij de rechtsonderhorigen vragen zijn gerezen. Dergelijke FAQ omvatten in beginsel geen rechtsregels. In die zin is een dergelijk document slechts een hulpmiddel en geeft het richting bij de (concrete) toepassing, te dezen van de belastingwet: het bindt de rechtszoekende noch de rechter.

14. Een dergelijk document met FAQ en de antwoorden daarop is evenwel voor vernietiging vatbaar wanneer het aan de volgende cumulatieve voorwaarden zou voldoen: (1.) indien de overheid die verstrekte “FAQ” verplichtend wil stellen wat blijkt uit het imperatief karakter ervan, (2.) indien de steller ervan bevoegd is om degene die ze moet toepassen te binden, (3.) indien deze voorts over de middelen beschikt om zelf de handhaving van die “FAQ” af te dwingen én (4.) indien de FAQ een nieuwe regel aan de bestaande rechtsordening toevoegt.

Wat de eerste sub 14 vermelde voorwaarde betreft

15. Zoals de verzoekende partijen in hun verzoekschrift aangeven, blijkt dat de in punt 3.4. aangehaalde FAQ 44 de scharniervraag is waarop de verzoekende partijen hun grieven steunen. De daaropvolgende vragen betreffen toepassingen van het in het antwoord op die vraag geformuleerde principe. Op de vraag of het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever ter beschikking gesteld voertuig kan worden verminderd met de eigen bijdrage van de verkrijger van het voordeel die door de werkgever wordt ingehouden op zijn nettoloon, luidt het antwoord dat de fiscus in zijn algemeenheid verstrekt dat “een eigen bijdrage in het voordeel dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een voertuig van dat voordeel [mag] worden afgetrokken”. De fiscale administratie verduidelijkt haar zienswijze en stelt dat daarbij bijgevolg fundamenteel is dat “die eigen bijdrage een tussenkomst van de werknemer/bedrijfsleider betreft in iets (*in casu* een voertuig) dat hem door de werkgever/onderneming ter beschikking wordt gesteld”. Het spreekt voor zich, gelet de wijze waarop de vraag is geformuleerd, dat een en ander betrekking heeft op een ter beschikking gesteld voertuig dat (ook) voor privédoeleinden (“persoonlijk gebruik”) wordt gebezigd, wat bevestiging vindt in het antwoord op FAQ 6 waarin is gesteld dat de werknemer of bedrijfsleider wordt belast op het voordeel van alle aard “dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door zijn werkgever, respectievelijk onderneming kosteloos ter beschikking gesteld voertuig”. Verder wijst de fiscus er in zijn antwoord op FAQ 44 op dat de daaropvolgende FAQ (lees: FAQ 45 e.v.) inzake eigen bijdrage zijn opgesteld rekening houdende met het aldus geformuleerde principe. Het betreft met andere woorden concrete illustraties van dat principe.

Het is duidelijk dat de FAQ op een algemene wijze bij wijze van een “vraag en antwoord”-methode wordt meegedeeld hoe de fiscale administratie de normatieve bepalingen zelf leest, maar het hanteren van deze methode *cq.* redactionele techniek houdt evenwel op zich nog niet in dat ze ook imperatieve

bepalingen betreft. Dat de antwoorden op ondubbelzinnige wijze worden geformuleerd, volgt immers uit de aard van de gebezigde techniek van vraag en antwoord die erop is gericht duidelijkheid te scheppen.

Niet blijkt, noch wordt aangetoond dat de overheid de wil had die verstrekte FAQ verbindend te stellen: die FAQ-antwoorden worden weliswaar op algemene wijze geformuleerd maar niet, zo blijkt, om ze “volautomatisch” en op dwingende wijze toe te passen. Zo kan immers in het antwoord op FAQ 44 worden gelezen dat “of er sprake is van een terbeschikkingstelling [moet] blijken uit de feitelijke en juridische omstandigheden zoals bijvoorbeeld de bepalingen van een leasingcontract”, wat veeleer wijst op een nog te verrichten beoordeling in het concrete geval.

Evenmin blijkt dat de controlerende ambtenaar zich zonder meer gebonden acht door deze FAQ op zich (zie *supra*, punt 3.7). Voorts blijkt niet, noch wordt aangetoond dat die FAQ zonder meer zijn toegepast. Uit het feitenrelaas blijkt immers dat er naar aanleiding van het concrete geschil gedurende meerdere jaren overleg, woord en wederwoord met de fiscus is geweest.

Tot slot, *a fortiori*, blijkt al evenmin dat de verzoekende partijen dat beweerd “imperatief karakter” van de sedert 2012 bestaande FAQ inzake bedrijfswagens van meet af aan zo dwingend als zij nu voorhouden, hebben begrepen. De houding die de verzoekende partijen in de feiten hebben aangenomen, getuigt daarvan alvast niet. Het is immers pas na een concreet conflict met de fiscus dat, op het ogenblik van het indienen van het voorliggende annulatieberoep reeds zeven jaar aansleept, zij het opportuun achten deze “imperatieve” FAQ die naar hun oordeel *contra legem* zouden zijn, voor de Raad van State te betwisten om ze alsnog – omwille van het beweerde “onontkoombaar dwingend karakter” ervan –, met een enkel rechtsgeding uit de rechtsordening te weren. Nochtans blijkt uit het feitenrelaas dat de verzoekende partijen de bestreden FAQ en het daarin aangehouden standpunt of interpretatie reeds kenden vanaf 2012 en daarover ook al sedertdien met de fiscale administratie in discussie zijn

getreden. Zelfs na opzeg door de fiscus in 2014 van het in 2013 bereikte akkoord, hebben zij die FAQ schijnbaar niet dusdanig imperatief gezien om ze met een rechtstreeks annulatieberoep bij de Raad van State te bestrijden.

Niet blijkt aldus dat te dezen een lijst aan FAQ voorligt met een verordenend karakter.

16. Voorts doet de omstandigheid dat een partij, te dezen de verwerende partij zoals de verzoekende partijen aangeven, impliciet maar zeker geen bezwaren ziet, geen afbreuk aan wat hiervoor is uiteengezet. Het komt immers de Raad van State toe te bepalen of een bestreden bestuurshandeling al dan niet kwalificeert als een door de Raad van State vernietigbare rechtshandeling.

17. De argumenten van de verzoekende partijen overtuigen evenmin en leiden niet tot een ander besluit.

De verzoekende partijen verwijzen vooreerst in hun argumentatie niet zozeer naar (de bewoordingen van) die FAQ zelf of naar enige instructiebevoegdheid van de fiscus, maar wel (i) naar het verzoek van de fiscus om zich te gedragen naar wat deze beschouwt als een correcte toepassing van de belastingwet (zie *supra*, punten 3.6 en 3.8), (ii) naar de opzeg van het eerder in 2013 bereikte akkoord met de controledienst (zie *supra*, punt 3.8) en het verzoek aan de eerste verzoekende partij om haar communicatie met het personeel alsnog in overeenstemming te brengen met het standpunt van de Algemene administratie van de fiscaliteit ingenomen in de FAQ (zie *supra*, punt 3.8), (iii) naar de mededeling (na het afspringen van de onderhandelingen over een te bereiken akkoord tussen de eerste verzoekende partij en de fiscale administratie met betrekking tot een bijzondere aanslag geheime commissielonen) dat een bericht van wijziging zal worden gestuurd (wat zij aanzien als een “dreiging”) naar eensdeels de vennootschap en anderdeels de medewerkers ervan (zie *supra*, punt 3.10), en, finaal, (iv) naar de berichten van wijziging (wat zij aanzien als een “sanctie”) die de eerste verzoekende partij en – naast omstreeks 5000 andere

werknemers van de eerste verzoekende partij – de tweede verzoekende partij hebben ontvangen (zie *supra*, punten 3.11 en 3.12). In dat verband wijzen zij nog op het grote aantal berichten van wijziging, wat zich, althans louter kwantitatief beschouwd, laat verstaan maar in wezen draait het – ook al gaat het om een groot aantal betrokkenen –, om een welbepaald concreet fiscaal geschil dat klaarblijkelijk tussen de fiscus en, in eerste instantie, de eerste verzoekende partij sedert 2012 is ontstaan nopens de fiscale behandeling van de door haar ter beschikking gestelde bedrijfswagens aan haar medewerkers.

18. De verzoekende partijen doen hiermee niet blijken dat deze feitelikheden en argumenten een rechtstreeks gevolg zijn van het – door hen aan de FAQ toegeschreven – verbindende kracht van de FAQ. Zij dienen zich immers aan als feitelikheden die voortvloeien uit de uitvoerbare kracht van de administratieve handelingen die naar aanleiding van een concreet geschil zijn gerezen – waarbij de fiscale administratie haar standpunt inzake de interpretatie van de rechtsregel zoals verwoord in de FAQ eenzijdig door middel van een eenzijdige uitvoerbare beslissing afdwingt. Het laat zich immers verstaan door de aard zelf van het belastingrecht dat, wanneer naar aanleiding van een geïndividualiseerd fiscaal geschil over de correcte interpretatie van de belastingwet in een concreet toepassingsgeval een blijvend conflict ontstaat tussen de belastingplichtige eensdeels en de fiscus anderdeels, de fiscus finaal in staat is de “onwillige” rechtsonderhorige, na een bericht van wijziging, “te binden”, al was het maar door het procedé van de inkohiering waardoor de fiscus zichzelf een uitvoerbare titel verschaft en hij krachtens de aard ervan, zonder voorafgaande tussenkomst van een rechter, zelfs tot dwanguitvoering kan overgaan, waarbij het uiteindelijk de belastingplichtige toekomt (na uitputting van het georganiseerd bestuurlijk beroep) om de justitiële belastingrechter te vatten teneinde de belastingaanslag in rechte te betwisten, wat zich dan concretiseert in een concreet belastinggeschil. Dat met toepassing van deze eenzijdige bevoegdheid er te dezen op grote schaal berichten van wijziging zijn uitgestuurd, betreft tot slot enkel een kwantitatieve vaststelling maar belet niet de vaststelling – ook al gaat het om een groot aantal betrokkenen –, dat het om een welbepaald concreet fiscaal geschil

draait dat klaarblijkelijk tussen de fiscus en, in eerste instantie, de eerste verzoekende partij sedert 2012 is ontstaan nopens de fiscale behandeling van de door haar ter beschikking gestelde bedrijfswagens aan haar medewerkers.

19. Tot slot is de voorliggende situatie fundamenteel verschillend van de zaak die heeft geleid heeft tot 's Raads arrest nr. 241.761 van 12 juni 2018 waarnaar de verzoekende partijen veelvuldig verwijzen. In die zaak – nadat het betrokken gewest zelf ging instaan voor de dienst van de registratie-, schenkings- en successierechten –, geeft de fiscus na honderd jaar, bij een ongewijzigde wettekst, naar eigen zeggen, zelf aan dat hij zijn standpunt “wijzig” (standpunt dat bovendien naar inhoud een fundamentele ommekeer inhield). De fiscus stelt daarbij uitdrukkelijk voorop dat het niet de bedoeling is “verrichtingen uit het verleden aan te pakken” doch wel “van toepassing zal zijn op toekomstige situaties”.

20. Het beroep is *rationae materiae* niet ontvankelijk.

VI. Verzoek om toepassing van artikel 36, § 1, derde lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State

21. Hiervoor is gebleken dat het door de verzoekende partijen ingestelde beroep niet tot nietigverklaring van de bestreden besluiten kan leiden bij gebrek aan het voorhanden zijn van een voor vernietiging door de Raad van State vatbare griefhoudende administratieve rechtshandeling en het ingediende beroep om die reden *ratione materiae* moet worden verworpen. Het te nemen verwerpingsarrest houdt geen onthoudingsverplichting voor de overheid in. Het komt de Raad van State voorts niet toe om op grond van artikel 36, § 1, derde lid, van de gecoördineerde wetten de toepassing te verbieden van een welbepaalde interpretatie van de belastingwet naar aanleiding van, zoals te dezen het geval is, een concreet gerezen geschil over de toepassing van de belastingwet, te dezen de wetgeving inzake de personenbelasting wat de bedrijfswagens betreft, tussen de fiscus en de eerste en de tweede verzoekende partij. Krachtens artikel 144, eerste

lid van de Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 569, eerste lid, 32° van het Gerechtelijk Wetboek behoren “geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet” immers tot de exclusieve bevoegdheid van de justitiële rechter.

BESLISSING

1. De Raad van State verwerpt het beroep.

2. De verzoekende partijen worden verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 400 euro, elk voor de helft, en een bijdrage van 20 euro.

3. De te veel betaalde bijdrage ten belope van 20 euro wordt aan de verzoekende partijen terugbetaald.

4. Bij de publicatie van dit arrest door de Raad van State wordt de identiteit van de tweede verzoekende partij weggelaten.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, in openbare terechtzitting van achttien oktober tweeduizend eenentwintig, door de Raad van State, XIVE kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Carlo Adams,	kamervoorzitter,
Kaat Leus,	staatsraad,
bijgestaan door	
Joris Casneuf,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Joris Casneuf

Geert Debersaques