

ALGEMENE PRAKTISCHE RECHTSVERZAMELING

FISCAAL INVORDERINGSRECHT

Mark DELANOTE

Docent Vrije Universiteit Brussel
Docent ESSF
Advocaat

2012



Kluwer

a Wolters Kluwer business

In deze verhandeling is de stof bijgehouden tot 1 januari 2012.

ISBN 978 90 4654 236 1

D 2012 2664 117

BP/APR-BI12074

Verantwoordelijke uitgever: Hans Suijkerbuijk

Raghen Business Park

Motstraat 30

B-2800 Mechelen

Tel.: 0800/14500 (gratis oproepnummer)

www.kluwer.be

© 2012, Wolters Kluwer Belgium NV

Behoudens de uitdrukkelijk bij wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt worden, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande en schriftelijke toestemming van de uitgever.

Inhoud

	Blz.
INHOUD	V
AFKORTINGEN EN CITEERWIJZEN	XVII
LITERATUURLIJST	XIX
	Nrs.
TITEL I INKOMSTENBELASTINGEN	1-647
Hfdst. I ALGEMEEN KADER	1-125
Afd. I DE UITVOERBARE TITEL: HET KOHIER	1-33
§ 1. Begrip	1-8
§ 2. Kennisgeving van het kohier	9-20
A. De persoon aan wie de kennisgeving moet worden verzonden	10-13
B. De datum van kennisgeving	14-15
C. De bewijslast van de verzending	16-17
D. De draagwijdte van het aanslagbiljet	18-20
§ 3. Draagwijdte van het kohier	21-33
A. Algemene executieplicht	21-22
B. Bijzondere gevallen	23-33
1. Overgang van het kohier m.b.t. de onroerende voorheffing	24-29
2. Uitbreiding van het kohier t.a.v. vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid	30-33
Afd. II BELASTINGSCHULDIGEN	34-125
§ 1. Eigenlijke belastingschuldigen	34-38
A. Begrip	34-35
B. Pluraliteit aan eigenlijke belastingschuldigen	36-38
§ 2. Algemene rechtsopvolgers	39-68
A. Algemene rechtsopvolging bij natuurlijke personen	39-57
1. De gehoudenheid van de erfgenaam tot de belastingschuld	40-47
2. De vestiging van de aanslag voorafgaand aan het overlijden	48-50
3. De vestiging van de aanslag na het overlijden	51-57
B. Algemene rechtsopvolging bij rechtspersonen	58-68
1. De gehoudenheid van de algemene rechtsopvolger(s) tot de belastingschuld	60-65
2. De vestiging van de aanslag voorafgaand aan de algemene rechtsopvolging	66
3. De vestiging van de aanslag na de algemene rechtsopvolging	67-68
§ 3. Gehuwden en wettelijk samenwonenden	69-118
A. De vestiging van de aanslag	69-70

1.	De gemeenschappelijke aanslag	69
2.	De afzonderlijke aanslag	70
B.	De verhaalsrechten t.a.v. gehuwden en wettelijk samenwonenden	71-82
1.	Toepassingsgebied	72-80
2.	Toepassingsvoorwaarde	81-82
C.	De omvang van de verhaalsrechten t.a.v. gehuwden en wettelijk samenwonenden	83-94
1.	Principiële omvang van de verhaalsrechten	83-84
2.	Onttrekking van de eigen goederen van onverdachte oorsprong	85-87
3.	Oplijsting van de eigen goederen van onverdachte oorsprong	88-94
D.	De omvang van de verhaalsrechten na de ontbinding van het huwelijksstelsel	95-101
1.	De verrekening van de lasten voor de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen	96-98
2.	De betaling van de gemeenschappelijke schulden na de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen	99-100
3.	De onttrekking van onverdachte eigen goederen na de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen	101
E.	De bescherming van de feitelijk gescheiden echtgenoot	102-118
1.	Het bezwaarrecht van de feitelijk gescheiden echtgenoot	103-105
2.	Toevoeging van een invorderingsvoorwaarde	106-112
3.	Inperking van de verhaalsrechten	113-118
§ 4.	Derden-aansprakelijken	119-125
A.	Algemeen	119-122
B.	Met de eigenlijke belastingschuldigen te vereenzelvigen derden-aansprakelijken	123-125
Hfdst. II	BETALING EN VERVOLGING VAN DE BELASTINGSCHULD	126-288
Afd. I	BETALINGSTERMIJNEN	127-172
§ 1.	De inkomstenbelastingen en de onroerende voorheffing	128-130
§ 2.	De roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing	131-133
§ 3.	De administratieve sancties	134-135
§ 4.	Uitstel van betaling	136-143
A.	Uitstel van betaling verleend door de ontvanger	136-141
B.	Uitstel van betaling verleend door de rechtbanken	142-143
§ 5.	De opschorting van de opeisbaarheid	144-172
A.	Algemeen	145-160
1.	De aanvraagprocedure	147-151
2.	De geviseerde fiscale en/of sociale schulden	152-154
3.	De gevolgen van de opschorting	155-157
4.	De termijn van de opschorting	158-160
B.	De voorwaarden	161-167
1.	De subjectieve voorwaarden	162
2.	De objectieve voorwaarden	163-167
C.	De rechtstreekse vordering tot betaling	168-172
1.	De aard van de rechtstreekse vordering	169
2.	De procedure	170-172
Afd. II	BETALINGSMODALITEITEN	173-183
§ 1.	De betaling in handen van de schuldeiser	173-177
§ 2.	De wijze van betaling	178-180
§ 3.	De aanrekeningen van de betalingen	181-183

INHOUD

VII

Afd. III	NALATIGHEIDSINTERESTEN	184-209
§ 1.	Algemeen	184-188
§ 2.	Retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen	189-197
	A. Laattijdig gevestigde aanslagen	190-195
	1. Principe	190-191
	2. Uitzonderingen	192-195
	B. Opgelegde administratieve sancties n.a.v. de inkohieringen van voorheffingen	196
	C. Fiscale gunstregimes	197
§ 3.	Schorsing van nalatigheidsinteressen in geval van betwisting	198-199
§ 4.	Kwijtschelding van nalatigheidsinteressen in bijzondere gevallen	200-209
	A. De aard en het voorwerp van de vrijstellingsaanvraag	201-202
	B. Het verzoek om vrijstelling	203-204
	C. De beoordelingsbevoegdheid van de directeur	205-206
	D. De toetsing door de fiscale rechtbank	207-209
Afd. IV	INVORDERING VAN BETWISTE BELASTINGEN	210-224
§ 1.	De betwiste belastingschuld	211-215
	A. Begrip en duiding	211-212
	B. Het zeker en vaststaand gedeelte van de betwiste belastingschuld	213-215
§ 2.	Bewarende en uitvoerende maatregelen t.a.v. betwiste belastingschulden	216-224
	A. Bewarende maatregelen	216-217
	B. Uitvoerende maatregelen	218-222
	1. Uitgangspunt	218
	2. Uitzondering	219-222
	C. Uitstel van invordering	223-224
Afd. V	VERVOLGINGSMAATREGELEN	225-288
§ 1.	Het onderscheid tussen bewarende en uitvoerende maatregelen	228-230
§ 2.	Aanmaning en aangetekende herinneringsbrief	231-234
§ 3.	Dwangschrift	235-239
§ 4.	Rechtstreekse vervolgingen	240-252
	A. Voorafgaande betekening van het dwangbevel	243-248
	B. De diverse beslagen	249-252
§ 5.	Onrechtstreekse vervolgingen	253-288
	A. Vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag	254-285
	1. Achtergrond van de huidige regeling	254-256
	2. Voorwerp en oorzaak van het beslag	257-263
	3. De beslagprocedure	264-277
	4. De omschakeling naar een gemeenrechtelijk beslag	278-285
	B. Het beslag in eigen handen	286-288
Hfdst. III	“FISCALE” ZEKERHEDEN	289-355
Afd. I	VOORRECHTEN EN HYPOTHEKEN	289-323
§ 1.	Het algemeen voorrecht van de Schatkist	289-303
	A. Belastingsschuldigen t.a.v. wie het voorrecht kan worden ingeroepen	290-294
	B. Belastingsschulden waarvoor het voorrecht kan worden ingeroepen	295
	C. Het voorwerp van het voorrecht	296-298
	D. De rang van het voorrecht	299-303
	1. Algemeen	299-300
	2. De verhouding met het voorrecht op het loon	301-303

§ 2.	De wettelijke hypotheek	304-323
A.	Belastingsschuldigen t.a.v. wie de hypotheek kan worden ingeroepen	305-306
B.	Belastingsschulden waarvoor de hypotheek kan worden ingeroepen	307-308
C.	Het voorwerp van de hypotheek	309-312
D.	De inschrijving van de hypotheek	313-323
1.	Algemeen	313-315
2.	De motivering van de inschrijving	316-318
3.	Inschrijving na faillissement	319-320
4.	Inschrijving na bewarend beslag op onroerend goed	321-322
5.	Inschrijving in het kader van de notariële notificatieverplichtingen	323
Afd. II	HET OPLEGGEN VAN ZAKELIJKE ZEKERHEDEN OF PER-SOONLIJKE BORGSTELLINGEN	324-355
§ 1.	Toepassingsgebied	324-334
A.	Belastingsschuldigen aan wie de zekerheden kunnen worden opgelegd	324-329
1.	Algemeen	325-327
2.	Gebrek aan onderpand	328-329
B.	De vaststelling van de insolventie	330-332
C.	De schuldverzoeken waarvoor een zekerheid kan worden opgelegd	333-334
§ 2.	De waarborgregeling	335-353
A.	procedure	335-343
1.	De beslissing van de directeur	335-337
2.	Het verhaal bij de beslagrechter	338-340
3.	Het stellen van de zekerheid	341-343
B.	Aard van de waarborgen	344-347
C.	Begroting van de waarborgen	348-353
1.	Algemeen	348-349
2.	De fiscale verplichtingen over een jaar	350-352
3.	De nettoverkoopwaarde van de goederen	353
§ 3.	Het sanctieapparaat	354-355
Hfdst. IV	NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN	356-421
Afd. I	DE NOTARIELE NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN VOOR HYPOTHEEK VATBARE GOE- DEREN	356-399
§ 1.	Algemene duiding en toepassingsgebied	356-357
§ 2.	Akten houdende vervreemding en hypothecaire aanwending	358-366
A.	De akte	359
B.	Het voorwerp van de akte	360-364
C.	De territoriale begrenzing	365-366
§ 3.	De kennisgeving door de notaris of door een andere bevoegde persoon	367-375
A.	Algemeen	367-368
B.	De wijze waarop de kennisgeving verricht wordt	369-370
1.	De elektronische toezending	369
2.	De papieren kennisgeving	370
C.	Het tijdstip van de kennisgeving	371-372
D.	De persoonlijke aansprakelijkheid van de notaris	373-375
§ 4.	De notificatie door de ontvanger	376-386
A.	Algemeen	376-378

INHOUD

IX

	B. De wijze waarop de notificatie gebeurt	379
	C. Het tijdstip waarop de notificatie plaatsvindt	380-383
	D. Het vereiste belang van de schatkist	384-386
§ 5.	De gevolgen van de notificatie	387-391
	A. De notificatie als een beslag onder derden	387-390
	B. De notificatie als een verzet tegen de prijs in de zin van artikel 1642 Ger.W.	391
§ 6.	De aanvullende verklaring door de notaris en de inschrijving van de wettelijke hypotheek	392-396
§ 7.	De afgifteverplichting van de notaris	397-399
Afd. II	INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ OPENBARE VERKOPINGEN	400-407
§ 1.	Algemene duiding en toepassingsgebied	400-401
§ 2.	De kennisgeving door de gerechtsdeurwaarders en notarissen	402-404
§ 3.	De notificatie door de ontvanger	405-407
Afd. III	VERPLICHTINGEN VAN KREDIETINSTELLINGEN OF -INRICHTINGEN	408-421
§ 1.	Algemene duiding en toepassingsgebied	408-412
§ 2.	Principeel verbod op vrijgave van de toegekende fondsen	413
§ 3.	Aanvraag en uitreiking van een attest	414-417
§ 4.	De in het attest op te nemen belastingschulden	418-419
§ 5.	De gevolgen van het attest	420-421
Hfdst. V	SPECIEFIEKE AANSPRAKELIJKHEDEN	422-535
Afd. I	DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE BELASTINGSSCHULDEN VAN EEN AANNEMER	422-462
§ 1.	Algemene duiding	422-424
§ 2.	Toepassingsgebied	425-432
	A. De uitvoering van werken in onroerende staat	425-427
	B. De uitsluiting van werken voor privédoeleinden	428-430
	C. Toepassing na samenloop, beslag, inpandgeving enz.	431-432
§ 3.	Toepassingsvoorwaarde	433-434
§ 4.	De inhoudings- en stortingsplicht	435-450
	A. De inhouding en doorstorting door de opdrachtgever of aannemer	435-441
	1. Algemene duiding	435-436
	2. Het in te houden bedrag	437-438
	3. De doorstorting van het ingehouden bedrag	439-441
	B. De aanwending tot betaling en het recht op teruggave in hoofde van de medecontractant	442-444
	C. Sanctie	445-450
	1. Uitgangspunt	445-447
	2. Vermindering van de boete	448-449
	3. Rechterlijk toezicht	450
§ 5.	De hoofdelijke aansprakelijkheid	451-462
	A. Subsidiar karakter van de hoofdelijke aansprakelijkheid	452-454
	B. Aansprakelijkheidsbeperking	455-457
	C. Toepassingsvoorwaarde	458
	D. Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid	459-462
Afd. II	INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN EEN GEHEEL VAN GOEDEREN	463-499
§ 1.	Toepassingsgebied	464-476

	A. Geheel van goederen	465-469
	B. De overdracht in eigendom of in vruchtgebruik	470-472
	C. Uitgesloten overdrachten	473-476
	1. Faillissement en gerechtelijke reorganisatie	473-474
	2. Vennootschapsrechtelijke herstructurerings	475-476
§ 2.	Uitzondering: gecertificeerde overdracht	477-483
	A. Procedure	478-480
	B. Weigeringsgronden	481-483
	1. De overdrager heeft openstaande schulden	482
	2. Aangekondigde, lopende controle	483
§ 3.	Niet-tegenstelbaarheid van de overdracht	484-492
	A. Algemeen	484-488
	B. Termijn van niet-tegenstelbaarheid	489-492
§ 4.	Hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer	493-499
	A. Algemeen	493-495
	B. Beperking van de hoofdelijke aansprakelijkheid	496-497
	C. Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid	498-499
Afd. III	HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE BELASTINGSSCHULDEN VAN KASGELDVENNootSCHAPPEN	500-513
§ 1.	Toepassingsgebied	501-510
	A. Het bezit van een belangrijke deelneming	502-503
	B. De overdracht van een belangrijke deelneming	504-507
	C. De kasgeldvennootschap	508-510
§ 2.	De hoofdelijke aansprakelijkheid	511-513
Afd. IV	HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN BESTUURDERS VOOR NIET-BETAALDE BEDRIJFSVOORHEFFINGSSCHULDEN	514-530
§ 1.	Toepassingsgebied	515-518
§ 2.	Toepassingsvoorwaarde	519-522
	A. Algemeen	519-520
	B. Vermoeden van fout	521-522
§ 3.	Procedure	523-527
	A. Voorafgaand overleg	523
	B. Bewarende maatregelen	524-525
	C. Instellen van de rechtsvordering	526-527
§ 4.	De hoofdelijke aansprakelijkheid	528-529
§ 5.	Sluiting van de vestiging	530
Afd. V	HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID BIJ VEROORDELING VOOR FISCALE MISDRIJVEN	531-535
§ 1.	De aard van de hoofdelijke aansprakelijkheid	532
§ 2.	Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid	533-535
Hfdst. VI	TENIETGAAN VAN DE BELASTINGSSCHULD	536-614
Afd. I	ONBEPERKT UITSTEL VAN DE INVORDERING	536-562
§ 1.	Algemeen	536-537
§ 2.	Personen die van het onbeperkt uitstel kunnen genieten	538-539
§ 3.	Schulden waarvoor het onbeperkt uitstel kan worden ingeroepen	540-544
	A. Algemeen	540-541
	B. De uitsluiting van betwiste belastingschulden	542
	C. De uitsluiting in geval van fraude	543
	D. De uitsluiting in geval van samenloop	544

§ 4.	Procedure	545-558
	A. Het verzoek tot uitstel	545-547
	B. Gevolgen van het indienen van het verzoek	548-549
	C. De behandeling van het verzoek	550-552
	D. De beslissing	553-554
	E. Beroepsmogelijkheid	555-558
§ 5.	Toekenningsvoorwaarden	559-561
§ 6.	Het verlies van het onbeperkt uitstel	562
Afd. II	VERJARING VAN DE BELASTINGSSCHULD	563-590
§ 1.	Algemeen	563-564
§ 2.	De verjaringstermijn	565-569
§ 3.	De stuiting van de verjaring	570-580
	A. Algemeen	570
	B. Stuiting van de verjaring door de fiscus	571-578
	1. Dagvaarding voor het gerecht	571-572
	2. Bevel tot betaling of beslag	573-575
	3. Verjaringsluitend bevel tot betaling	576-578
	C. Stuiting van de verjaring door de belastingschuldige	579-580
§ 4.	De schorsing van de verjaring	581-585
	A. Schorsing van de verjaring na verjaringsluitende akte	582
	B. Schorsing van de verjaring in geval van betwisting	583-585
§ 5.	De verjaring t.a.v. de medeschuldenaren van een belastingschuld	586-590
	A. Algemeen	586-588
	B. De verjaring t.a.v. gehuwden en wettelijk samenwonenden	589-590
Afd. III	SCHULDVERGELIJKING	591-611
§ 1.	Algemeen	591-596
§ 2.	Toepassingsgebied	597-602
	A. Algemeen	597-599
	B. Uitsluiting van betwiste belastingschulden	600-602
§ 3.	De aanrekeningsregels	603
§ 4.	De schuldvergelijking na overdracht en samenloop	604-609
	A. Algemeen	604-605
	B. Schuldvergelijking na overdracht van schuldvordering	606
	C. Schuldvergelijking na samenloop	607-609
§ 5.	Het Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring	610-611
Afd. IV	KWIJTSCHELDING IN HET KADER VAN INSOLVENTIE-PROCEDURES	612-614
Hfdst. VII	GRENSOVERSCHRIJDENDE INVORDERING	615-647
Afd. I	HET JURIDISCH KADER	616-620
§ 1.	Situering	616
§ 2.	De verhouding tussen de verschillende instrumenten	617-620
	A. De uitsluiting van de cumulatieve toepassing	618
	B. De residuaire toepassing	619
	C. De minimale toepassing	620
Afd. II	DE DRAAGWIJDTE VAN DE INVORDERINGSBIJSTAND	621-626
§ 1.	De schulden waarvoor een verzoek om invorderingsbijstand kan gevraagd worden	621-622
§ 2.	De personen op wie het verzoek om invorderingsbijstand betrekking kan hebben	623-626

Afd. III	DE VOORWAARDEN WAARONDER INVORDERINGSBIJSTAND KAN VERLEEND WORDEN	627-637
§ 1.	Formele vereisten	627-628
A.	De uitputtingsvereiste	627
B.	Temporele vereisten	628
§ 2.	Kwalitatieve vereisten	629-632
A.	De vereiste van een uitvoerbare titel	629-630
B.	De afwezigheid van betwisting	631-632
§ 3.	Fundamentele vereisten	633-637
A.	Moeilijkheden van economische of sociale aard	634
B.	De overeenstemming met de wetgeving van de verzoekende staat	635
C.	De fundamentele rechtsbeginselen binnen de aangezochte staat	636-637
Afd. IV	DE GEVOLGEN VAN EEN VERZOEK TOT INVORDERINGSBIJSTAND	638-647
§ 1.	Algemeen	638-640
§ 2.	De problematiek van de verjaring	641-644
§ 3.	Betwistingen	645-647
A.	Betwisting van de schuldvordering en/of de uitvoerbare titel	645-646
B.	Betwisting van de invorderingsmaatregelen	647
TITEL II	BTW	648-947
Hfdst. I	ALGEMEEN KADER	648-679
Afd. I	DE UITVOERBARE TITEL: HET DWANGBEVEL	648-656
§ 1.	Algemeen	648-650
§ 2.	Opmaak en uitvoerbaarverklaring van het dwangbevel	651-654
§ 3.	Draagwijdte van het dwangbevel	655
§ 4.	Alternatieve uitvoerbare titels	656
Afd. II	BELASTINGSCHULDIGEN	657-679
§ 1.	Eigenlijke belastingschuldigen	657-660
A.	Begrip	657
B.	Pluraliteit aan eigenlijke belastingschuldigen	658-660
§ 2.	Algemene rechtsopvolgers	661-675
A.	Algemene rechtsopvolging bij natuurlijke personen	661-667
1.	De gehoudenheid van de erfgenaam tot de belasting-schuld	662-665
2.	De uitvaardiging van het dwangbevel	666-667
B.	Algemene rechtsopvolging bij rechtspersonen	668-675
1.	De gehoudenheid van de algemene rechtsopvolger(s) tot de belastingschuld	670-673
2.	De uitvaardiging van het dwangbevel	674-675
§ 3.	Gehuwden en wettelijk samenwonenden	676
§ 4.	Derden-aansprakelijken	677-679
Hfdst. II	BETALING EN VERVOLGING VAN DE BELASTINGSCHULD	680-754
Afd. I	BETALINGSTERMIJNEN	681-688
§ 1.	Algemeen	681-683
§ 2.	Uitstel van betaling	684-687
A.	Uitstel van betaling verleend door de ontvanger	684-686

	B. Uitstel van betaling verleend door de rechtbanken	687
§ 3.	De opschorting van de opeisbaarheid	688
Afd. II	NALATIGHEIDSINTERESTEN	689-694
§ 1.	Algemeen	689-692
	A. Uitgangspunt	689
	B. Uitzonderingen	690-692
§ 2.	Kwijtschelding van nalatigheidsinteressen in bijzondere gevallen	693-694
Afd. III	INVORDERING VAN BETWISTE BELASTINGEN	695-705
§ 1.	De betwiste belastingschuld	695-698
§ 2.	Consignatieverplichting i.g.v. beroep	699-705
Afd. IV	VERVOLGINGSMAATREGELEN	706-754
§ 1.	Rechtstreekse vervolgingen	706-714
	A. Algemene regels betreffende de tenuitvoerlegging	706
	B. Administratief bewarend beslag op verdachte goederen	707-714
	1. Begrip en duiding	707-709
	2. Procedure	710-714
§ 2.	Onrechtstreekse vervolgingen	715-754
	A. Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag	715-730
	1. Voorwerp en oorzaak van het beslag	716
	2. De beslagprocedure	717-724
	3. De omschakeling naar een gemeenrechtelijk beslag	725-730
	B. Het beslag in eigen handen	731-754
	1. Algemeen	731-734
	2. Inhouding met het oog op de aanzuivering	735-736
	3. Inhouding als bewarend beslag onder derden	737-754
Hfdst. III	“FISCALE” ZEKERHEDEN	755-779
Afd. I	VOORRECHTEN EN HYPOTHEKEN	755-770
§ 1.	Het algemeen voorrecht van de Schatkist	755-760
	A. Belastingsschuldigen t.a.v. wie het voorrecht kan worden ingeroepen	756
	B. Belastingsschulden waarvoor het voorrecht kan worden ingeroepen	757
	C. Het voorwerp van het voorrecht	758-759
	D. De rang van het voorrecht	760
§ 2.	De wettelijke hypotheek	761-770
	A. Belastingsschuldigen t.a.v. wie de hypotheek kan worden ingeroepen	762
	B. Belastingsschulden waarvoor de hypotheek kan worden ingeroepen	763
	C. Het voorwerp van de hypotheek	764
	D. De inschrijving van de hypotheek	765-770
	1. Algemeen	765-768
	2. Inschrijving na faillissement	769
	3. Inschrijving in het kader van de notariële notificatieverplichtingen	770
Afd. II	HET OPLEGGEN VAN ZAKELIJKE ZEKERHEDEN OF PERSONLIJKE BORGSTELLINGEN	771-779
§ 1.	Toepassingsgebied	772-774
	A. Belastingsschuldigen aan wie de zekerheden kunnen worden opgelegd	772

	B. De vaststelling van de insolabiliteit	773
	C. De schuldvorderingen waarvoor een zekerheid kan worden opgelegd	774
§ 2.	De waarborgregeling	775-778
§ 3.	Het sanctieapparaat	779
Hfdst. IV	NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN	780-838
Afd. I	DE NOTARIELE NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN VOOR HYPOTHEEK VATBARE GOEDEREN	780-818
§ 1.	Algemene duiding en toepassingsgebied	780
§ 2.	Geviseerde belastingplichtigen: informatie- en meldingsplicht	781-783
§ 3.	Akten houdende vervreemding en hypothecaire aanwending	784-788
	A. De akte	785
	B. Het voorwerp van de akte	786
	C. De territoriale begrenzing	787-788
§ 4.	De kennisgeving door de notaris of door een andere bevoegde persoon	789-796
	A. Algemeen	789-790
	B. De wijze waarop de kennisgeving verricht wordt	791-792
	C. Het tijdstip van de kennisgeving	793
	D. De persoonlijke aansprakelijkheid van de notaris	794-796
§ 5.	De notificatie door de ontvanger	797-805
	A. Algemeen	797-800
	B. De wijze waarop de notificatie gebeurt	801
	C. Het tijdstip waarop de notificatie plaatsvindt	802-803
	D. Het vereiste belang van de schatkist	804-805
§ 6.	De gevolgen van de notificatie	806-810
	A. De notificatie als een beslag onder derden	806-809
	B. De notificatie als een verzet tegen de prijs in de zin van artikel 1642 Ger.W.	810
§ 7.	De aanvullende verklaring door de notaris en de inschrijving van de wettelijke hypotheek	811-815
§ 8.	De afgifteverplichting van de notaris	816-818
Afd. II	INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ OPENBARE VERKOPINGEN	819-826
§ 1.	Algemene duiding en toepassingsgebied	819-820
§ 2.	De kennisgeving door de gerechtsdeurwaarders en notarissen	821-823
§ 3.	De notificatie door de ontvanger	824-826
Afd. III	VERPLICHTINGEN VAN KREDIETINSTELLINGEN OF -INRICHTINGEN	827-838
§ 1.	Algemene duiding en toepassingsgebied	827-831
§ 2.	Principieel verbod op vrijgave van de toegekende fondsen	832
§ 3.	Aanvraag en uitreiking van een attest	833-834
§ 4.	De in het attest op te nemen belastingschulden	835-836
§ 5.	De gevolgen van het attest	837-838
Hfdst. V	SPECIEFIEKE AANSPRAKELIJKHEDEN	839-901
Afd. I	DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE BELASTINGSSCHULDEN VAN EEN AANNEMER	839

Afd. II	INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN EEN GEHEEL VAN GOEDEREN	840-877
§ 1.	Toepassingsgebied	841-852
A.	Geheel van goederen	842-846
B.	De overdracht in eigendom of in vruchtgebruik	847-849
C.	Uitgesloten overdrachten	850-852
1.	Faillissement en gerechtelijke reorganisatie	850-851
2.	Vennootschapsrechtelijke herstructurerings	852
§ 2.	Uitzondering: gecertificeerde overdracht	853-860
A.	Procedure	854-857
B.	Weigeringsgronden	858-860
1.	De overdrager heeft openstaande schulden	859
2.	Aangekondigde, lopende controle	860
§ 3.	Niet-tegenstelbaarheid van de overdracht	861-869
A.	Algemeen	861-865
B.	Termijn van niet-tegenstelbaarheid	866-869
§ 4.	Hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer	870-877
A.	Algemeen	870-872
B.	Beperking van de hoofdelijke aansprakelijkheid	873-874
C.	Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid	875-877
Afd. III	HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN BESTUURDERS VOOR NIET-BETAALDE BTW-SCHULDEN	878-893
§ 1.	Toepassingsgebied	879-882
§ 2.	Toepassingsvoorwaarde	883-886
A.	Algemeen	883-884
B.	Vermoeden van fout	885-886
§ 3.	Procedure	887-890
A.	Voorafgaand overleg	887
B.	Bewarende maatregelen	888
C.	Instellen van de rechtsvordering	889-890
§ 4.	De hoofdelijke aansprakelijkheid	891-892
§ 5.	Sluiting van de vestiging	893
Afd. IV	HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID BIJ VEROORDELING VOOR FISCALE MISDRIJVEN	894-896
§ 1.	De aard van de hoofdelijke aansprakelijkheid	895
§ 2.	Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid	896
Afd. V	DERDEAANSPRAKELIJKHEID VOOR DE VOLDOENING VAN DE BTW	897-898
§ 1.	Derdeaansprakelijkheid van de medecontractant	897
§ 2.	Derdeaansprakelijkheid van de depothouder en de vervoerder	898
Afd. VI	DERDEAANSPRAKELIJKHEID IN GEVAL VAN BTW-FRAUDE	899-901
Hfdst. VI	TENIETGAAN VAN DE BELASTINGSSCHULD	902-946
Afd. I	ONBEPERKT UITSTEL VAN DE INVORDERING	902-928
§ 1.	Algemeen	902-903
§ 2.	Personen die van het onbeperkt uitstel kunnen genieten	904-905
§ 3.	Schulden waarvoor het onbeperkt uitstel kan worden ingeroepen	906-910
A.	Algemeen	906-907
B.	De uitsluiting van betwiste belastingsschulden	908

	C. De uitsluiting in geval van fraude	909
	D. De uitsluiting in geval van samenloop	910
§ 4.	Procedure	911-924
	A. Het verzoek tot uitstel	911-913
	B. Gevolgen van het indienen van het verzoek	914-916
	C. De behandeling van het verzoek	917-919
	D. De beslissing	920-921
	E. Beroepsmogelijkheid	922-924
§ 5.	Toekenningsvoorwaarden	925-927
§ 6.	Het verlies van het onbeperkt uitstel	928
Afd. II	VERJARING VAN DE BELASTINGSCHULD	929-944
§ 1.	Algemeen	929
§ 2.	De verjaringstermijn	930-934
§ 3.	De stuiting van de verjaring	935-940
	A. Algemeen	935
	B. Stuiting van de verjaring door de fiscus	936-939
	1. Dagvaarding voor het gerecht	936
	2. Bevel tot betaling	937-939
	C. Stuiting van de verjaring door de belastingschuldige	940
§ 4.	De schorsing van de verjaring	941-944
	A. Schorsing van de verjaring na verjaringstuitende akte	942
	B. Schorsing van de verjaring in geval van betwisting	943-944
Afd. III	SCHULDVERGELIJKING	945
Afd. IV	KWIJTSCHELDING IN HET KADER VAN INSOLVENTIE-PROCEDURES	946
Hfdst. VII	GRENDOVERSCHRIJDENDE INVORDERING	947
		Blz.
ZAAKREGISTER		275

AFKORTINGEN EN CITEERWIJZEN

Er wordt afgekort en geciteerd volgens de aanbevelingen van de Interuniversitaire Commissie Juridische Verwijzingen en Afkortingen, *Juridische verwijzingen en afkortingen*, Mechelen, Kluwer, 2008, vierde editie, 170 p.

Binnen elk hoofdstuk wordt elke bron (minstens) eenmaal volledig weergegeven.

Verder worden in de regel geen afkortingen gebruikt, tenzij in de tussen haakjes geplaatste tekst(gedeelten).

LITERATUURLIJST

- AFSCHRIJFT, T. en IGALSON, M., "La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999", *JT* 1999, 489 e.v.
- AFSCHRIJFT, T., "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.", *JT* 2006, nr. 6245, 733 e.v.
- AFSCHRIJFT, T., "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d'une participation dans une société dite 'liquide' et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale", *JT* 2006, nr. 6247, 782 e.v.
- BEKAERT, J., "De nieuwe bestuurdersaansprakelijkheid voor fiscale schulden: slapeloze nachten voor de bestuurders of much ado about nothing?", *RW* 2006-07, nr. 43, 1750-1756.
- BOUCKAERT, F. en VERSTAPPEN, J., "Overdracht van een handelszaak of universaliteit in het licht van het nieuwe artikel 442bis W.I.B.1992: een valkuil voor de notaris", *Not.Fisc.M.* 1997, nr. 8, 225-237.
- BOURS, J.-P. en PIROTTE, N., "Le titre exécutoire en droit fiscal" in *De Executie ter discussie*, Brussel, Bruylant, 1993, 79-106.
- BOURS, J.-P., "Loi-programme et recouvrement de l'impôt", *RGCF* 2004, nr. 2, 33-34.
- BYTTEBIER, J., "De fiscale notificatie bij de omzetting van een hypothecaire volmacht" in *Dossier Jong Vlaams Notariaat* 1998, 45-53.
- BYTTEBIER, K., *Voorrechten en Hypotheken*, Antwerpen, Maklu, 2005, 787 p.
- CB, "Hoofdelijke gehoudenheid van (mede-)daders: geen straf volgens Cassatie", *Fiscoloog* 2009, nr. 1148, 11.
- CATRICE, P., "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 9-138.
- CLAEYS BOUUAERT, I., *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 384 p.
- CORNELIS, L., *Algemene theorie van de verbintenis*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 997 p.
- COUSSEMENT, P., "De Wet op de Continuïteit van de Ondernemingen van 31 januari 2009", *TBH* 2009, nr. 4, 283-321.
- DAUGINET, V. en SPAGNOLI, K. (eds.), *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblo, 1999, 172.
- DEBACKER, J.-J., "Le recouvrement de l'impôt contesté et les garanties du Trésor", *RGCF* 2003, nr. 3, 18-41.
- DE BORMAN, S., "De nieuwe maatregelen tegen de sociale en fiscale fraude", *AFT* 1979, 261-271.
- DEFOOR, W., "Aanvang van bezwaartermijn: dwangbevel vormt pas 'kennisgeving van aanslag' indien belastingplichtige kennis krijgt van alle essentiële gegevens van de aanslag" (noot onder Cass. 14 juni 2002), *TFR* 2003, nr. 238, 275 e.v.

- DELANOTE, M., "Invordering van belastingschulden en socialezekerheidsbijdragen bij de overdracht van een geheel van goederen", *Not.Fisc.M.* 2006, nr. 8, 231-254 en *AFT* 2007, nr. 4, 13-39.
- DELANOTE, M., "Het onderscheid tussen een dwangbevel en een kohier", *LRB* 2007, nr. 4, 183-196.
- DELANOTE, M., "Programmawet. De doorwerking van het kohier lastens niet in het kohier genoemde derden", *Fisc.Act.* 2007, nr. 16, 3-5.
- DELANOTE, M., "Territorium, territoriale bevoegdheid en territorialiteitsbeginsel: *terra incognita*?" in *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2006-2007*, Brugge, die Keure, 2007, 189-213.
- DELANOTE, M., "Invordering van belastingschulden op het vlak van de inkomstenbelastingen en de B.T.W. Overzicht van de tijdens de vorige legislatuur doorgevoerde wijzigingen", *AFT* 2007, nr. 12, 3-38.
- DELANOTE, M., "Artikel 442^{quater} WIB92: een eerste toepassing", *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4.
- DELANOTE, M. en VANDEN BRANDEN, J., "Het bezwaarrecht van derden", *RABG* 2009, nr. 18, 1256-1263.
- DELANOTE, M., "De grensoverschrijdende bijstand bij de invordering van btw-schulden", in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal Praktijkboek. Indirecte belastingen 2009-2010*, Mechelen, Kluwer, 2009, 183-231.
- DELANOTE, M., *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 785 p.
- DE LEVAL, G., "Le commandement, sa nature et ses effets spécialement en droit fiscal" (noot onder Cass. 10 oktober 2002), *RGCF* 2003, 27-33.
- DE MEYERE, L., "Toch enige rechtszekerheid voor verjaring van betwiste belastingen", *Fisc.Act.* 2004, nr. 5, 1-4.
- DE MUYNCK, M., DE NEEF, G. en AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen, Fiscaal-juridische aspecten*, Gent, Larcier, 1999, 487 p.
- DENOTTE, Th., "Les notifications fiscales notariales en matières d'impôts directs", *Rec.gén.enr. not.* 2001, nr. 25.190, 546-588.
- DENYS, L. en COPPENS, W., "Fiscale aspecten van de registratie van aannemers", *Fiskofoon* 1980, 12-27, 1982, 63-78 en 1983, 79-85.
- DE RAEDT, S., "Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten" in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 205-256.
- DE RAEDT, S. (ed.), *Interesten bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 420 p.
- DE SCHRIJVER, D., "Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken", *RGCF* 2008, nr. 3, 191-206.
- DESTERBECK, F., "De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW", *RW* 1986-87, 562-576.
- DE THEIJE, M., "Fiscale schuldvergelijking" (noot onder Beslagr. Brussel 13 mei 2005), *RW* 2005-06, nr. 27, 1070-1072.

- DE TROYER, I., *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 520 p.
- DE WILDE, A., *Boedelschulden in het insolventierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 619 p.
- DIRIX, E. en BROECKX, K., *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 627 p.
- DIRIX, E., "Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 181-203.
- DU FAUX, H., "Wanneer ontstaat de belasting als schuld inzake rechtstreekse belastingen?", *T.Not.* 1950, nr. 2, 33-48.
- FORESTINI, R., noot onder Brussel 19 december 2003, *RGCF* 2004, nr. 3, 65-67.
- FORESTINI, R. en ORLANDO, E., "La prescription du recouvrement de la créance fiscale: du nouveau?", *RGCF* 2005, nr. 5, 297-317.
- GEENS, G., "De Belgische maatregelen ter bestrijding van de bedrieglijke praktijken van de koppelbazen en de weerslag ervan op internationaal vlak voor aannemers en onderaannemers", *BTW Rev.* 1980, nr. 43, 49-66.
- GEENS, K., "Fusie en splitsing als constitutieve rechtshandelingen. Discontinuïteit van de ontbonden rechtspersoon en continuïteit van zijn aandeelhouders" in *De nieuwe fusiewetgeving 1993, vennootschapsrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Kalmthout, Biblo, 1994, 11-34.
- GEENS, K., "Procesrechtelijke executieproblemen bij vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid", *TRV* 1995, nr. 5, 351-356.
- GEORGES, F., "Inconstitutionnalité (très?) partielle de la compensation fiscale nonobstant concours" (noot onder GwH 19 maart 2009, nr. 55/2009), *JLMB* 2009, nr. 18, 831-832.
- GERLO, J., *Handboek voor familierecht. 2. Huwelijksvermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2001, 340 p.
- GILLIS, J., "Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds", *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 2 e.v.
- GOEGEBUER, A., "Hoofdelijke aansprakelijkheid inzake lokale en regionale belastingen" in M. DE JONCKHEERE en K. DEKETELAERE (eds.), *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2001-2003*, Brugge, die Keure, 2003, 169-208.
- GRAU RUIZ, M.A., *Mutual assistance for the Recovery of Tax Claims*, Londen/Den Haag/New York, Kluwer Law International, 2002, 332 p.
- JAECQUES, D., noot onder Cass. 15 februari 2000, *AFT* 2000, nr. 10, 434-436.
- JANSSENS, K., "Eender welke schuld van burger aan Financiën wordt voortaan afgehouden van belastingtegoed", *Fisc.Act.* 2008, nr. 40, 1-2.
- JVD, "Ketenaansprakelijkheid blijft onrechtstreeks wel bestaan", *Fiscoloog* 2007, 1068, 1-5.
- KIRKPATRICK, J., "L'effet interruptif de prescription du commandement de payer un impôt enrôlé mais contesté: sa condamnation par la cour de cassation et sa résurrection rétroactive par une disposition légale pseudo-interprétative" (noot onder Arbitragehof 7 december 2005), *JDF* 2005, 321-339.
- LENAERTS, N., "De wet van 4 mei 1999 en het begrip 'inkomsten die voor de zetting van de belasting als persoonlijk verworven zijn aangemerkt': een poging tot interpretatie", *TFR* 2001, 715-729.

- LOYENS, M., *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 383 p.
- LOYENS, M., “De nieuwe procedure van fiscaal uitvoerend beslag onder derden (art. 164-165 K.B.W.I.B.)”, *TFR* 2006, nr. 308, 743 e.v.
- MERCIER, E., “La cession de créance est-elle une opposition au sens de l’article 165 de l’arrêté royal d’exécution du Code des impôts sur les revenus?” (noot onder Luik 15 juni 2000), *JLMB* 2001, nr. 34, 1466 e.v.
- MICHIELS, D., “De fiscus en de rangregeling” (noot onder Cass. 17 november 2006), *RW* 2006-07, nr. 43, 1759-1764.
- PEETERS, B., “Fiscale schulden van een onvermogene schuldenaar”, *AFT* 2003, nr. 5, 11-68.
- PEETERS, B., *De continuïteit van het overheidsondernemen. Een begrippenanalyse en een kritiek op de uitvoeringsimmunitet*, Antwerpen, Maklu, 1989, 559 p.
- PEETERS, B., “De verantwoordelijkheid van derden voor andermans belastingsschulden: de fiscale toepassing van het KYC-principe” in *Verantwoordelijkheid en recht*, Mechelen, Kluwer, 2008, 443-464.
- PINTENS, W., VAN DER MEERSCH, B. en VANWINCKELEN, K., *Inleiding tot het familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 2002, 997 p.
- PIROTTE, N., *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 181 p.
- POPPE, G., “De nieuwe regeling registratie van aannemers: een grondige analyse van het fiscale en het sociale luik” in *Fiscaal Praktijkboek 2008-2009 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2008, 417-468.
- RENS, J.-L., “Professionele aansprakelijkheid van de notaris. Overzicht van rechtspraak 1970-1972”, *TPR* 1974, 109-110.
- SEPULCHRE, V., “La prescription des impôts et taxes en cas d’instance en justice. Les dernières modifications en matière d’impôts sur les revenus en comparaison avec la T.V.A.”, *RGCF* 2004, nr. 2, 17-32.
- SMET, P., *Handboek Roerende Voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, 526 p.
- SPEECKE, J., “Het Hof van Cassatie bevestigt vorige rechtspraak inzake de bewijslast verzending van aanslag” (noot onder Cass. 15 juni 2001), *TFR* 2002, nr. 218, 332 e.v.
- VAN BRUSTEM, E., “De la nature du commandement en général et en matière d’impôts sur les revenus en particulier: suite... et fin?”, *RGCF* 2003, nr. 6, 3-18.
- VANDENBERGH, H., “De functie van het dwangbevel inzake BTW” (noot onder Cass. 9 maart 2006), *TFR* 2006, 780 e.v.
- VANDEN BRANDEN, J., “Invordering van de inkomstenbelastingen en hiermee verwante schulden lastens feitelijk gescheiden echtgenoten: stand van zaken” in *Fiscaal praktijkboek directe belastingen 2003-2004*, Diegem, Ced. Samsom, 2003, 3-45.
- VANDEN BRANDEN, J., “Excessief consignatieverzoek is onrechtmatig”, *Fisc. Act.* 2008, nr. 4, 1-5.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Fusie en splitsing van vennootschappen in de inkomstenbelasting. Het spanningsveld tussen de boekhoudkundige verwerking en de fiscale behandeling*, Antwerpen, Intersentia Rechtswetenschappen, 2000, 565 p.

- VANERMEN, B., "Principes inzake de invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 1-116.
- VANERMEN, B., "Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden", *RW* 2005-06, nr. 8, 281-291.
- VANERMEN, B., *Verjaring inzake directe belastingen en B.T.W.*, Brussel, Larcier, 2008, 159 p.
- VANERMEN, B., "Invloed van de verschoonbaarverklaring op de invordering van de inkomstenbelastingen ingekohierd op naam van gehuwden of wettelijke samenwonenden" in *Liber spei et amicitiae. Liber Amicorum Ivan Verougstraete*, Brussel, Larcier, 2011, 389-400.
- VANHEESWIJCK, L., "Hoe persoonlijk is het bezwaarrecht in de inkomstenbelastingen" in *Liber Amicorum Jean Pierre Lagae*, Diegem, Ced. Samsom, 1998.
- VANMEENEN, M., "De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van ondernemingen", *RW* 2008-09, nr. 31, 1282-1321.
- VAN MELKEBEKE, P., "Quelques aspects des notifications fiscales dans la pratique notariale", *Notarius* 1996, nr. 7-8, 340-349.
- VAN OEVELEN, A., "Algemeen overzicht van de bevrijdende verjaring en de vervaltermijnen in het Belgisch Privaatrecht", *TPR* 1987, 1811, nr. 49.
- VAN OEVELEN, A., "Recente ontwikkelingen inzake de bevrijdende verjaring in het burgerlijk recht", *RW* 2000-01, 1433-1444.
- VERSTAPPEN, J., "Implicaties op het vlak van de directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap", *TFR* 1997, nr. 152-153, 208-229.
- VERSTAPPEN, J., *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 730 p.
- VERSTAPPEN, J., "Fiscale verwittigingen door de notaris en actio pauliana in geval van afstand van onverdeelde gerechtigdheden" (noot onder Antwerpen 19 juni 2007), *TFR* 2008, nr. 347, 826 e.v.
- WILMS, W., *De opschorting van de opeisbaarheid van fiscale en sociale zekerheidsschulden*, Kalmt-hout, Biblo, 1986, 76 p.
- WYLLEMAN, B. en VAN ACKER, E., *Praktische gids voor schuldbemiddelaars*, Mechelen, Kluwer, 2006, 461 p.

TITEL I
INKOMSTENBELASTINGEN

HOOFDSTUK I ALGEMEEN KADER

AFDELING I

DE UITVOERBARE TITEL: HET KOHIER

§ 1. Begrip

1 De administratie is een bijzondere schuldeiser die zichzelf van een uitvoerbare titel kan voorzien zonder daartoe een gerechtelijke procedure te moeten opstarten. Deze macht berust op het zogenaamde *privilège du préalable* (zie Luik 19 mei 1994, *JT* 1995, 71; J.P. BOURS en N. PIROTTE, “Le titre exécutoire en droit fiscal” in *De Executie ter discussie*, Brussel, Bruylant, 1993, 81; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 3).

Op het vlak van de inkomstenbelastingen vormt het kohier de uitvoerbare titel.

2 De kohieren moeten worden opgemaakt en uitvoerbaar verklaard door de leidinggevende ambtenaar van de administratie bevoegd voor de vestiging van de belasting of door de door hem gedelegeerde ambtenaar (art. 298, § 1 WIB 1992). De opmaak gebeurt daarbij op door de administratie of door haar gedelegeerden bepaalde tijdstippen (art. 132 KB WIB 1992).

3 De tekst zelf van de uitvoerbaarverklaring luidt als volgt:

“Bevelen aan al de in dit kohier opgenoemde belastingschuldigen, aan hun vertegenwoordigers, pachters, huurders, zaakwaarnemers, bestuurders en borgen, de erin opgenomen aanslagen te betalen, op straffe van door dwangmiddelen daartoe verplicht te worden” (zie Com.IB nr. 298/3 en vakcursus invordering, randnr. 12).

4 In zijn materiële verschijningsvorm is het kohier niet meer dan een lijst van elementen en gegevens die moeten toelaten de belastingschulden te identificeren.

Daarbij werd door de wetgever geëxpliciteerd dat de kohieren afzonderlijk per soort van belasting of voorheffing of ineens voor verschillende soorten van belastingen of voorheffingen mogen worden aangelegd (art. 128 KB WIB 1992). De kohieren mogen eveneens voor verscheidene aanslagjaren worden opgemaakt mits zij jaarlijks met een nieuwe uitvoerbaarverklaring worden bekleed (art. 129 KB WIB 1992). Voorts worden de kohieren van de directe belastingen opgemaakt per gemeente, per groep gemeenten of per ontvangkantoor (art. 131 KB WIB 1992).

5 Vanuit juridisch oogpunt is het kohier een authentieke akte waardoor de administratie zichzelf een inningstitel verschafft tegen de belastingsschuldige en de wil te kennen geeft betaling te eisen, desnoods onder dwang (vgl. o.m. Cass. 17 juni 1929, *Pas.* 1929, I, 246; Cass. 29 september 1986, *Arr.Cass.* 1986-87, 128 en *RW* 1986-87, 2115).

Voor de regelmatigheid van het kohier ten aanzien van een bepaalde belastingplichtige, is evenwel niet vereist dat elk artikel ervan van een afzonderlijke uitvoerbaarverklaring en handtekening van de directeur is voorzien (zie Com.IB nr. 298/2; Cass. 7 juni 1968, *Bull.* 502, 2245 en *Pas.* 1968, I, 1147; Cass. 21 februari 1969, *Bull.* 502, 2260 en *Pas.* 1969, I, 559).

6 Ingevolge de authenticiteit hebben de vermeldingen in het kohier bewijskracht tot inschrijving wegens valsheid in geschriften (Cass. 3 september 1965, *Bull.Bel.*, nr. 502, 2242 en *Pas.* 1966, I, 11; Cass. 24 maart 1972, *Pas.* 1972, I, 695 en *Bull.Bel.*, nr. 497, 944; Luik 18 september 1997, *Bull.Bel.* 1999, nr. 793, 1579).

De microfiches en microfilms van de kohieren hebben overigens dezelfde bewijskracht als de originelen indien deze microfiches en -films door de administratie der Directe Belastingen of onder haar controle zijn aangemaakt (art. 299 WIB 1992).

7 De opmaak en de uitvoerbaarverklaring van het kohier vormen meteen ook het sluitstuk van het vestigingsproces op basis waarvan de belastingsschuld in hoofde van een individuele belastingsschuldige wordt vastgesteld (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 287 e.v.; zie ook Com.IB nr. 298/5).

8 Op de in de kohieren opgenomen aanslagen zijn de belastingtarieven en eventueel de opcentiemen in verband met de respectieve aanslagjaren toepasselijk. Dit houdt verband met de begrotingstechnische koppeling van de aanslagen aan het begrotingsjaar dat loopt op de datum waarop ze uitvoerbaar worden verklaard (art. 130 KB WIB 1992).

Eveneens wordt expliciet aangegeven dat voor de berekening de belastbare grondslag in euro wordt vastgesteld en afgerond wordt op de cent (art. 134 KB WIB 1992). Hetzelfde geldt t.a.v. de verschillende aanslagen, met inbegrip van de opcentiemen (art. 135 KB WIB 1992) en de aanvullende belastingen (art. 232 KB WIB 1992).

§ 2. Kennisgeving van het kohier

9 Na de uitvoerbaarverklaring van de kohieren moeten de betrokken belastingsschuldigen op de hoogte worden gebracht van de vastgestelde belastingsschuld. Deze kennisgeving hoeft niet te gebeuren binnen de aanslagtermijnen (Cass. 17 juni 1929, *Pas.* 1929, I, 246).

Wel heeft administratie aan haar bevoegde diensten voorgeschreven de aanslagbiljetten te verzenden binnen de acht dagen volgend op de uitvoerbaarverklaring van de kohieren. Die termijn

kan evenwel langer worden wanneer die diensten de belastingschuldige moeten treffen op een ander adres dan dat in de aangifte aangegeven (Com.IB nr. 300/23).

A. DE PERSOON AAN WIE DE KENNISGEVING MOET WORDEN VERZONDEN

10 In de regel gebeurt deze kennisgeving middels de toezending van een aanslagbiljet aan de belastingschuldige op zijn adres onder gesloten omslag (art. 302 WIB 1992 en art. 136 KB WIB 1992; zie ook P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 29-35).

11 De toezending van het aanslagbiljet kan rechtsgeldig gebeuren aan het adres zoals dit blijkt uit het bevolkingsregister, zelfs indien de belastingschuldige niet langer op dit adres verblijft (Cass. 17 november 1988, *Arr.Cass.* 1988-89, 333, *Bull.* 1989, 305, *FJF* 1989, 76, *JT* 1989, 63, *Pas.* 1989, I, 305 en *RW* 1988-89, 1187).

12 De toezending is eveneens geldig indien deze gebeurt aan het adres waarop de belastingschuldige de administratie heeft verzocht hem eventueel toe te sturen brieven te doen toekomen (Cass. 23 februari 1965, *Pas.* 1965, I, 648 en *Bull.Bel.*, nr. 422, 1594; zie ook Com.IB nr. 300/29-37).

13 In het geval van een overlijden zal het aanslagbiljet rechtsgeldig verzonden zijn naar het adres waar de nalatenschap is opengevalen (Cass. 1 december 1953, *Pas.* 1954, I, 270; Cass. 4 november 1955, *Pas.* 1956, I, 207; zie ook M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 10, nr. 18).

Dit laatste neemt nochtans niet weg dat de administratie intern aanbeveelt om de aanslagbiljetten niettemin te verzenden naar de persoonlijke woonplaats van elke erfgenaam (zie Com.IB nr. 300/39).

B. DE DATUM VAN KENNISGEVING

14 De kennisgeving van het aanslagbiljet vindt (thans) in de regel plaats voor zover de bestemming naar alle waarschijnlijkheid kennis heeft genomen van het aanslagbiljet, dit wil zeggen – en naar analogie van artikel 53bis Ger.W. – de derde werkdag volgend op die waarop het aanslagbiljet aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst.

Hiermee kwam de wetgever tegemoet aan de stelling van het Grondwettelijk Hof dat de voorheen geldende verzendingstheorie waarbij de datum van de verzending als datum van kennisgeving werd beschouwd, het recht van verdediging van de geadresseerden op onevenredige wijze beperkt (Arbitragehof 17 december 2003, nr. 170/2003, www.const-court.be, overwegingen B.5. en B.6.; GwH 19 december 2007, nr. 162/2007, www.const-court.be, *Arr.GwH* 2007, nr. 5, 2133, *BS* 11 februari 2008, 9059, *JLMB* 2008, nr. 16, 705, *NJW* 2008, nr. 174, 26, noot S. DE RAEDT, *RABG* 2008, nr. 9, 553, *RGCF* 2008, nr. 2, 137, *Rev.not.b.* 2008, nr. 3019, 294 en *TFR* 2008, nr. 341, 474, noot P. VAN EYSENDEYK). In zijn arrest van 12 november 2009 bevestigde ook het Hof

van Cassatie expliciet dat voor de bepaling van het vertrekpunt van de bezwaartermijn rekening moet worden gehouden met de ontvangsttheorie (Cass. 12 november 2009, *Fiscoloog* 2010, nr. 1192, 13; zie voor een concrete toepassing Antwerpen 14 oktober 2008, www.fiscalnet.be).

15 Te noteren valt dat aan de op het aanslagbiljet vermelde verzendingsdatum een weerlegbaar vermoeden van juistheid kleeft (Cass. 7 januari 1993 (AR F 1207 F), www.cass.be, *Arr.Cass.* 1993, 19, *Bull.* 1993, 19, *F.Rechtspr.* 1993, nr. 7, 3, *FJF* 1993, 196, *Pas.* 1993, I, 19 en *RW* 1992-93, 1406; Cass. 7 januari 1993 (AR F 1212 F), www.cass.be, *Arr.Cass.* 1993, 19, *F.Rechtspr.* 1993, nr. 7, 4, *FJF* 1993, 196 en *Pas.* 1993, I, 19; Cass. 7 januari 1993 (AR F 1214 F), www.cass.be, *Arr.Cass.* 1993, 26, *Bull.* 1993, 25, *FJF* 1993, 191, *Pas.* 1993, I, 25 en *RW* 1993-94, 18; Cass. 7 januari 1993 (AR F 1217 F), www.cass.be, *Arr.Cass.* 1993, 19, *F.Rechtspr.* 1993, nr. 7, 5, *FJF* 1993, 198 en *Pas.* 1993, I, 19; Cass. 16 januari 1997, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1997, 79, *Bull.* 1997, 82, *Pas.* 1997, I, 82 en *RW* 1997-98, 58; Cass. 15 juni 2001, *AFT* 2002, noot A. DE MEY, *Arr.Cass.* 2001, nr. 6, 1180, *Fisc.Koer.* 200, nr. 9, 334, noot F. JACOBS, *FJF* 2002, nr. 9, 776, *Pas.* 2001, 1138 en *TFR* 2002, nr. 218, 329, noot J. SPEECKE; zie ook J. SPEECKE, “Het Hof van Cassatie bevestigt vorige rechtspraak inzake de bewijslast verzending van aanslag” (noot onder Cass. 15 juni 2001), *TFR* 2002, nr. 218, 332).

C. DE BEWIJSLAST VAN DE VERZENDING

16 De bewijslast omtrent de effectieve toezending rust op de administratie (zie Cass. 12 januari 1960, *Bull.* 1960, I, 536 en *Pas.* 1960, I, 536; Cass. 17 november 1988, *Arr.Cass.* 1988-89, 333, *Bull.* 1989, 305, *FJF* 1989, 76, *JT* 1989, 63, *Pas.* 1989, I, 305 en *RW* 1988-89, 1187; zie ook Com.IB nr. 300/40-44).

17 Voor zover de administratie er niet zou in slagen te bewijzen dat zij de belastingschuldige een aanslagbiljet heeft toegezonden, kan het dwangbevel in voorkomend geval als kennisgeving van de aanslag worden beschouwd, althans voor zover het dwangbevel ook effectief alle gegevens bevat die toelaten het bestaan van de titel te kennen teneinde eventueel bezwaar te kunnen indienen (Cass. 14 juni 2002, *Arr.Cass.* 2002, 1517, concl. A. HENKES, *FJF* 2003, nr. 1, 70, *Pas.* 2002, 1362, concl. A. HENKES, *RGCF* 2002, nr. 2, 38, *RW* 2005-06, nr. 3, 116 en *TFR* 2003, nr. 238, 273, noot W. DEFOOR; zie voor nadere duiding en referenties W. DEFOOR, “Aanvang van bezwaartermijn: dwangbevel vormt pas ‘kennisgeving van aanslag’ indien belastingplichtige kennis krijgt van alle essentiële gegevens van de aanslag” (noot onder Cass. 14 juni 2002), *TFR* 2003, nr. 238, 275 e.v.).

D. DE DRAAGWIJDTE VAN HET AANSLAGBILJET

18 Het aanslagbiljet strekt ertoe het bestaan van het kohier te bewijzen. Dit bijzonder bewijsmiddel leidt ertoe dat de voorlegging van het kohier niet zonder rechtvaardiging kan worden geëist (Cass. 3 september 1965, *Bull.Bel.*,

nr. 502, 2242 en *Pas.* 1966, I, 11; Cass. 24 maart 1972, *Arr.Cass.* 1972, 704 en *Bull.Bel.*, nr. 497, 944; zie ook Com.IB nr. 298/1 en 300/22).

19 Het aanslagbiljet mag evenwel niet met het kohier vereenzelvigd worden. Eventuele leemten in (de verzending van) het aanslagbiljet kunnen de regelmatigheid van het kohier dan ook niet aantasten (Cass. 27 september 1960, *Pas.* 1961, I, 97; Brussel 8 februari 1996, *FJF* 1996, 484; I. CLAEYS-BOUUAERT, *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 321). Het aanslagbiljet heeft in wezen immers slechts een publicitair gehalte. Het moet de belastingschuldige toelaten het bestaan van de titel te kennen teneinde eventueel bezwaar te kunnen indienen (zie o.m. Cass. 1 januari 1957, *Bull.* 1957, I, 550 en *Pas.* 1957, I, 550; Cass. 12 januari 1960, *Bull.* 1960, I, 536 en *Pas.* 1960, I, 536; Cass. 23 november 1973, *Arr.Cass.* 1974, 334; Cass. 10 april 1975, *Pas.* 1975, I, 789; Cass. 13 april 1984, *Pas.* 1984, I, 1026; Brussel 27 april 2000, *FJF* 2000, 622 en *RGF* 2000, 393; Brussel 19 december 2003, *RGCF* 2004/3, 63, noot R. FORESTINI en *JDF* 2004, 1047; R. FORESTINI, noot onder Brussel 19 december 2003, *RGCF* 2004/3, 65-67; Com.IB nr. 300/21).

Dit betekent concreet dat het aanslagbiljet het aanslagjaar, de belastbare periode, de belastbare grondslag en het bedrag van de verschuldigde belasting moet vermelden. Het is daarbij niet vereist dat op het aanslagbiljet de overheid wordt vermeld die het kohier uitvoerbaar heeft verklaard (Cass. 24 oktober 1975, *Pas.* 1976, I, 246 en *Arr.Cass.* 1976, 254; zie ook P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 32-33 en Com.IB nrs. 300/46-50). Meer in het algemeen kan overigens worden gesteld dat eventuele vergissingen op het aanslagbiljet deze niet ongeldig maken indien aangetoond wordt dat zij geen nadeel hebben berokkend aan de belastingschuldige (Cass. 13 januari 1995, *Arr.Cass.* 1995, 42, *Bull.Bel.* 1998, 1555, *Pas.* 1995, I, 42, *RW* 1995-96, 61 en *FJF* 1995/67). Zulks geldt zelfs in de hypothese waarbij de administratie zich in het aanslagbiljet vergist heeft aangaande de identificatie van de belastingschuldige (Cass. 8 februari 2008, *JLMB* 2008, nr. 38, 1725, *Pas.* 2008, nr. 2, 389 en *RGCF* 2009, nr. 3, 219, noot F. FOGLI). In deze laatste hypothese moet men er wel rekening mee houden dat de verkeerde identificatie van de belastingschuldige – in de mate dat deze ook op het kohier zelf zou zijn opgenomen – wel zal betekenen dat de administratie niet over een uitvoerbare titel zal beschikken tegen de belastingschuldige. Dit vraagstuk werd in het voornoemde arrest evenwel niet onderzocht (zie ook F. FOGLI, noot onder Cass. 8 februari 2008, *RGCF* 2009/3, 221-222).

20 Zulks betekent echter geenszins dat de onregelmatigheden in (de verzending van) het aanslagbiljet geen consequenties zouden hebben. Een correcte verzending van een correct aanslagbiljet is immers van belang voor de berekening van de betalingstermijn (en het daarop geënte verschuldigd worden van de nalatighedsinteressen) en de verjaringstermijn (zie o.m. Brussel 29 maart 2002, *JLMB* 2003, nr. 42, 1856; Brussel 30 januari 2003, *JT* 2004, nr. 6146, 646; Brussel 19 december 2003, *RGCF* 2004/3, 63, noot R. FORESTINI en *JDF* 2004, 1047).

§ 3. Draagwijdte van het kohier

A. ALGEMENE EXECUTIEPLICHT

21 Opdat een schuldeiser tot de gedwongen tenuitvoerlegging kan overgaan, moet hij over een uitvoerbare titel lastens de schuldenaar beschikken. Overeenkomstig artikel 1494 van het Gerechtelijk Wetboek kan immers geen uitvoerend beslag op roerend of onroerend goed worden gelegd dan krachtens een uitvoerbare titel en wegens vaststaande en zekere zaken. In de regel kan de schuld bijgevolg enkel vervolgd worden lastens de schuldenaar die met naam in het kohier wordt vermeld.

Op dit vlak vernauwt het begrip schuldenaar overeenkomstig het gemeen recht tot de notie executieplichtige, d.i. in de regel diegene die in de uitvoerbare titel als debiteur werd aangewezen en lastens wie tot de gedwongen tenuitvoerlegging kan worden overgegaan (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 176, nr. 251).

22 Lange tijd werd in de rechtspraak en de rechtsleer – en dit vanuit diverse invalshoeken – gedebatteerd over de vraag in welke mate het kohier ook een uitvoerbare titel opleverde lastens bepaalde personen die daarin niet met naam vernoemd werden. Teneinde paal en perk te stellen aan de talrijke betwistingen in dit verband, werd aan artikel 393 WIB 1992 een tweede paragraaf toegevoegd waarin expliciet wordt aangegeven dat het kohier in alle gevallen uitvoerbaar is tegen de personen die er niet zijn in opgenomen in de mate dat zij gehouden zijn tot de betaling van de belastingschuld op grond van het gemeen recht of op grond van de bepalingen van het WIB 1992 (programawet 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007, inwerkingtreding 18 mei 2007).

Anders dan de wetgever in de memorie van toelichting liet uitschijnen, bevestigde het Hof van Cassatie naderhand dat artikel 393, § 2 WIB 1992 niet als een interpretatieve bepaling kan worden aangemerkt (zie Cass. 12 december 2008, www.cass.be en *Fisc.Act.* 2009, nr. 3, 7-9, weergave M. DELANOTE). De minister van Financiën wees wel op “onmiddellijke inwerkingtreding” van de voornoemde bepaling, hetgeen zou inhouden dat deze bepaling van toepassing was op alle op 18 mei 2007 bestaande kohieren (vr. nr. 278 VAN DER MAELEN, 3 februari 2009, *Vr.en Antw.* Kamer 2008-09, nr. 48, 60; voor een kritische beschouwing, zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 369).

B. BIJZONDERE GEVALLEN

23 Naast de algemene fiscale executieplicht voorziet het WIB 1992 in twee specifieke stelsels m.b.t. de uit het kohier voortvloeiende executieplicht. Aldus bestaat de mogelijkheid om de onroerende voorheffing te vervolgen lastens de nieuwe eigenaar van het onroerende goed en dit spijs het gegeven dat het kohier werd opgesteld op naam van de oude eigenaar. Daarnaast heeft de wetgever in een specifieke regeling voorzien t.a.v. de vennoten of leden van vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid.

1. Overgang van het kohier m.b.t. de onroerende voorheffing

24 De onroerende voorheffing is verschuldigd door diegene die op 1 januari van het aanslagjaar daadwerkelijk eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker is van de belastbare goederen. De aanslag moet dan ook in de regel op naam van deze belastingschuldige worden ingekohierd.

25 Zolang een eigendom in de stukken van het kadaster niet is overgeschreven, kan de administratie de aanslag evenwel bij voortduur vestigen op naam van de vroegere eigenaar.

De machtiging daartoe is ingeschreven in de artikelen 395 en 396 WIB 1992.

Hierdoor wordt vermeden dat de aanslagen van meet af aan nietig zouden zijn omdat zij niet op naam van de daadwerkelijke eigenaar, bezitter... werden gevestigd. Voor zover bepaalde voorwaarden vervuld zijn, kan het kohier naderhand worden voortgezet ten laste van de werkelijke belastingschuldige.

26 In essentie steunt deze regeling op de aansprakelijkheid van de vroegere eigenaar voor de betaling van de onroerende voorheffing en dit zolang de eigendom niet in de stukken van het kadaster werd overgeschreven. Deze aansprakelijkheid blijft overigens bestaan, zelfs indien de niet-mededeling aan het kadaster het gevolg is van een verzuim of een nalatigheid van de administratie (zie ook Cass. 2 december 1999, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1999, nr. 653, 1550 en *TFR* 2000, 990, noot K. GHEYSEN).

27 De vroegere eigenaar kan deze aansprakelijkheid wel ontlopen indien hij bewijst dat de belastbare goederen op een andere eigenaar zijn overgegaan en dat hij de identiteit en het volledige adres van de nieuwe eigenaar laat kennen.

Voor zover dit bewijs wordt geleverd, kan de invordering krachtens hetzelfde kohier worden voortgezet ten laste van de werkelijke schuldenaar van de belasting.

Zolang dit bewijs echter niet wordt geleverd, blijft de werkelijke belastingschuldige volledig buiten schot (Cass. 14 maart 2002, *FJF* 2002, nr. 6, 527, *Fisc.Act.* 2002, nr. 16, 2, *JLMB* 2002, nr. 28, 1659, noot M. VAN BRUSTEM en E. VAN BRUSTEM, *Pas.* 2002, 725 en *RW* 2003-04, nr. 12, 475). De ontvanger mag de procedure zelfs niet ambtshalve toepassen in de gevallen waarin de vroegere eigenaar het voornoemde bewijs niet levert, zelfs niet indien de vroegere eigenaar onvermogen blijkt (B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executie-recht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 32, nr. 51).

28 Voor zover de vroegere eigenaar dus het bewijs heeft geleverd dat de belastbare goederen op een andere eigenaar zijn overgegaan en voor zover de identiteit en het volledige adres van de nieuwe eigenaar werden meegedeeld

aan de administratie, moet het kohier opgesteld op naam van de vorige eigenaar voortaan beschouwd worden als een uitvoerbare titel t.a.v. de werkelijke belastingschuldige.

De belastingschuldige ontvangt in voorkomend geval een nieuw exemplaar van het aanslagbiljet met de vermelding dat het krachtens deze regeling werd uitgereikt (zie Com.IB nr. 300/27). De vervaldatum ten opzichte van deze werkelijke schuldenaar wordt dan bepaald uitgaande van de verzending van het nieuwe aanslagbiljet (Com.IB nr. 414/30).

Dit betekent meteen ook dat de nalatigheidsinteressen t.a.v. deze schuldenaar slechts verschuldigd worden vanaf de eerste dag van de maand volgend op de tweede maand na de verzending van het nieuwe aanslagbiljet (Com.IB nr. 413/6; S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 64).

29 In zijn arrest van 12 maart 2010 oordeelde het Hof van Cassatie dat deze regeling niet van toepassing is ingeval de eigendom van een onroerend goed geen enkele wijziging heeft ondergaan of wanneer de verlener van een zakelijk recht op dit onroerend goed steeds eigenaar ervan is gebleven (Cass. 12 maart 2010, *FJF* 2010/256, *JLMB* 2011, nr. 1, 44 en *RGCF* 2010, nr. 4, 282; zie ook Brussel 18 juni 2008, *FJF* 2010/21).

2. Uitbreiding van het kohier t.a.v. vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid

30 Overeenkomstig artikel 399 WIB 1992 kan de invordering van de belasting gevestigd ten name van de vennoten of leden van de burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid rechtstreeks ten laste van de vernoemde vennootschap of vereniging worden vervolgd.

Dit stelsel geldt evenwel slechts in zover de belasting proportioneel overeenstemt met het aandeel van de vennoten of leden in de niet-uitgekeerde winst of baten van die vennootschappen of verenigingen. De door de vennoot verschuldigde belasting zal dan ook geprorateerd moeten worden teneinde daarvan de belasting af te zonderen die betrekking heeft op uit de vennootschap toegekende winsten of baten en op de buiten de vennootschap verkregen inkomsten (zie Com.IB nr. 399/10).

31 Het is duidelijk dat deze bepaling gekoppeld moet worden aan het fiscaal transparant statuut van de vernoemde burgerlijke vennootschappen en verenigingen (art. 29 WIB 1992). Ingevolge deze fiscale transparantie wordt het deel van de vennoten of leden in de onverdeelde winst of baten immers als winst of baten van de vennoten of leden aangemerkt. Dit impliceert dat niet de vennootschap of de vereniging zelf als belastingschuldige moet worden beschouwd maar wel de individuele vennoten of de leden.

32 Ingevolge deze fiscale behandeling is het bijgevolg niet uitgesloten dat binnen de vennootschap of vereniging zonder rechtspersoonlijkheid winsten of baten worden gecumuleerd.

Overeenkomstig het gemeen recht zou de fiscus – als privéschuldeiser van de vennoten of de leden – dus verhinderd kunnen worden om het onverdeeld aandeel van de vennoten of de leden uit te winnen. De schuldeisers van de vennoten kunnen immers niet de verdeling vorderen. Bovendien bestaat er ook bij de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid een preferentie voor de vennootschaps schuldeisers boven de privé schuldeisers (zie in dit verband E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 98, nr. 119-120; zie ook K. GEENS, “Procesrechtelijke executieproblemen bij vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid”, *TRV* 1995, nr. 5, 355; vgl. nochtans Com.IB nr. 399/3-4).

Het is precies dit euvel waaraan artikel 399 WIB 1992 tegemoetkomt door aan de fiscus a.h.w. het statuut van vennootschaps schuldeiser te verlenen. Het kohier opgesteld op naam van de vennoot wordt vanuit die optiek dan ook gelijkgesteld met een titel t.a.v. alle vennoten. De daarin vervatte belasting-schuld verkrijgt de aard van een vennootschapschuld.

33 Op basis van dit kohier kan de fiscus bijgevolg beslag laten leggen op het aan de vennoten gemeenschappelijk vermogen. De ontvanger moet zich dus niet langer beperken tot het onverdeeld aandeel van de belastingschuldige vennoot. De gebeurlijke uitwinning van dit gemeenschappelijk vermogen zal in voorkomend geval wel moeten worden vervolgd tegen alle vennoten samen (Com.IB nr. 399/5).

Op basis van ditzelfde kohier kunnen echter ook de andere goederen van de individuele vennoten worden uitgewonnen. In voorkomend geval kan de ontvanger dan ook kiezen om slechts een van de vennoten te vervolgen. In voorkomend geval moet wel rekening worden gehouden met de mate waarin deze vennoten gehouden zijn tot de betaling van deze vennootschaps schulden (zie art. 52 t.e.m. 54 W.Venn.). Zo zal de integrale betaling kunnen worden gevorderd van de hoofdelijk gehouden vennoot. Voor zover de individuele vennoot evenwel slechts voor een g e l i j k d e e l moet instaan voor de schuld zal de schuld slechts voor een overeenkomstig deel lastens hem persoonlijk kunnen worden ingevorderd (zie voor een toepassingsgeval Com.IB nr. 399/6).

AFDELING II

BELASTINGSSCHULDIGEN

§ 1. Eigenlijke belastingschuldigen

A. BEGRIP

34 De onmiddellijke en rechtstreekse schuldenaar van de inkomstenbelasting is in de regel diegene die bij het afsluiten van het belastbaar tijdperk een belastbaar inkomen heeft genoten of m.a.w. diegene in wiens hoofde het belastbaar feit zich heeft voltrokken. Deze rechtstreekse schuldenaar kan bestempeld worden als de *eigenlijke belastingschuldige*.

35 Het kan dan ook niet verwonderen dat deze eigenlijke belastingschuldige – behoudens in de hypothese van een algemene rechtsopvolging bij rechtspersonen (zie verder, randnr. 67) – met naam als schuldenaar wordt vermeld op het kohier (art. 133, eerste lid KB WIB 1992). De aanslag wordt immers op zijn naam gevestigd.

B. PLURALITEIT AAN EIGENLIJKE BELASTINGSSCHULDIGEN

36 Het valt niet uit te sluiten dat het belastbaar feit zich gelijktijdig in hoofde van meerdere belastingschuldigen voltrekt. De aanslag zal dan in de regel op naam van meerdere personen moeten *gevestigd* worden. Hierop bestond tot voor kort enkel een uitzondering in geval van een overlijden (zie verder, randnrs. 51 e.v.).

Thans wordt in het KB WIB 1992 en met ingang van 14 oktober 2011 eveneens expliciet bepaald dat het volstaat dat de onroerende voorheffing ingekohierd wordt op naam van een of meer mede-eigenaars, gevolgd door de woorden *in onverdeeldheid* (nieuwe § 3 toegevoegd aan art. 133 KB WIB 1992 ingevolge KB van 26 september 2011, *BS* 4 oktober 2011). Het is van belang om te noteren dat deze nieuwe wettelijke explicitering aansluit op de voorheen bestaande praktijk waardoor meteen ook de vraag rijst of hiermee net niet de onrechtmatigheid van de vroegere praktijk wordt bevestigd. Deze vraag is in ieder geval niet zonder belang, gelet op het feit dat in eenzelfde explicitering thans nog niet werd voorzien in het Vlaamse Gewest dat zelf de procedureregelen voor de Vlaamse onroerende voorheffing vaststelt (zie hierover M. DELANOTE, “Specifieke regels voor inkohiering onroerende voorheffing bij onverdeeldheid”, *Fisc.Act.* 2011, nr. 36, 7-9).

37 In geval van pluraliteit aan belastingschuldigen voor een specifieke belastingschuld is er in de regel sprake van een *samengevoegde verbintenis*. Dit impliceert dat de verbintenis principieel deelbaar is. Elke belasting-

schuldige kan bijgevolg door de fiscus maar worden aangesproken voor zijn aandeel in de schuld.

Het aandeel van elke schuldenaar in de totale schuld wordt overeenkomstig de gemeenrechtelijke regels normaal gezien bij gelijke delen bepaald, behoudens afwijkende regelingen. Het WIB 1992 bepaalt ter zake dat de belasting ingekohierd op naam van meerdere personen slechts ten laste van elk van hen kan worden ingevorderd voor het gedeelte dat verband houdt met zijn eigen inkomsten (art. 393, § 1, eerste lid WIB 1992). De verbintenis wordt bijgevolg tussen de verschillende schuldenaars verdeeld in evenredigheid tot het aandeel van die schuldenaars in de aan de belasting onderworpen inkomsten (Com.IB nr. 393/2).

Deze verdeelsleutel is evenwel niet van toepassing op de door meerdere personen verschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing vermits de onderliggende inkomsten niet eigen zijn. De roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing zijn (als bronheffing) inderdaad in de regel niet verschuldigd door diegene die de inkomsten geniet, maar wel door degene die ze uitbetaalt. In voorkomend geval geldt dan ook de verdeling bij gelijke delen (P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 69).

38 De kwalificatie van de fiscale schuld als een samengevoegde verbintenis waarbij elke belastingschuldige slechts kan vervolgd worden voor zijn aandeel in de schuld, geldt evenwel slechts als principe. Zulks wordt expliciet bevestigd in artikel 393, § 1, tweede lid WIB 1992 waarin wordt voorgeschreven dat het kohier uitvoerbaar is tegen elk van de in het kohier genoemde belastingschuldigen in de mate dat de aanslag te hunnen laste kan worden ingevorderd op grond van het gemeen recht of op grond van de bepalingen van het WIB 1992.

Vanuit die optiek valt het derhalve niet uit te sluiten dat de eigenlijke belastingschuldigen hoofdelijk gehouden kunnen zijn tot de betaling van de belastingschuld. Hierbij kan wel meteen worden opgemerkt dat er zich t.a.v. de eigenlijke belastingschuldigen zo goed als geen situaties zullen voordoen waarbij een hoofdelijke gehoudenheid tot de betaling van de belastingschuld ontstaat. De wettelijke hoofdelijkheid t.a.v. deze categorie belastingschuldigen vindt men als dusdanig niet terug in het WIB 1992 zelf. Dit alles sluit natuurlijk niet uit dat bepaalde derden wel hoofdelijk medegehouden kunnen zijn tot de betaling van de belastingschuld (verder, randnr. 119).

§ 2. Algemene rechtsopvolgers

A. ALGEMENE RECHTSOPVOLGING BIJ NATUURLIJKE PERSONEN

39 Bij natuurlijke personen komt de algemene rechtsopvolging slechts voor bij overlijden. De eigenheid van de erfopvolging houdt in dat de erfgenamen niet automatisch eigenaar worden van de nalatenschap. Het overlijden van de erflater geeft aan zijn bloed- en aanverwanten slechts de hoedanigheid van erfgerechtigde. Dit impliceert dat de erfgerechtigde pas schuldenaar wordt van de belastingschulden van de erflater voor zover hij zijn optierecht heeft uitgeoefend en daarbij de nalatenschap heeft aanvaard.

Zolang de erfgerechtigde zijn optierecht nog niet heeft uitgeoefend, kan de fiscus geen middelen van tenuitvoerlegging nemen. Bewarende maatregelen zouden daarentegen wel mogelijk zijn. Niets verhindert de schuldeisers overigens om de erfgerechtigde, die nalaat zijn optierecht uit te oefenen, te dagvaarden tot betaling van zijn aandeel in de schulden van de overledene. In voorkomend geval kan de erfgerechtigde – en zulks onverminderd de *exceptie van beraad* (art. 797-798 BW en art. 853 en 868 Ger.W.) – t.a.v. de schuldeiser die hem gedagvaard heeft als zuiver aanvaardende erfgenaam veroordeeld worden (zie verder J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 210; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 233-234, nr. 315).

1. De gehoudenheid van de erfgenaam tot de belastingschuld

40 De mate waarin de erfgenamen ingevolge de aanvaarding ook effectief gehouden zijn tot de belastingschuld hangt af van verscheidene factoren.

a. Pluraliteit aan erfgenamen

41 Zo zal een pluraliteit aan erfgenamen ertoe leiden dat elk van hen slechts gehouden is tot de schuld van de rechtsvoorganger in verhouding tot zijn erfdeel (art. 870 BW).

Er is bijgevolg geen sprake van enige hoofdelijkheid in hoofde van de erfgenamen voor de betaling van de schulden van de erflater (W. PINTENS, B. VAN DER MEERSCH en K. VANWINCKELEN, *Inleiding tot het familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 2002, 673; J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 212 en 215).

b. Verkrijging van het vruchtgebruik door de erfgenamen

42 Het erfdeel kan daarenboven beperkt zijn tot het vruchtgebruik. In voorkomend geval kan de schuldeiser de vruchtgebruiker niet verplichten een deel van de schuld te betalen.

De volledige schuld moet worden gevorderd van de *blote eigenaar* (zie W. PINTENS, B. VAN DER MEERSCH en K. VANWINCKELEN, *Inleiding tot het familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 2002, 674; zie ook art. 612 BW). Hoogstens kan de vruchtgebruiker ertoe gehouden zijn

de interesten te betalen (zie W. PINTENS, B. VAN DER MEERSCH en K. VANWINCKELEN, *Inleiding tot het familiaal vermogensrecht*, Leuven, Universitaire Pers Leuven, 2002, 674; J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 212).

43 Deze regeling – die dus ook geldt t.a.v. de langstlevende echtgenoot die het vruchtgebruik erft – sluit evenwel niet uit dat de fiscus t.a.v. deze langstlevende echtgenoot alsnog gebruik kan maken van zijn ruime verhaalsrechten (verder, randnr. 71 e.v.).

c. Beneficiaire erfgenamen

44 Voorts moet een onderscheid worden gemaakt in functie van de vraag of de aanvaardende erfgenamen al dan niet *ultra vires hereditatis* tot de schulden van de nalatenschap gehouden zijn.

45 Aldus zullen de **beneficiaire erfgenamen** (zijnde de erfgenamen die onder voorrecht van boedelbeschrijving aanvaarden) slechts gehouden zijn tot de betaling van de schulden ten belope van de waarde van de goederen die zij verkrijgen. Dergelijke beneficiaire erfgenaam is dus niet onderworpen aan het gevaar dat hij voor de betaling van de schulden boven zijn aandeel in het actief van de nalatenschap zal moeten instaan. Omgekeerd zullen echter ook de schuldeisers steeds het recht hebben om uit de goederen van de nalatenschap bij voorkeur boven de persoonlijke schuldeisers van de erfgenamen betaald te worden. In de hypothese van een aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving ontstaat immers van rechtswege een afscheiding van de boedels (art. 802 BW).

Tijdens de periode waarin de schuldeisers t.a.v. een onder voorrecht van boedelbeschrijving aanvaardende erfgenaam hun rechten kunnen laten gelden, mag de erfgenaam overigens geen niet-bevoorrechte schuldeiser of legataris betalen. Hij mag wel de schuldvorderingen betalen vermeld in artikel 19 Hyp.W. en dit volgens hun rang (art. 808 BW). Het algemeen voorrecht van de fiscus is echter niet opgenomen in voornoemd artikel. Bijgevolg kan de Schatkist zich niet op de voornoemde bepaling beroepen om als bevoorrechte schuldeiser alsnog betaling te verkrijgen. Na het verstrijken van de voornoemde termijn herneemt dit voorrecht wel zijn belang (zie verder J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van de directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, randnr. 23, 216; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 244).

46 De erfgenaam daarentegen die de nalatenschap zuiver en eenvoudig heeft aanvaard, zal ook met zijn persoonlijk vermogen moeten instaan voor de betaling van de belastingschulden van de erflater, zelfs indien zijn aandeel in de schulden het actief van de nalatenschap overtreft.

47 Op deze integrale gehoudenheid van de zuiver aanvaardende erfgenaam voorziet artikel 398 WIB 1992 wel in een belangrijke uitzondering. De erfgenaam van een overleden belastingschuldige zal immers slechts tot het

bedrag van zijn erfdeel in de nalatenschap gehouden zijn tot de betaling van de door de erflater **ontdoken rechten**.

Deze regel verleent in feite aan de erfgenamen, wat de invordering van door de erflater ontdoken belastingen betreft, een vorm van voorrecht van boedelbeschrijving. Onder de term **ontdoken belastingen** begrijpt men in dit verband de belastingen die na het overlijden zijn gevestigd op grondslagen die de betrokken erflater verborgen heeft gehouden (zie Com.IB nrs. 398/2 en 444/6; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 234, nr. 315; J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 212).

Daarnaast moet tevens melding worden gemaakt van het feit dat de erfgenaam die zuiver aanvaard heeft tijdens de periode van de vereffening van de nalatenschap, die vereist is indien een of meerdere erfgenamen slechts onder voorrecht van boedelafscheiding aanvaard hebben, door de schuldeisers van de nalatenschap niet kan worden aangesproken op zijn persoonlijke goederen (art. 810bis BW). Voorts zal de fiscus – net zoals elke andere schuldeiser van de nalatenschap – het voorrecht van boedelafscheiding kunnen invoeren. Dergelijke boedelafscheiding is vooral opportuun in de hypothese dat een insolvable erfgenaam een niet-deficitaire nalatenschap aanvaardt (zie art. 878-881 BW; zie ook art. 39 Hyp.W. (zie voor een bespreking J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van de directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 214; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 239-240, nr. 321)).

2. De vestiging van de aanslag voorafgaand aan het overlijden

48 Voor zover de aanslag voorafgaand aan het overlijden op naam van de rechtsvoorganger werd gevestigd, zal de daarmee verband houdende belastingsschuld – in de mate dat deze deel uitmaakt van de nalatenschap – zonder meer worden opgenomen in het passief van de nalatenschap. Ingevolge de algemene rechtsopvolging zullen de erfgenamen in de voornoemde mate gehouden zijn deze belastingsschulden te betalen.

49 Het op naam van de overledene opgemaakte kohier kan in voorkomend geval, mits voorafgaande betekening, ook **persoonlijk** ten uitvoer worden gelegd lastens de erfgenamen (art. 877 BW). De belastingsschuld zal dan vervolgd kunnen worden ten vroegste acht dagen na de betekening van die titel aan de persoon of aan de woonplaats van de erfgenaam.

50 De betekening van de titel is evenwel geen daad van uitvoering maar een (loutere) vormvereiste die de erfgenaam inlicht over het bestaan van de schuld (Cass. 11 november 1886, *Pas.* 1886, I, 407; zie ook J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van de directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 213; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 237, nr. 319).

Vermits het aanslagbiljet er toe strekt het bestaan van het kohier te bewijzen (zie boven, nr. 18), lijkt het dan ook logisch dat een afschrift van dit aanslagbiljet aan de erfgenamen moet worden betekend. De betekening van een dwangbevel lijkt een stap te ver, net omdat het dwangbevel een eerste daad van tenuitvoerlegging is (zie nochtans in de andere zin J. VERSTAPPEN, “Implicaties op het vlak van de directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap”, *TFR* 1997, nr. 152-153, 213; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 238-239, nr. 320).

3. De vestiging van de aanslag na het overlijden

51 Voor zover de aanslag daarentegen nog niet werd gevestigd, moet nog een schuldenaar worden aangeduid op wiens naam deze aanslag kan worden gevestigd.

52 Binnen dit perspectief werd door de Koning een specifieke regeling uitgewerkt waarvan de neerslag terug te vinden is in artikel 133, tweede t.e.m. vierde lid KB WIB 1992.

Ingevolge deze bepalingen moeten de aanslagen ten laste van overleden belastingschuldigen ten kohiere worden gebracht op naam van de overleden belastingschuldige voorafgegaan van het woord *n a l a t e n s c h a p*. Eveneens moet daarbij *e v e n t u e e l* de identiteit worden opgenomen van de persoon of personen die zich aan de administratie hebben bekendgemaakt als erfgenaam, legataris, begiftigde of bijzondere lasthebber.

Op dit laatste wordt wel in specifieke afwijkingen voorzien. Aldus zal het volstaan enkel de identiteit van een van de erfgenamen in het kohier op te nemen indien deze formeel is aangewezen om de nalatenschap te vertegenwoordigen. Voorts moet in geval van aanslag van ambtswege de naam van de overleden belastingschuldige (nalatenschap X) slechts gevolgd worden door de vermelding van een van de erfgenamen die aan de controleur van de belastingen bekend is.

Volgens de administratie impliceert het voorgaande dat de aanslag ook gevestigd kan worden op naam van de nalatenschap met vermelding van de persoon die is opgetreden in de hoedanigheid van een bijzonder lasthebber (zie Com.IB nr. 300/10). Nog in de administratieve commentaren wordt vermeld dat wanneer de belastingschuldige overlijdt na het verstrijken van de wettelijke termijnen voor het beantwoorden van een bericht van wijziging of voor het indienen van een aangifte en zijn erfgenamen geen aangifte ingediend hebben of zulks niet moesten doen en zich niet aan de administratie hebben bekendgemaakt als erfgenamen, het voldoende is dat de inkohiering op naam van de overledene, zonder meer voorafgegaan wordt door het woord nalatenschap (zie Com.IB nr. 300/12).

53 Het komt er dus op neer dat de aanslag gevestigd wordt op naam van de overledene vertegenwoordigd door de nalatenschap (vgl. art. 126, § 3 WIB 1992; zie ook Cass. 3 september 1963, *Bull.* 1964, nr. 410, 1597; Cass. 27 september 1960, *Pas.* 1961, I, 97 en Com.IB nr. 300/13-15).

54 Op deze manier wordt meteen ook een uitvoerbare titel opgemaakt op naam van de rechtsopvolgers die (desgevallend retroactief) de hoedanigheid van erfgenaam hebben aangenomen.

Het in de rechtsleer ingenomen standpunt als zou ook in deze hypothese de in artikel 877 BW opgenomen betekening moeten plaatsvinden, kan m.i. dan ook niet worden bijgetreden (zie nochtans in die zin o.m. J. VERSTAPPEN, "Implicaties op het vlak van de directe belastingen en successierechten van het aanvaarden of verwerpen van de nalatenschap", *TFR* 1997, nr. 152-153, 213; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 237-239, nr. 320).

55 Zij die zich aan de administratie bekendmaken zijn bijgevolg niet *ipso facto* persoonlijk gehouden tot de betaling van de belastingschuld. Zulks zal – zoals gezegd – slechts het geval zijn voor zover zij ingevolge de aanvaarding van de nalatenschap effectief de hoedanigheid van erfgenaam hebben aangenomen. Zolang deze aanvaarding niet heeft plaatsgevonden, moet de bekendmaking aan de administratie hier dus beschouwd worden als een daad van voorlopig beheer van de nalatenschap. Dit verzekert de erfgerechtigden er immers van dat zij tijdig kennis zullen krijgen van de gevestigde aanslag met de daaraan gekoppelde betalingsverplichtingen en bezwaarmogelijkheden.

56 De verwijzing in de aanslag naar de *n a l a t e n s c h a p* zal dan ook verschillend moeten ingevuld worden in functie van de erfrechtelijke afwikkeling. Voor zover de erfgerechtigde de nalatenschap nog niet heeft aanvaard, treedt hij slechts op als vertegenwoordiger van de nalatenschap. Dit impliceert meteen ook dat de aanslag op naam van een onbeheerde nalatenschap kan worden vastgesteld en dit zelfs indien de administratie nog niet de nodige stappen heeft ondernomen om een aanstelling van een curator van onbeheerde nalatenschappen te verkrijgen (Cass. 9 oktober 2000, www.cass.be, *Arr.Cass.* 2000, 1533, *Bull.* 2000, 1501, *JLMB* 2002, nr. 38, 1652 en <http://tfrnet.larcier.be>).

57 Indien de erfgerechtigde de nalatenschap daarentegen wel heeft aanvaard (het weze onder het voorrecht van boedelbeschrijving), neemt hij (retroactief) de hoedanigheid van erfgenaam aan. Desgevallend treedt hij niet langer (enkel) op als vertegenwoordiger van de nalatenschap maar tevens als belastingsschuldige ingevolge zijn persoonlijke gehoudenheid tot de belastingschuld.

B. ALGEMENE RECHTSOPVOLGING BIJ RECHTSPERSONEN

58 Bij rechtspersonen zal er een algemene rechtsopvolging plaatsvinden indien zij herstructureringsmaatregelen doorvoeren in de zin van de artikelen 670 e.v. W.Venn.

59 Deze herstructureringsbepalingen bestaan als dusdanig in het Belgisch recht nog maar sinds de inwerkingtreding van de wet van 29 juni 1993. Dat nam echter niet weg dat vennootschaps-groepen ook voorheen middels een geheel van verrichtingen tot een herstructurering (inz. fusie of splitsing) overgingen. Er werd aangenomen dat ook dergelijke herstructureringsmaatregelen een

algemene rechtsopvolging uitlokten (t.a.v. fusies: Cass. 30 april 1970, *Pas.* 1970, I, 749; t.a.v. splitsingen: Cass. 2 december 1996, *TRV* 1997, 78, noot J. VANHAMME). Ingevolge de fusie of splitsing oude stijl werden de rechtsopvolgers bijgevolg schuldenaar van de belasting-schulden van hun rechtsvoorgangers, althans voor zover en in de mate dat deze schulden ook daadwerkelijk werden overgenomen (zie bv. Antwerpen 23 september 2008, *TFR* 2009, nr. 356 en <http://tfrnet.larcier.be>; Rb. Namen 20 december 1990, *Fisc.Koer.* 1991, 183, noot J.Ph. BONTE en *TBH* 1991, 907). Bij een pluraliteit aan rechtsopvolgers moest uit de inbreng- of oprichtingsakten van de overnemende vennootschappen worden afgeleid wie de gebeurlijke belastingsschulden overnam (Gent 27 juni 2006, *TFR* 2007, nr. 318-319, 272, noot W. VANDENBERGHE). In ieder geval voorzag geen enkele wettelijke bepaling in de ondeelbaarheid of de hoofdelijkheid m.b.t. de overgenomen belastingsschulden (Antwerpen 23 september 2008, *TFR* 2009, nr. 356 en <http://tfrnet.larcier.be>). Dergelijke fusies en splitsingen oude stijl gingen wel gepaard met de ontbinding én vereffening van de gesplitste of overgenomen vennootschap. Dit betekende meteen ook dat de gebeurlijk nog te vestigen aanslagen m.b.t. de in hoofde van de gesplitste of overgenomen vennootschap voltrokken belastbare feiten, blijvend op naam van deze ontbonden vennootschap moesten worden gevestigd (Gent 27 juni 2006, *TFR* 2007, nr. 318-319, 272, noot W. VANDENBERGHE; Brussel 29 juni 2007, *FJF* 2008/18, bevestigd door Cass. 30 april 2009, www.cass.be, *FJF* 2010/184, *Arr.Cass.* 2009, 1154, *Pas.* 2009, 1069, *RGCF* 2010, nr. 3, 180 en *TFR* 2009, nr. 368, 816; *Com.IB* nr. 300/16). In wezen komt dit er dan ook op neer dat de algemene rechtsopvolgers binnen deze context louter derden-aansprakelijken zijn die gehouden worden tot de betaling van de belastingsschuld van hun rechtsvoorganger (verder, randnrs. 119 e.v.).

1. De gehoudenheid van de algemene rechtsopvolger(s) tot de belastingsschuld

60 In de hypothese dat er (ingevolge splitsing, inbreng of overdracht van een algemeenheid) meerdere rechtsopvolgers zijn, rijst de vraag welke rechtsopvolger de belastingsschuld zal moeten dragen.

a. Het principe van de vrije verdeling

61 In de regel bepalen de verkrijgende vennootschappen dit vrij. Deze belastingsschuld kan derhalve volledig aan een van de verkrijgende vennootschappen worden toebedeeld maar eveneens onder de verkrijgende vennootschappen worden verdeeld. Het principe luidt dan ook dat de verkrijgende vennootschappen ingevolge de algemene rechtsopvolging schuldenaar worden van de belastingsschulden van hun rechtsvoorganger in de mate zij deze schulden ook effectief hebben overgenomen. In voorkomend geval is het dan ook niet uitgesloten dat meerdere rechtsopvolgers samen optreden als belastingsschuldige schuldenaar van de in hoofde van de rechtsvoorganger ontstane belastingsschuld. Het is daarentegen even goed mogelijk dat slechts een van de vennootschappen ingevolge de algemene rechtsopvolging schuldenaar wordt van de belastingsschuld.

b. Subsidiaire (hoofdelijke) gehoudenheid

62 Indien in het herstructureringsvoorstel evenwel wordt nagelaten een gedeelte van de passiva toe te scheiden en interpretatie van dit voorstel geen uitsluitsel geeft over de verdeling ervan, zullen alle betrokken vennootschappen in de regel hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze passiva (art.

729 W.Venn. (t.a.v. splitsing) en art. 764 W.Venn. (t.a.v. inbreng en overdracht van een algemeenheid)).

In deze hypothese zullen de verkrijgende vennootschappen bijgevolg gezamenlijk optreden als schuldenaar van de in hoofde van de rechtsvoorganger ontstane belastingschuld.

63 De fiscale wetgever blijkt evenwel te zijn afgeweken van de hoofdelijke gehoudenheid, althans voor belastingschulden die na de herstructurering worden gevestigd (verder, randnr. 67). In artikel 399ter WIB 1992 – zoals ingevoegd bij wet van 11 december 2008 – wordt immers bepaald dat de invordering t.a.v. de belasting gevestigd op naam van de verkrijgende vennootschappen, behoudens afwijkende bepalingen in de akte die de verrichting vaststelt, gebeurt naar rato van de werkelijke waarde van het nettoactief dat ze elk ontvangen hebben (Wet 11 december 2008 houdende wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005, *BS* 12 januari 2009; van toepassing op verrichtingen die plaatsvinden vanaf 12 januari 2009).

c. Specifieke derdenaansprakelijkheid

64 De wijze waarop de vennootschappen hun vermogen verdelen sluit overigens niet uit dat de andere in de herstructurering betrokken vennootschappen ten belope van het nettoactief hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de zekere en opeisbare schulden die bestaan op de dag van publicatie van het besluit tot herstructurering in het *Belgisch Staatsblad* (zie art. 686 W.Venn. (splitsing) en art. 767 W.Venn. (inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid)). Het betreft hier een specifieke vorm van (vennootschapsrechtelijke) derdenaansprakelijkheid (verder, randnrs. 119 e.v.) voor andermans belastingschuld.

65 Te noteren valt dat deze regeling niet geldt t.a.v. schulden die niet zeker en opeisbaar zijn op de dag van de publicatie van het besluit tot herstructurering in het *Belgisch Staatsblad*.

Zulks neemt echter niet weg dat (uiterlijk binnen twee maanden na de bekendmaking in de *Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad* van de akten houdende vaststelling van de herstructurering) schuldeisers wier vordering ontstaan is vóór die bekendmaking en nog niet is vervallen van elke vennootschap die deelneemt aan de verrichting een zekerheid kunnen eisen. In voorkomend geval kunnen de verkrijgende vennootschappen waaraan deze schuldvordering is toegescheiden of (desgevallend) de ontbonden vennootschap, deze rechtvordering afweren door de schuldvordering te voldoen tegen haar waarde, na aftrek van het disconto. Indien evenwel – desgevallend na

tussenkomst van de voorzitter van de rechtbank van koophandel – de zekerheid niet wordt gesteld, wordt de schuldvordering onverwijld opeisbaar. Ook in dit geval zijn bij splitsing de verkrijgende vennootschappen hoofdelijk gehouden tot nakoming van deze verbintenis (art. 684 W.Venn.; zie ook art. 766 W.Venn.). Er kan worden aangenomen dat deze bepaling enkel geldt t.a.v. ingekohierde belastingschulden waarvan de betalingstermijn nog niet is verstreken (M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 145-147; anders I. VAN DE WOESTEYNE, *Fusie en splitsing van vennootschappen in de inkomstenbelasting. Het spanningsveld tussen de boekhoudkundige verwerking en de fiscale behandeling*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 530 e.v., nrs. 762 e.v.).

2. De vestiging van de aanslag voorafgaand aan de algemene rechtsopvolging

66 Indien er reeds voorafgaand aan de algemene rechtsopvolging een aanslag werd gevestigd op naam van de rechtsvoorganger, zullen de tot stand gekomen titels zonder meer ten uitvoer kunnen worden gelegd lastens de overnemende vennootschappen (K. GEENS, “Fusie en splitsing als constitutionele rechtshandelingen. Discontinuïteit van de ontbonden rechtspersoon en continuïteit van zijn aandeelhouders” in *De nieuwe fusiewetgeving 1993, vennootschapsrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Kalmthout, Biblo, 1994, 19).

3. De vestiging van de aanslag na de algemene rechtsopvolging

67 In artikel 365 WIB 1992 zoals heringevoerd door de wet van 11 december 2008 wordt thans uitdrukkelijk voorgeschreven dat bij overname of splitsing van een vennootschap de aanslag met betrekking tot het door de overgenomen of gesplitste vennootschap behaalde inkomen in de hypothese van een tussengekomen algemene rechtsopvolging gevestigd moet worden op naam van de overnemende vennootschap of de verkrijgende vennootschappen.

De wetgever heeft hieraan toegevoegd dat dergelijke vestiging zelfs gebeurt op een tijdstip waarop de overgenomen of gesplitste vennootschap als rechtspersoon niet langer bestaat (Wet 11 december 2008 houdende wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005, *BS* 12 januari 2009; van toepassing op verrichtingen die plaatsvinden vanaf 12 januari 2009).

Hiermee werd het voorheen geldende principe grotendeels bekrachtigd (Advies RvS bij wet 11 december 2008, *Parl.St.* Kamer 2007-08, nr. 52-1398/001, 87). In de rechtspraak werd overigens bij herhaling geoordeeld dat de aanslagen gevestigd op de ontbonden rechtsvoorganger betrekking hebben op een onbestaande persoon en bijgevolg nietig zijn (o.m. Cass. 18 juni 2009, *TFR* 2010, nr. 385, 653, noot A. KIEKENS; Brussel 11 januari 2008, *TFR* 2008, nr. 349, 920 e.v., noot D. JAEQUES; Antwerpen 15 september 2009, *Fisc.Act.* 2010, nr. 5, 13 en *TFR* 2010, nr. 385, 655, noot A. KIEKENS; Rb. Brussel 21 december 2006, www.fiscalnet.be; zie ook M.

DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 147-149).

68 Indien de aanslag dus niet op naam van de overnemende vennootschap of de verkrijgende vennootschappen wordt gevestigd, moet zij – bij betwisting – vernietigd worden. Dit verhindert niet dat de administratie een nieuwe aanslag vestigt (art. 355 WIB 1992) of een subsidiaire aanslag aan het oordeel van de rechter voorlegt (art. 356 WIB 1992). Sinds de inwerkingtreding van de voornoemde wet van 11 december 2008 wordt in artikel 357 WIB 1992 immers bepaald dat “de overnemende of de verkrijgende vennootschappen, naargelang het geval” met “dezelfde belastingschuldige” – waarmee dan bedoeld wordt op de overgenomen of gesplitste vennootschap – worden gelijkgesteld.

§ 3. Gehuwden en wettelijk samenwonenden

A. DE VESTIGING VAN DE AANSLAG

1. De gemeenschappelijke aanslag

69 In geval van een huwelijk of een wettelijke samenwoning wordt m.b.t. tot het belastbare inkomen van de beide echtgenoten in de regel een *gemeenschappelijke aanslag* op naam van beide echtgenoten gevestigd (art. 126, § 1 WIB 1992). Onder gemeenschappelijke aanslag wordt verstaan de vestiging van één aanslag ten name van de beide echtgenoten of de beide wettelijk samenwonenden (art. 2, § 1, 3^o WIB 1992). De gemeenschappelijke aanslag leidt bijgevolg automatisch tot een *gezamenlijke schuld* van de beide echtgenoten, hetgeen betekent dat elk van hen gehouden is (een deel van) de belastingschuld te voldoen. De mate waarin zij effectief gehouden zijn tot betaling hangt daarbij af van specifieke verhaalsrechten die de fiscus kan laten gelden (zie verder, randnrs. 71 e.v.).

De term gemeenschappelijke aanslag bestaat als dusdanig nog maar sinds aanslagjaar 2005. Ook voorheen werd de aanslag evenwel op naam van de beide echtgenoten gevestigd. Vóór de wet van 8 augustus 1980 daarentegen werden de inkomsten van de echtgenoten samengevoegd en belast op naam van het gezinshoofd, meestal de man. Volgens het Hof van Cassatie verhinderde dit evenwel niet dat de aanslag als dusdanig – mede ingevolge de samenvoeging van de gezinsinkomsten – ook hier beschouwd moest worden als een gezamenlijke schuld (Cass. 2 februari 1977, *JDF* 1977, 356; zie reeds in die zin H. DU FAUX, “Wanneer ontstaat de belasting als schuld inzake rechtstreekse belastingen?”, *T.Not.* 1950, nr. 2, 45).

2. De afzonderlijke aanslag

70 In bepaalde specifieke omstandigheden wordt de aanslag niettemin afzonderlijk gevestigd en dit ondanks het feit dat het huwelijk of de wettelijke samenwoning gedurende het (gehele of gedeeltelijke) belastbaar tijdperk heeft bestaan (art. 126, §§ 2 en 3 WIB 1992). In voorkomend geval kwalificeert bijgevolg enkel de echtgenoot op wiens naam de aanslag werd gevestigd als *eigenlijke belastingschuldige*.

De omstandigheid dat in het geval van de feitelijke scheiding waar de aanslagen afzonderlijk worden gevestigd vanaf het jaar na het jaar waarin de feitelijke scheiding heeft plaatsgevonden, de twee afzonderlijk gevestigde aanslagen op naam van de beide echtgenoten worden ingekohierd doet hieraan geen afbreuk. Zoals hierna nader zal worden geduid, is deze tweevoudige inkohiering het gevolg van een wetgevend ingrijpen dat destijds noodzakelijk werd geacht om de administratie toe te laten de in artikel 394 WIB 1992 opgenomen verhaalsrechten ook uit te oefenen lastens de niet in het kohier genoemde echtgenoot. Deze wettelijke ingreep bleek naderhand – gelet op de rechtspraak van het Hof van Cassatie – echter zinledig (verder, randnr. 76).

B. DE VERHAALSRECHTEN T.A.V. GEHUWDEN EN WETTELIJK SAMENWONENDEN

71 T.a.v. gehuwden en wettelijk samenwonenden heeft de fiscale wetgever voorzien in bijzondere verhaalsrechten. In de mate de wetgever in een specifieke regeling heeft voorzien, kan het gemeen recht geen toepassing vinden (Cass. 23 november 1989, *Arr.Cass.* 1989-90, 414, *Bull.* 1990, 367, *Bull.Bel.* 1992, 2282, *Not.Fisc.M.* 1990, 268, noot H. DE DECKER, *Pas.* 1990, I, 367 en *Rev.not.b.* 1990, 161; zie verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 378-423).

1. Toepassingsgebied

a. Algemeen

72 Artikel 394 WIB 1992 is van toepassing op de “belasting of het gedeelte van de belasting in verband met het belastbare inkomen van een van de echtgenoten” enerzijds en op de “op zijn naam ingekohierde voorheffing” anderzijds.

73 Onder de notie belasting in verband met het inkomen worden zowel de inkomstenbelastingen als de onroerende voorheffing begrepen.

74 Met de op naam ingekohierde voorheffingen wordt dan weer bedoeld op de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing die betrekking hebben op tijdens het huwelijk toegekende of betaalbaar gestelde belastbare inkomsten (P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 72; B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 10, nr. 18).

75 Nalatigheidsinteressen, administratieve sancties en vervolgingskosten worden niet beoogd. Bijgevolg geldt t.a.v. deze schulden de gemeenrechtelijke regeling (Com.IB nr. 394/2; S. DE RAEDT, “Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 221, nr. 28; M. LOYENS, *De in-*

vordering van de directe belastingen, Brussel, Bruylant, 2005, 153, nr. 210, 154, nr. 212 en 155-156, nr. 215).

Weliswaar zou, wat de nalatigheidsinteressen betreft, kunnen worden geargumenteed dat de verplichting tot betalen van deze Interessen samen met de verplichting tot betaling van de hoofdschuld een enige verplichting uitmaakt (vgl. t.a.v. moratoriuminteressen Cass. 6 juni 1997, *Arr.Cass.* 1997, 619, *Bull.* 1997, 644, *FJF* 1997, 371, *Pas.* 1997, 1, 644 en *RW* 1997-98, 889). De notie belasting lijkt mij binnen de context van de specifieke fiscale verhaalsrechten evenwel restrictief te moeten worden geïnterpreteerd zodat niet bedoeld wordt op de nalatigheidsinteressen die uiteindelijk een van de belasting te onderscheiden aard hebben (zie ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 705 met verdere kruisverwijzingen). De gehoudenheid van de echtgenoot vloeit overigens niet voort uit een rechtstreekse verplichting tot betaling van de belastingen, maar wel uit het feit dat de belastingschulden verhaald kunnen worden op het vermogen van die echtgenoot.

76 Het is voorts zonder belang dat de belastingschulden gemeenschappelijk dan wel afzonderlijk werden gevestigd (zie boven, nrs. 69 en 70). Zulks blijkt uit het feit dat de wettekst zowel verwijst naar de b e l a s t i n g (afzonderlijk gevestigde aanslag) als naar het g e d e e l t e v a n d e b e l a s t i n g (gemeenschappelijk gevestigde aanslag). Artikel 394 WIB 1992 heeft bijgevolg zowel betrekking op gemeenschappelijk gevestigde als op afzonderlijk gevestigde aanslagen.

Deze terminologische verduidelijking werd slechts ingevoerd middels de wet van 4 mei 1999 (*BS* 4 juni 1999). Deze aanvulling strekte ertoe “te vermijden dat er enige betwisting zou bestaan omtrent de thans gebruikte terminologie ‘het gedeelte van de belasting’ in de betekenis van een onderdeel van een geheel” (MvT bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1998-99, nr. 2073/1, 9). Uiteindelijk heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat ook de vroegere versie van artikel 394 WIB 1992 geen beletsel vormt voor de invordering op de goederen van de echtgenoot die niet in het kohier is vermeld (zie Cass. 15 september 2000, *Arr.Cass.* 2000, 1379, *Bull.* 2000, 1351, *Bull.Bel.* 2001, 2623, *FJF* 2000, 770, *RW* 2001-02, 287 en *TFR* 2000, 1076, noot L. VANHEESWYCK en S. HUYGHE; Cass. 10 mei 2001, *RW* 2002-03, nr. 28, 1096, noot G. VAN HAEGENBORGH en *TFR* 2002, nr. 225, 698, noot J. SPEECKE; Cass. 3 januari 2002, *Bull.Bel.* 2002, nr. 832, 3567 en *FJF* 2003, nr. 2, 192; Cass. 27 juni 2002, *Pas.* 2002, 1477, concl. THUIS en *RW* 2004-05, nr. 24, 956, noot L. VANDENBERGHE; Cass. 27 juni 2002, *FJF* 2002, nr. 10, 868, noot en *Pas.* 2002, 1448, concl. GOEMINNE; Cass. 12 september 2003, *FJF* 2004, nr. 1, 67, *JDF* 2003, nr. 11-12, 321, concl. O.M., noot, *err.*, *JDF* 2004, nr. 1-2, 28, *JLMB* 2004, nr. 29, 1274, *RGCF* 2004, nr. 3, 51, noot F. STEVENART MEEUS en *Rev.trim.dr.fam.* 2004, nr. 3, 750, noot M. EUBBEN). Met die rechtspraak werd dan ook de andersluidende bodemrechtspraak onderuitgehaald, hetgeen meteen ook betekent dat de door de wet van 4 mei 1999 doorgevoerde wijzigingen in dit verband – en inzonderheid de invoering van de inkohiering op naam van beide echtgenoten in geval van feitelijke scheiding – in feite overbodig waren.

b. Vaststelling van het gedeelte van de belasting

77 Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, bepaalt de Koning de wijze waarop het gedeelte van de belasting in verband met het belastbare inkomen van elke belastingschuldige wordt vastgesteld (art. 394, § 4 WIB 1992).

78 Pas middels het KB van 22 december 2010 tot uitvoering van artikel 394, § 4 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (*BS* 7 januari 2011) werd aan deze bepaling effectief uitvoering gegeven. Op basis van dit KB

werden de artikelen 144/1 t.e.m. 144/7 in het KB WIB 1992 toegevoegd. Deze nieuwe bepalingen zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2011.

79 Deze bepalingen komen er in essentie op neer dat men de gemeenschappelijke aanslag – zoals deze effectief werd ingekohierd – opsplitst in functie van de belasting gerelateerd aan het belastbare inkomen van iedere partner, eventueel verhoogd met belastingvermeerderingen of -verhogingen en verminderd met voorheffingen, voorafbetalingen, verminderingen en belastingkredieten die voor elke partner in aanmerking werden genomen.

Op deze wijze bekomt men een voorlopig aandeel van elke partner in de totaal verschuldigde personenbelasting. Hierbij wordt evident ook rekening gehouden met de aanvullende gemeente- en agglomeratiebelasting en met de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid (BBSZ).

80 Dit voorlopig aandeel wordt vervolgens op drie manieren gecorrigeerd, hetgeen overigens meteen ook de belangrijkste toegevoegde waarde van dit KB vormt.

Een eerste correctie strekt ertoe te vermijden dat (in het geval van een feitelijke scheiding) de meest verdienende partner cumulatief het voordeel zou verkrijgen van de fiscale aftrek van onderhoudsuitkeringen enerzijds en de verhoging van de belastingvrije som anderzijds m.b.t. de kinderen die deel uitmaken van het gezin van de andere belastingplichtige. Om deze reden valt het voordeel gerelateerd aan de verhoging van de belastingvrije som ten goede aan de andere echtgenoot.

Een tweede correctie strekt ertoe te vermijden dat de verhogingen van de belastingvrije sommen voor personen ten laste louter ten goede zouden komen aan de partner met het hoogste inkomen. De correctie bestaat erin dat iedere partner voortaan de helft krijgt van het fiscale voordeel dat die belastingvrije toeslagen hebben opgeleverd volgens de ingekohierde aanslag.

Een derde correctie heeft betrekking op het huwelijksquotiënt. Als het huwelijksquotiënt wordt toegepast, betaalt de partner die het quotiënt toegerekend krijgt, mogelijk belasting op het inkomen van de andere partner die het quotiënt toerekent. Dat fiscale nadeel wordt voortaan gecompenseerd. Het nadeel wordt bepaald op het verschil tussen de belasting die de partner die het quotiënt toegerekend krijgt, verschuldigd is in de ingekohierde aanslag (voorlopig aandeel), desgevallend na de tweede correctie, en de belasting die hij/zij verschuldigd zou zijn volgens een fictieve belastingberekening zonder toepassing van het huwelijksquotiënt én zonder toepassing van de toeslagen op de belastingvrije som van artikelen 132 en 132*bis* van het WIB 1992.

2. Toepassingsvoorwaarde

81 De bijzondere fiscale verhaalsrechten zijn enkel van toepassing voor zover de belasting of de voorheffing betrekking heeft op inkomsten die tijdens het huwelijk werden verkregen, dan wel (wat de voorheffingen betreft; zie art. 267 en 273 WIB 1992) werden toegekend of betaalbaar gesteld.

Bijgevolg zullen de fiscale verhaalsrechten geen toepassing vinden t.a.v. de belastingen en de voorheffingen in verband met de periode vóór het huwelijk of vóór het afleggen van de verklaring van wettelijke samenwoning.

Omgekeerd is het evenzeer logisch dat ook na de ontbinding van het huwelijk of de beëindiging van de wettelijke samenwoning de bijzondere fiscale verhaalsrechten van toepassing blijven op de belastingen en voorheffingen die betrekking hebben op het inkomen dat de echtgenoten vóór de ontbinding van het huwelijk of vóór de beëindiging van de wettelijke samenwoning hebben verkregen, dan wel hebben toegekend of betaalbaar gesteld. Deze regel wordt thans verwoord in artikel 394, § 3 WIB 1992.

Hiermee werd overigens het administratieve – en door het Hof van Cassatie bijgetreden – standpunt ter zake wettelijk bekrachtigd (vr. nr. 190 WAUTHY, 16 juni 1987, *Vr.en Antw.* Kamer 1986-87, 3032; vr. nr. 734 DIDDEN, 5 juli 1994, *Vr.en Antw.* Senaat 1993-94, 6117; Cass. 15 september 2000, *Arr.Cass.* 2000, 1379, *Bull.* 2000, 1351, *Bull.Bel.* 2001, 2623, *FJF* 2000, 770, *RW* 2001-02, 287 en *TFR* 2000, 1076, noot L. VANHEESWYCK en S. HUYGHE; Cass. 10 mei 2001, *RW* 2002-03, nr. 28, 1096, noot G. VAN HAEGENBORGH en *TFR* 2002, nr. 225, 698, noot J. SPEECKE; Cass. 3 januari 2002, *Bull.Bel.* 2002, nr. 832, 3567 en *FJF* 2003, nr. 2, 192; Cass. 27 juni 2002, *Pas.* 2002, 1477, concl. THUS en *RW* 2004-05, nr. 24, 956, noot L. VANDENBERGHE; Cass. 27 juni 2002, *FJF* 2002, nr. 10, 868, noot en *Pas.* 2002, 1448, concl. GOEMINNE; Cass. 12 september 2003, *FJF* 2004, nr. 1, 67, *JDF* 2003, nr. 11-12, 321, concl. O.M., noot, *err.*, *JDF* 2004, nr. 1-2, 28, *JLMB* 2004, nr. 29, 1274, *RGCF* 2004, nr. 3, 51, noot F. STEVENART MEEUS en *Rev.trim.dr.fam.* 2004, nr. 3, 750, noot M. EUBBEN).

82 In voorkomend geval zal de belasting- of voorheffingschuld dan ook gefractioneerd moeten worden indien blijkt dat deze niet enkel betrekking heeft op inkomsten die werden verkregen, betaald of toegekend tijdens de periode van het huwelijk of de wettelijke samenwoning. In de mate dat zulks niet het geval is, zal immers het gemeen recht van toepassing zijn. Teneinde de aanslag chronologisch te situeren, werkte de administratie een eigenhandig verdelingsmechanisme uit. Voor zover de onderliggende inkomsten niet aan een bepaalde periode kunnen worden toegewezen, past de administratie de regel van drie toe (zie Com.IB nr. 394/3-4).

Merk op dat t.a.v. de onroerende voorheffing geen dergelijke opsplitsing moet worden gemaakt vermits de aanslag in de onroerende voorheffing steeds betrekking heeft op de toestand zoals deze bestond op 1 januari van het aanslagjaar. Afhankelijk van de situatie op deze datum zal dus moeten worden uitgemaakt of de belastingschuld al dan niet betrekking heeft op inkomsten verworven tijdens het huwelijk (zie ook P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 73).

C. DE OMVANG VAN DE VERHAALSRECHTEN T.A.V. GEHUWDEN EN WETTELIJK SAMENWONENDEN

1. *Principiële omvang van de verhaalsrechten*

83 De omvang van de fiscale verhaalsrechten wordt – in tegenstelling tot hetgeen geldt in het gemeen recht – niet gekoppeld aan het eigen dan wel het gemeenschappelijk karakter van de belasting- of voorheffingschuld.

Onafhankelijk van hun gemeenrechtelijk statuut zijn zij immers (althans in de regel) verhaalbaar op al de eigen goederen van beide echtgenoten en (in voorkomend geval) hun gemeenschappelijke goederen. In dit verband expliciteert de wet overigens dat de fiscus zijn verhaalsrechten kan uitoefenen ongeacht het aangenomen huwelijksvermogensstelsel of ongeacht de notariële overeenkomst waarin de wettelijke samenwoning wordt geregeld.

84 Het feit dat de belastingschulden principieel mogen verhaald worden op al de eigen goederen én (in voorkomend geval) op de gemeenschappelijke goederen, impliceert evenwel niet dat de echtgenoten of wettelijk samenwonenden hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de belastingschuld.

Artikel 394 WIB 1992 bepaalt inderdaad enkel de omvang van het verhaalsrecht van de Schatkist (Cass. 8 juni 2006, www.cass.be, *FJF* 2007, nr. 8, 744 en *Pas.* 2006, 1354). Dit inzicht is inzonderheid van belang voor de vraag in welke mate de verjaringstuitende werking van het dwangbevel betekend aan een van de echtgenoten al dan niet doorwerkt t.a.v. de andere echtgenoot (verder, randnr. 354).

2. *Onttrekking van de eigen goederen van onverdachte oorsprong*

85 De verhaalbaarheid op al de eigen en op de gemeenschappelijke goederen geldt slechts als principe. De eigen goederen van zogenaamde *onverdachte oorsprong* dienen immers niet als onderpand voor de belasting of het gedeelte van de belasting in verband met het belastbare inkomen van de andere echtgenoot, alsook de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing ingekohierd op naam van de andere echtgenoot.

Op basis van de herstelwet van 10 februari 1981 stond t.e.m. het aanslagjaar 1999 de mogelijkheid tot onttrekking enkel open voor het “gedeelte van de belastingschuld in verband met de inkomsten van een van de echtgenoten, die hem eigen zijn op grond van zijn huwelijksvermogensstelsel”. Op grond van deze bepaling konden belastinggedeelten die op grond van het huwelijksvermogensrecht gemeenschappelijk zijn niet van de voornoemde onttrekkingsmogelijkheid genieten. Deze onttrekkingsmogelijkheid – uitgezonderd wat de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing betreft – kwam dan ook in wezen enkel ten goede van echtgenoten gehuwd onder het stelsel van de scheiding van goederen. Thans geldt evenwel het principe dat de eigen goederen van onverdachte oorsprong niet als onderpand dienen voor de “belasting of het gedeelte van de belasting in verband met het belastbare inkomen van een van de echtgenoten”. De wijze waarop de onttrekkingsmogelijkheid thans is geconcipieerd, vindt haar ontstaan in de wet van 4 mei 1999 (*BS* 4 juni 1999). De onttrekkingsmogelijkheid t.a.v. de eigen goederen van de andere echtgenoot

werd op dat moment gelinkt aan “de belasting of het gedeelte van de belasting in verband met de inkomsten van een van de echtgenoten die voor de zetting van die belasting als persoonlijk verworven zijn aangemerkt”. Deze omschrijving werd naderhand vanuit vereenvoudigingsoverwegingen vervangen door de omschrijving die thans nog steeds geldt (MvT bij het wetsontwerp houdende hervorming van de personenbelasting, *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 1270/001, 41; zie ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 396-397).

86 Eigen goederen kunnen dus slechts aan het verhaalsrecht van de fiscus worden onttrokken voor zover deze eigen goederen een onverdacht karakter hebben.

De bewijslast betreffende de *onverdachte oorsprong* van deze eigen goederen weegt daarbij op de echtgenoot of de wettelijk samenwonende partner die zijn goederen wenst te onttrekken aan de verhaalmogelijkheden van de fiscus. Indien de oorsprong van het eigen vermogen of de financieringswijze ervan niet (meer) duidelijk bewezen kunnen worden, zal het beslagterrein van de ontvanger toenemen (zie ook N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée in Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 80-82).

87 Met deze regeling heeft de wetgever een heimelijke verstandhouding tussen de echtgenoten willen vermijden die de fiscale schulden oninbaar zouden kunnen maken, doordat echtgenoten goederen zouden aankopen op naam van de andere echtgenoot dan deze wiens inkomsten worden belast (Gent 29 maart 1993, *Bull.Bel.* 1996, 870; S. DE RAEDT, “Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 222, nr. 32).

3. *Oplijsting van de eigen goederen van onverdachte oorsprong*

88 De wetgever heeft een *limitatieve* opsomming gegeven van omstandigheden die volstaan om het onverdacht (eigen) karakter van het goed te kunnen staven.

- Goederen eigen omwille van hun oorsprong

89 De eigen goederen die een van de echtgenoten vóór het huwelijk bezat of die voortkomen van een erfenis of een schenking kunnen aan het verhaalsrecht van de fiscus worden onttrokken.

90 Deze bepaling sluit aan bij het gemeen recht waar (o.m.) als eigen goederen worden beschouwd, de goederen en schuldvorderingen die aan elk van beide echtgenoten toebehoren op de dag van het huwelijk en die welke ieder van hen tijdens het stelsel verkrijgt door schenking, erfenis of testament (art. 1399 BW).

Met deze gemeenrechtelijke bepaling wordt duidelijk bedoeld op de oorsprong van de goederen. Het feit dat de verkrijging van het (eigen) goed desgevallend (bv. door de latere aflossing van de lening m.b.t. dit goed) ondersteund wordt met middelen afkomstig uit het gemeenschappelijk vermogen, uit het eigen vermogen van de partner of zelfs uit het verdachte eigen vermogen van de echtgenoot is hierbij principieel zonder belang (M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 400).

91 De omstandigheid dat de betrokken echtgenoot slechts eigenaar zou zijn van een onverdacht aandeel in dit goed doet aan deze onttrekkingsmogelijkheid overigens geen afbreuk.

Het feit dat het andere aandeel in eigendom zou toebehoren aan de andere echtgenoot op wiens naam de belastingschuld werd gevestigd, doet hieraan geen afbreuk. In die zin zal een gezamenlijk door de beide echtgenoten vóór de voltrekking van het huwelijk aangekocht onroerend goed in onverdeeldheid aan hen beiden toebehoren. Voor zover de ene echtgenoot-schuldenaar zijn belastingen niet betaalt, zal het onverdeeld aandeel van dit onroerend goed dat toebehoort aan de andere echtgenoot principieel aan het verhaal kunnen worden onttrokken. Hierbij dient echter wel bijkomend rekening te worden gehouden met de omstandigheid dat de (fiscale) schuldeiser de verdeling van dit goed kan vorderen (art. 1561 Ger.W.). De concrete uitwerking van het beslag zal dan ook doorgaans afhangen van de vraag aan wie het betrokken goed ingevolge de verdeling – waaraan een declaratief karakter wordt toegekend – wordt toegewezen (zie verder E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 96, nr. 117 en 525 e.v., nrs. 854 e.v.).

Er kan dus een situatie ontstaan waarbij een goed slechts gedeeltelijk een onverdacht karakter heeft (verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 400-401; zie ook Beslagr. Brussel 1 juni 1995, *Bull.Bel.* 810, 3301-3307; anders S. DE RAEDT, “Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 222-223, nr. 33).

- De wederbelegging

92 De goederen die de echtgenoot verkregen heeft door middel van fondsen die voortkomen van de realisatie van eigen goederen die wegens hun oorsprong een onverdacht karakter hebben, kunnen eveneens aan het verhaalsrecht worden onttrokken.

93 De vraag rijst in welke mate een goed aan de invordering kan worden onttrokken indien het slechts gedeeltelijk gefinancierd werd met de vrijgekomen “onverdachte” fondsen. Deze vraag is bijzonder relevant in de hypothese waarbij de realisatieprijs van de eigen onverdachte goederen niet volstaat voor de integrale betaling van het goed waarin wordt wederbelegd zodat de “opleg” met andere middelen moet worden betaald.

Doorgaans wordt aangenomen dat het goed slechts een “onverdacht” karakter heeft voor zover het integraal gefinancierd werd met fondsen die voortkomen uit de realisatie van goederen die eigen zijn omwille van hun oorsprong. De gedeeltelijke financiering met andere dan deze eigen middelen zou er automatisch toe leiden dat deze goederen in hun integraliteit “verdacht” zijn (N. LENAERTS, “De wet van 4 mei 1999 en het begrip ‘inkomsten

die voor de zetting van de belasting als persoonlijk verworven zijn aange-merkt': een poging tot interpretatie", *TFR* 2001, 728; in diezelfde zin S. DE RAEDT, "Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 224, nr. 36). In dit verband kan wel geopperd worden dat alsnog een onderscheid moet worden gemaakt tussen het gedeelte van het goed dat gefinancierd wordt met de wederbelegde fondsen enerzijds en het gedeelte van het goed dat met de opleg betaald wordt anderzijds (zie verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 401-403).

- De eigen inkomsten

94 De echtgenoot op wiens goederen de fiscus wenst in te vorderen kan in voorkomend geval eveneens de inkomsten die hem krachtens het burgerlijk recht eigen zijn of de goederen die hij met zulke inkomsten heeft verworven aan het verhaalsrecht van de fiscus onttrekken. Het spreekt voor zich dat deze onttrekkingsmogelijkheid grotendeels ondoeltreffend is indien de inkomsten in het gemeenschappelijk vermogen vallen, zoals in het wettelijk stelsel. In wezen komt deze onttrekkingsmogelijkheid dan ook vooral ten goede t.a.v. echtgenoten gehuwd onder een stelsel van scheiding van goederen.

D. DE OMVANG VAN DE VERHAALSRECHTEN NA DE ONTBINDING VAN HET HUWELIJKSSTELSEL

95 De ontbinding van het huwelijksstelsel zal er in voorkomend geval toe leiden dat het gemeenschappelijk vermogen moet vereffend en verdeeld worden. Deze vereffening en verdeling hebben een invloed op de omvang van de verhaalsrechten (zie ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 403-408).

1. De verrekening van de lasten voor de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen

96 Sinds de wet van 14 juli 1976 geldt als algemene regel voor de verdeling van een huwelijksgemeenschap dat de verrekening van de lasten de verdeling van de nettobaten voorafgaat (art. 1430, derde lid BW).

Dit impliceert dat de gemeenschappelijke schuldeisers de eigen schuldeisers van de echtgenoten voorafgaan. Deze laatsten moeten immers de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen vorderen vóór ze beslag kunnen leggen op het aandeel van hun schuldenaar daarin (J. GERLO, *Handboek voor familierecht. 2. Huwelijksvermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2001, 227).

97 Voorts wordt onder de gemeenschappelijke schuldeisers een rangorde bepaald.

In eerste instantie moeten de bevoorrechte schuldeisers betaald worden en dit volgens de rang van hun voorrecht. Daarna komen de hypothecaire schuldeisers aan bod. Vervolgens moeten de gemeenschappelijke schulden die verhaalbaar zijn op de drie vermogens worden voldaan. In laatste instantie moeten de gemeenschappelijke schulden die alleen verhaalbaar zijn op het gemeenschappelijk vermogen en op het vermogen van een der echtgenoten betaald worden.

98 De vraag rijst hoe de verrekening van de belastingschulden hierin gesitueerd moet worden.

Doorgaans wordt de stelling ingenomen dat het fiscaal recht een volledig gesloten systeem is dat afwijkt van het gemeen recht zodat de fiscus alle goederen van de belastingplichtigen zou kunnen vatten, zonder enige voorafgaandelijke verdeling.

De vraag rijst of dit wel zo is. Ter zake wordt in artikel 394, § 3 WIB 1992 louter gesteld dat de belastingen en voorheffingen die betrekking hebben op het inkomen dat de echtgenoten vóór de ontbinding of beëindiging van het huwelijk hebben verkregen, in de regel ingevorderd kunnen worden “op de goederen van de beide echtgenoten”. Strikt genomen is dit geen vereffenings- of verdelingsregel. Op basis hiervan zou dan ook kunnen geargumenteed worden dat – bij gebreke van een expliciete fiscaal afwijkende regeling in dit verband – de gemeenrechtelijke regeling moet worden toegepast (over de verhouding tussen het fiscaal recht en gemeen recht, zie verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 415-420). Concreet betekent dit dan ook dat enkel de gemeenschappelijke belastingschulden zouden kunnen worden verrekend en dit overeenkomstig de gemeenrechtelijke rangorde. Binnen deze context zal het dan ook van belang zijn om na te gaan of de belastingschuld overeenkomstig het gemeen recht al dan niet als een (desgevallend onvolkomen) gemeenschappelijke schuld te kwalificeren is.

2. De betaling van de gemeenschappelijke schulden na de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen

99 Het feit dat de gemeenschappelijke schulden in de regel moeten worden vereffend vóór de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen sluit niet uit dat in welbepaalde omstandigheden ook na de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen nog gemeenschappelijke schulden moeten worden betaald. Dit zal met name het geval zijn indien het gemeenschappelijk vermogen ontoereikend was of nog omdat de schuld slechts na de verdeling opeisbaar werd of effectief werd opgeëist.

In voorkomend geval blijven de belastingschulden invorderbaar op dezelfde wijze als vóór de ontbinding van het huwelijksstelsel. Weliswaar zal van een gemeenschappelijk vermogen niet langer sprake zijn. Het gedeelte van de gemeenschappelijke goederen dat aan de echtgenoten werd toebedeeld, is ingevolge de verdeling immers vermengd met diens eigen goederen.

Voor zover de ontbinding van het huwelijksstelsel niet samengaat met de ontbinding van het huwelijk zal rekening moeten worden gehouden met de gewijzigde samenstelling van het huwelijksvermogen. Voor zover de ontbinding van het huwelijksstelsel wel samengaat met een ontbinding van het huwelijk kunnen de belastingen en de voorheffingen die betrekking hebben op het inkomen dat de echtgenoten vóór die ontbinding of beëindiging hebben verkregen, dan wel hebben betaald of toegekend, worden ingevorderd op de goederen van beide echtgenoten (art. 394, § 3 WIB 1992).

100 De omstandigheid dat de echtgenoot naderhand opnieuw in het huwelijk zou treden verhindert niet dat de belastingschuld alsnog op zijn goederen wordt verhaald. De mate waarin de vóór het nieuwe huwelijk ontstane belasting- of voorheffingschulden op het binnen het nieuwe huwelijk tot stand gekomen gemeenschappelijk vermogen kunnen worden verhaald op de goederen van de andere echtgenoot, wordt daarbij louter bepaald in functie van het gemeen recht (*anders* B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 19, nr. 34). Het uitgangspunt hierbij is overigens dat de schulden van de echtgenoten die dagtekenen van vóór het huwelijk overeenkomstig artikel 1406 BW binnen het nieuwe huwelijk als eigen schulden kwalificeren, zelfs al kwalificeerden zij binnen het ontbonden huwelijk als gemeenschappelijke schulden.

3. De onttrekking van onverdachte eigen goederen na de verdeling van het gemeenschappelijk vermogen

101 De ontbinding van het huwelijksstelsel doet bovendien geen afbreuk aan het gegeven dat de belasting of het gedeelte van de belasting alsook de roerende voorheffingen en de bedrijfsvoorheffing ingekohierd op naam van een van hen niet op de onverdachte eigen goederen van de andere echtgenoot mogen worden verhaald.

Hierbij moet eveneens rekening worden gehouden met het feit dat de door de betrokken echtgenoot verworven inkomsten na de ontbinding van het huwelijksstelsel hem voortaan in voorkomend geval krachtens het burgerlijk recht eigen zijn en bijgevolg aan het verhaalsrecht van de ontvanger kunnen worden onttrokken (*anders* B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 18-19, nr. 33; vgl. M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 151-152, nr. 206).

E. DE BESCHERMING VAN DE FEITELIJK GESCHIEDEN ECHTGENOOT

102 De omstandigheid dat de echtgenoten feitelijk gescheiden leefden, vormde traditioneel voor de fiscus geen hinderpaal om de belastingschulden op het vermogen van de beide echtgenoten te kunnen invorderen. De onbegrensde mogelijkheid om de belastingschulden in te vorderen op het vermogen van de niet-belastingschuldige feitelijk gescheiden echtgenoot werd niettemin

vaak als zeer onbillijk ervaren. Verscheidene wetgevende initiatieven beoogden deze feitelijk gescheiden echtgenoten dan ook beter te beschermen (zie verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 408-415).

1. Het bezwaarrecht van de feitelijk gescheiden echtgenoot

103 Initieel had enkel de belastingplichtige op wiens naam de aanslag werd gevestigd het recht bezwaar in te dienen. Dit betekende dat de feitelijk gescheiden echtgenoot op wiens goederen de op naam van diens partner gevestigde aanslag werd ingevorderd zich in wezen tegen de invordering enkel kon verzetten via een procedure voor de beslagrechter. Dergelijk pad bood echter weinig rechtszekerheid aangezien de beslagrechter zich in de regel niet kan uitspreken over de gegrondheid van de gevestigde aanslagen (zie ook Cass. 27 november 1992, *Arr.Cass.* 1991-92, 1359 en *Not.Fisc.M.* 1994/4, 21, noot A. SPRUYT; Cass. 21 oktober 1994, *Arr.Cass.* 1994, II, 867, *Fisc.Koer.* 1994, 590 en *RW* 1994-95, 1120).

Weliswaar werd er met de wet van 28 juli 1992 houdende fiscale en financiële bepalingen in artikel 394bis WIB 1992 een semibezwaarrecht ingevoerd ten gunste van de feitelijk gescheiden echtgenoot. Op grond van deze bepaling kon de feitelijk gescheiden echtgenoot aan de directeur vragen de invordering van de belasting betreffende inkomsten van de andere echtgenoot te beperken tot het bedrag aan belastingen dat verschuldigd zou zijn geweest "indien de feitelijk gescheiden echtgenoot al zijn rechten van bezwaar en van ontheffing van ambtswege zou uitgeoefend hebben". Deze wettelijke bescherming van de feitelijk gescheiden echtgenoot bleek in de praktijk evenwel illusoir vermits aan de betrokken echtgenoot geen inzage in het fiscaal dossier werd verleend (N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée in Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 90-91).

104 Gaandeweg groeide het inzicht dat het ontbreken van een bezwaarrecht discriminerend was (zie o.m. Cass. 19 mei 1995, *FJF*, nr. 1996/16; Cass. 1 december 1995, *FJF*, nr. 1996/99; Arbitragehof 27 juni 1996, nr. 39/96, *BS* 9 augustus 1996; zie naderhand ook Arbitragehof 21 mei 2003, nr. 71/2003, www.const-court.be, *AA* 2003, nr. 3, 889, *BS* 20 oktober 2003, 50.829, *FJF* 2004, nr. 1, 14, noot, *JLMB* 2004, nr. 29, 2360, noot E. MERCIER en *RGCF* 2003, nr. 4, 74; Arbitragehof 24 maart 2004, nr. 57/2004, www.const-court.be, *AA* 2004, nr. 2, 665, *BS* 11 juni 2004, 44.119, *FJF* 2004, nr. 9, 913 en *RGCF* 2004, nr. 3, 11).

Deze vaststelling had tevens repercussies op het vlak van de invordering. De vastgestelde discriminatie leidde er immers toe dat de vervolgingen ingesteld lastens de feitelijk gescheiden echtgenoot nietig waren, althans voor zover de betrokken echtgenoot totaal geen mogelijkheid gehad heeft om zijn bezwaarrecht te laten erkennen (Cass. 3 maart 2006, *FJF* 2006/261). Dit laatste was niet het geval indien de echtgenoot in kwestie zijn recht om de gegrondheid van de aanslag te betwisten, kon gronden op de tussengekomen rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (Cass. 27 juni 2002, *Pas.* 2002, 1477, concl. THIJNS en *RW* 2004-05, nr. 24, 956, noot L. VANDENBERGHE; Cass. 27 juni 2002, *FJF* 2002, nr. 10, 868, noot en *Pas.* 2002, 1448, concl. GOEMINNE).

105 N.a.v. de in 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure werd uiteindelijk aan elke echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd een volwaardig bezwaarrecht toegekend. Logischerwijs werd aan diezelfde echtgenoot eveneens het recht toegekend om een verzoek tot ambtshalve ontheffing in te dienen.

De wetswijziging sorteerde op dit vlak effect met ingang van 27 maart 1999 en gold t.a.v. alle aanslagen die nog moesten worden ingevorderd, althans voor zover de bezwaartermijn niet was verstreken (zie verder G. MAERTENS, “Feitelijk gescheiden echtgenoten: eindelijk recht op bezwaar”, *AFT* 2001, 75-80). In zijn arrest van 15 februari 2006 moest het Grondwettelijk Hof zich buigen over de vraag in welke mate de inwerkingtreding van de aan de feitelijk gescheiden echtgenoten toegekende beschermingsmechanismes al dan niet discriminerend was (Arbitragehof 15 februari 2006, nr. 22/2006, *AA* 2006, nr. 1, 291, www.const-court.be, *BS* 27 maart 2006, 17366, *FJF* 2007, nr. 3, 246 en *TFR* 2006, nr. 308, 763, noot S. DE RAEDT). Ter zake oordeelde het Hof dat de artikelen 24, 33 en 97 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden, in zover ze inhouden dat de feitelijk gescheiden echtgenoot, die de invordering op diens goederen van de op naam van de andere echtgenoot gevestigde aanslag betwist na 27 maart 1999, het in de artikelen 366 en 376 WIB 1992 geregelde bezwaarrecht en recht van ambtshalve ontheffing niet kan uitoefenen wegens het verstrijken, vóór 27 maart 1999, van de uitoefening van de aan die rechten verbonden termijnen.

2. Toevoeging van een invorderingsvoorwaarde

106 Door de wet van 4 mei 1999 (*BS* 4 juni 1999) werd artikel 393*bis* in het WIB 1992 ingevoegd. Met deze bepaling – die vanaf aanslagjaar 2000 toepassing vindt – beoogde de wetgever het lot van de feitelijk gescheiden echtgenoten te verbeteren.

107 De in artikel 393*bis* WIB 1992 geboden bescherming heeft betrekking op de belasting gevestigd overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 2° WIB 1992 op de inkomsten van een feitelijk gescheiden echtgenoot. Gemeenschappelijke aanslagen die dateren van vóór de feitelijke scheiding vallen hier (begrijpelijk) niet onder. Ook de bedrijfsvoorheffing en de roerende voorheffing die op naam van een van de feitelijk gescheiden echtgenoten werd ingekoördineerd, vallen buiten deze specifieke beschermingsregeling.

108 Concreet impliceert artikel 393*bis* WIB 1992 dat de invordering van de voornoemde aanslagen – m.i.v. het nemen van bewarende maatregelen – slechts onder bepaalde voorwaarden mag worden vervolgd ten laste van de andere echtgenoot.

109 Een eerste voorwaarde houdt in dat aan de echtgenoot, op wiens naam de aanslag werd gevestigd, bij aangetekende zending een ingebrekestelling tot betaling moet worden verzonden. Dergelijke ingebrekestelling mag evenwel niet worden toegezonden zolang de belastingschuldige echtgenoot de verplichtingen van het afbetalingsplan dat hem eventueel werd toegekend, naleeft.

Met de term *afbetalingsplan* wordt in elk geval bedoeld op de aanzuiveringsregeling in het kader van de collectieve schuldenregeling of op het herstelplan in het kader van de gerechtelijke

reorganisatie (B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 43, nr. 67; in diezelfde zin M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 16, voetnoot 76). Het is onduidelijk of de aan de ontvanger toekomende bevoegdheid om betalingsfaciliteiten toe te staan, begrepen moet worden als een aan de echtgenoot toegekend afbetalingsplan, temeer daar het Hof van Cassatie oordeelt dat deze bevoegdheid neerkomt op een louter gedogen vanwege de ontvanger (zie verder, randnrs. 136-141).

110 Een tweede voorwaarde houdt in dat aan de andere echtgenoot een exemplaar van het aanslagbiljet moet worden toegezonden binnen een termijn die aanvangt de vijftiende werkdag volgend op die van de verzending van de ingebrekestelling naar de belastingschuldige echtgenoot en die verstrijkt op het einde van de vierde maand van deze verzending.

Als invorderingsvoorwaarde heeft deze verzending van het aanslagbiljet geen impact op de opeisbaarheid van de belastingschuld (zie verder, randnr. 128). De verzending van het aanslagbiljet opent wel de termijn waarbinnen het (inmiddels toegekende) bezwaarrecht moet worden uitgeoefend door de betrokken echtgenoot (art. 393bis WIB 1992 *juncto* art. 366 WIB 1992).

111 Indien de genoemde voorwaarden niet worden nageleefd, vervalt – aldus de parlementaire voorbereidingen – de mogelijkheid om lastens de niet-belaste echtgenoot in te vorderen (verslag namens de commissie voor de Financiën en de Begroting bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (art. 1 tot 6), *Parl.St.* Kamer 1998-99, nr. 2073/006, 9).

Eventuele dwangbevelen betekend met miskenning van artikel 393bis WIB 1992 zijn dan ook nietig (S. DE RAEDT, “Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 241, nr. 70).

112 Het feit dat niet kan worden ingevorderd lastens de niet-belaste echtgenoot neemt natuurlijk niet weg dat de belastingschuld wel vervolgd kan worden op de goederen van de belaste echtgenoot.

Dit impliceert dan ook in zekere zin een uitholling van de slagkracht van artikel 393bis WIB 1992 aangezien de ontvanger – op grond van artikel 394 WIB 1992 – de mogelijkheid heeft bepaalde (inzonderheid gemeenschappelijke) goederen van beide echtgenoten in beslag te nemen ten laste van de belaste echtgenoot (B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 14, nr. 26). Ten laste van de belaste echtgenoot kan evenwel geen beslag worden gelegd op de eigen goederen van de niet-belaste echtgenoot (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 101-102, nrs. 124-125). Ook de gemeenschappelijke goederen kunnen niet onverkort worden uitgewonnen ten laste van de belaste echtgenoot. Weliswaar wordt overwegend aangenomen dat in deze de tenuitvoerlegging kan worden vervolgd ten laste van de echtgenoot die in de titel wordt vermeld. Betreft het evenwel een uitwinning van gemeenschappelijke onroerende goederen, dan moet de uitwinning betreffende een schuld die het gemeenschappelijk vermogen bezwaart tegen de beide echtgenoten worden vervolgd (art. 1562 Ger.W.).

3. Inperking van de verhaalsrechten

113 Met ingang van aanslagjaar 2002 werd een maatregel ingevoerd waardoor de feitelijk gescheiden echtgenoten gehuwd onder een gemeenschapsstelsel voor fiscale invorderingsdoeleinden zoveel als mogelijk op dezelfde lijn geplaatst werden als echtgenoten die eigen inkomsten genereren, met dien verstande dat deze gelijkstelling maar zal gelden vanaf het tweede kalenderjaar na de feitelijke scheiding.

a. Algemeen

114 In die zin bepaalt de wet dat in geval van feitelijke scheiding van de echtgenoten de belasting op het vanaf het tweede kalenderjaar na de feitelijke scheiding verworven inkomen van een van de echtgenoten niet meer kan worden ingevorderd op het inkomen van de andere echtgenoot of op de goederen die deze met dat inkomen heeft verworven (art. 394, § 2 WIB 1992, zoals gewijzigd door de wet van 10 augustus 2001, *BS* 20 september 2001). Met de belasting op het verworven inkomen van een van de echtgenoten wordt de totale belasting bedoeld die blijkt uit de afzonderlijk gevestigde aanslag (S. DE RAEDT, “Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 245, nr. 88).

115 Vanaf aanslagjaar 2005 geldt deze regel ook t.a.v. de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing die vanaf hetzelfde kalenderjaar op naam van een van hen wordt ingekohierd (wet 10 augustus 2005, *BS* 2 november 2005).

116 Deze maatregel impliceert dat aan de feitelijk gescheiden echtgenoot een bijkomende onttrekkingsmogelijkheid wordt toegekend. Ook hier zal de niet-belaste echtgenoot moeten aantonen dat zijn inkomsten aan het verhaalsrecht kunnen worden onttrokken (J. VANDEN BRANDEN, “Invordering van de inkomstenbelastingen en hiermee verwante schulden lastens feitelijk gescheiden echtgenoten: stand van zaken” in *Fiscaal praktijkboek directe belastingen 2003-2004*, Ced. Samsom, 2003, 28; zie ook B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 23-24, nr. 40).

b. Goederen die voor onttrekking in aanmerking komen

117 De goederen die voor onttrekking in aanmerking komen, zijn in de eerste plaats het inkomen van de niet-belaste echtgenoot.

Met het inkomen van de echtgenoot wordt in ieder geval bedoeld op persoonlijk verworven inkomsten (vgl. art. 1409 BW). Concreet betekent dit dat elk inkomen uit enige (desgevallend beroepsmatige) activiteit een persoonlijk verworven inkomen uitmaakt van de betrokken echtgenoot en bijgevolg aan de invordering kan worden onttrokken. In diezelfde zin zijn ook de inkomsten van eigen goederen te kwalificeren als een persoonlijk verworven inkomen van de betrokken

echtgenoot (vgl. S. DE RAEDT, “Invordering lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 246, nr. 90). De feitelijke scheiding verhindert in voorkomend geval evenwel niet dat ook blijvend inkomsten gegenereerd worden door gemeenschappelijke goederen. Dergelijke inkomsten vormen in de regel de vrucht van de opgebouwde huwelijksgemeenschap en vallen bijgevolg niet in de gemeenschap ingevolge de activiteit of het persoonlijke vermogen van een van de echtgenoten. Dit neemt nochtans niet weg dat dergelijke inkomsten na de feitelijke scheiding – en naar analogie van een scheidingsstelsel – voor de helft aan de invordering kunnen worden onttrokken (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 153, nr. 209).

118 Naast het inkomen van de niet-belaste echtgenoot, kunnen ook de goederen die de niet-belaste echtgenoot met dat inkomen heeft verworven aan het verhaalsrecht van de ontvanger worden onttrokken. Hier zal het dus van belang zijn dat er een duidelijk verband kan worden gelegd tussen de inkomsten van de betrokken echtgenoot en de door hem verworven goederen die in het (desgevallend gemeenschappelijk) vermogen aanwezig zijn. De enige vereiste is dat de goederen met het inkomen van de niet-belaste echtgenoot werden verworven. De identificeerbaarheid van de oorsprong van de middelen staat hier dus voorop.

§ 4. Derden-aansprakelijken

A. ALGEMEEN

119 Onder de (ruime) categorie van derden-aansprakelijken worden de personen begrepen die in beginsel aan de totstandkoming van de belastingschuld vreemd zijn en als dusdanig als derden te kwalificeren zijn maar die niettemin – het weze op basis van de (fiscale) wet, het weze op basis van een overeenkomst – gehouden kunnen zijn tot de betaling van de belastingschuld (verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 159-167; A. GOEGEBUER, “Hoofdelijke aansprakelijkheid inzake lokale en regionale belastingen” in M. DE JONCKHEERE en K. DEKETELAERE (eds.), *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2001-2003*, Brugge, die Keure, 2003, 177).

120 Spijts het gegeven dat deze derden-aansprakelijken in principe niet als schuldenaar worden aangeduid in het kohier, zal het op naam van de eigenlijke belastingschuldige opgemaakte kohier niettemin als een uitvoerbare titel worden aangemerkt lastens de derden-aansprakelijken (art. 393, § 2 WIB 1992; voor een bespreking zie boven, randnr. 22).

Deze algemene executieplicht werd slechts ingevoerd met de programmawet van 27 april 2007. Vóór de invoering van deze algemene executieplicht volstond het kohier inderdaad niet om de belastingschuld lastens deze derden-aansprakelijken te vervolgen. De Belgische staat werd er bijgevolg toe genoodzaakt om voorafgaand de derde-aansprakelijke voor de rechtbank te dagen teneinde hem te horen veroordelen tot de belastingschuld waartoe hij gehouden was. Slechts op basis van dat vonnis konden dan lastens de derde-aansprakelijke vervolgingen worden ingesteld (Cass. 12 december 2008, www.cass.be, *Pas.* 2008, nr. 12, 2963, *Fisc. Act.* 2009, nr. 3, 7-9, weergave M. DELANOTE). Ten aanzien van een vordering tot het bekomen van een uitvoerbare titel was de staat overigens slechts geldig vertegenwoordigd door de minister van Financiën (Cass. 30 april

2009, *FJF* 2010/184, *Arr.Cass.* 2009, 1154, *Pas.* 2009, 1069, *RGCF* 2010, nr. 3, 180 en *TFR* 2009, nr. 368, 816).

121 De invoering van artikel 393, § 2 WIB 1992 wijzigt evenwel niets aan het feit dat derden-aansprakelijken op het vlak van de uitoefening van de invorderingsrechten in de regel niet als belastingschuldigen kunnen worden aangemerkt.

Zo bv. expliciteert de administratie zelf dat geen wettelijke hypotheek kan worden ingeschreven op de onroerende goederen van de hoofdelijk aansprakelijke overnemer van een handelszaak (art. 442bis WIB 1992; verder, randnrs. 463 e.v.) en zulks spijs het gebruik van de notie *b e l a s t i n g - s c h u l d i g e* in artikel 425 WIB 1992 (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999).

122 Net omwille van het feit dat deze categorie aan belastingschuldigen vreemd zijn aan de voltrekking van het belastbaar feit werd hen traditioneel eveneens het recht ontzegd om de (gegrondheid van de) belastingschuld te betwisten. In de nasleep hiervan werd eveneens gesteld dat deze derden niet het recht zouden hebben een bezwaarschrift in te dienen of een verzoek tot ambtshalve ontheffing te formuleren (L. VANHEESWIJCK, “Hoe persoonlijk is het bezwaarrecht in de inkomstenbelastingen” in *Liber Amicorum Jean Pierre Lagae*, Diegem, Ced. Samsom, 1998, 306). Deze visie op de rechtspositie van derden-aansprakelijken werd door het Grondwettelijk Hof evenwel als discriminerend gebrandmerkt (zie inzonderheid GwH 6 november 2008, nr. 155/2008, www.const-court.be; GwH 9 juli 2009, nr. 112/2009, www.const-court.be, *Fisc.Koer.* 2009, nr. 13, 575, noot L. KELL, *FJF* 2009, nr. 10, 1109, *RABG* 2009, nr. 18, 1253, noot M. DELANOTE en J. VANDEN BRANDEN en *RW* 2009-10, nr. 2, 86; zie ook M. DELANOTE en J. VANDEN BRANDEN, “Het bezwaarrecht van derden”, *RABG* 2009, nr. 18, 1256-1263).

B. MET DE EIGENLIJKE BELASTINGSCHULDIGEN TE VEREENZELVIGEN DERDEN-AANSPRAKELIJKEN

123 De bovenstaande uitgangspunten gelden niet t.a.v. derden-aansprakelijken waarvan kan worden aangenomen dat zij zich met de eigenlijke belastingschuldige vereenzelvigen.

Zulks zal bijvoorbeeld het geval zijn t.a.v. onbeperkt aansprakelijke vennoten die rechtstreeks bij het optreden van de vennootschap worden betrokken. Indien de vennootschap optreedt, is het alsof de gezamenlijke vennoten zelf handelen (zie in dat verband K. GEENS, M. DENEFF, F. HELLEMANS, R. TAS en J. VANANROYE, “Overzicht van rechtspraak vennootschappen 1992-1998”, *TPR* 2000, nr. 1, 237). De vennoten worden dus – weliswaar zonder dat afbreuk kan worden gedaan aan de aparte rechtspersoonlijkheid – met de vennootschap vereenzelvigd.

124 Deze vereenzelviging geldt niet enkel wat de gehoudenheid tot de belastingschuld betreft, maar eveneens wat betreft de rechten die de wet aan de administratie toekent met het oog op de invordering van de belastingschuld. Uit het systeem van de wet volgt immers dat t.a.v. de vennoten in kwestie geen afzonderlijke uitvoerbare titel moet worden verkregen (*Cass.* 14 juni 2007, www.cass.be, concl. A. HENKES, *FJF* 2007, nr. 9, 836, *NJW* 2007, nr. 168, 702, noot S. DE RAEDT, *TRV* 2008, nr. 5, 376, noot D. VAN GERVEN, www.fiscal-netnl.be, *TFR* 2008, nr. 339, 346, noot S. DE RAEDT en J. HEIRMAN, *Fisc.Act.*

2007, nr. 33, 5-8 (weergave M. DELANOTE) en *RGCF* 2009, nr. 1, 30, noot M. DAUBE; Cass. 22 november 2007, *Fiscoloog* 2008, nr. 1102, 11, noot CB, www.cass.be, *TFR* 2008, nr. 339, 356, concl. D. THIJS, noot H. VANDEBERGH, *RW* 2008-09, nr. 29, 1219, *TGR-TWVR* 2008, nr. 5, 381 en *TRV* 2009, nr. 1, 64, noot D. DESCHRIJVER).

125 Vanuit deze optiek oordeelde het Hof van Cassatie in zijn arrest van 16 september 2004 eveneens dat de onbeperkt aansprakelijke vennoot van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid een belastingplichtige is in de zin van artikel 366 WIB 1992 en bijgevolg het recht heeft om tegen de aanslag die werd gevestigd op naam van deze vennootschap bezwaar in te dienen (Cass. 16 september 2004, *FJF* 2004, nr. 10, 1018, *Fisc.Koer.* 2004, nr. 16, 655 (weergave W. DEFOOR), *Fiscoloog* 2004, nr. 954, 3, noot W. DEFOOR, *JLMB* 2005, nr. 3, 125, *Pas.* 2004, 1358, *RGCF* 2005, nr. 1, 55 en *TFR* 2005, nr. 285, 677, noot M. POP).

HOOFDSTUK II

BETALING EN VERVOLGING VAN DE BELASTINGSSCHULD

126 Teneinde bewarende of uitvoerende maatregelen te nemen, geldt in het algemeen de vereiste dat de schuld o p e i s b a a r moet zijn. De opeisbaarheid veronderstelt dat de schuldeiser gerechtigd moet zijn de nakoming van zijn schuldvordering te vorderen (J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 20-21; E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 318, nr. 457 en 360, nr. 533). Hier speelt dus het belang van de betalingstermijnen waardoor de uitvoering van de verbintenis wordt uitgesteld (art. 1185 BW).

Vóór de eventuele vervaldag kunnen bijgevolg in de regel geen vervolgingen worden ingesteld (art. 1415, eerste lid en art. 1494, eerste lid Ger.W.). Hierop bestaan evenwel twee uitzonderingen.

Ten eerste kan uitvoerend beslag ook plaatsvinden om de betaling te verkrijgen van de nog te vervallen termijnen, naarmate die vervallen (art. 1494, tweede lid Ger.W.). Dit impliceert evenwel geenszins dat het door de fiscus gelegde beslag voor openstaande belastingschulden zich zou uitstrekken tot belastingschulden die slechts in de toekomst verschuldigd worden, zelfs al ontstaan deze schulden op een periodieke basis (zoals bv. de onroerende voorheffing). Deze uitzonderingsbepaling vooronderstelt immers dat de verbintenis waaruit de inkomsten ontstaan, reeds bestaat (vgl. E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 504, nr. 810; zie ook Cass. 8 maart 1991, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1990-91, 718, concl. H. LENAERTS, *Bull.* 1991, 638, *Cah.dr.jud.* 1992, 47, *JT* 1992, 395, *Pas.* 1991, I, 638 en *RW* 1991-92, 43, concl. H. LENAERTS).

Ten tweede kan bewarend beslag gelegd worden in alle gevallen waar een nog niet opeisbare schuldvordering in de toekomst werkelijk gevaar loopt (art. 1415, tweede lid Ger.W.; zie ook E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 318-319, nr. 459).

AFDELING I

BETALINGSTERMIJNEN

127 Hierna wordt een overzicht gegeven van de in de wet bepaalde betalingstermijnen. Net zoals dit reeds het geval was bij de btw wordt sinds de in 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure ook op het vlak van de inkomstenbelastingen een onderscheid gemaakt tussen de opeisbaarheid van de b e l a s t i n g enerzijds en de opeisbaarheid van de b e t a l i n g anderzijds (verslag namens de commissie Financiën en Begroting bij het wetsontwerp betreffende beslechting van fiscale geschillen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 49-1341/017, 33). Daarbij moet er dus rekening mee worden gehouden dat de fiscale term b e t a l b a a r overeenstemt met de gemeenrechtelijke term o p e i s b a a r (B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 38; zie ook M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 12, voetnoot 60; zie nochtans J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 24).

§ 1. De inkomstenbelastingen en de onroerende voorheffing

128 De inkomstenbelastingen en de onroerende voorheffing zijn volgens de wet o p e i s b a a r op de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier. Zij moeten evenwel in de regel slechts b e t a l d worden binnen twee maanden na de toezending van het aanslagbiljet (art. 413, eerste lid WIB 1992). De betaling van de belasting kan bijgevolg niet worden geëist zolang het aanslagbiljet niet regelmatig werd verzonden (zie o.m. Brussel 29 maart 2002, *JLMB* 2003, nr. 42, 1856; Brussel 30 januari 2003, *JT* 2004, nr. 6146, 646). Voor de berekening van de betalingstermijn wordt geen rekening gehouden met de dag waarop het aanslagbiljet is toegezonden (zie M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 13, nr. 22).

129 Overeenkomstig artikel 413, tweede lid WIB 1992 moeten de inkomstenbelastingen en de onroerende voorheffing nochtans o n v e r w i j l d worden vereffend wanneer de rechten van de Schatkist in het gedrang dreigen te komen (vgl. art. 1188 BW; P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 36). Dit betekent dat de ontvanger in voorkomend geval de betaling kan eisen zodra het aanslagbiljet aan de belastingschuldige op een regelmatige wijze is toegezonden.

De rechten van de Schatkist zijn in gevaar door het gedrag van de belastingschuldige, bv. door het wankelen van het krediet, het staken van betalingen, het vertrek naar het buitenland enz. (vgl. MvT bij wet 3 november 1976, *Parl.St.* Kamer 1975-76, nr. 879/1, 25 (de wet van 3 november 1976 ligt aan de basis van het huidige art. 346 WIB 1992, bepaling waarin eveneens sprake is van het in gevaar zijn van de rechten van de Schatkist); zie ook Beslagr. Brussel 11 april 1989, *Bull.Bel.* 1990, nr. 693, 996). De rechten zouden dan ook niet in gevaar zijn louter omwille van het feit dat de verjaring dreigt (Rb. Brussel 9 mei 1984, *JT* 1984, 429). Meer in het algemeen moet het in het gedrang komen van de rechten van de Schatkist op dezelfde wijze begrepen worden als de gemeenrechtelijke urgentievereiste die voor een bewarend beslag vereist is. Hierdoor wordt meteen ook duidelijk dat de ontvanger zich in voorkomend geval niet moet beroepen op artikel 1415, tweede lid Ger.W. om bewarend beslag te leggen in de gevallen waar een nog niet opeisbare schuldvordering in de toekomst werkelijk gevaar loopt (zie verder E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 318-319, nr. 459). Voor zover aan de urgentievereiste voldaan is, kan de schuld immers zonder meer opeisbaar gesteld worden.

130 De beslissing van de ontvanger om de schuld vervroegd opeisbaar te stellen maakt een bestuurshandeling uit die een bestaande rechtstoestand wijzigt en die bijgevolg gemotiveerd moet worden in de zin van de wet motivering bestuurshandelingen (zie bv. Luik 10 september 1997, *Bull.Bel.* 2000, 2930; zie ook J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 25).

De ontvanger moet de belastingschuldige dan ook schriftelijk op de hoogte brengen van zijn beslissing. In deze kennisgeving moet de ontvanger uitdrukkelijk de wettelijke grondslag alsook de feitelijke elementen vermelden die hem tot de overtuiging hebben gebracht dat de rechten van de Schatkist daadwerkelijk in gevaar verkeren. Het moet daarbij gaan om tastbare elementen en niet om louter hypothetische overwegingen (zie Com.IB nr. 413/14).

De belastingschuldige die zou betwisten dat de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren, moet de beslagrechter vatten van de plaats van het kantoor waar de belasting moet worden geïnd. Omtrent deze betwisting wordt geoordeeld zoals in kort geding (art. 413, derde lid WIB 1992). Het instellen van dergelijke vordering schorst de verdere vervolgingen evenwel niet (Com.IB nr. 413/18).

§ 2. De roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing

131 De opeisbaarheid van de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing is niet afhankelijk van de inkohiering. Deze zijn o p e i s b a a r op het ogenblik van de toekenning of de betaalbaarstelling dan wel de verwezenlijking van de onderliggende inkomsten (zie art. 267 WIB 1992 (roerende voorheffing) en 273 WIB 1992 (bedrijfsvoorheffing)). Zij zijn in principe evenwel slechts b e t a a l b a a r binnen de vijftien dagen na de toekenning of de betaalbaarstelling van de belastbare inkomsten, wat de roerende voorheffing betreft, en binnen de vijftien dagen na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten werden betaald of toegekend, wat de bedrijfsvoorheffing betreft (zie art. 412, eerste en tweede lid WIB 1992).

132 De voorheffingsplichtige die de voorheffingen niet binnen de gestelde termijnen betaalt, begaat een overtreding waarvoor een administratieve boete kan worden opgelegd (Cass. 7 september 1984, *AFT* 1984, 222, noot G. MAERTENS, *Arr.Cass.* 1984-85, 45, *Bull.* 1985, 31, *Bull.Bel.* 1986, 776, *FJF* 1985, 154, *Pas.* 1985, I, 31 en *RW* 1984-85, 2636).

133 Zowel t.a.v. de roerende voorheffing als t.a.v. bedrijfsvoorheffing gelden wel nog een aantal specifieke regelingen.

Aldus werd met de programmawet van 9 juli 2004 een bijzondere regeling uitgewerkt voor dividenden verkregen onder het VVPR-regime. VVPR staat voor verlaagde voorheffing-pré-compte réduit. Ingevolge dit regime zijn de dividenden van zogenaamde VVPR-aandelen onderworpen aan een r o e r e n d e v o o r h e f f i n g van 15 % (i.p.v. 25 %). Indien de aanbieding van de VVPR-strip niet gebeurt binnen de drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin het dividend wordt toegekend, is niet aan de voorwaarden van het verlaagd tarief voldaan. Bij gebreke van tijdige aanbieding zal de normale roerende voorheffing betaalbaar worden. Concreet impliceert dit dus dat de roerende voorheffing ten belope van 10 % betaalbaar wordt binnen de vijftien dagen na het verstrijken van het voornoemde tijdperk van drie jaar (art. 412, zevende lid WIB 1992; zie ook Rb. Brussel 4 april 2003, *Fisc.Act.* 2003, nr. 27, 2-5 en P. SMET, *Handboek Roerende Voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, 300-302).

Ook t.a.v. de b e d r i j f s v o o r h e f f i n g e n gelden een aantal bijzondere bepalingen. Aldus zal de bedrijfsvoorheffing betaalbaar zijn binnen vijftien dagen na het verstrijken van ieder trimester waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend, wanneer de bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van het vorige jaar minder dan 25.000 EUR bedroeg (art. 412, derde lid WIB 1992; het bedrag van 25.000 EUR moet jaarlijks geïndexeerd worden overeenkomstig art. 178 WIB 1992). Diezelfde schuldenaar is daarenboven uiterlijk op 15 december een voorschot op de bedrijfsvoorheffing van het vierde trimester verschuldigd. Dat voorschot is dan gelijk aan de werkelijk verschuldigde bedrijfsvoorheffing voor de maanden oktober en november van het lopende jaar (art. 412, vijfde lid WIB 1992). Daarnaast is de bedrijfsvoorheffing betreffende de inkomsten die zijn betaald of toegekend gedurende de eerste vijftien dagen van december, uiterlijk op 24 december betaalbaar,

althans wanneer de schuldenaar van die inkomsten voor het vorige jaar meer dan 2.500.000 EUR bedrijfsvoorheffing verschuldigd was (art. 412, vierde lid WIB 1992). Tot slot is de bedrijfsvoorheffing met betrekking tot de in artikel 272, tweede lid vermelde meerwaarden, betaalbaar bij de registratie van de in artikel 270, 5° WIB 1992 vermelde akten of verklaringen (art. 412^{bis} WIB 1992 *juncto* art. 210^{bis} en *ter* KB WIB 1992). Hiermee wordt bedoeld op de specifieke regeling die werd uitgewerkt om de inning te verzekeren van de belasting verschuldigd op de meerwaarden verwezenlijkt op onroerende goederen door niet-inwoners in het kader van hun beroepswerkzaamheid.

Merk op dat op basis van de economische herstelwet van 27 maart 2009 (*BS* 7 april 2009) een tijdelijke maatregel werd genomen op grond waarvan aan bedrijven een uitstel van betaling van de bedrijfsvoorheffingen werd toegestaan teneinde deze bedrijven toe te laten het hoofd te bieden aan de economische crisis.

§ 3. De administratieve sancties

134 T.a.v. de administratieve boete geldt het principe dat deze slechts betaald moet worden binnen de twee maanden na de verzending van het aanslagbiljet, tenzij de rechten van de Schatkist in gevaar zouden verkeren. Deze geldboete wordt immers gevestigd en ingevorderd volgens de regels die van toepassing zijn op de personenbelasting (art. 445, tweede lid WIB 1992).

Indien de geldboete evenwel samen met de voorheffing waarop zij betrekking heeft wordt ingekohierd, dan moet deze geldboete gevestigd en ingevorderd worden volgens de regels die van toepassing zijn inzake roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing (art. 445, derde lid WIB 1992).

Zulks belet evenwel niet dat er bij laattijdige betaling van de hoofdsom retroactief nalatigheidsinteressen op deze boete verschuldigd worden (zie verder, randnrs. 190 e.v.).

135 T.a.v. belastingverhogingen geldt volgens de administratie het principe dat de betalingstermijn steeds samenvalt met deze van de belastingen waarmee zij verband houden. Indien de belastingverhoging evenwel betrekking heeft op een aan de bron verschuldigde voorheffing, dan is de daarop betrekking hebbende verhoging slechts betaalbaar op de datum van de inkohiering en dus niet op de datum waarop de betalingstermijn voor de onderliggende voorheffing verstreken is (vgl. Com.IB nr. 414/37). Dit houdt verband met het feit dat de administratieve sancties slechts ontstaan door de inkohiering ervan (M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 41-43).

Ook dit beginsel belet echter niet dat er bij laattijdige betaling van de hoofdsom retroactief nalatigheidsinteressen op de belastingverhoging verschuldigd worden.

§ 4. Uitstel van betaling

A. UITSTEL VAN BETALING VERLEEND DOOR DE ONTVANGER

136 Er bestaat geen wettelijke bepaling op grond waarvan de ontvangers een afwijking kunnen toestaan op de wettelijke betalingstermijnen. Er moet dan ook worden aangenomen dat de ontvangers geen bijkomende betalingstermijnen kunnen toestaan voor vervallen schulden (Cass. 24 april 2008, *Fisc. Koer.* 2008, nr. 16, 672, noot X, www.cass.be, *RABG* 2008, nr. 18, 1193, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2008, nr. 4, 307, noot E. VAN BRUSTEM en *TFR* 2008, nr. 349, 924, noot M. LOYENS). De reden daartoe ligt besloten in het openbareordekarakter van de wettelijke betalingstermijnen (art. 6 BW).

137 De ontvanger kan wel – zonder daartoe te kunnen worden gedwongen door een hiërarchisch overste (vr. nr. 125 DEMOTTE, 20 april 1998, *Vr.en Antw. Kamer* 1997-98, 17309 en *Bull.Bel.*, nr. 784, 1565) – aan een belastingschuldige toezeggen dat hij geen gedwongen tenuitvoerlegging zal aanvatten indien de betrokkene zijn openstaande belastingschuld op een vooropgestelde wijze afbetaalt. Daarenboven wordt in artikel 153 KB WIB 1992 expliciet gerefereerd aan de mogelijkheid voor de ontvanger om de schorsing van verdere vervolgingen te gelasten. Op grond van deze bepaling werd in het verleden door de rechtspraak dan ook vaak geoordeeld dat de ontvangers wel degelijk bevoegd zijn om daadwerkelijk betalingsfaciliteiten toe te staan.

138 In wezen maakt het toestaan van betalingsfaciliteiten deel uit van de organisatie van de invorderingswerkzaamheden. In hun finaliteit moeten de verleende betalingsfaciliteiten er dan ook toe strekken de effectieve invordering te bewerkstelligen. Voor zover de ontvanger onvoldoende met deze finaliteit rekening houdt, dreigt hij dan ook daarvoor persoonlijk aansprakelijk te worden gesteld. Aldus lijkt het uitgesloten dat de ontvanger betalingsfaciliteiten zou verlenen aan een belastingschuldige die duidelijk over voldoende vrije middelen beschikt om zijn openstaande belastingschulden te voldoen. Indien evenwel zou blijken dat het nemen van uitvoeringsmaatregelen de liquiditeitspositie van de belastingschuldige (nog meer) in het gedrang zou brengen, dan kan het – ook voor de schuldeiser – vaak opportuun zijn om aan de schuldenaar bepaalde betalingsfaciliteiten toe te staan. Dit lijkt inzonderheid het geval in de hypothese waarbij het nemen van uitvoeringsmaatregelen ertoe zou leiden dat de belastingschuldige zijn goederen of activiteiten – waaruit toekomstige inkomsten kunnen worden verwacht – moet opgeven.

139 Het toestaan van betalingsfaciliteiten moet in ieder geval duidelijk worden onderscheiden van een toekenning van een daadwerkelijk uitstel van betaling. Een toekenning van betalingsfaciliteiten houdt geenszins in dat de wettelijke betalingstermijnen zonder meer terzijde worden geschoven. Zo blijven deze wettelijke betalingstermijnen alvast determinerend voor de aanvang en de loop van de verjaringstermijnen, alsook voor de loop van de nalatighedsinteressen (vgl. B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe

belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 43, nr. 68). De toekenning van betalingsfaciliteiten plaatst de wettelijke betalingstermijnen die van openbare orde zijn dan ook niet op de zijlijn. In zijn essentie houdt het betalingsuitstel louter in dat de verhaalsrechten die ingevolge het verstrijken van de wettelijke betalingstermijnen ten volle zijn ontstaan, tijdelijk opgeschort worden. De schuldvordering zelf – m.i.v. de opeisbaarheid ervan – wordt dan ook niet herzien.

140 In zijn arrest van 24 april 2008 stelde het Hof van Cassatie (weliswaar in de btw-sfeer) dat de betalingsfaciliteiten een louter g e d o g e n vanwege de rekenplichtige betreffen waaraan de belastingplichtige geen enkel recht ontleent (Cass. 24 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, nr. 16, 672, noot X, www.cass.be, *RABG* 2008, nr. 18, 1193, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2008, nr. 4, 307, noot E. VAN BRUSTIEM en *TFR* 2008, nr. 349, 924, noot M. LOYENS).

Hiermee wordt aangesloten bij de stelling dat de mogelijkheid voor de ontvanger om betalingsfaciliteiten toe te staan slechts een zekere tolerantie zou zijn die oogluikend wordt toegelaten door het Rekenhof. Dit zou meteen ook impliceren dat de ontvanger zijn houding kan wijzigen indien bijvoorbeeld de financiële mogelijkheden van de belastingsschuldige verbeteren (zie M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 15-17, nr. 27; B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 42-43, nr. 67; P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel* 2001, speciaal nr. mei, 43. Voor een aantal bedenkingen ter zake, zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 325).

141 Het voorgaande betekent echter niet dat de ontvanger volledig vrij spel zou hebben. Indien de ontvanger een afbetalingsplan heeft aanvaard, moet hij het akkoord honoreren indien er geen aanleiding is om op dit akkoord terug te komen. Wanneer de ontvanger alsdan zonder enige gegronde reden en zonder enige voorafgaandelijke communicatie terugkomt op een afbetalingsplan dat stipt wordt uitgevoerd door over te gaan tot uitvoerend beslag, stelt hij een handeling die strijdt met het beginsel van behoorlijk bestuur (Rb. Gent 20 oktober 2010, *Fiscoloog* 2010, nr. 1228, 14).

B. UITSTEL VAN BETALING VERLEEND DOOR DE RECHTBANKEN

142 Vrij unaniem wordt aangenomen dat rechters niet bevoegd zijn om op basis van artikel 1244 BW in fiscale zaken een uitstel van betaling toe te kennen.

Het klassieke argument om daartoe te besluiten is dat het gemeen recht moet wijken voor de fiscale betalingstermijnen die van openbare orde zijn (o.m. Brussel 24 juni 1964, *Pas.* 1965, II, 191; Brussel 10 april 1989, *Bull.Bel.* 1990, 1972; Luik 14 juni 1991, *Bull.Bel.* 1992, 634, *Fisc.Koer.* 1992, 148, noot J. BOURS en N. PIROTTE en *JT* 1991, 745; Antwerpen 8 februari 1993, *FJF* 1994/48; Luik 11 maart 1993, *Bull.Bel.* 1995, 3210; Luik 6 mei 1993, *Bull.Bel.* 1995, 1480 en *FJF* 1994/44; Luik 25 juni 1993, *Bull.Bel.* 1994, 2010; Brussel 18 ok-

tober 1993, *JT* 1994, 250, *BTW Rev.* 1995, 241 en *Rec.gén.enr.not.* 1994, nr. 24.401, 403; Luik 5 mei 1994, *JLMB* 1995, 1063 en *Act.dr.* 1996, 57; Brussel 16 juni 1994, *JLMB* 1995, 11, noot G. DE LEVAL; Brussel 15 april 1995, *Bull.Bel.*, nr. 768, 175; Beslagn. Luik 11 oktober 1978, *Bull.Bel.* 1987, 834; Beslagn. Verviers 6 november 1981, *Bull.Bel.* 1987, 1935; Beslagn. Tongeren 17 maart 1983, *Bull.Bel.* 1985, 294; Beslagn. Kortrijk 18 november 1985, *Bull.Bel.* 1987, 77; Beslagn. Luik 21 april 1986, *Bull.Bel.* 1987, 2100; Beslagn. Namen 15 januari 1988, *JT* 1988, 208; Beslagn. Brugge 8 maart 1988, *Bull.Bel.* 1989, 2355; Beslagn. Brussel 12 januari 1987, *JLMB* 1987, 288, *Bull.Bel.* 1988, 1307, *JT* 1987, 290 en *Rec.gén.enr.not.* 1988, 13; Beslagn. Turnhout 13 december 1990, *Bull.Bel.* 1996, 217).

Vaak wordt tevens aangehaald dat het toestaan of weigeren van een betalingsuitstel zijn grondslag vindt in de wetgeving op de rijkscomptabiliteit en inzonderheid in artikel 66 van de gecoördineerde wetten rijkscomptabiliteit waarin de aansprakelijkheid van de ontvanger wordt geregeld (zie bv. Rb. Brussel 20 juni 2001, *JDF* 2001, 185, noot; Rb. Brussel 11 september 2001, *Fiscoloog* 2001, nr. 839, 13; Rb. Brussel 1 februari 2002, *Fiscoloog* 2003, nr. 910, 7; Rb. Brussel 7 maart 2003, *Fiscoloog* 2003, nr. 910, 7). De redenering als zouden geschillen omtrent het niet-toestaan van betalingstermijnen geen fiscale geschillen zijn omdat zij raken aan de aansprakelijkheid van de ontvangers, lijkt mij echter niet correct (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 327).

143 Spijts deze vaststaande rechtspraak is omtrent dit vraagstuk toch onenigheid ontstaan na de inwerkingtreding van de in 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure. Plots oordeelden bepaalde rechtbanken dat zij wel degelijk bevoegd waren om een betalingsuitstel te verlenen (zie bv. Rb. Antwerpen 22 april 2002, *Fisc.Act.* 2002, nr. 28/6-8 en *AFT* 2002, nr. 11, 464-465, noot L. HEYLENS; Rb. Gent 6 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, nr. 884, 1-2; Rb. Gent 12 juni 2003, *TFR* 2003, nr. 250, <http://tfrnet.larcier.be>, *Fisc.Act.* 2003, nr. 32, 7-8 en *Fiscoloog* 2003, nr. 910, 7-8). Deze nieuwe zienswijze werd gefundeerd op het feit dat de fiscale rechtsmacht van de gewone rechtbanken ingevolge de vernoemde hervorming aanzienlijk is uitgebreid in die zin dat de rechtbanken voortaan kennis kunnen nemen van alle geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Onder de geschillen betreffende de toepassing van de belastingwet catalogeerde de wetgever tijdens de parlementaire werkzaamheden o.m. geschillen omtrent het niet-toestaan van betalingstermijnen (MvT bij het wetsontwerp betreffende de beslechting van fiscale geschillen en bij het wetsontwerp betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nrs. 49-1341/001 en 49-1342/001, 35). Hieruit hebben bepaalde rechtbanken afgeleid dat zij bevoegd zijn om zelf een uitstel van betaling te verlenen.

Ter zake kan evenwel worden opgemerkt dat de in 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure losstaat van de vraag of de belastingsschuldige al dan niet een subjectief recht heeft om in fiscale zaken een daadwerkelijk uitstel van betaling te verkrijgen (B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 41, nr. 66). Dit werd door het Hof van Cassatie overigens bevestigd in het reeds aangehaalde arrest van 24 april 2008. Daarbij overwoog het Hof dat geen enkele wettelijke bepaling de rechter de bevoegdheid verleent om van de wettelijke betalingstermijnen af te wijken (Cass. 24 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, nr. 16, 672, noot X, www.cass.be, *RABG* 2008, nr. 18, 1193, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2008, nr. 4, 307, noot E. VAN BRUSTEM en *TFR* 2008, nr. 349, 924, noot M. LOYENS; zie ook B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 42, nr. 66).

De klassieke (hiervoor aangehaalde) redenen om in fiscale zaken een uitstel van betaling te weigeren, blijven dus ook op vandaag bijzonder actueel (zie bv. Gent 13 februari 2004, *RABG* 2006, nr. 1, 56 en *Fisc.Act.* 2004, nr. 9, 4-5, weergave F. DESTERBECK; Rb. Brussel 30 november 2001, *TFR* 2002, nr. 217, 277, noot D. JAECQUES; Rb. Brussel 20 juni 2003, *TFR* 2004, nr. 259, 372,

noot H. VAN OUTRYVE; Rb. Brussel 7 maart 2003, *Fiscoloog* 2003, nr. 910, 7; Rb. Leuven 2 april 2004, *Fiscoloog* 2004, nr. 938, 11).

§ 5. De opschorting van de opeisbaarheid

144 Met de wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen (BS 6 augustus 1985; hierna wet 1 augustus 1985) werd in het zesde hoofdstuk onder de artikelen 87 t.e.m. 90 een stelsel uitgebouwd dat ertoe strekt een bijzondere bescherming te verlenen aan personen die zowel schuldeiser als schuldenaar zijn van sommige openbare besturen en instellingen van openbaar nut (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 313-321; B. PEETERS, *De continuïteit van het overheidsondernemen. Een begrippenanalyse en een kritiek op de uitvoeringsimmunitet*, Antwerpen, Maklu, 1989, 355 e.v., nrs. 394 e.v.; W. WILMS, *De opschorting van de opeisbaarheid van fiscale en sociale zekerheidsschulden*, Kalmthout, Biblo, 1986, 76 p.).

Aan deze regeling werd uitvoering gegeven middels het KB van 11 oktober 1985 houdende uitvoering van hoofdstuk VI van de wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen, betreffende de bescherming van personen die schuldeiser en schuldenaar zijn van sommige openbare besturen en instellingen van openbaar nut (BS 31 oktober 1985; hierna KB 11 oktober 1985).

A. ALGEMEEN

145 Indien een natuurlijke persoon of een privaatrechtelijke rechtspersoon schuldeiser is van de staat of van de instellingen van openbaar nut bedoeld bij de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle van sommige instellingen van openbaar nut, heeft hij ook een subjectief recht (Arbh. Luik 23 oktober 2007, *Soc.Kron.* 2008, nr. 7, 416) om – voor zover aan de daartoe gestelde voorwaarden is voldaan – een opschorting te verkrijgen van de opeisbaarheid van bepaalde fiscale en/of sociale schulden.

Deze regeling geldt niet indien de betrokkene schuldeiser is van “de autonome overheidsbedrijven, gerangschikt in artikel 1, § 4 van de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven die de Koning bij een in de Ministerraad overlegd besluit aanwijst” (art. 87, § 1, eerste lid *in fine* wet 1 augustus 1985; zie ook art. 1 KB 11 oktober 1985).

Deze regeling geldt evenmin indien de betrokkene schuldeiser is van een andere (dan de federale) overheid. In dit verband kan eveneens verwezen worden naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 24 september 2003 waarbij geoordeeld werd dat de federale wetgever niet bevoegd is om de opschortingsregeling toe te staan in de hypothese dat de fiscale en/of sociale schuldenaar een vordering bezit op de gemeenschappen of de gewesten, dan wel de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen. Omgekeerd kunnen de gemeenschappen of de gewesten de opschortingsregeling evenmin uitbreiden tot de vernoemde vorderingen vermits hun bevoegdheid zich niet uitstrekt tot de schuldvorderingen die onder de bevoegdheid van de federale wetgever vallen. Het verschil in behandeling dat hierdoor ontstaat, schendt het gelijkheidsbeginsel niet vermits dit verschil zijn oorsprong vindt in de bevoegdheidsverdeling tussen de staat enerzijds en de gemeenschappen en gewesten anderzijds. Dit verschil in behandeling is dan ook verantwoord door de

autonomie die krachtens de Grondwet aan de onderscheiden wetgevers toekomt (Arbitragehof 24 september 2003, nr. 119/2003, www.const-court.be, *AA* 2003, nr. 4, 1533, *APM* 2003, nr. 8, 163, *BS* 2 december 2003, 57522, *JLMB* 2004, nr. 4, 146, noot G. Rosoux en *RGCF* 2004, nr. 1, 56, weergave H. LOUVEAUX).

146 Het feit dat de opeisbaarheid van de belasting is opgeschort ingevolge de toepassing van de artikelen 87 t.e.m. 90 van de wet van 1 augustus 1985 impliceert niet dat deze tot voordeel zou strekken van eenieder die gehouden is tot de betaling van de belastingschuld (vgl. art. 2036 BW). Zelfs de hoofdelijke gehoudenheid verhindert niet dat dezelfde verbintenis in hoofde van de verschillende schuldenaren aan verschillende modaliteiten is onderworpen (art. 1201 BW). Wel kan m.i. worden aangenomen dat elke schuldenaar van de belastingschuld deze opschorting kan aanvragen, op voorwaarde dat hij voldoet aan de door de wet gestelde subjectieve en objectieve voorwaarden.

1. De aanvraagprocedure

147 Om voor de toepassing van de opschortingsregeling in aanmerking te komen, moet de aanvrager een aanvraag doen bij een ter post aangetekend schrijven of exploit van een gerechtsdeurwaarder. Een verzending per fax volstaat niet (Arbh. Luik 23 oktober 2007, *Soc.Kron.* 2008, nr. 7, 416).

148 Deze aanvraag moet worden gericht zowel aan de publiekrechtelijke schuldeiser(s) als aan de publiekrechtelijke schuldena(a)r(en) die in de opschortingsregeling betrokken worden. Voor de aanvraag moet gebruik worden gemaakt van een document waarvan het model bij het KB van 11 oktober 1985 werd gevoegd. Daarnaast moet de aanvrager bij zijn aanvraag alle documenten voegen die zijn aanvraag kunnen staven (art. 3, § 1 KB 11 oktober 1985).

149 Bij kennisgeving van de aanvraag bij aangetekend schrijven wordt het origineel van het bewijs dat de brief aan de publiekrechtelijke schuldenaar ter post werd afgegeven, gevoegd bij de aangetekende brief aan de publiekrechtelijke schuldeiser (art. 3, § 2 KB 11 oktober 1985). Bij betekening van de aanvraag bij deurwaardersexploit wordt bij het aan de publiekrechtelijke schuldeiser betekend exploit een kopie gevoegd van het aan de publiekrechtelijke schuldenaar betekend exploit (art. 3, § 3 KB 11 oktober 1985). Deze regeling strekt ertoe te vermijden dat de aanvrager eenzelfde factuur zou aanwenden om de opschorting te vragen van verschillende fiscale en/of sociale schulden (vgl. MvT bij het ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 873-1, 36).

150 Vervolgens beschikt de publiekrechtelijke schuldenaar over een termijn van 45 dagen om mee te delen of de schuldvordering van de aanvrager al dan niet geacht kan worden “onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis ten aanzien van derden” te zijn (art. 4, § 1, eerste lid KB 11 oktober 1985). Deze termijn gaat in de dag waarop de aangetekende brief door de aanvrager

ter post wordt afgegeven of de dag waarop het exploit van de gerechtsdeurwaarder wordt betekend (art. 4, § 3 KB 11 oktober 1985).

151 De publiekrechtelijke schuldenaar moet zijn antwoord vermelden in het door de aanvrager doorgestuurd document dat, aldus aangevuld, bij een ter post aangetekend schrijven gericht wordt aan de publiekrechtelijke schuldeiser en de aanvrager (art. 4, § 2 KB 11 oktober 1985). Indien hij meent dat de schuldvordering niet geacht kan worden “onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis ten aanzien van derden” te zijn, moet zijn antwoord met redenen worden omkleed. Indien hij het door de aanvrager aangehaald bedrag betwist, geeft hij het niet-betwist bedrag van de schuldvordering aan. In voorkomend geval vermeldt hij tevens het bedrag van de afhoudingen die zullen plaatsvinden in het kader van de bijzondere aannemersregeling (zie verder, randnrs. 422 e.v.) en van “de delging van de schuld” indien deze binnen de voornoemde termijn van 45 dagen heeft plaatsgevonden (art. 4, § 1, tweede en derde lid KB 11 oktober 1985).

2. De geïssueerde fiscale en/of sociale schulden

152 De opschorting kan enkel betrekking hebben op de in wet aangeduide fiscale en/of sociale schulden.

Aldus worden op het vlak van de inkomstenbelastingen “de schuldvorderingen van de staat uit hoofde van de personenbelasting, de vennootschapbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders” beoogd. Noch de rechtspersonenbelasting, noch de voorheffingen vallen hier dus onder.

Deze opschortingsregeling geldt eveneens t.a.v. de schuldvorderingen uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde, “de schuldvorderingen van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid en van het Rijksinstituut voor de Sociale Verzekeringen der Zelfstandigen”. Ook “de schuldvorderingen van de Nationale Hulpkas voor de sociale verzekeringen der zelfstandigen en van de vrije socialeverzekeringsfondsen voor zelfstandigen, erkend binnen het raam van het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen” worden beoogd (art. 87, §§ 1 en 4 wet 1 augustus 1985).

De verwijzing naar de schuldvorderingen omhelst niet enkel de hoofdsom, maar tevens de interesten en de administratieve sancties (vgl. art. 87, § 2 en 88, 3° wet 1 augustus 1985).

153 Om in aanmerking te komen voor de opschorting moet de fiscale en/of sociale schuld opeisbaar zijn. De opeisbaarheid kan immers maar worden opgeschort voor zover de schuld daadwerkelijk opeisbaar is geworden. Het al dan niet opeisbaar zijn van de betrokken fiscale en/of sociale schuld moet m.i. worden beoordeeld op het ogenblik dat de opschorting daadwerkelijk een aanvang neemt. Bijgevolg kan de persoon die om een opschortingsregeling

verzoekt zijn aanvraag reeds versturen voordat de geviseerde schuld opeisbaar is geworden, met dien verstande dat de opschorting van de opeisbaarheid hem slechts kan worden verleend nadat de betalingstermijnen verstreken zijn.

154 De toekenning van een opschortingsregeling leidt niet automatisch tot een opschorting van alle fiscale en/of sociale schulden die daarvoor in aanmerking komen. De opschorting van de opeisbaarheid mag immers slechts geschieden ten belope van de bedragen van de schuldvordering of van de schuldvorderingen van de natuurlijke of rechtspersoon die schuldenaar is (art. 87, § 1, tweede lid wet 1 augustus 1985).

De persoon die de opschortingsregeling inroept, zal in voorkomend geval dus een keuze moeten maken voor welke openstaande fiscale en/of sociale schulden die daarvoor theoretisch in aanmerking komen, de opschorting van de opeisbaarheid wordt aangevraagd. De wetgever vond het daarbij niet nodig een voorrangsorte vast te stellen. De aanvrager heeft ter zake een volledige vrijheid en kan zijn keuze dus volledig laten bepalen door de voor hem relevante factoren, zoals “de verschuldigde bedragen, de eventuele verhogingen, de vervaldata, de betalingstermijnen” (MvT bij het ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 873-1, 36).

3. De gevolgen van de opschorting

155 De opschorting van de opeisbaarheid leidt tot een verregaande inperking van de executierechten. De moratoire interesten betreffende schuldvorderingen van de publiekrechtelijke schuldeisers blijven evenwel doorlopen. Enkel de opeisbaarheid van deze interesten wordt opgeschort en dit zolang de opeisbaarheid van de hoofdsom geschorst is (art. 87, § 2 wet 1 augustus 1985).

156 De toekenning van een opschortingsregeling leidt er voorts toe dat de administratieve sancties die zijn opgelegd als sanctie wegens vertraging in de betalingen, niet verschuldigd zullen zijn (art. 87, § 2 wet 1 augustus 1985).

157 Tot slot werd eveneens expliciet bepaald dat de opschorting van de opeisbaarheid gepaard gaat met een schorsing van de verjaring (art. 87, § 3 wet 1 augustus 1985).

4. De termijn van de opschorting

158 De opschorting van de opeisbaarheid gaat in op de datum van de kennisgeving van het antwoord van de publiekrechtelijke schuldenaar waarin wordt bevestigd dat de schuldvordering van de aanvrager (of een deel daarvan) geacht kan worden “onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis ten aanzien van derden” te zijn (art. 4, § 4 KB 11 oktober 1985).

159 De wet voorziet dus niet uitdrukkelijk in een opschorting van de opeisbaarheid voor de periode tussen de aanvraag en de toekenning van de opschorting. Dit neemt volgens bepaalde auteurs evenwel niet weg dat de loutere indiening van de aanvraag tot opschorting impliceert dat er geen gedwongen tenuitvoerlegging meer kan plaatsvinden zolang over de aanvraag nog geen beslissing is genomen. Bewarende maatregelen zouden in deze periode wel nog mogelijk zijn (zie verder N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 60-61).

160 De opschorting van de opeisbaarheid eindigt van rechtswege wanneer de aanvrager niet langer voldoet aan de hierna besproken subjectieve en objectieve voorwaarden.

Voorts eindigt de opschorting eveneens van rechtswege ten belope van de bedragen waarvoor het Rekenhof zijn voorafgaand visum, bedoeld in artikel 14 van de wet van 29 oktober 1846 op de inrichting van het Rekenhof, heeft geweigerd, wat het niet-betwist bedrag betreft zoals het werd vastgesteld door de publiekrechtelijke schuldenaar.

In deze “veronderstellingen” waarschuwt de publiekrechtelijke schuldenaar de publiekrechtelijke schuldeiser en de aanvrager bij een ter post aangetekend schrijven (art. 6 KB 11 oktober 1985).

B. DE VOORWAARDEN

161 Opdat de opschorting effectief kan worden toegekend, moet een aantal voorwaarden vervuld zijn. Deze voorwaarden raken zowel aan de hoedanigheid van de aanvrager (subjectief) als aan de kwaliteit van de schuldvordering die de aanvrager lastens de publiekrechtelijke schuldenaar kan laten gelden (objectief).

1. De subjectieve voorwaarden

162 De opschortingsregeling kan enkel aangevraagd worden door een natuurlijke persoon of privaatrechtelijke rechtspersoon. Daarenboven moet deze persoon aan bepaalde voorwaarden voldoen inzake “goede faam wat zijn betalingsverplichtingen betreft” (art. 88, 2° wet 1 augustus 1985). Dit betekent met name dat de opschorting van de opeisbaarheid niet kan worden verkregen:

- wanneer de aanvrager zich in staat van faillissement of van gerechtelijke reorganisatie bevindt;
- indien de aanvrager, natuurlijke persoon krachtens KB nr. 22 van 24 oktober 1934 waarbij aan bepaalde veroordeelden en aan de gefailleerden verbod wordt opgelegd om bepaalde ambten, beroepen of werkzaamheden uit te oefenen en waarbij aan de rechtbanken van koophandel de bevoegd-

heid wordt toegekend dergelijk verbod uit te spreken, verbod wordt opgelegd om persoonlijk of door een tussenpersoon enige beroepswerkzaamheden uit te oefenen;

- indien de aanvrager, rechtspersoon, onder zijn beheerders, bestuurders, zaakvoerders of personen die de bevoegdheid hebben om de vennootschap te verbinden, personen telt aan wie verbod om dergelijke functies uit te oefenen is opgelegd krachtens hetzelfde KB nr. 22 van 24 oktober 1934;
- wanneer de aanvrager in de loop van de vijf jaren die aan de aanvraag voorafgaan, tot een gevangenisstraf van ten minste drie maanden werd veroordeeld wegens een fiscaalrechtelijke of sociaalrechtelijke overtreding (art. 5 KB 11 oktober 1985).

2. De objectieve voorwaarden

163 Opdat de schuldenaar van de fiscale en/of sociale schulden van de opschortingsregeling gebruik zou kunnen maken, moeten ook zijn schuldvoreringen aan een aantal kwalitatieve vereisten voldoen.

a. Schuldvordering i.v.m. werken, leveringen of diensten

164 Zo moet de schuldvordering voortspruiten uit “werken, leveringen of diensten”. Volgens het Hof van Cassatie blijkt uit de wetsgeschiedenis dat de schuldvoreringen betrekking moeten hebben op werken, leveringen of diensten in de zin van de wet van 14 juli 1976 betreffende de overheidsopdrachten voor aanneming van werken, leveringen en diensten. Een “schuldvordering tot schadeloosstelling ten laste van de staat voor de sluiting van ziekenhuisbedden” valt hier dus niet onder (Cass. 25 februari 2008, www.cass.be en *JTT* 2008, nr. 1006, 188).

b. Onbetwistbare, opeisbare en vrije schuldvordering

165 Daarenboven moet de schuldvordering “onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis ten aanzien van derden” zijn. Met de vereiste dat de verbintenis vrij moet zijn van elke verbintenis ten aanzien van derden wordt beoogd die gevallen uit te sluiten “waarin een schuldvordering is overgedragen of in pand is gegeven, evenals de gevallen van beslaglegging en verzet” (zie MvT bij het ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 873-1, 34; Adv.RvS bij het ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 873-1, 82).

166 De schuldvordering wordt “onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis t.a.v. derden geacht” indien de volgende voorwaarden verenigd zijn:

- de schuldvordering moet betrekking hebben op verstrekte prestaties die door de publiekrechtelijke opdrachtgever aanvaard werden;

- aan de schuldvordering is, op het ogenblik van het indienen van de aanvraag tot opschorting, geen termijn of opschortende voorwaarde verbonden;
- de schuldvordering is niet het voorwerp van een beslag, een afstand of een inpandgeving, behoorlijk aan de (publiekrechtelijke) schuldenaar ter kennis gebracht of betekend, behalve indien het beslag op verzoek van de (publiekrechtelijke) schuldeiser werd betekend voor de schuldvordering (art. 2, eerste lid KB 11 oktober 1985).

167 Het is niet uitgesloten dat slechts een gedeelte van de schuldvordering onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis t.a.v. derden is. Dit neemt niet weg dat ook in deze hypothese de opschortingsregeling kan worden aangevraagd (zie bv. art. 4, § 4 KB 11 oktober 1985 waaruit blijkt dat de omstandigheid dat de schuldvordering wel degelijk betwist wordt, niet wegneemt dat de opschortingsregeling alsnog toegepast kan worden ten belope van het niet-betwist gedeelte van de schuldvordering). Het gedeelte van de schuldvordering dat hoger ligt dan het bedrag waarop beslag wordt gelegd, kan evenwel slechts vrij van elke verbintenis worden geacht met het akkoord van de beslaglegger of ten gevolge van een vonnis (art. 2, tweede lid KB 11 oktober 1985).

C. DE RECHTSTREEKSE VORDERING TOT BETALING

168 Ondanks het feit dat de opschorting van de opeisbaarheid in essentie leidt tot een inperking van de executierechten heeft de wetgever het voor de publiekrechtelijke schuldeisers mogelijk gemaakt om rechtstreeks bij de publiekrechtelijke schuldenaar de betaling in hoofdsom, interesten, boeten en verhogingen op te eisen van de sommen verschuldigd wegens werken, leveringen of diensten (art. 88, 3° wet 1 augustus 1985). De publiekrechtelijke schuldeiser kan m.a.w. de betaling vorderen van de openstaande fiscale of sociale schulden en dit ten belope van de schuldvordering waarvan de aanvrager zelf houder is (art. 4, § 5, eerste lid KB 11 oktober 1985). Hiermee heeft de wetgever betracht de betaling van de fiscale en/of sociale schulden “beter te waarborgen en heel dikwijls te bespoedigen” (zie MvT bij het ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 873-1, 34).

1. De aard van de rechtstreekse vordering

169 Deze vordering tot betaling geldt als (een sterk vereenvoudigd) beslag onder derden lastens de staat of de instelling van openbaar nut die schuldenaar is (art. 89 wet 1 augustus 1985 en art. 4, § 5, eerste lid KB 11 oktober 1985).

De door de wetgever gebruikte terminologie is op het eerste gezicht misleidend in die zin dat de wetgever een “rechtstreekse vordering” met een beslag onder derden lijkt gelijk te stellen.

Ofschoon de rechtstreekse vordering en het beslag onder derden een aantal gelijklopende rechtsgevolgen hebben, ligt het verschil tussen beide immers net daarin dat de schuldeiser enkel ontsnapt aan de samenloop met andere schuldeisers indien hij over een rechtstreekse vordering beschikt (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 442-443, nrs. 695-697). De rechtstreekse vordering leidt er immers toe dat de schuldeiser een eigen recht uitoefent lastens de onderschuldenaar. Dergelijke uitoefening van een eigen recht brengt dan ook met zich mee dat de opbrengst van de vordering niet via het vermogen van de hoofdschuldenaar transiteert waardoor diegene die de rechtstreekse vordering uitoefent niet moet vrezen in samenloop te komen met de overige schuldeisers van de hoofdschuldenaar. Ook de wetgever maakte klaarblijkelijk dit onderscheid tijdens de parlementaire voorbereidingen door te verklaren dat de “opschorting van de opeisbaarheid ten aanzien van de andere schuldeisers, dezelfde gevolgen zal hebben als een onmiddellijke, werkelijke en rechtstreekse betaling van de schulden door de schuldenaar aan de fiscus, de RMZ, het RSVZ of een socialeverzekeringsfonds” (MvT bij het ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1984-85, nr. 873-1, 35).

2. De procedure

170 De mogelijkheid om deze “rechtstreekse betaling” te vorderen is in de tijd beperkt. Met het oog op de betaling door tussenkomst van de diensten van de thesaurie van de publiekrechtelijke schuldenaar beschikt de publiekrechtelijke schuldeiser over een termijn van 30 dagen, ingaande de dag na de betekening van het antwoord van de publiekrechtelijke schuldenaar waarin bevestigd wordt dat de schuldvordering geacht kan worden “onbetwistbaar, opeisbaar en vrij van elke verbintenis ten aanzien van derden” te zijn (art. 4, § 5, eerste lid KB 11 oktober 1985).

171 Deze vordering moet worden opgesteld conform het door de Koning uitgewerkte model en moet gelijktijdig aan de publiekrechtelijke schuldenaar en aan de aanvrager ter kennis worden gebracht door middel van een ter post aangetekend schrijven of door betekening van een exploit van een gerechtsdeurwaarder.

172 Indien vóór de effectieve betaling zou blijken dat de voorwaarden “om de opschorting van de opeisbaarheid te bekomen niet meer verenigd zijn”, kan de publiekrechtelijke schuldeiser overgaan tot een uitvoerend derdenbeslag overeenkomstig het gemeen recht. De reeds geformuleerde “rechtstreekse vordering tot betaling” behoudt in voorkomend geval wel haar gevolgen van bewarend beslag overeenkomstig de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek (art. 4, § 5, tweede en derde lid KB 11 oktober 1985).

AFDELING II

BETALINGSMODALITEITEN

§ 1. De betaling in handen van de schuldeiser

173 Waar de betaling zowel kan uitgaan van de belastingschuldige als van derden (art. 1236 BW), kan de betaling enkel rechtsgeldig gebeuren aan de schuldeiser of aan iemand die volmacht van hem heeft, of die door de rechter of door de wet gemachtigd is om voor hem te ontvangen (art. 1239, eerste lid BW; zie voor een algemene bespreking van de betaling op het vlak van de inkomstenbelastingen S. DE RAEDT (ed.), *Interesten bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 81-89).

174 In de regel moeten zowel de inkomstenbelastingen als de voorheffingen die verschuldigd zijn blijkens een aangifte of blijkens een uitvoerbaar verklaard kohier, betaald worden bij de bevoegde ontvanger van de directe belastingen (art. 137, 138 en 233 KB WIB 1992). Hierbij moet wel rekening gehouden worden met het feit dat de onroerende voorheffing in Vlaanderen thans geïnd wordt door de Vlaamse overheid.

175 In voorkomend geval kan de betaling ook plaatsvinden in handen van een door de bevoegde ontvanger gemandateerde collega-ontvanger of nog in handen van een buitenlandse instelling die kan worden aangezocht om invorderingsbijstand te verlenen op basis van een internationale overeenkomst (Com.IB nr. 414/50).

176 Indien – met het oog op het instellen van vervolgingen – een gerechtsdeurwaarder werd aangesteld door de ontvanger, verduidelijkt de wet dat de betaling eveneens geldig in diens handen kan gebeuren (art. 141 KB WIB 1992).

177 Voorts geldt nog een specifieke regeling t.a.v. de belasting verschuldigd door niet-inwoners en vastgesteld op meerwaarden op onroerende goederen. De verschuldigde belasting moet in deze gevallen gevestigd en ingevorderd worden door de administratie van de btw, de registratie en de domeinen (zie art. 301 WIB 1992 en 177 KB WIB 1992).

§ 2. De wijze van betaling

178 De betaling van de belastingschuld (als geldschuld) houdt in dat de belastingschuldige aan de schuldeiser de beschikkingsbevoegdheid over een bepaalde geldsom verstrekt.

179 De wijze waarop deze beschikkingsbevoegdheid aan de schuldeiser of diens gemachtigde wordt verstrekt, wordt in het KB WIB 1992 nader om-

schreven (art. 139, 140 en 142 KB WIB 1992; zie ook Com.IB nrs. 300/60-79 en 103-104).

Deze bepalingen werden recent gewijzigd ingevolge KB 1 februari 2010 tot wijziging van artikel 139, §§ 1 en 3 en artikel 142, § 1 van het KB WIB 1992, inzake het gebruik van betaalterminals in de ontvangkantoren voor de betaling van de belasting (BS 12 februari 2010). Merk op dat de minister van Financiën of zijn gedelegeerde in bijzondere omstandigheden andere wijzen van betaling kunnen toestaan. Inzake directe belastingen is dienaangaande niet in bijzondere bepalingen voorzien (Com.IB nr. 300/66).

180 In geen geval kunnen de inkomstenbelastingen en de voorheffingen in speciën betaald worden in handen van de ontvanger (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 45, nr. 68). Dit kan echter wel in handen van de gerechtsdeurwaarder (Com.IB nr. 300/67).

Voorts is het mogelijk dat de betaling gebeurt middels de verrekening van de voorheen ingehouden voorheffingen of gestorte voorafbetalingen (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 173-175).

§ 3. De aanrekeningen van de betalingen

181 Het valt niet uit te sluiten dat de belastingschuldige een betaling verricht die niet volstaat om alle openstaande schulden of de gehele schuld ineens te voldoen. In voorkomend geval rijst de vraag op welke schulden of op welk deel ervan de verrichte betaling moet worden aangerekend.

182 Binnen dit perspectief heeft de wetgever bepaald dat het in de regel de belastingschuldige is die mag beslissen wat hij wil vereffenen. Indien hij zulks echter nalaat te vermelden aan de ontvanger worden de betalingen aangerekend naar de keuze van de ontvanger (art. 143, § 1 KB WIB 1992).

Hierbij moet de ontvanger wel rekening houden met artikel 1256 BW. De keuze van de ontvanger mag bijgevolg niet nadelig zijn voor de belastingschuldige (zie Com.IB nr. 300/92-96). Daarenboven kan een ontvanger – bij gebreke van uitgedrukte keuze door de belastingschuldige – de betaling niet aanrekenen op het gedeelte van de belastingschuld dat ingevolge een betwisting niet zeker en vaststaand is, behoudens natuurlijk indien het betaalde bedrag het zeker en vaststaande gedeelte overschrijdt (Com.IB nr. 300/101-102).

183 Na de aanwijzing van de aanslag die zal worden betaald, moet voorts rekening worden gehouden met de volgorde waarin de betalingen op de aanslagen worden aangerekend. Daarbij geldt als regel dat de betalingen – vooraleer ze worden aangerekend op de hoofdsom – altijd eerst aangerekend worden op de kosten van alle aard en vervolgens op de eventueel verschuldigde nalatigheidsinteressen (art. 143, § 2 KB WIB 1992; zie ook Com.IB nr. 300/97-99).

AFDELING III

NALATIGHEIDSINTERESTEN

§ 1. Algemeen

184 De nalatigheidsinteressen zijn erop gericht aan de staat een forfaitaire burgerlijke schadeloosstelling te verlenen waardoor de staat het voordeel terugneemt dat de belastingschuldige verworven heeft door het in bezit houden van fondsen die aan de staat toekomen (*Handleiding Invordering*, nr. 87; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 21, nr. 32). Net zoals de gemeenrechtelijke verwijlinteressen strekken de fiscale nalatigheidsinteressen er dus in wezen toe het schadeveld weg te nemen dat is ontstaan door de vertraging in de uitvoering van de verbintenis (zie art. 1153 BW).

185 Nalatigheidsinteressen zijn in de regel verschuldigd zodra de in de artikelen 412 en 413 WIB 1992 bepaalde betalingstermijnen zijn overschreden. Die interest wordt voor elke aanslag per kalendermaand berekend op de nog verschuldigde som, afgerond op het lagere veelvoud van 10 EUR. Het beginpunt van de berekening per maand vangt aan hetzij vanaf de eerste dag van de maand volgend op de vervaldag, hetzij vanaf de eerste dag van de maand volgend op de vorige betaling voor zover een som werd aangerekend op de hoofdsom van de schuld. Het eindpunt van de berekening per maand neemt een einde met de maand waarin de betaling plaatsgrijpt. Wanneer de nalatigheidinterest evenwel geen 5 EUR per maand bedraagt, is hij niet verschuldigd.

186 Het feit dat de hoofdschuld vóór het verstrijken van de wettelijke betalingstermijnen opeisbaar zou worden ingevolge een daartoe genomen beslissing van de ontvanger (zie boven, randnr. 129), verhindert niet dat voor de berekening van de nalatigheidsinteressen wordt uitgegaan van de gewone vervaldag (Com.IB nr. 414/3; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 23, nr. 38; *Handleiding Invordering*, deel II, titel V, nr. 58; S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 61).

187 Te noteren valt voorts dat t.a.v. de opeisbaar geworden bedrijfsvoorheffingen daarenboven ook interest is verschuldigd voor hetzij een halve maand, hetzij een zesde van een maand, en dit in functie van het tijdstip waarop de bedrijfsvoorheffing daadwerkelijk opeisbaar is geworden (zie art. 414, § 1, derde lid WIB 1992). Met deze ingreep heeft de wetgever inzonderheid de bestaande praktijk willen kenteren waarbij bedrijfsvoorheffingen systematisch na het verstrijken van de wettelijke betalingstermijnen doch binnen de maand van de vervaldag werden gestort (Com.IB nr. 414/15).

Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de administratie t.a.v. de sociale secretariaten duldt dat zij de verschuldigde bedrijfsvoorheffing slechts doorstorten uiterlijk de voorlaatste dag van de maand die volgt op de maand of het trimester waarin de belastbare inkomsten werden betaald of toegekend (zie Com.IB nr. 412/26 e.v.). Voor zover de sociale secretariaten zich aan deze ultieme datum houden, zullen geen nalatigheidsinteressen worden aangerekend. Bij het overschrijden van deze termijn, worden echter nalatigheidsinteressen verschuldigd conform de voornoemde regeling (zie Com.IB nr. 414/24 e.v.).

188 Nalatigheidsinteressen zijn niet enkel verschuldigd op de belasting- en voorheffingschulden, maar ook op de afgeleide belastingen en de administratieve sancties. Op de vervolgingskosten daarentegen zijn geen nalatigheidsinteressen verschuldigd (S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 90).

§ 2. Retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen

189 In bepaalde omstandigheden worden retroactief nalatigheidsinteressen aangerekend en dit onafhankelijk van het tijdstip waarop de onderliggende hoofdschuld – met de daaraan gekoppelde verplichting tot betaling van nalatigheidsinteressen – daadwerkelijk is ontstaan.

A. LAATTIJDIG GEVESTIGDE AANSLAGEN

1. Principe

190 In artikel 415, § 1 WIB 1992 wordt voorgeschreven dat op alle sommen, andere dan de onroerende, roerende en bedrijfsvoorheffingen, die opgenomen werden in kohieren die uitvoerbaar verklaard werden na 30 juni van het jaar volgend op het aanslagjaar, nalatigheidsinterest verschuldigd is vanaf 1 juli van datzelfde jaar. Te noteren valt dat ook de opgelegde administratieve sancties in voorkomend geval onder deze retroactieve aanrekening vallen.

191 Dergelijke retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen is – t.a.v. de inkomstenbelastingen – verantwoordbaar vanuit de eigenheid van de vestigingsprocedure waarbinnen de constructieve wil tot medewerking in hoofde van de belastingschuldige een cruciale rol speelt. Deze vestigingsprocedure moet immers in principe worden voltooid vóór 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (art. 353 WIB 1992 *juncto* art. 359 WIB 1992).

2. Uitzonderingen

192 Op deze retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen worden enkele belangrijke uitzonderingen gemaakt, waardoor opnieuw de algemene regel toepassing vindt. In bepaalde omstandigheden is een vestiging buiten de voornoemde normale termijn immers niet te wijten aan de onwil van de belastingschuldige.

193 Ten eerste zal er geen retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen gebeuren in die gevallen waarbij de belastingen gevestigd worden na 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd maar binnen de termijn van zes maanden bepaald bij artikel 353 WIB 1992 (art. 415, § 1, eerste lid, 1° WIB 1992). Deze situatie beoogt de hypothese waarbij de aangiftetermijn verstrijkt op minder dan zes maanden vóór de vernoemde datum van 30 juni of waarbij het voorstel van aanslag bedoeld in artikel 306 WIB 1992 werd toegestuurd op minder dan zes maanden voor 30 juni. In voorkomend geval beschikt de administratie niettemin minstens over zes maanden om de aanslag te vestigen.

Deze algemene regel wordt verder in artikel 415 WIB 1992 nog enigszins verbijzonderd in die zin dat – wat vennootschappen betreft die hun boekhouding afsluiten na 30 juni van het aanslagjaar (en, bij uitbreiding, ontbonden vennootschappen wiens resultaten betrekking hebben op een tijdperk waarvan de laatste dag na 30 juni van het aanslagjaar valt) – er slechts een retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen zal gebeuren met ingang van de dertiende maand volgend op de datum van afsluiting van het boekjaar of, voor ontbonden vennootschappen, met ingang van de dertiende maand volgend op de laatste dag van het tijdperk waarop de resultaten betrekking hebben (art. 415, § 1, eerste lid, 4° WIB 1992 *juncto* art. 415, § 1, tweede lid WIB 1992). Deze bepaling houdt er rekening mee dat de normale aanslagtermijn in de voornoemde hypothesen maximum twaalf maanden bedraagt. Dit volgt uit de samenlezing van artikel 310 WIB 1992, dat in een maximale aangiftetermijn van zes maanden voorziet in de beoogde gevallen, en artikel 353 WIB 1992, dat in een gegarandeerde aanslagtermijn van zes maanden voorziet nadat de aangifte bij de bevoegde belastingdienst is binnengekomen. Deze wettelijke regeling houdt dan ook enkel een wettelijke bevestiging in van de in de praktijk toegepaste werkwijze (Com.IB nr. 415/12).

194 Ten tweede zal er geen retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen plaatsvinden in de situatie waarbij belastingen begrepen worden in nieuwe of subsidiaire aanslagen, gevestigd bij toepassing van de artikelen 355 of 356 in vervanging van aanslagen die waren opgenomen in een kohier uitvoerbaar verklaard uiterlijk op 30 juni van het tweede jaar van het aanslagjaar, waarvoor de belasting is verschuldigd (art. 415, § 1, eerste lid, 2° WIB 1992). De toepassing van de termijnen bepaald in de artikelen 355 en 356 WIB 1992 vooronderstelt dat de oorspronkelijke aanslag werd vernietigd omdat de administratie een wettelijke regel heeft overtreden.

195 Ten derde zullen er evenmin retroactief nalatigheidsinteressen worden aangerekend indien er bij het vestigen van de aanslag hetzij geen, hetzij een belastingverhoging van minder dan 50 % wordt opgelegd. Er wordt in de regel slechts een belastingverhoging van 50 % opgelegd indien er in hoofde van de belastingschuldige een opzet voorligt de belasting te ontduiken (zie art. 225-228 KB WIB 1992). Deze hypothese expliciteert dus dat enkel de *fraude* onwil van de belastingschuldige hem voor de berekening van de nalatigheidsinteressen kwalijk wordt genomen. Enkel de flagrante en bewezen onwil geeft dan ook aanleiding tot een retroactieve aanrekening van interessen.

In dit verband kan overigens worden opgemerkt dat de latere kwijtschelding van de administratieve sancties door de minister op grond van het regentsbesluit van 18 maart 1831 er niet toe leidt dat de titel voor de aanrekening van deze belastingverhoging onbestaande is geworden. Deze kwijtschelding brengt immers in essentie met zich mee dat van de uitvoering van de sanctie wordt

afgezien. Dit neemt echter niet weg dat deze sanctie effectief werd opgelegd. Ook bij dergelijke kwijtschelding zullen er dus retroactief nalatigheidsinteressen worden aangerekend (Cass. 24 juni 2005, www.cass.be, *Fisc.Koer.* 2005, nr. 13, 502, noot W. DEFOOR, *Pas.* 2005, 1440, *TFR* 2005, nr. 290, 912, noot T. LAUWERS, *Fiscoloog* 2005, nr. 994, 7 en www.fisconetplus.be). Op dit vlak onderscheidt de kwijtschelding zich dan ook van een vernietiging of ontheffing van de opgelegde sanctie.

B. OPGELEGDE ADMINISTRATIEVE SANCTIES N.A.V. DE INKOHIERINGEN VAN VOORHEFFINGEN

196 T.a.v. administratieve sancties die samen met de roerende voorheffing of de bedrijfsvoorheffing waarop ze betrekking hebben in het kohier worden opgenomen, geldt als principe dat de nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn vanaf het verstrijken van de in artikel 412 bedoelde betalingstermijn (art. 415, § 2 WIB 1992, ingevoegd bij art. 22 wet 28 december 1992, *BS* 31 december 1992, ed. 3, *err. BS* 18 februari 1993).

Deze afwijking – die uiteindelijk neerkomt op een (hypothetisch verregaande) retroactieve aanrekening van nalatigheidsinteressen – werd nuttig geacht teneinde de berekening van de nalatigheidsinteressen te vereenvoudigen in die zin dat niet langer (zie nog Com.IB nrs. 414/37 en 414/40) verschillende vertrekdata in aanmerking moeten worden genomen voor de berekening van de nalatigheidsinteressen die op de hoofdsom en de boete of de verhoging verschuldigd zijn (MvT bij het wetsontwerp houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 717/1, 10; voor een kritische bedenking zie S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 65 en 70; M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 49-50). Rekening houdend met de door de wetgever aangegeven doelstelling kan worden aangenomen dat er slechts effectief nalatigheidsinteressen verschuldigd worden op deze administratieve sancties voor zover ook op de hoofdschuld effectief nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn (zie hierover S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 66 en 70).

C. FISCALE GUNSTREGIMES

197 De fiscale wetgeving voorziet in welbepaalde omstandigheden in een fiscaal gunstregime, waarbij tijdelijk en voor zover een aantal voorwaarden vervuld is vrijstelling van belasting wordt verleend. Teneinde te vermijden dat de belastingschuldige zich enkel en alleen op deze gunstregimes beroept om de belastingheffing uit te stellen, werd bepaald dat in voorkomend geval nalatigheidsinterest verschuldigd is vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de vrijstelling werd toegestaan (art. 416 WIB 1992). Deze regeling is met name van toepassing op de niet-wederbelegde meerwaarden bedoeld in de artikelen 44*bis* en 47 WIB 1992, de niet-geïnvesteerde investeringsreserve bedoeld in artikel 194*quater* WIB 1992 en de vrijstelling van winst bij investeringen in audiovisuele producties bedoeld in artikel 194*ter* WIB 1992.

De hier bedoelde retroactieve aanrekening kan niet naar analogie worden uitgebreid tot andere stelsels waarbij een gunstregime afhankelijk werd gesteld van het vervullen van een aantal voorwaarden. Dergelijke retroactieve aanrekening behoeft immers een wettelijke basis. Zo bijvoorbeeld kunnen geen retroactieve nalatigheidsinteressen worden aangerekend op de 10 % achterstallige roerende voorheffing die verschuldigd is op dividenden van VVPR-aandelen waarvoor niet tijdig de VVPR-strip werd voorgelegd (Rb. Brussel 4 april 2003, *Fisc.Act.* 2003, nr. 27, 2-

5). Vermits deze achterstallige roerende voorheffing zelf slechts opeisbaar wordt vijftien dagen na het verstrijken van een driejarige termijn die loopt vanaf 1 januari van het jaar waarin het dividend wordt toegekend, zal ook de verplichting tot betaling van nalatigheidsinteressen slechts op dat moment ontstaan (zie verder S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 79-81).

§ 3. Schorsing van nalatigheidsinteressen in geval van betwisting

198 Sinds het aanslagjaar 1999 geldt als principe dat de nalatigheidsinteressen worden geschorst indien de directoriale beslissing nopens het bezwaar niet ter kennis wordt gebracht van de bezwaarindiener binnen de zes maanden na de datum van de ontvangst van het bezwaarschrift. Deze schorsing loopt vanaf de eerste van de maand die volgt op die waarin de termijn van zes maanden verstrijkt. De schorsing neemt een einde op het einde van de maand waarin een vordering voor de fiscale rechtbank wordt ingesteld en, bij ontstentenis van een dergelijke vordering, op het einde van de maand waarin de voormelde beslissing ter kennis is gebracht (art. 414, § 2 WIB 1992). De schorsing loopt dus niet tijdens de gerechtelijke procedure. De schorsing geldt evenmin in geval van een verzoek om ambtshalve ontheffing.

Vóór de in het jaar 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure bepaalde de wet dat de nalatigheidsinteressen werden opgeschort indien geen beslissing nopens het bezwaar werd genomen binnen een termijn van 18 maanden na de ontvangst van het bezwaarschrift. Deze opschorting liep dan vanaf de maand volgend op de voornoemde periode tot en met de maand waarin de beslissing ter kennis werd gebracht (zie verder S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 93 en 96).

199 De schorsing van de nalatigheidsinteressen heeft enkel betrekking op het gedeelte van de aanslag dat hoger is dan het zgn. onmiddellijk verschuldigd gedeelte (over dit begrip, zie verder, randnrs. 213-215). Op het gedeelte van de aanslag dat door de wet als onmiddellijk verschuldigd of nog als zeker en vaststaand wordt beschouwd, zijn dus wel nalatigheidsinteressen verschuldigd en dit spijs het ingediende bezwaar.

§ 4. Kwijtschelding van nalatigheidsinteressen in bijzondere gevallen

200 Op grond van artikel 417 WIB 1992 mag de directeur der belastingen in bijzondere gevallen vrijstelling verlenen voor al de nalatigheidsinteressen of voor een deel ervan. Deze regeling raakt de openbare orde (Cass. 25 juni 1999, *Arr. Cass.* 1999, 951, *Bull.* 1999, 986, *Bull. Bel.* 2000, 2172 en *FJF* 2001, 69).

A. DE AARD EN HET VOORWERP VAN DE VRIJSTELLINGSAANVRAAG

201 De hier bedoelde vrijstelling moet worden beschouwd als een daadwerkelijke kwijtschelding, die dus ook bevrijdend werkt t.a.v. de borgen en diegenen die hoofdelijk gehouden zijn tot de betaling van de belastingschuld (zie ook Com. IB nrs. 414/43, 420/83 en 458/7).

Eveneens moet worden opgemerkt dat artikel 417 WIB 1992 enkel de hypothese behandelt waarbij er daadwerkelijk om een kwijtschelding wordt gevraagd. Dergelijke beoordeling verschilt wezenlijk van het doen van een uitspraak over de vraag of de interestschuld al dan niet wettelijk bestaat (Brussel 22 april 1994, *Fisc.Koer.* 1994, 383, noot; zie ook Rb. Brussel 20 juni 2003, *TFR* 2004, nr. 259, 372, noot H. VAN OUTRYVE).

202 Deze kwijtschelding houdt voorts enkel verband met de nalatigheidsinteressen en niet met de eigenlijke belastingschuld (RvS 16 maart 2001, nr. 94.081, *APM* 2001, 84 en *FJF* 2005, nr. 3, 296).

Nergens wordt bepaald dat de vrijstelling enkel zou gelden t.a.v. onbetaald gebleven nalatigheidsinteressen (RvS 3 april 2000, nr. 86.480, www.raadvst-consetat.be, *APM* 2000, 81, *FJF* 2000, 628 en *TBP* 2001, 198; zie verder S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 102-103, nrs. 253-254; B. PEETERS, "Fiscale schulden van een onvermogenende schuldenaar", *AFT* 2003, nr. 5, randnrs. 54-58).

B. HET VERZOEK OM VRIJSTELLING

203 De vrijstelling wordt in de regel verleend op schriftelijk en gemotiveerd verzoek van de belastingschuldige. Voor het overige worden geen vorm- of termijnvereisten opgelegd. De directeur kan zelfs ambtshalve vrijstelling van nalatigheidsinteressen verlenen (Com.IB nr. 417/18; S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 100, nr. 248; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 34, nr. 52).

204 In de regel is de territoriaal bevoegde directeur diegene die bevoegd is voor het kantoor van de aanslag (zie Com.IB nrs. 417/18 en 417/20). Hierbij moet wel rekening worden gehouden met het feit dat de gewestelijke directies in v o r d e r i n g thans bevoegd zijn voor het verlenen van de vrijstelling (zie P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 13). Aangezien het verkrijgen van de vrijstelling geen subjectief recht is in hoofde van de belastingschuldige, kan het verzoek te allen tijde worden ingesteld (S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 99-100, nr. 246).

C. DE BEOORDELINGSBEVOEGDHEID VAN DE DIRECTEUR

205 De directeur heeft een ruime – doch niet willekeurige (zie voor een toepassing RvS 29 juni 1995, nr. 54.076, *FJF* 1995, 535, *JDF* 1996, 42, *JLMB* 1996, 626, noot P. COENRAETS en *Rec.gén.enr.not.* 1996, 273, noot; zie ook RvS 23 december 1994, nr. 50.973, *Arr.RvS* 1994, z.p.) – beoordelingsbevoegdheid omtrent de vraag of diegene die om kwijtschelding verzoekt zich in een bijzonder geval bevindt. Hij moet zijn beslissing wel afdoende motive-

ren (RvS 23 december 1994, nr. 50.973, *Arr.RvS* 1994, z.p.; RvS 27 mei 1997, nr. 66.412, *FJF* 1998, 317; RvS 3 april 2000, nr. 86.480, www.raadvst-consetat.be, *APM* 2000, 81, *FJF* 2000, 628 en *TBP* 2001, 198; zie ook S. DE RAEDT (ed.), *Interesten bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 100, nrs. 249).

Bij het beoordelen van de aanvraag wordt de directeur niet beperkt door de uitlegging van de wet die in de memorie van toelichting tot uiting komt. Evenmin is de directeur ertoe gehouden zich te gedragen naar de ministeriële circulaire of de ministeriële commentaar, die alleen de waarde van aanbevelingen hebben (Rb. Antwerpen 9 januari 2004, <http://tfrnet.larcier.be>; zie ook RvS 29 mei 1985, nr. 25.408, *Arr.RvS* 1985, z.p., *JDF* 1987, 55 en *RACE* 1985, z.p.; RvS 23 juni 1989, nr. 32.784, *Bull.Bel.* 1994, 1045, *Fisc.Koer.* 1990, 188, noot X en *RUDH* 1993, 314; RvS 24 oktober 1990, nr. 35.7263, *FJF* 1991, 401; RvS 26 april 1991, *Bull.Bel.* 1994, nr. 738, 1054; RvS 23 december 1994, nr. 50.973, *Arr.RvS* 1994, z.p.; RvS 25 februari 1997, nr. 64.768, *FJF* 1997, 458 en *TBP* 1997, 717; RvS 27 mei 1997, nr. 66.412, *FJF* 1998, 317; RvS 3 april 2000, nr. 86.480, www.raadvst-consetat.be, *APM* 2000, 81, *FJF* 2000, 628 en *TBP* 2001, 198; RvS 16 maart 2001, nr. 94.081, *APM* 2001, 84 en *FJF* 2005, nr. 3, 296). Hij is evenmin gebonden door het advies van de ontvanger en hij is er zelfs niet toe verplicht de argumenten van de ontvanger te weerleggen wanneer hij wenst af te wijken van diens advies (RvS 23 december 1994, nr. 50.973, *Arr.RvS* 1994, z.p.). Bij de uitoefening van zijn bevoegdheid treedt de directeur dus volledig afzonderlijk en zelfstandig op (zie ook Com.IB nr. 417/17).

Vanuit dit beoordelingskader is het duidelijk dat de mogelijkheid om vrijstelling van nalatigheidsinteressen toe te staan niet beperkt is tot de belastingschuldigen voor wie het uit financieel oogpunt onmogelijk is om hun belastingschuld af te lossen. Die mogelijkheid geldt immers voor elke belastingschuldige die kan aantonen (RvS 27 mei 1997, nr. 66.412, *FJF* 1998, 317) dat het om een bijzonder geval gaat (zie ook Com.IB nrs. 417/6-16; S. DE RAEDT (ed.), *Interesten bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 97-98, nrs. 238-240). Aldus kan de vrijstelling van nalatigheidsinteressen bijvoorbeeld worden verleend als billijke compensatie bij duidelijke (en onherstelbare) overbelastingen (*Handleiding Invordering*, deel III, titel V, nr. 189). Het is dan ook niet toegestaan de belastingschuldigen die niet bijna in een staat van kennelijk onvermogen verkeren, automatisch en *a priori* uit te sluiten van de bijzondere gevallen (RvS 16 maart 2001, nr. 94.081, *APM* 2001, 84 en *FJF* 2005, nr. 3, 296; zie ook RvS 25 februari 1997, nr. 64.768, *FJF* 1997, 458 en *TBP* 1997, 717).

206 Zoals blijkt uit artikel 417 WIB 1992 kan de directeur tevens v o o r w a a r d e n verbinden aan de vrijstelling. Hiermee wordt klaarblijkelijk bedoeld op de modaliteiten waaronder de vrijstelling wordt verleend, zoals het onderschrijven en naleven van een afbetalingsplan (Com.IB nr. 417/22; zie ook S. DE RAEDT (ed.), *Interesten bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 99, nrs. 242-243; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 35, nr. 54).

D. DE TOETSING DOOR DE FISCALE RECHTBANK

207 Er kan worden aangenomen dat de beslissing van de directeur kan worden aangevochten bij de fiscale rechtbanken. De beoordeling omtrent de kwijtschelding van nalatigheidsinteressen is immer een fiscaal geschil in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W.

Vóór de in de loop van 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure was enkel de Raad van State bevoegd om kennis te nemen van betwistingen m.b.t. de door de directeur genomen beslissingen inzake vrijstelling van nalatigheidsinteressen (zie M. LOYENS, *De invordering*

van de directe belastingen, Brussel, Bruylant, 2005, 35-36, nr. 55). De Raad van State heeft ter zake dus niet langer enige bevoegdheid (RvS 3 maart 2008, *FJF* 2008/292).

208 Eertijds bestond wel onduidelijkheid over de vraag hoever de controle van de rechtbanken reikt. Sommige rechters waren van mening dat zij met volle rechtsmacht bevoegd waren uitspraak te doen over de vordering tot kwijtschelding en dus niet alleen over de (on)wettelijkheid van de beslissing van de gewestelijk directeur (zie bv. Rb. Brussel 13 september 2002, *Fiscoloog*, 875, 12; Rb. Gent 28 april 2004, *TFR* 2004, nr. 271, 1036, noot D. JAECQUES, *Fisc.Act.* 2004, nr. 37, 7-8 en *Fiscoloog*, nr. 951, 11; zie ook Rb. Brussel 20 juni 2003, *TFR* 2004, nr. 259, 372, noot H. VAN OUTRYVE). Juister lijkt evenwel de stelling dat de rechters niet zonder meer de beslissing van de directeur genomen in toepassing van artikel 417 WIB 1992 kunnen herbeoordelen, maar zich moeten beperken tot een wettigheidscontrole ervan (in die zin o.m. Gent 12 september 2006, *TFR* 2007, nr. 315, 109, noot J. SPEECKE; Rb. Leuven 12 oktober 2001, *Bull.Bel.* 2002, nr. 830, 2805; Rb. Namen 9 maart 2005, *Fiscoloog*, nr. 978, 11; Rb. Namen 15 juni 2005, *Fisc.Act.* 2005, nr. 28, 10-12; Rb. Namen 29 juni 2005, *Fisc.Act.* 2005, nr. 28, 10-12; Rb. Antwerpen 27 januari 2006, *TFR* 2007, nr. 313, 36, noot D. JAECQUES; Rb. Namen 21 juni 2006, AR 2679/2003, niet gepubliceerd; Rb. Bergen 15 mei 2007, *TFR* 2009, nr. 356 en <http://tfrnet.larcier.be>; Rb. Namen 9 januari 2008, *FJF* 2009/109). Deze laatste stelling wordt onderbouwd door het inzicht dat artikel 417 WIB 1992 aan de belastingschuldige geen subjectief recht heeft verleend om te worden vrijgesteld van zijn wettelijke verplichting de nalatigheidsinteressen te betalen (zie verder S. DE RAEDT (ed.), *Interessen bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 101-102, nrs. 251-252; B. PEETERS, "Fiscale schulden van een onvermogene schuldenaar", *AFT* 2003, nr. 5, randnrs. 61-63 en B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 115, nr. 169).

209 Belangrijk element bij de wettigheidstoetsing door de rechter, raakt aan de wet motivering bestuurshandelingen. Op grond van die wet moeten de motieven van de directeur uit de beslissing zelf blijken. De motivering moet pertinent zijn, dit wil zeggen dat ze duidelijk met de beslissing te maken moet hebben en dat ze draagkrachtig moet zijn, dit wil zeggen dat de aangehaalde redenen moeten volstaan om de beslissing te dragen (RvS 3 maart 2008, *FJF* 2008/271). Indien derhalve blijkt dat de directeur uitgaat van onjuiste veronderstellingen en geen rekening houdt met belangrijke aspecten van de persoonlijke toestand van de belastingplichtige, moet de directoriale beslissing ter zake worden vernietigd (Antwerpen 27 mei 2008, *FJF* 2009/22; Rb. Bergen 15 mei 2007, *TFR* 2009, nr. 356 en *FJF* 2009, nr. 3, 310). In het tegenovergestelde geval kan de rechter enkel tot het besluit komen dat de beslissing van de directeur wettelijk is en dus niet kan worden hervormd (Rb. Antwerpen 24 december 2008, *Fisc.Koer.* 2009, 416).

AFDELING IV

INVORDERING VAN BETWISTE BELASTINGEN

210 De tenuitvoerlegging vooronderstelt dat het (fiscaal) vorderingsrecht een zeker en vaststaand karakter heeft.

In de artikelen 409 t.e.m. 411 WIB 1992 wordt een autonome regeling uitgewerkt waarin het zeker en vaststaand karakter van de betwiste belastingsschuld nader wordt omschreven en waarin met name wordt gespecificeerd welke (uitvoerende of bewarende) maatregelen de fiscus in het geval van een betwisting kan nemen.

§ 1. De betwiste belastingsschuld

A. BEGRIP EN DUIDING

211 Van een betwiste belastingsschuld zal sprake zijn in de hypothese waarin deze in het kader van een bezwaar, van een in artikel 376 WIB 1992 bedoelde aanvraag om ontheffing of van een vordering in rechte betwist wordt. De vordering in rechte omvat zowel de eerste aanleg, het hoger beroep als het cassatieberoep (art. 411, tweede lid WIB 1992). Ook gedurende de termijnen van verzet, hoger beroep en cassatie blijft de belastingsschuld betwist (*cf.* art. 377 WIB 1992; M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 297; vgl. T. AFSCHRIFT en M. IGALSON, "La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999", *JT* 1999, 489 e.v., randnr. 67).

212 De belastingsschuld is daarentegen niet betwist zolang niet effectief een bezwaarschrift werd ingediend, alsook gedurende de termijnen waarbinnen de belastingsschuldige na de beslissing van de directeur de rechtbank kan adiëren.

Het is binnen de rechtspraak en de rechtsleer niet steeds duidelijk welke consequenties dit heeft op de mogelijkheden van de ontvanger om gedurende deze tussentermijnen vervolgingen in te stellen. Zo werd eertijds beslist dat in de hypothese, waarbij de ontvanger een executiemaatregel neemt gedurende de termijn van verhaal die openstaat voor de belastingsschuldige en een dergelijk verhaal daadwerkelijk wordt ingeleid, de akte van tenuitvoerlegging moet worden vernietigd. Gedurende de termijn om een rechtsmiddel aan te wenden zou de ontvanger slechts mogen overgaan tot bewarende maatregelen (Beslagnr. Brussel 30 juni 1998, *P&B* 1999, 30). Tegenover deze stelling werd het standpunt ingenomen dat een tenuitvoerlegging die is aangevat vóór het indienen van het bezwaarschrift, wel degelijk geldig is (zie o.m. P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull. Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 94; J.-J. DEBACKER, "Le recouvrement de l'impôt contesté et les garanties du Trésor", *RGCF* 2003, nr. 3, 27; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 275-276, nr. 364). Niets zou evenwel verhinderen dat de directeur in voorkomend geval de invordering kan doen uitstellen op grond van artikel 410, derde lid WIB 1992 (Beslagnr. Neufchâteau 30 juni 1992, *Bull. Bel.* 1995, 3198). Voorts kan worden aangenomen dat een uitvoerend beslag ingevolge de betwisting slechts een "bewarende" functie zal hebben (zie en vgl. J.-J. DEBACKER, "Le recouvrement de l'impôt contesté et les garanties du Trésor", *RGCF*

2003, nr. 3, 29; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 30 en 35; zie ook verder, randnrs. 314-316). Voor zover een uitvoerend beslag wordt gelegd, blijft natuurlijk wel de gemeenrechtelijke beslagvereiste gelden dat een uitvoerend beslag maar toegelaten is voor zover de belastingschuld niet voor "redelijke betwisting" vatbaar is (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 297).

B. HET ZEKER EN VASTSTAAND GEDEELTE VAN DE BETWISTE BELASTING-SCHULD

213 In artikel 410 WIB 1992 wordt nader omschreven welk gedeelte van de betwiste belastingschuld voor invorderingsdoeleinden als een **zekere en vaststaande schuld** moet worden beschouwd. Het zeker en vaststaand gedeelte van de schuld vloeit dus voort uit de wet. Dienomtrent kan geen akkoord worden gesloten (Beslagnr. Neufchâteau 30 juni 1992, *Bull.Bel.* 1995, 3198).

In de regel zal het zeker en vaststaand gedeelte van de schuld overeenstemmen met het bedrag van de aangegeven inkomsten.

Wanneer de aanslag ambtshalve werd gevestigd bij niet-aangifte, zal het zekere en vaststaand gedeelte bepaald worden op basis van de laatste aanslag welke, voor een vorig aanslagjaar, definitief gevestigd werd ten laste van de belastingschuldige. Voor de toepassing van deze bepaling zou een **laattijdige aangifte** evenwel niet met een niet-aangifte mogen worden gelijkgesteld (zie N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 27).

Voorts moet er eveneens rekening mee worden gehouden dat inkomsten waaraan de belastingschuldige tijdens de procedure van vestiging van de belasting zijn goedkeuring heeft gehecht, gelijkgesteld worden met de aangegeven inkomsten.

Het feit dat het voornoemde bedrag als een zekere en vaststaande schuld kan worden ingevorderd, betekent niet noodzakelijk dat deze ook definitief door de Schatkist verworven is. Zo kan het voorvallen dat het ingevorderde bedrag naderhand aan de belastingschuldige moet worden teruggegeven, bijvoorbeeld indien een te hoog bedrag aan inkomsten werd aangegeven of indien bepaalde aftrekbare uitgaven niet in de aangifte vermeld werden of nog "indien de voor een vorig jaar definitief verschuldigde belasting hoger blijkt dan de belasting voor het volgende jaar waarvoor de belastingschuldige geen aangifte deed" (B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 35; zie ook J.-J. DEBACKER, "Le recouvrement de l'impôt contesté et les garanties du Trésor", *RGCF* 2003, nr. 3, 28-29).

214 In de praktijk wordt het zeker en vaststaand gedeelte van de belastingschuld door de ambtenaar die het bezwaarschrift behandelt, vastgesteld en ter kennis gebracht van de ontvanger en de belastingschuldige (V. DAUGINET en K. SPAGNOLI (eds.), *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblo, 1999, 47, nr. 182; zie ook J.-J.

DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 29).

215 Voor zover betwisting zou ontstaan over de vraag welk gedeelte van de belastingschuld als zeker en vaststaand kan worden beschouwd, kan deze betwisting voorgelegd worden aan de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg, dan wel aan de beslagrechter, zulks in functie van de aard van het onderliggend geschil (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 299-300).

§ 2. Bewarende en uitvoerende maatregelen t.a.v. betwiste belastingschulden

A. BEWARENDE MAATREGELEN

216 Overeenkomstig artikel 409 WIB 1992 kan de betwiste aanslag, in hoofdsom, opcentiemen en verhogingen, vermeerderd met de erop betrekking hebbende interesten en kosten, voor het geheel het voorwerp zijn van bewarende beslagen of van alle andere maatregelen, welke ertoe strekken de invordering te waarborgen.

Dit betekent dat het voornoemde zeker en vaststaand gedeelte van de belastingschuld geen rol speelt t.a.v. de bewarende beslagen of andere maatregelen die ertoe strekken de invordering te waarborgen.

217 Artikel 409 WIB 1992 mag echter niet in die zin worden geïnterpreteerd dat het de schuldenaar van een inkomstenbelastingsschuld het recht op een daadwerkelijk juridictioneel toezicht op het bewarend beslag zou ontzeggen (Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 149/2002, www.const-court.be, *AA* 2002, nr. 4, 1787, *BS* 24 februari 2003, 8.898, *Bull. Bel.* 2003, nr. 833, 183, *FJF* 2002, nr. 10, 809, *JLMB* 2003, nr. 7, 293 en *RGCF* 2003, nr. 1, 59; zie ook J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 33-34).

B. UITVOERENDE MAATREGELEN

1. Uitgangspunt

218 T.a.v. de middelen van tenuitvoerlegging is het daarentegen wel van belang na te gaan welk gedeelte van de belastingschuld als zeker en vaststaand in de zin van artikel 410 WIB 1992 wordt aangemerkt. Enkel dit gedeelte zal immers – hangende de betwisting – door middelen van tenuitvoerlegging kunnen worden ingevorderd.

Het uitvoerend beslag dat in voorkomend geval wordt gelegd, treft in de regel dan ook niet het betwiste gedeelte van de belastingschuld.

2. Uitzondering

219 Op dit laatste voorziet artikel 411 WIB 1992 wel in een belangrijke uitzondering in de mate dat daarin wordt bepaald dat het uitvoerend beslag na invordering van de aanslag in de mate bepaald in artikel 410 WIB 1992 zijn uitwerking behoudt ten opzichte van het overschot van de belasting of van de voorheffing in hoofdsom, opcentiemen en verhogingen, van de interesten en de kosten.

220 Met deze bepaling beoogde men te vermijden dat de ontvanger voor dezelfde belastingschuld zowel een uitvoerend als een bewarend beslag zou moeten laten leggen (vgl. N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 27-28 en 30).

221 Zodra m.a.w. van een zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 410 WIB 1992 sprake is, zal de staat, ook in geval van betwisting van de belastingschuld, uitvoerend beslag kunnen leggen voor een bedrag dat de in artikel 410 WIB 1992 bepaalde grenzen overschrijdt.

Het voorgaande betekent meteen ook dat er geen middelen van tenuitvoerlegging kunnen worden genomen indien er geen zekere en vaststaande schuld is in de zin van artikel 410 WIB 1992. Evenmin kunnen middelen van tenuitvoerlegging worden genomen nadat de belastingschuldige het onbetwistbaar verschuldigd gedeelte volledig – desgevallend middels de verrekening van de gestorte voorafbetalingen of de ingehouden voorheffingen (Circ. nr. Ci.RH.884/458.433, 25 augustus 1994, *Bull.Bel.*, nr. 742, 2660, nr. 10) – heeft betaald. Dit werd door het Hof van Cassatie bevestigd in twee arresten van 28 oktober 1993 (Cass. 28 oktober 1993, *Arr.Cass.* 1993, 890, *Bull.* 1993, 871, concl. J. VELU, *Bull.Bel.* 1994, 2757, *FJF* 1994, 157, *JLMB* 1994, 686, *Pas.* 1993, I, 871, concl. J. VELU, *RW* 1994-95, 29, noot en *TRD&I* 1994, 182; Cass. 28 oktober 1993, *Pas.* 1993, I, 890). Dit standpunt werd nogmaals met klem bevestigd in de ophefmakende cassatiearresten waarin het Hof oordeelde dat bij gebreke van een zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 410 WIB 1992 geen dwangbevelen kunnen worden betekend (o.m. Cass. 10 oktober 2002, *FJF* 2003, nr. 1, 82, *Fisc.Koer.* 2003, nr. 4, 239, noot P. L'HEUREUX, *JLMB* 2002, nr. 38, 1667, *Pas.* 2002, 1892, concl. HENKES, *RGCF* 2003, nr. 2, 26, noot G. DE LEVAL en *TFR* 2003, nr. 245, 694, noot J. WERBROUCK; Cass. 21 februari 2003, *FJF* 2003, nr. 6, 607, noot, *Fisc.Koer.* 2003, nr. 7, 345, noot, *LRB* 2003, nr. 4, 224, noot J. ASTAES, *T.Ontv.* 2003, nr. 4, 11-14, bespreking J. ASTAES, *NJW* 2003, nr. 33, 627, noot S. DE RAEDT, *RW* 2003-04, nr. 3, 98 en *TFR* 2003, nr. 248, 860, noot; Cass. 27 februari 2004, *FJF* 2005/194; Cass. 12 maart 2004, *FJF* 2005/195). Het belang van deze arresten situeerde zich voornamelijk op het vlak van de verjaring (zie verder, randnr. 576-578).

222 In de mate van die overschrijding zal het uitvoerend beslag overeenkomstig artikel 411 WIB 1992 slechts een bewaerendewerking hebben. In die zin kan dan ook worden gesteld dat enkel voor het onbetwist verschuldigd gedeelte uitvoerende maatregelen kunnen worden genomen en dat deze middelen van tenuitvoerlegging opgeschort zijn voor het meerdere (verantwoording bij amendementen nrs. 104A en 104B van de regering, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 49-1341/015, 9; verslag namens de commissie Financiën en Begroting bij het wetsontwerp betreffende beslechting van fiscale geschillen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 49-1341/017, 78-79; verslag van de Senaats-

commissie voor de Financiën en Economische Aangelegenheden, *Parl.St. Senaat* 1998-99, 1-966/11, 171-172).

C. UITSTEL VAN INVORDERING

223 Aan het bovenstaande kan nog worden toegevoegd dat de directeur overeenkomstig artikel 410, derde lid WIB 1992 in bijzondere gevallen de invordering kan doen uitstellen in zover en onder de voorwaarden door hem te bepalen.

Net zoals bij zijn bevoegdheid om op grond van artikel 417 WIB 1992 nalatigheidsinteressen kwijt te schelden, beschikt de directeur hier over een ruime discretionaire – doch niet willekeurige – bevoegdheid om te beoordelen wat “bijzondere gevallen” zijn (zie ook RvS 18 november 1987, *JLMB* 1988, 391; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 29). Evenzeer zal hij zijn beslissing nauwgezet moeten motiveren (zie ook Com.IB nr. 410/10 en 11; J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 30). Er kan voorts worden aangenomen dat het uitstel zich niet beperkt tot de belastingschuldigen voor wie het uit financieel oogpunt onmogelijk is om de belastingschuld af te lossen. Die mogelijkheid geldt immers voor elke belastingschuldige die kan aantonen dat het om een bijzonder geval gaat. Er kan eveneens worden aangenomen dat de beslissing van de directeur kan worden aangevochten bij de fiscale rechtbanken. De beoordeling omtrent het uitstel is immers een fiscaal geschil in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W. Vermits de belastingschuldige evenwel geen subjectief recht heeft om een uitstel van invordering te krijgen, moeten de rechtbanken zich in voorkomend wel beperken tot een wettigheidscontrole van de door de directeur genomen beslissing (vgl. boven, randnr. 208 bij de bespreking van art. 417 WIB 1992).

224 Het uitstel zal ertoe leiden dat de belastingschuldige die van het uitstel geniet (tijdelijk) niet vervolgd kan worden voor de zekere en vaststaande belastingschulden. Het betreft hier dus een individuele maatregel die de belastingschuldige in kwestie immuniseert tegen (verdere) vervolgingen (zie verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 322).

AFDELING V

VERVOLGINGSMAATREGELEN

225 Op grond van artikel 300, § 1 WIB 1992 is het de Koning die de wijze regelt waarop men moet handelen voor de vervolgingen. De neerslag van deze wettelijke machtiging vindt men terug in de artikelen 146 t.e.m. 175 KB WIB 1992.

226 De door het bestuur ingestelde vervolgingen en de voorafgaande beslissing van de ontvanger om op die wijze uit te voeren, zijn uitvoeringsdaden die rechtstreeks voortspuiten uit de wet en zijn geen bestuurshandelingen in de zin van artikel 1 wet motivering bestuurshandelingen die uitdrukkelijk moeten gemotiveerd worden (Cass. 25 april 1997, *Arr.Cass.* 1997, 489, *Bull.* 1997,

507, *Bull.contr.* 2000, 1026, *FJF* 1997, 522, *Act.fisc.* 1997, nr. 28, 2, *Pas.* 1997, I, 507 en *RW* 1997-98, 464).

227 Wanneer de ontvanger vervolgingen instelt moet hij er zorg voor dragen zo weinig mogelijk schade te berokkenen aan de belastingschuldige. Eveneens moet hij erover waken dat de vervolgingen gedaan worden voor alle op dat moment door de belastingschuldige verschuldigde aanslagen (Com.IB nr. 300/114).

§ 1. Het onderscheid tussen bewarende en uitvoerende maatregelen

228 De vervolgingen beogen finaal steeds de tenuitvoerlegging van de belastingschuld en bijgevolg het tenietgaan van de belastingschuld door de betaling ervan. In het geval van een betwisting van een belastingschuld, is (zoals hierboven uiteengezet) de gedwongen tenuitvoerlegging in de regel niet mogelijk. In voorkomend geval kan de fiscus enkel bewarende maatregelen nemen.

229 Onder de bewarende maatregelen vallen in het algemeen alle maatregelen die beogen te vermijden dat de Schatkist nadelige gevolgen zou ondervinden van het feit dat de financiële positie van de belastingschuldige in het gedrang komt. Enigszins opmerkelijk in dit verband is dat het KB WIB 1992 niet expliciet verwijst naar de gemeenrechtelijke regels betreffende bewarende beslagen, die nochtans de bewarende maatregelen bij uitstek zijn. Dit impliceert evenwel niet dat de ontvanger niet gemachtigd zou zijn om (gemeenrechtelijke) bewarende beslagen te laten leggen. Dit blijkt overigens expliciet uit de tekst van artikel 409 WIB 1992.

230 Het nemen van bewarende maatregelen vereist wel een zekere mate van *hoogdringendheid*. Ofschoon het veelal zal gaan om gevallen waarbij de debiteur zijn insolventie poogt te organiseren, wordt het nemen van bewarende maatregelen evenwel niet tot die hypothese beperkt (zie in dit verband E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Antwerpen, Kluwer, 2010, 312 e.v., nrs. 449-450).

De administratie moet het bewijs leveren dat de voorwaarden voor een bewarend beslag vervuld zijn. Inzonderheid moet de administratie aantonen dat de urgentievereiste vervuld is. Aldus wordt de urgentie niet aangetoond wanneer de wanverhouding tussen de ingeroepen belastingschuld en de waarde van het onroerend goed alsook het feit dat het echtpaar slechts een onroerend goed bezit, gegevens blijken te zijn die de fiscus al lang bekend waren. Zulks valt inderdaad moeilijk te rijmen met de ingeroepen hoogdringendheid. Hieraan wordt niets gewijzigd door de negatieve persberichten die over de belastingplichtigen verschenen. Voorts is het onverantwoord om de hoogdringendheid te verantwoorden door de omstandigheid dat de belastingplichtigen de belastingschuld betwisten en de uitoefening van hun recht van verdediging mogelijk nog jaren in beslag zou nemen (Brussel 22 februari 2010, *Fisc.Koer.* 2010, 477).

Bij dit alles mag men evenwel niet uit het oog verliezen dat de vraag of er werkelijk van enige hoogdringendheid sprake is, aan een juridisdictioneel toezicht onderworpen zal zijn (vgl. Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 149/2002, *AA* 2002, nr. 4, 1787, *BS* 24 februari 2003, 8.898, *Bull.Bel.* 2003, nr. 833,

183, *FJF* 2002, nr. 10, 809, *JLMB* 2003, nr. 7, 293, *RGCF* 2003, nr. 1, 59 en www.const-court.be).

§ 2. Aanmaning en aangetekende herinneringsbrief

231 De ontvanger is verplicht een aangetekende herinneringsbrief te versturen naar de belastingplichtige ten minste een maand voordat de gerechtsdeurwaarder een bevel tot betaling opstelt. De kosten van deze aangetekende verzending zijn ten laste van de belastingsschuldige. Van het versturen van de herinneringsbrief kan evenwel worden afgezien als de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren (art. 298, § 2, tweede lid WIB 1992).

Deze regel – zoals ingevoerd door de wet van 5 december 2001 – formaliseerde de administratieve aanmaning waartoe nochtans voorheen geen enkele verplichting bestond (Cass. 25 april 1997, *Arr. Cass.* 1997, 489, *Bull.* 1997, 507, *Bull. contr.* 2000, 1026, *FJF* 1997, 522, *Act. fisc.* 1997, nr. 28, 2, *Pas.* 1997, I, 507 en *RW* 1997-98, 464; Antwerpen 1 december 1999, *Bull. Bel.* 2001, 776). De ontstentenis van een aanmaning bracht dan ook niet de geldigheid van de vervolgingen die werden ingesteld in het gedrang (zie P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belasting en de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull. Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 45). Om praktische redenen stuurt de fiscale administratie ook op vandaag nog een gewone aanmaning alvorens de aangetekende herinneringsbrief te versturen (B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 46, nr. 73; Com.IB nr. 300/108).

232 Blijkens de administratieve commentaren vangt de termijn van een maand aan de dag volgend op de datum van de verzending. De vraag rijst of deze stelling wel langer houdbaar is gelet op de veroordeling van de verzendingstheorie (zie boven, randnr. 14).

De termijn van een maand zal verstrijken wanneer de laatste dag ervan is verstreken. Het feit dat de laatste dag van de termijn een zaterdag, een zondag of een wettelijke feestdag is, is voor de administratie geen reden een verlenging van de termijn toe te staan tot de volgende werkdag (Com.IB 300/112).

233 Met de programmawet van 20 juli 2006 heeft de wetgever de vereiste van een aangetekende herinneringsbrief laten varen t.a.v. de bedrijfsvoorheffing die is ingekohierd wegens het gebrek aan betaling binnen de in artikel 412 bedoelde termijn (art. 298, § 2 WIB 1992 zoals aangevuld door art. 17 programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006, inwerkingtreding op 7 augustus 2006).

Met de wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen (*BS* 31 december 2009) heeft de wetgever de vereiste van een aangetekende herinneringsbrief eveneens geschrapt voor de roerende voorheffing en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

234 Er wordt geen sanctie bepaald indien de ontvanger nalaat een aange tekende herinneringsbrief te versturen. Deze nalatigheid zou dan ook niet de nietigheid met zich meebrengen van het gebeurlijk uitgevaardigde dwangbevel

(M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 63, nr. 92). De niet-verzending zou wel een fout kunnen uitmaken die kan leiden tot een veroordeling tot schadevergoeding (zie B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 46, nr. 73).

§ 3. Dwangschrift

235 Indien de belastingsschuldige geen gevolg geeft aan de aangetekende herinneringsbrief, kan de ontvanger een dwangschrift uitvaardigen.

236 Het dwangschrift is de akte waardoor de ontvanger aan de gerechtsdeurwaarder opdracht geeft ten laste van bepaalde belastingsschuldigen vervolgingen uit te oefenen en op grond waarvan de gerechtsdeurwaarder een dwangbevel zal mogen betekenen met bevel tot betaling van de verschuldigde belastingen op straffe van tenuitvoerlegging door beslag (Cass. 19 november 1992, *RW* 1992-93, 1029, *Arr.Cass.* 1991-92, 1326, *Bull.* 1992, 1278, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN, *Bull.Bel.* 1995, 3203, *FJF* 1993, 362, *Not.Fisc.M.* 1993, 270, noot H. DUBOIS, *Pas.* 1992, I, 1278, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN, *RW* 1992-93, 1029 en *Rev.not.b.* 1993, 145; zie art. 298, § 1, eerste lid en art. 147 KB WIB 1992).

237 Het dwangschrift heeft geen andere kracht dan de kohieren. De vervolging blijft overigens gebaseerd op het kohier (zie ook Luik 8 maart 1994, *Bull.Bel.* 1997, 1083).

Het belang ervan is dan ook minimaal. Het ontbreken van de handtekening van de bevoegde ontvanger op het dwangschrift brengt overigens niet de nietigheid van dit dwangschrift noch van het daarop aansluitend dwangbevel met zich mee. Er worden inderdaad geen wettelijk bepaalde vormvoorschriften opgelegd (Gent 8 mei 1992, *Bull.Bel.* 1994, nr. 777, 3336; Rb. Bergen 16 oktober 2002, *TFR* 2004, nr. 253, 35, noot L. DE BROECK en J. ROSELETH). Evenmin moet de ontvanger de in het dwangschrift opgenomen vermeldingen eensluidend verklaren met de originele vermeldingen in het kohier (Cass. 28 januari 1994, *Arr.Cass.* 1994, 113, *Bull.Bel.* 1995, 2385, *FJF* 1994, 332, *Pas.* 1994, I, 118, *R.Cass.* 1994, 146, noot K. SEYEN en *RW* 1994-95, 443, noot J. LAENENS). Meer in het algemeen kan overigens worden opgemerkt dat aan het dwangschrift zo goed als geen pleegvormen verbonden zijn. Er werd zelfs gesteld dat, daar het dwangschrift geen akte van tenuitvoerlegging is, noch de nietigheid, noch de onregelmatigheid ervan kunnen worden ingeroepen (zie verder M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 65-66, nr. 94; B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 49, nr. 77). Dit neemt natuurlijk niet weg dat de gerechtsdeurwaarder op basis van het dwangschrift in staat moet zijn de hem toegewezen opdracht uit te oefenen. In die zin bevat het dwangschrift de identiteit van de belastingsschuldige, een uittreksel uit het kohierartikel, het verschuldigde saldo, een afschrift van de uitvoerbaarverklaring van het kohier met de naam van de ambtenaar die het kohier uitvoerbaar heeft verklaard, alsook eventueel de wettelijke beschikkingen die de vervolgingen tegen de in het kohier opgenomen belastingsschuldige of tegen een derde mogelijk maken (zie ook P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 52).

238 Een enkel dwangschrift volstaat voor alle vervolgingsakten die de tussenkomst van een gerechtsdeurwaarder vereisen (M. LOYENS, *De invordering*

van de directe belastingen, Brussel, Bruylant, 2005, 67, nr. 94; B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 49, nr. 77 en 62, nr. 94).

239 Geen enkele wettelijke bepaling voorziet in de betekening of kennisgeving van het dwangschrift aan de schuldenaar van de belasting, voordat de vervolgingen worden ingesteld (Cass. 19 november 1992, *Arr.Cass.* 1991-92, 1326, *Bull.* 1992, 1278, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN, *Bull.Bel.* 1995, 3203, *FJF* 1993, 362, *Not.Fisc.M.* 1993, 270, noot H. DUBOIS, *Pas.* 1992, I, 1278, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN, *RW* 1992-93, 1029 en *Rev.not.b.* 1993, 145). Het volstaat dan ook dat het dwangbevel het bestaan van een dwangschrift vermeldt (Gent 26 september 1995, *RW* 1995-96, 1091).

§ 4. Rechtstreekse vervolgingen

240 Overeenkomstig artikel 147 KB WIB 1992 worden onder rechtstreekse vervolgingen de vervolgingen begrepen die gericht zijn tegen de belastingschuldigen die bij name in het kohier vermeld zijn of hun vertegenwoordiger.

241 De rechtstreekse vervolgingen omvatten:

- het dwangbevel;
- het uitvoerend beslag op roerende goed;
- het beslag op tak- en wortelvaste vruchten;
- het uitvoerend beslag op zeeschepen en binnenschepen;
- het uitvoerend beslag op onroerend goed (art. 148 KB WIB 1992).

242 Deze rechtstreekse vervolgingen lopen in grote mate gelijk met de vervolgingen geregeld in het Gerechtelijk Wetboek (zie de art. 151, 157, 158 en 159 KB WIB 1992). Deze vervolgingen zijn overigens gerechtelijk van aard. Geschillen omtrent deze vervolgingen behoren dan ook tot de bevoegdheid van de gewone rechtbanken, zijnde de beslagrechter (art. 148, tweede lid KB WIB 1992).

A. VOORAFGAANDE BETEKENING VAN HET DWANGBEVEL

243 De gedwongen tenuitvoerlegging op roerend goed (art. 1499 Ger.W.), op onroerend goed (art. 1564 Ger.W.), op tak- en wortelvaste vruchten (art. 1529 Ger.W.) en op zee- en binnenschepen (art. 1546 Ger.W.) moet in de regel worden voorafgegaan door de betekening aan de debiteur van het bevel tot betalen.

244 Het dwangbevel vernoemd in artikel 149 KB WIB 1992 vormt een specifiek fiscaal bevel tot betalen dat aan de belastingschuldige kan worden betekend indien de belasting niet binnen de in artikel 413 WIB 1992 bepaalde termijn werd gekweten. Dit dwangbevel roept de belastingschuldige op zijn

integrale schuld te betalen binnen de 24 uren op straffe van tenuitvoerlegging door beslag. Het dwangbevel roept de debiteur bijgevolg dwingend op zich naar de uitvoerbare titel te schikken en bijgevolg het beslag te vermijden (zie ook Com.IB nr. 300/16).

245 De termijn van een dag wordt berekend van middernacht tot middernacht en omvat alle dagen, zelfs de zaterdag, zondag en de wettelijke feestdagen. De belastingschuldige beschikt voor de betaling van zijn schuld aldus over de volledige dag volgend op de dag van de betekening. Bij gebrek aan betaling zal het beslag slechts kunnen worden gelegd ten vroegste op de op die dag volgende dag (Com.IB nr. 300/120).

246 De ingevolge de betekening van een dwangbevel gedane gedeeltelijke betalingen verhinderen niet de voortzetting van de vervolgingen (art. 150 KB WIB 1992).

247 Dit dwangbevel moet bovenaan een uittreksel bevatten uit het kohier-artikel betreffende de belastingschuldige en een afschrift van de uitvoerbaarverklaring (art. 149, tweede lid KB WIB 1992). Deze afschriften worden door de instrumenterende gerechtsdeurwaarder, in de tekst van de akte, eensluitend verklaard met het origineel (Com.IB nr. 300/199). Daarnaast moet het dwangbevel eveneens voldoen aan de in het Gerechtelijk Wetboek opgelegde algemene formaliteiten, alsook aan de specifieke formaliteiten afhankelijk van het beoogde beslag.

248 T.a.v. het uitvoerend beslag op roerend goed kan de betekening van het dwangbevel echter achterwege blijven tegenover belastingschuldigen die door wegneming van roerende voorwerpen of anderszins pogen de waarborgen van de Schatkist te doen verdwijnen of gewoon te verminderen. In voorkomend geval behelst het exploit van inbeslagneming het dwangbevel vóór beslag en moet het de diverse voorgeschreven vermeldingen bevatten. Daarnaast moeten aan de belastingschuldige de gronden worden meegedeeld voor het niet-betekenen van een dwangbevel (art. 154 KB WIB 1992).

B. DE DIVERSE BESLAGEN

249 Na de betekening van het dwangbevel, kan de ontvanger doen overgaan tot het leggen van beslag.

De ontvanger moet niettemin een wettelijk vastgestelde wachttermijn in acht nemen alvorens hij tot het beslag kan overgaan. Bij roerend beslag en bij het beslag op tak- en wortelvaste vruchten bedraagt die wachttermijn 1 dag (respectievelijk art. 1499 en 1529 Ger.W.); bij onroerend beslag 15 dagen (art. 1566 Ger.W.). Bij scheepsbeslag mag het beslag overeenkomstig het gemeen recht dadelijk na de vervulling van de formaliteiten van het bevel worden gelegd (art. 1549 Ger.W.).

250 Zoals gezegd moeten daarbij de formaliteiten opgesomd in het Gerechtelijk Wetboek worden nageleefd.

T.a.v. het uitvoerend beslag op roerend goed, gelden evenwel enkele bijzondere fiscale bepalingen. Zo moet de gerechtsdeurwaarder de belasting-schuldige vóór de inbeslagneming verzoeken hem de kwitantie te vertonen van de op zijn aanslagen gestorte afkortingen. Dit verzoek moet in het proces-verbaal van beslag worden opgenomen (art. 152 KB WIB 1992).

Daarnaast moet de gerechtsdeurwaarder – alvorens tot de verkoop van de in beslag genomen zaken over te gaan – daarvan aangifte doen ten kantore van de registratie. Deze formaliteit moet in het proces-verbaal van verkoop worden opgenomen (art. 155 KB WIB 1992).

Tevens wordt expliciet bepaald dat de verkoop verdaagd wordt indien geen koper opdaagt. Daarbij kunnen de in beslag genomen goederen, mits toestemming van de beslagrechter, naar de naburige markt of naar een andere, meer geschikte plaats gevoerd worden. De gerechtsdeurwaarder moet in voorkomend geval tevens een proces-verbaal van niet-toewijzing opstellen en overgaan tot een nieuwe verkoop (art. 156 KB WIB 1992).

Tot slot bepaalt artikel 153 KB WIB 1992 dat uitvoerend beslag op roerend goed wordt gelegd niettegenstaande verzet tegen het dwangbevel, tenzij de instrumenterende deurwaarder het nuttig mocht achten daaromtrent de mening van de ontvanger in te winnen die, naargelang het geval, de schorsing of de voortzetting van verdere vervolgingen gelast. Voorts schorst enkel verzet aangaande de vorm van de akten de tenuitvoerlegging, met dien verstande dat de verkoop van de in beslag genomen voorwerpen slechts kan geschieden na een gerechtelijke beslissing, welke zodra mogelijk moet worden gewezen.

251 T.a.v. het onroerend beslag gold vroeger de vereiste dat de ontvanger – behoudens in spoedeisende gevallen – een machtiging moest hebben verkregen van de minister van Financiën. Deze voorwaarde werd evenwel opgeheven (art. 160 KB WIB 1992 opgeheven door art. 1 KB 17 september 2005 (*BS* 23 september 2005), met ingang van 3 oktober 2005).

252 Wat de afwikkeling van het beslag betreft t.a.v. het uitvoerend beslag op roerend goed en het beslag op tak- en wortelvaste vruchten bepaalt artikel 162 KB WIB 1992 dat de bruto-opbrengst van de verkoop – na aftrek van de vervolgingskosten die toekomen aan de gerechtsdeurwaarder – gestort wordt in handen van de ontvanger. Zulks geldt evenwel slechts indien geen andere schuldeisers beslag of verzet hebben gedaan. In het tegenovergestelde geval voert de deurwaarder de evenredige verdeling uit conform het Gerechtelijk Wetboek. Indien bepaalde sommen aan de ontvanger werden gestort, dan moet hij aan de belastingschuldige bij ter post aangetekende brief aan de belastingschuldige kennis geven van de aanrekeningen die hij heeft gedaan op

de openstaande schulden. Het eventuele overschot moet hij aan de belasting-schuldige terugbetalen.

§ 5. Onrechtstreekse vervolgingen

253 De onrechtstreekse vervolgingen worden krachtens het bij wet toegestane verhaal tegen derden ingesteld (art. 147 KB WIB 1992).

Bij de onrechtstreekse vervolgingen wordt niet de eis opgelegd dat voorafgaand aan de belasting-schuldige een bevel tot betaling moet worden betekend. Zulks zou er immers toe leiden dat het beslag van aanvang aan vruchteloos zal blijken te zijn (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Antwerpen, Kluwer, 2010, 373, nr. 562).

A. VEREENVOUDIGD FISCAAL DERDENBESLAG

1. Achtergrond van de huidige regeling

254 Van oudsher stond in het KB WIB 1992 de mogelijkheid voor de ontvanger ingeschreven om derden te dwingen tot afgifte van de aan een belasting-schuldige verschuldigde sommen of zaken teneinde de door de belasting-schuldige verschuldigde belastingen te betalen. Bij dergelijke onrechtstreekse vervolging tegen derde-houders viel meteen de gelijkenis op met het gemeenschappelijk beslag onder derden, hetgeen echter niet betekende dat de fiscale regeling daarmee te vereenzelvigen viel (voor een bespreking van de eigen aard van de voorheen bestaande onrechtstreekse vervolgingen tegen derde-houders, zie E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 182-190).

255 Deze regeling is echter onder vuur komen te liggen omdat de derde-houders die om een of andere reden niet waren ingaan op het verzoek tot afgifte, door de ontvanger vervolgd konden worden alsof zij rechtstreeks schuldenaars waren en dit telkenmale indien de derde-houders de op hen wegende verplichtingen niet waren nagekomen (zie art. 165, § 5 KB WIB 1992 in de versie vóór de wijziging bij KB 3 december 2005 tot wijziging van de art. 164 en 165 KB WIB 1992, *BS* 27 februari 2006). Reeds in 1997 oordeelde het Grondwettelijk Hof dat dergelijke (draconische) sanctie niet kon voortspuiten uit de in artikel 300 WIB 1992 ingeschreven machtiging aan de Koning om de vervolgingen te regelen (Arbitragehof 5 maart 1997, nr. 11/97, *AA* 1997, 141, *BS* 16 april 1997, 8.884, *BTW Rev.* 1997, 787, *Bull.Bel.* 1997, 1476, *FJF* 1997, 192, *Fisc.Act.* 1997, nr. 11, 1, weergave E. DE PLAEN, *JLMB* 1997, 580, noot N. PIROTTE, *P&B* 1997, 137, *RW* 1997-98, 337, *Rev.not.b.* 1998, 214, *TBP* 1997, 545 en www.const-court.be; Arbitragehof 12 juni 1997, nr. 35/97, *AA* 1997, 477, *BS* 6 augustus 1997, 20.115, *Bull.Bel.* 1998, 2698, *FJF* 1997, 407, *JT* 1998, 2, *P&B* 1997, 144, *TBP* 1998, 32, weergave P. BERCKX en www.const-court.be).

256 Eind 2005 (!) werd aan deze rechtspraak tegemoetgekomen (KB 3 december 2005 tot wijziging van de art. 164 en 165 KB WIB 1992, *BS* 27 februari

2006). Van diezelfde gelegenheid werd gebruikgemaakt om het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag op een aantal punten te verduidelijken en meer af te stemmen op het gemeenrechtelijk uitvoerend derdenbeslag.

Zo wordt er nu uitdrukkelijk van uitgegaan dat de onrechtstreekse vervolging tegen derde-houders als een gemeenrechtelijk uitvoerend derdenbeslag moet worden aangemerkt (en zulks onverminderd de hierna geduide afwijkingen op het gemeen recht). Dit blijkt niet enkel uit de terminologie, maar tevens uit de uitdrukkelijke verwijzing naar de gemeenrechtelijke regeling ter zake (art. 164, § 3 KB WIB 1992).

2. Voorwerp en oorzaak van het beslag

257 Het beslag wordt gelegd op de aan een belastingschuldige verschuldigde of toebehorende sommen en zaken, t o t b e l o o p v a n het bedrag, geheel of gedeeltelijk, dat door deze laatste verschuldigd is uit hoofde van belastingen, voorheffingen, belastingverhogingen, nalatigheidsinteressen, boeten en kosten van vervolging of tenuitvoerlegging.

a. Oorzaak van het beslag

258 De schuldvordering w a a r v o o r beslag wordt gelegd omhelst dus het fiscaal vorderingsrecht in de (meest) ruime zin van het woord. Deze schuldvordering is de o o r z a a k van het beslag. De schuldvordering moet dan ook op het ogenblik van het beslag bestaan en moet daarenboven zeker, vaststaand en opeisbaar zijn.

Hieruit volgt tevens dat de ontvanger het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag onmogelijk op grond van artikel 1166 BW zijdelings kan leggen lastens de schuldenaar van de belastingschuldige in handen van de onderschuldenaar van de belastingschuldige. In voorkomend geval oefent de ontvanger immers de rechten uit van de belastingschuldige (omtrent het zijdelings derdenbeslag, zie art. 1445, tweede lid en 1539, derde lid Ger.W.; E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 474, nr. 752).

259 Indien de oorzaak van het beslag wegvalt, moet de ontvanger een bericht van handlichting verzenden aan de griffie waar het beslagbericht wordt bewaard. Deze handlichting wordt ook ter kennis gebracht van de derdehouder en van de beslagen belastingschuldige (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 96, nr. 132).

b. Voorwerp van het beslag

260 De schuldvordering w a a r o p het beslag wordt gelegd, is het v o o r w e r p van het beslag. Dit betekent bovenal dat deze schuldvordering voor beslag vatbaar moet zijn (zie art. 1408 e.v. Ger.W.).

Aldus is het in voorkomend geval ook mogelijk beslag te leggen op het aan de medehelpende echtgenoot toegekend gedeelte van de bedrijfsinkomsten, die te beschouwen zijn als persoonlijke

inkomsten van deze echtgenoot (Gent 19 september 2006, *TFR* 2007, nr. 329, 837, noot D. JAECQUES).

261 Voor het overige volstaat het dat deze schuldvordering in het vermogen valt van de belastingschuldige. Ook een voorwaardelijke of een nog niet opeisbare schuldvordering kan bijgevolg het voorwerp uitmaken van een derdenbeslag. Het beslag kan voorts gelegd worden op betwiste schuldvorderingen. Daarbij moet er wel rekening mee worden gehouden dat de beslaglegger op de schuldvordering niet meer rechten kan doen gelden dan zijn debiteur (zie uitgebreid hierover E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 450, 711).

262 Onder het beslag valt ook iedere latere toename van de sommen of zaken die de derde verschuldigd is. Deze vermeerderingen moeten dan wel voortvloeien uit verbintenissen die reeds bestonden op het tijdstip van het beslag (zie hierover E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 475, nr. 755). Indien het beslag daarentegen gelegd wordt op een tijdstip dat de belastingschuldige geen vordering meer heeft op de derdehouder, dan is het beslag doelloos en kan het evenmin uitwerking hebben mocht de derdehouder op een later tijdstip schuldenaar worden van de belastingschuldige (Cass. 6 september 2007, *Fiscoloog* 2007, nr. 1094, 13 en *RW* 2007-08, nr. 40, 1676, noot R. FRANSIS).

263 De o m v a n g van het voorwerp van beslag wordt rechtstreeks omschreven vanuit de oorzaak van het beslag. Het fiscaal derdenbeslag wordt weliswaar gelegd op de aan de belastingschuldige verschuldigde of toebehorende sommen en zaken maar dit gebeurt slechts tot beloop van het bedrag, geheel of gedeeltelijk, dat door de belastingschuldige verschuldigd is uit hoofde van belastingen, voorheffingen, belastingverhogingen, nalatigheidsinteresten, boeten en kosten van vervolging of tenuitvoerlegging. Het beslag wordt m.a.w. van meet af aan beperkt tot het bedrag van de fiscale vordering.

Vermits het voorwerp van het beslag in voorkomend geval beperkt wordt tot de grootte van de fiscale vordering waarvoor beslag gelegd wordt, zal de onbeschikbaarheid van de vordering waarop beslag wordt gelegd – anders dan in het gemeen recht – dus niet noodzakelijk betrekking hebben op de integrale vordering (zie ook P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 55; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 91-92, nr. 126; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 99).

3. De beslagprocedure

264 Zoals reeds aangehaald, sluit het vereenvoudigd derdenbeslag sinds eind 2005 in grote mate aan bij het gemeenrechtelijk uitvoerend derdenbeslag. Zo kan in ieder geval worden aangenomen dat aan de belastingschuldige geen voorafgaand bevel tot betaling (dwangbevel) moet worden betekend (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 373, nr. 562; zie reeds m.b.t. de oude procedure inzake fiscaal derdenbeslag: Cass. 19 november 1992, *Arr.Cass.* 1991-92, 1326, *Bull.* 1992, 1278, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN, *Bull.Bel.* 1995, 3203, *FJF* 1993, 362, *Not.Fisc.M.* 1993, 270, noot H. DUBOIS, *Pas.* 1992, I, 1278, concl. B. JANSSENS DE BISTHOVEN, *RW* 1992-93, 1029 en *Rev.not.b.* 1993, 145).

a. Het leggen van het beslag

265 Een belangrijk verschilpunt met de gemeenrechtelijke procedure is dat het uitvoerend beslag onder derden door de bevoegde ontvanger kan worden gelegd bij een ter post aangetekende brief. Anders dan in het gemeen recht moet het beslag dus niet gelegd worden bij deurwaardersexploot (art. 1539, eerste lid Ger.W.).

Het feit dat de akte van beslag geen deurwaardersexploot is maar een aangetekende brief, neemt echter niet weg dat de tekst van de artikelen 1452 tot 1455 Ger.W. evenals de tekst van artikel 1543 Ger.W. in deze aangetekende brief moeten worden opgenomen. Zulks wordt immers expliciet voorgeschreven door artikel 1539, vierde lid Ger.W., bepaling die op grond van artikel 164, § 3 KB WIB 1992 van toepassing wordt verklaard op het vereenvoudigd derdenbeslag. M.i. impliceert dit dat tevens de tekst van artikel 164, § 3 KB WIB 1992 zelf in de akte van beslag moet worden opgenomen, vermits deze bepaling een *lex specialis* vormt van artikel 1543 Ger.W. Voor het overige kan het verzoek tot betalen evenwel niet opgevat worden als een bestuurshandeling in de zin van de wet van 29 juli 1991 betreffende de motivering van bestuurshandelingen (Cass. 25 april 1997, *Arr.Cass.* 1997, 489, *Bull.* 1997, 507, *Bull.contr.* 2000, 1026, *FJF* 1997, 522, *Act.fisc.* 1997, nr. 28, 2, *Pas.* 1997, I, 507 en *RW* 1997-98, 464).

266 Het beslag heeft uitwerking vanaf de overhandiging van het stuk aan de geadresseerde. Het beslag geeft voorts aanleiding tot het opmaken van het bericht van beslag ingevoerd door artikel 1390 Ger.W. Dit bericht wordt aangelegd door de met de invordering belaste ontvanger die het aan de griffier van de rechtbank van eerste aanleg zendt binnen 24 uren na het neerleggen ter post van het bij aangetekende brief gedane beslag (art. 164, § 2 KB WIB 1992).

b. De verklaring van de derde-beslagene

267 Binnen de vijftien dagen na het derdenbeslag is de derde-beslagene gehouden verklaring te doen van de sommen of zaken die het voorwerp zijn van het beslag. Dit gebeurt overeenkomstig de in de artikelen 1452 t.e.m. 1455 Ger.W. voorgeschreven wijze en modaliteiten (art. 164, § 3 KB WIB 1992 *juncto* art. 1539, vierde lid Ger.W.). De derde-beslagene is tevens verplicht een verklaring af te leggen indien hij van oordeel is geen schuldenaar te zijn van de belastingschuldige (zie reeds m.b.t. de oude procedure inzake fiscaal

derdenbeslag Cass. 27 december 1984, *Arr.Cass.* 1984-85, 579, *Bull.* 1985, 510, *Bull.Bel.* 1985, 2579, *Pas.* 1985, I, 510 en *RW* 1985-86, 1722; Cass. 19 december 1988, *Arr.Cass.* 1988-89, nr. 238, *Pas.* 1989, I, 441, *Bull.Bel.* 1990, 2431, *JLMB* 1989, 142, *JT* 1989, 276 en *RW* 1988-89, 1293).

Anders dan onder de gelding van het vroeger geldende vereenvoudigd derdenbeslag kan de derde-beslagene dus niet langer ontsnappen aan zijn verklaringsverplichting door de belastingschulden integraal te voldoen met de in beslag genomen inkomsten, sommen of zaken (zie M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 92-93, nr. 128). Zulks is thans niet meer mogelijk gelet op het feit dat de afgifteverplichting slechts ontstaat nadat de periode waarbinnen een derdeverklaring kan worden afgelegd, reeds is verstreken.

268 Indien uit de verklaring van de derde-beslagene zou blijken dat deze zijn schuld tegenover de belastingschuldige betwist, dan moet de ontvanger overschakelen op de gemeenrechtelijke beslagprocedure (zie verder, randnrs. 278 e.v.).

c. De aanzegging van het beslag aan de belastingschuldige

269 Het beslag wordt (anders dan voorheen, zie Luik 31 januari 1991, *Bull.Bel.*, nr. 753, 2793) – eveneens bij ter post aangetekende brief – binnen de acht dagen aan de belastingschuldige aangezegd door de ontvanger. De termijn van acht dagen is niet voorgeschreven op straffe van nietigheid. De aanzegging is wel noodzakelijk om de termijn van verzet te doen lopen en determineert tevens de afgifteverplichting (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 505, nr. 813).

d. Het verzet door belastingschuldige

270 De belastingschuldige kan gedurende een termijn van vijftien dagen tegen het beslag verzet aantekenen bij de bevoegde ontvanger. Dergelijk verzet moet gebeuren bij ter post aangetekende brief. Anders dan in het gemeenrecht moet de belastingschuldige de ontvanger dus niet dagvaarden voor de beslagrechter.

271 Het verzet moet gebeuren binnen de vijftien dagen te rekenen vanaf de afgifte ter post van de aanzegging van het beslag.

Door de afgifte ter post als vertrekdatum van de termijn te nemen, wordt dus uitgegaan van de verzendingstheorie. Hiermee wordt dan ook afgeweken van de thans ingevoerde gemeenrechtelijke ontvangsttheorie (zie boven, randnr. 14). Vraag is echter of deze afwijking door het Grondwettelijk Hof zou worden aanvaard, temeer daar de gemeenrechtelijke aanzegging een betekening vereist en bijgevolg een afgifte van de aanzegging aan de persoon of aan de werkelijke of de gekozen woonplaats van de beslagen schuldenaar.

272 Het verzet kan zowel gegrond zijn op de formele aspecten van het beslag, als op de inhoudelijke aspecten daarvan. In die zin kan de belastingschuldige de ontvanger er op wijzen dat niet aan alle executievoorwaarden is voldaan. Het verzet van de belastingschuldige zal er in ieder geval toe leiden

dat er in voorkomend geval moet worden overgegaan tot de gemeenrechtelijke procedure van uitvoerend derdenbeslag (zie verder, randnrs. 278 e.v.).

273 Er kan tot slot ook nog opgemerkt worden dat het de derde-houder niet toekomt de formele geldigheid van de vervolgingsmaatregel te betwisten (zie bv. Beslagr. Antwerpen 7 september 1995, *Bull.Bel.* 1999, 1153).

274 De belastingschuldige moet – eveneens bij ter post aangetekende brief – de derde-beslagene van diens verzet inlichten en dit eveneens binnen de verzetstermijn van vijftien dagen. Anders dan in het gemeen recht moet het verzet dus niet bij exploit worden aangezegd aan de derde-beslagene. Artikel 1541 Ger.W. is hier inderdaad niet aan de orde (Gent 19 januari 2010, *Fiscoloog* 2010, nr. 1198, 11).

e. Afgifte van het bedrag van het beslag

275 Ten vroegste twee dagen na het verstrijken van de voornoemde termijn van vijftien dagen is de derde-beslagene wiens schuld vaststaande en eisbaar is, ertoe gehouden, overeenkomstig zijn verklaring, op overlegging van het exploit van aanzegging, afgifte te doen in handen van de bevoegde ontvanger van het bedrag van het beslag, bij gebreke waarvan hij daartoe zal worden veroordeeld op dagvaarding door de ontvanger, voor de beslagrechter (art. 164, § 3 KB WIB 1992 *juncto* art. 1543 Ger.W.). De derde-beslagene kan wel de kosten afhouden van de sommen waarvan hij zelf schuldenaar is (art. 1454 Ger.W.).

276 Voor de bepaling van het bedrag van het beslag moet in het gemeen recht rekening worden gehouden met alle vorderingen van de schuldeisers die kunnen aantreden bij de evenredige verdeling (zie verder E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 508, nr. 822). Aangezien de afgifte ingevolge het fiscaal derdenbeslag evenwel enkel de ontvanger ten goede komt, valt het bedrag van het beslag samen met de oorzaak (en het voorwerp) van het beslag.

277 Ingevolge de afgifte van de in beslag genomen gelden aan de fiscus, is het beslag voltooid. Wel geeft de ontvanger na de afgifte aan de belasting-schuldige bij ter post aangetekende brief kennis van de aan de betalingen gegeven bestemming (art. 164, § 4 KB WIB 1992). Er is geen sanctie bepaald voor het niet-naleven van deze verplichting.

4. De omschakeling naar een gemeenrechtelijk beslag

278 Ofschoon artikel 164 KB WIB 1992 de ontvanger dus machtigt om op een werkelijk vereenvoudigde wijze uitvoerend beslag te leggen onder derden, somt artikel 165 KB WIB 1992 niettemin een aantal gevallen op waarbij het uitvoerende beslag onder derden volledig moet geschieden op de wijze be-

paald in het Gerechtelijk Wetboek en bijgevolg met tussenkomst van een gerechtsdeurwaarder.

a. Gevallen

279 De gevallen waarin moet worden overgeschakeld naar een gemeenrechtelijk uitvoerend derdenbeslag zijn van diverse aard. In de regel zijn ze er op gericht te vermijden dat de ontvanger belast zou worden met het oplossen van betwistingen die n.a.v. het beslag zouden kunnen ontstaan.

280 Ten eerste zal de ontvanger het gemeenrechtelijke pad moeten volgen wanneer blijkt dat de belastingschuldige zich *verzet* tegen het beslag.

Hiermee wordt (thans) duidelijk verwezen naar het verzet dat door de belastingschuldige wordt aangetekend bij de bevoegde ontvanger. Het louter feitelijke verzet van de belastingschuldige kan hier dan ook niet in aanmerking worden genomen. Indien het verzet van de belastingschuldige de ontvanger natuurlijk gegrond voorkomt, kan de ontvanger er van afzien verdere vervolgingen in te stellen.

281 Ten tweede zal eveneens moeten worden overgeschakeld op het gemeenrechtelijk uitvoerend beslag indien de derde-beslagene zijn schuld tegenover de belastingschuldige *betwist*. Deze betwisting zal moeten blijken uit de verklaring van de derde-beslagene. Ook hier kan de ontvanger natuurlijk van verdere vervolgingen afzien indien de ontvanger ervan overtuigd is dat de betwisting van de derde-beslagene gefundeerd is.

282 Ten derde zal het gemeen recht eveneens toepassing vinden indien de sommen en zaken reeds het voorwerp zijn van een verzet of beslag onder derden door *andere schuldeisers* vooraleer de vereenvoudigde procedure werd opgestart. Ingevolge de eerder gelegde beslagen is het voorwerp van het beslag inderdaad reeds onbeschikbaar geworden. Vanuit die optiek spreekt het voor zich dat de ontvanger niet langer de rechtstreekse betaling kan vorderen van het bedrag van het beslag. De later aantredende schuldeisers kunnen het reeds gelegde beslag echter niet langer aantasten.

Hierbij kan ook nog aangestipt worden dat de term verzet eveneens verwijst naar een derdenbeslag of, op zijn minst, naar een wijze om zich bij een gelegd beslag aan te sluiten. Hieronder vallen dus niet overdrachten van schuldvoorwaarden e.d.m. (zie hierover E. MERCIER, “La cession de créance est-elle une opposition au sens de l’article 165 de l’arrêté royal d’exécution du Code des impôts sur les revenus?” (noot onder Luik 15 juni 2000), *JLMB* 2001, nr. 34, 1466 e.v.).

283 Tot slot zal de ontvanger tevens een gemeenrechtelijk uitvoerend derdenbeslag moeten laten leggen indien blijkt dat de zaken *te gælde* moeten worden gemaakt. Deze uitzondering sluit aan bij artikel 1543 Ger.W. in de

mate dat daarin wordt bepaald dat bij derdenbeslag op zaken, de tegeldemaking gebeurt “zoals inzake uitvoerend beslag op roerend goed”. Dit betekent meteen ook dat in dergelijk geval steeds een verdeling met rangregeling zal plaatsvinden.

b. Gevolgen t.a.v. het vereenvoudigd derdenbeslag

284 In al deze gevallen blijft het reeds gelegde vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag evenwel niet zonder gevolg. Het beslag behoudt in voorkomend geval immers een bewarend effect, althans voor zover het gemeenrechtelijk derdenbeslag gelegd werd binnen een maand na de afgifte ter post van het verzet van de belastingschuldige of binnen een maand na de verklaring van derde-beslagene. In voorkomend geval loopt de ingevolge het vereenvoudigd derdenbeslag ontstane onbeschikbaarheid dus door.

285 Indien binnen de vernoemde termijn van een maand geen beslag wordt gelegd, dan kan worden aangenomen dat het beslag als niet-bestaande moet worden beschouwd (Com.IB nr. 300/152). Anders dan voorheen staat zulks echter niet langer expliciet in de betrokken wettekst (zie art. 165, § 2 KB WIB 1992 in de versie vóór de wijziging bij KB 3 december 2005 tot wijziging van de art. 164 en 165 KB WIB 1992, *BS* 27 februari 2006).

B. HET BESLAG IN EIGEN HANDEN

286 De kwaliteiten van beslaglegger en derde-beslagene kunnen in hoofde van een en dezelfde persoon verenigd zijn. Dit zal met name het geval zijn indien de schuldeiser beslag legt op hetgeen hij zelf verschuldigd is aan zijn debiteur.

287 Het komt ons voor dat artikel 166 KB WIB 1992 vanuit deze achtergrond moet worden begrepen. In deze bepaling wordt voorgeschreven dat elke som die aan een belastingschuldige moet worden teruggeven of betaald (het weze in toepassing van de fiscale bepalingen of ingevolge de burgerrechtelijke bepalingen m.b.t. de onverschuldigde betaling) aangezuiverd mag worden op de door die belastingschuldige verschuldigde voorheffingen, belastingen en ermee gelijkgestelde belastingen in hoofdsom, opcentiemen, verhogingen, interesten en kosten. Indien de door de belastingschuldige verschuldigde sommen evenwel betwist worden en in zover het niet gaat om het zgn. onbetwistbaar verschuldigde gedeelte, wordt deze aanzuivering louter verricht als een bewarende maatregel.

288 Te noteren valt wel dat het beslag in eigen handen onvermijdelijk in het teken van de schuldvergelijking staat, zonder dat het daarmee evenwel gelijkgesteld mag worden (zie diensomtrent E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Antwerpen, Kluwer, 2010, 472, nr. 751). Het beslag heeft inderdaad slechts een belang voor zover de schuldvergelijking niet mogelijk is (zie ook verder, randnrs. 365-366).

Zulks belet volgens het Hof van Cassatie nochtans niet dat de in artikel 166 KB WIB 1992 bedoelde aanzuivering een wijze van betaling bij wege van schuldvergelijking uitmaakt. Dit is volgens het Hof eveneens het geval indien de aangezuiverde belastingschuld betwist wordt en dit gelet op het feit dat artikel 166 KB WIB 1992 de aanzuivering uitdrukkelijk toelaat in de hypothese waarbij de aangezuiverde schuld geen zekere en vaststaande schuld is in de zin van artikel 410 WIB 1992. In voorkomend geval strekt deze aanzuivering tot zekerheid van de betaling van de betwiste schuld, hetgeen de aanzuivering het karakter verleent van een bewarende maatregel. Dergelijke bewarende maatregel kan echter – nog volgens het Hof – niet beschouwd worden als een bewarend beslag, zodat evenmin aan de in de artikelen 1413 en 1415 Ger.W. gestelde voorwaarden moet voldaan zijn om tot de schuldvergelijking over te gaan. De appelrechters die de teruggave van de aangerekende bedragen bevelen omdat er geen hoogdringendheid voorhanden is, verantwoorden volgens het Hof hun beslissing dan ook niet naar recht (zie expliciet in die zin Cass. 12 december 2008, www.cass.be, *Pas.* 2008, 2957, *RW* 2008-09, nr. 42, 1766, noot B. VANERMEN, *TFR* 2009, nr. 365, 636, noot G. GOOSSENS en www.fiscalnet.be; zie ook Cass. 10 februari 1994, *Arr.Cass.* 1994, 159, *Bull.* 1994, 162, *Bull.Bel.* 1996, 40, *FJF* 1994, 223, *Pas.* 1994, I, 162, *R.Cass.* 1994, 153, noot R. TOURNICOURT en *RW* 1994-95, 476).

Belangrijk is wel dat het voorgaande volgens het Hof niet verhindert dat de aanzuivering – althans voor zover deze als een bewarende maatregel wordt verricht – evenredig moet zijn met het nagestreefde doel. Op vraag van de schuldenaar kan de rechter dan ook de vrijgave van de aangezuiverde som bevelen indien de betwisting hem kennelijk gegrond voorkomt (zie voor enkele bedenkingen M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 527-531).

HOOFDSTUK III “FISCALE” ZEKERHEDEN

AFDELING I

VOORRECHTEN EN HYPOTHEKEN

§ 1. Het algemeen voorrecht van de Schatkist

289 Overeenkomstig artikel 422 WIB 1992 beschikt de Schatkist voor de invordering van de directe belastingen en van de voorheffingen in hoofdsom en opcentiemen, van de interesten en van de kosten, over een algemeen voorrecht op de inkomsten en op de roerende goederen van alle aard van de belastingschuldige, met uitzondering van schepen en vaartuigen.

A. BELASTINGSSCHULDIGEN T.A.V. WIE HET VOORRECHT KAN WORDEN INGEROEPEN

290 Het algemeen voorrecht treft enkel de inkomsten en de goederen van de belastingschuldige, alsook de inkomsten en de goederen van de echtgenoot en van de kinderen van de belastingschuldige, althans in de mate dat de invordering van de aanslagen kan worden vervolgd op de bewuste inkomsten en goederen (zie hierover boven, randnrs. 71 e.v.).

291 Met de notie belastingschuldige wordt in essentie enkel bedoeld op de eigenlijke belastingschuldige (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 552-554, nr. 601).

Bij uitbreiding kan wel geargumenteed worden dat hieronder ook de met de eigenlijke belastingschuldige te vereenzelvigen derden-aansprakelijken vallen (zie boven, randnrs. 123-125; vgl. ook Com.IB nr. 424/7; anders M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 130, nr. 175; vgl. E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 501, nr. 803; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 103, nr. 144). In het cassatiearrest van 14 juni 2007 werd in ieder geval aangegeven dat de vereenzelviging niet enkel geldt wat de gehoudenheid tot de belastingschuld betreft maar eveneens wat de rechten die de wet aan de administratie toekent met het oog op de invordering van de belastingschuld betreft (Cass. 14 juni 2007, www.cass.be, concl. A. HENKES, *NJW* 2007, nr. 168, 702, noot S. DE RAEDT, *TRV* 2008, nr. 5, 376, noot D. VAN GERVEN, www.fiscalnetnl.be, *TFR* 2008, nr. 339, 346, noot S. DE RAEDT en J. HEIRMAN en *Fisc.Act.* 2007, nr. 33, 5-8 (weergave M. DELANOTE)).

292 Het algemeen voorrecht kan daarentegen niet worden uitgeoefend tegen de algemene rechtsoptvolgers van de belastingschuldigen wiens goederen onder het algemeen voorrecht vallen (zie Com.IB nr. 422/11), tenzij de fiscus zich natuurlijk zou beroepen op het voorrecht van boedelafscheiding (cf. art. 878 BW e.v.; vgl. M. Loyens, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 240, nr. 321).

293 Het voorrecht kan evenmin worden uitgeoefend t.a.v. de (andere dan de met de belasting-schuldige te vereenzelvigen) derden-aansprakelijken.

Zo wordt in de administratieve commentaren alvast geëxpliciteerd dat de staat niet over een voorrecht beschikt op de goederen van de medeplichtigen van bepaalde misdrijven die krachtens artikel 458 WIB 1992 hoofdelijk gehouden zijn tot de betaling van de ontdoken belasting (Com.IB nr. 422/10; P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nummer mei 2000, 100; vgl. *mutatis mutandis* m.b.t. de wettelijke hypotheek, Bergen 11 oktober 1984, *Bull.Bel.* 1986, nr. 655, 2441, *FJF* 1985, 246, *JT* 1984, 679, *Rec.gén.enr.not.* 1985, 99, *Rev.not.b.* 1985, 405, noot J. SACE en *DAOR* 1986-87, nr. 3, 288, noot L. HUYBRECHTS; zie in diezelfde zin B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 72, nr. 108 en 80, nr. 117).

Eenzelfde standpunt wordt eveneens gehuldigd t.a.v. de op grond van artikel 442bis WIB 1992 hoofdelijk gehouden overnemer van een handelszaak (zie circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999).

294 Het voorgaande impliceert *a fortiori* dat de fiscus het algemeen voorrecht niet kan laten gelden t.a.v. diegenen die veroordeeld werden tot het betalen van een schadevergoeding aan de fiscus (zie bv. Brussel 26 april 1983, *Bull.Bel.* 1985, 2554 en *JDF* 1984, 120; zie ook Brussel 17 januari 1956, *Pas.* 1956, II, 175 waarin beslist werd dat het voorrecht niet geldt t.a.v. de roerende goederen en de inkomsten van de notarissen die gehouden zijn schadevergoeding te betalen wegens het overtreden van art. 433 en 435 WIB 1992).

B. BELASTINGSCHULDEN WAARVOOR HET VOORRECHT KAN WORDEN INGEROEPEN

295 Het voorrecht heeft (blijkens de tekst van art. 422 WIB 1992) betrekking zowel op de belastingen als op de voorheffingen. Het voorrecht treft voorts niet enkel de hoofdsom, maar eveneens de opcentiemen, de interesten en de kosten. Het voorrecht geldt daarentegen niet t.a.v. de administratieve sancties (Cass. 12 maart 1936, *Pas.* 1936, I, 192).

C. HET VOORWERP VAN HET VOORRECHT

296 Het voorrecht treft de inkomsten en de roerende goederen van alle aard, met uitzondering evenwel van schepen en vaartuigen. Roerende goederen die onroerend geworden zijn door bestemming, vallen hier dus niet onder (Com.IB nr. 422/2).

297 Het voorrecht is niet enkel uitoefenbaar op de opbrengst van de tegeldekking van alle roerende goederen die de schuldenaar toebehoren, maar overeenkomstig de artikel 423, derde lid en artikel 19 *in fine* Hyp.W. eveneens op de opbrengst van de onroerende goederen, althans indien daarvan na betaling van de hypothecaire schuldeisers en de op de onroerende goederen bevoorrechte schuldeisers, nog een saldo over is (K. BYTTEBIER, *Voorrechten en Hypotheken*, Antwerpen, Maklu, 2005, 291, nr. 271).

Op grond van deze bepaling kan de fiscus dan ook derdenverzet aantekenen in een procedure waarin een onroerend goed van een belastingsschuldige het voorwerp van het geschil uitmaakt (Cass. 22 november 2007, www.cass.be en *RGCF* 2008, nr. 5, 391; N. PIROTTE, *Le recouvrement*

fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 120-121).

298 Het voorrecht geldt voorts enkel t.a.v. de goederen die binnen het Belgische territorium te gelde worden gemaakt (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 556, nr. 605; M. DELANOTE, “Territorium, territoriale bevoegdheid en territorialiteitsbeginsel: *terra incognita*?” in *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2006-2007*, Brugge, die Keure, 2007, 189-213).

D. DE RANG VAN HET VOORRECHT

1. Algemeen

299 Het algemeen voorrecht neemt in de regel rang onmiddellijk na dat vermeld in artikel 19, 5° Hyp.W.

300 T.a.v. de bedrijfsvoorheffing geldt dat deze dezelfde rang inneemt als het voorrecht vermeld in artikel 19, 4°ter Hyp.W. Het was daarbij de expliciete bedoeling aan de bedrijfsvoorheffing dezelfde rang toe te kennen als de aan de RSZ verschuldigde bijdragen (MvT bij ontwerp van wet houdende fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Senaat 1992-93, nr. 762-1, 9).

Ingevolge de inwerkingtreding op 18 mei 2007 van artikel 68 van de programwet van 27 april 2007 werd ook de roerende voorheffing tot dezelfde rang verheven als de bedrijfsvoorheffing.

Het feit dat in artikel 423, tweede lid WIB 1992 enkel sprake is van bedrijfsvoorheffing (en thans ook van de roerende voorheffing), laat niet toe te besluiten dat de met die voorheffing verband houdende interest en kosten niet dezelfde rang zouden innemen als de voorheffingen zelf (zie m.b.t. de bedrijfsvoorheffing Gent 4 april 2001, *TGR* 2001, 265; anders B. PEETERS, “Fiscale schulden van een onvermogene schuldenaar”, *AFT* 2003, nr. 5, randnr. 7).

2. De verhouding met het voorrecht op het loon

301 Lange tijd bestond onduidelijkheid over de vraag of de bedrijfsvoorheffing al dan niet als een component van het loon kon worden beschouwd voor de toepassing van de op de voorrechten betrekking hebbende rangregeling (zie in dit verband o.m. A. DE WILDE, *Boedelschulden in het insolventierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2005, 302-311; B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 73-76, nrs. 110-113).

302 In zijn arresten van 5 oktober en 23 november 1992 besliste het Hof van Cassatie dat de socialezekerheidsbijdragen van de werknemer en de bedrijfsvoorheffing weliswaar deel uitmaken van het loon. De werknemer heeft evenwel geen vorderingsrecht om in eigen handen betaling te verkrijgen van die bedragen, die door de belastingschuldige of de schuldenaar op het loon zijn ingehouden om aan het bestuur en aan de betrokken instellingen te doen storten. Hieruit volgt dan ook dat het bij artikel 19, 3°bis Hyp.W. gevestigde

voorrecht niet van toepassing is op die bedragen, daar deze verschuldigd zijn aan het bestuur der Directe Belastingen en aan de instellingen voor sociale zekerheid (Cass. 5 oktober 1992, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1991-92, 1164, *Bull.* 1992, 1112, *Pas.* 1992, I, 1112 en *RW* 1992-93, 826; Cass. 23 november 1992, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1991-92, 1339, *Bull.* 1992, 1295, *JT* 1993, 736, noot F. T'KINT, *JTT* 1993, 63, noot, *Pas.* 1992, I, 1295, *RW* 1992-93, 1036, noot, *TBH* 1993, 862, noot C. VAN BUGGENHOUT en R. PARIJS en *TSR* 1993, 90).

Hierop voortbouwend besliste het Hof van Cassatie in zijn arrest van 23 mei 1996 dat de (inmiddels bij wet van 22 juli 1993 ingevoerde) verplichting voor de curatoren om de bedrijfsvoorheffing in te houden en door te storten, aan het bovenstaande geen afbreuk deed. Deze op de curator wegende verplichting moest dan ook maar worden gehonoreerd voor zover de rang van de respectieve voorrechten zulks toeliet. Hiermee wees het Hof de stelling van de rechter in beroep van de hand als zou de curator op het fictief berekend nettoloon bedrijfsvoorheffing moeten inhouden en dat op deze bedrijfsvoorheffing het bij artikel 19, 3^o*bis* Hyp.W. genoemde voorrecht van toepassing zou zijn (Cass. 23 mei 1996, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1996, 479, concl. M. DE SWAEF, *Bull.* 1996, 509, *JT* 1997, 252, *Pas.* 1996, I, 509, *RW* 1996-97, 563, concl. M. DE SWAEF, *Soc.Kron.* 1997, 225, noot, *TBH* 1996, 718, concl. M. DE SWAEF, noot T. WERQUIN en *TSR* 1996, 253, noot G. VAN LIMBERGHEN; in diezelfde zin Brussel 22 februari 2001, *TFR* 2001, nr. 204, 675 e.v., noot A. KIEKENS; Antwerpen 31 januari 2002, *RW* 2003-04, nr. 14, 542; zie ook Cass. 21 januari 2005, *Arr.Cass.* 2005, 166, concl. D. THUIS, *Pas.* 2005, 175 en *RW* 2005-06, nr. 15, 582, concl. D. THUIS).

303 Bij wet van 26 juni 2002 werd artikel 19, 3^o*bis* Hyp.W. evenwel gewijzigd en dit met ingang van 1 april 2007 (zie art. 57 KB 23 maart 2007 tot uitvoering van de wet van 26 juni 2002 betreffende de sluiting van ondernemingen, *BS* 30 maart 2007 alsook art. 34, 1^o wet 11 juli 2006 tot wijziging van de wet van 26 juni 2002 betreffende de sluiting van de ondernemingen, *BS* 24 augustus 2006).

Thans wordt expliciet voorgeschreven dat het voorrecht betrekking heeft op het loon zoals bepaald in artikel 2 van de wet van 26 april 1965 betreffende de bescherming van het loon van de werknemers vooraleer de in artikel 23 van genoemde wet bedoelde inhoudingen in mindering zijn gebracht. Onder de in artikel 23 bedoelde inhoudingen wordt onder meer de bedrijfsvoorheffing begrepen. Met de voornoemde wetwijziging wenste de wetgever interpretatieproblemen te voorkomen die hun oorsprong vinden in de arresten van 5 oktober en 23 november 1992 van het Hof van Cassatie (MvT bij wetsontwerp betreffende de sluiting van ondernemingen, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 50-1687/1, 49).

Dit neemt niet weg dat er niettemin tot op vandaag interpretatieproblemen bestaan omtrent de draagwijdte van de voornoemde bepaling. Volgens VANERMEN is het voorrecht van artikel 19, 4^o*ter* Hyp.W. dat ingevolge artikel 423 WIB 1992 aan de bedrijfsvoorheffing wordt gekoppeld binnen deze constellatie dan ook nog enkel maar van belang in hypothesen waarbij bijvoorbeeld de werknemer zijn nettoloon vóór het faillissement kreeg uitbetaald zonder dat de bedrijfsvoorheffing en de socialezekerheidsbijdragen werden gestort en waarvoor de werknemer bijgevolg voor deze bedragen geen aangifte van schuldvordering indient (B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 77, nr. 115). M.i. kan evenzeer geargumenteed worden dat het voorrecht van artikel 19, 3^o*bis* Hyp.W. louter betrekking heeft op de relatie tussen de werkgever en de werknemer, hetgeen dan concreet impliceert dat de werknemer in ieder geval recht heeft op de

inhouding van de bedrijfsvoorheffing (met de daaraan gekoppelde verrekening). De artikelen 19, 4^{ter} Hyp.W. en 423 WIB 1992 beheersen daarbij louter de relatie tussen de overheid en de werkgever en hebben meer in het bijzonder betrekking op de vraag in welke mate de ingehouden bedrijfsvoorheffing daadwerkelijk moet worden doorgestort (zie hierover verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 558-560; zie ook ter vergelijking Com.IB nr. 423/11).

§ 2. De wettelijke hypotheek

304 De invordering van de inkomstenbelastingen wordt op grond van de artikelen 425 e.v. WIB 1992 gewaarborgd door een wettelijke hypotheek. Een w e t t e l i j k e hypotheek is een hypotheek die de wet zelf in het leven roept tot zekerheid van een bepaalde schuldvordering die de wet zelf aanwijst (zie art. 44, eerste lid Hyp.W.).

A. BELASTINGSSCHULDIGEN T.A.V. WIE DE HYPOTHEEK KAN WORDEN INGE-ROEPEN

305 De wettelijke hypotheek treft de (daarvoor vatbare) goederen van de belastingschuldige, alsook van de echtgenoot en van de kinderen van de belastingschuldige, in de mate dat de invordering van de aanslagen op de vermelde goederen mag worden vervolgd.

306 Deze personele omschrijving sluit aan bij de omschrijving van de belastingschuldigen t.a.v. wie het algemeen voorrecht kan worden ingeroepen. Er kan dan ook in het algemeen aansluiting worden gezocht bij de hiervoor gemaakte analyse betreffende het algemeen voorrecht (zie boven, randnrs. 290-294), met dien verstande dat geen afbreuk kan worden gedaan aan het met de ingeschreven hypotheek verbonden volgrecht.

Ook voor de toepassing van de wettelijke hypotheek moet de notie *belastingsschuldige* bijgevolg beperkend geïnterpreteerd worden (zie ook Bergen 11 oktober 1984, *Bull.Bel.* 1986, nr. 655, 2441, *FJF* 1985, 246, *JT* 1984, 679, *Rec.gén.enr.not.* 1985, 99, *Rev.not.b.* 1985, 405, noot J. SACE en *DAOR* 1986-87, nr. 3, 288, noot L. HUYBRECHTS; Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, 7; Com.IB nr. 425/5; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 139, nr. 189). *A fortiori* kan de hypotheek niet worden ingeschreven op de goederen van de notarissen die gehouden zijn schadevergoeding te betalen wegens het overtreden van de artikelen 433 en 435 WIB 1992 (Brussel 17 januari 1956, *Pas.* 1956, II, 175). Hetzelfde geldt t.a.v. de goederen van zaakvoerders, bestuurders en vereffenaars van een vennootschap die aansprakelijk worden gesteld voor de fouten tijdens de uitoefening van hun mandaat (Brussel 26 april 1983, *Bull.Bel.* 1983, nr. 644, 2554 en *JDF* 1984, 120).

De beperkende interpretatie houdt voorts in dat de wettelijke hypotheek geen betrekking kan hebben op de persoonlijke (voor hypotheek vatbare) goederen van de algemene rechtsopvolgers. Aldus kunnen de erfgenamen slechts als schuldenaren van een schuld in de nalatenschap worden aangesproken, doch niet als *belastingsschuldigen* (Cass. 4 november 1955, *Pas.* 1956, I, 211). Dit verhindert op zich natuurlijk niet dat een inschrijving wordt genomen op de daarvoor vatbare goederen die in de nalatenschap zijn gevallen (zie art. 82 en 86 Hyp.W.; zie ook Com.IB nr. 427/6).

B. BELASTINGSSCHULDEN WAARVOOR DE HYPOTHEEK KAN WORDEN INGE-ROEPEN

307 Ook de schuldvorderingen die door de hypotheek gewaarborgd zijn, stroken met de schuldvorderingen die onder de toepassing vallen van het algemeen voorrecht (zie boven, randnr. 295).

Aldus worden de directe belastingen en de voorheffingen in hoofdsom en opcentiemen, de interesten en de kosten door de wettelijke hypotheek gewaarborgd. De administratieve sancties vallen buiten bereik van de wettelijke hypotheek (Cass. 12 maart 1936, *Pas.* 1936, I, 192; zie ook Bergen 11 oktober 1984, *Bull.Bel.* 1986, nr. 655, 2441, *FJF* 1985, 246, *JT* 1984, 679, *Rec.gén.enr.not.* 1985, 99 en *Rev.not.b.* 1985, 405, noot J. SACE).

308 Daarnaast moet rekening worden gehouden met het feit dat de ontvanger, onverminderd de toepassing van artikel 87 Hyp.W. (zie hierover K. BYTTEBIER, *Voorrechten en Hypotheken*, Antwerpen, Maklu, 2005, 640-641, nr. 687; zie ook Com.IB nr. 429/1), de inschrijving kan vorderen voor een door de ontvanger in het borderel te bepalen bedrag dat al de interesten en toebehoren, die voor de vereffening van de belasting zouden kunnen verschuldigd zijn, vertegenwoordigt (art. 429 WIB 1992).

Specifiek t.a.v. de i n t e r e s t e n, betekent dit dus dat de hypothecaire zekerheid zich kan uitstrekken tot het bedrag van de belastingschuld, vermeerderd met een bedrag aan interesten die verschuldigd zijn over een periode van meer dan drie jaar. Hierdoor krijgt de ontvanger op dit vlak duidelijk meer slagkracht dan de schuldeiser die van een conventionele hypotheek geniet.

C. HET VOORWERP VAN DE HYPOTHEEK

309 De wettelijke hypotheek bezwaart al de aan de belastingschuldige (of diens echtgenoot) toebehorende goederen die in België gelegen en daarvoor vatbaar zijn.

310 Enkel de voor hypotheek v a t b a r e goederen kunnen het voorwerp uitmaken van een hypotheek.

Hieronder vallen in ieder geval de onroerende goederen (zie art. 45 en 45bis Hyp.W.; voor een algemeen overzicht van de voor hypotheek vatbare goederen, zie K. BYTTEBIER, *Voorrechten en Hypotheken*, Antwerpen, Maklu, 2005, 577 e.v.).

Daarnaast wordt vrij algemeen aangenomen dat de wettelijke hypotheek van de fiscus ook kan worden ingeschreven op schepen en vaartuigen (zie Com.IB nrs. 425/2 en 6; Antwerpen 29 september 1976, *Bull.* 557, 2278, tevens aan-

gehaald in Com.IB nrs. 425/6 en 427/6; in diezelfde zin K. BYTTEBIER, *Voorrechten en Hypotheken*, Antwerpen, Maklu, 2005, 677).

311 De voor hypotheek vatbare goederen moeten de belastingschuldige (of diens echtgenoot) daarenboven t o e b e h o r e n. Zo bv. mag de fiscus op de ingevolge een opstalrecht opgetrokken appartementen – die geen eigendom zijn van de nalatige belastingschuldige – geen hypothecaire inschrijving nemen (Brussel 2 juni 1958, *Rec.gén.enr.not.* 1961, 334, nr. 20.343, noot M. DONNAY).

Hierbij moet er eveneens rekening worden gehouden met het feit dat de fiscus voor invorderingsdoeleinden als een d e r d e moet worden beschouwd. Zulks betekent dat een niet-overgeschreven titel niet tegenwerpbaar is aan de fiscus, zodat de wettelijke hypotheek – spijs de overdracht – nog steeds kan worden ingeschreven. Het feit dat de overeenkomst tot overdracht reeds werd geregistreerd, evenals het feit dat de koper wegens de onwil van de verkoper gedwongen werd een vonnis als titel te bekomen, doen hieraan geen afbreuk (Cass. 28 mei 1976, *Arr.Cass.* 1976, 1074, concl. OM, *RW* 1976-77, 114, *JT* 1977, 189, *Pas.* 1976, I, 1038 en *Rec.gén.enr.not.* 1977, nr. 22.157; Gent 30 mei 1974, *T.Not.* 1975, 271 en *Bull.contr.* 1975, 1316; anders Luik 5 november 1969, *Journ.prat.dr.fisc.* 1969, 339, *JL* 1969-70, 186, *Rec.gén.enr.not.* 1971, 71 en *Rev.fisc.* 1970, 413 (de staat kan in dergelijke omstandigheden niet beschouwd worden als een derde te goeder trouw in de zin van art. 1 Hyp.W.); zie ook Com.IB nr. 433/1).

312 De wet bepaalt tot slot uitdrukkelijk dat de wettelijke hypotheek enkel betrekking kan hebben op daarvoor vatbare goederen die i n B e l g i ë g e - l e g e n zijn.

Er moet opgemerkt worden dat deze territoriale beperking klaarblijkelijk ook geldt t.a.v. de onroerende voorheffing, waar nochtans de Vlaamse decreetgever bevoegd is. In de rechtsleer werd dan ook reeds de vraag gesteld of de “overgenomen” federale wetgeving vanuit dit perspectief – m.i.v. de daarmee verband houdende territoriale begrenzingen – niet moet worden “herbegepen” (zie hierover M. DELANOTE, “Territorium, territoriale bevoegdheid en territorialiteitsbeginsel: *terra incognita*?” in *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2006-2007*, Brugge, die Keure, 2007, 189-213; M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 564-565).

D. DE INSCHRIJVING VAN DE HYPOTHEEK

1. Algemeen

313 De wettelijke hypotheek neemt slechts rang vanaf haar inschrijving.

Met de vereiste van een inschrijving ent de wettelijke hypotheek in fiscale zaken zich op het gemeenrechtelijke principe dat, om tegenwerpbaar te zijn aan derden, de hypotheek moet ingeschreven zijn in de registers van de hypotheekbewaarder, d.i. het zogenaamde openbaarheidsbeginsel (zie ook Cass. 20 oktober 1955, *Arr.Cass.* 1956, 121, *RW* 1956-57, 1061, *Pas.* 1956, I, 152, *Rec.gén.enr.not.* 1956, nr. 19.652, noot, *Rép.fisc.* 1956, 371 en *JT* 1956-57, 1061; Cass. 9 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1102, *RCJB* 1962, 188, noot R. DE RYCKE, *Rev.prat.not.b.* 1962, 69, noot J. CAYPHAS en *Bull.* 382, 37; zie voor een toepassing van het openbaarheidsbeginsel Gent 11 januari 1973, *T.Not.* 1975, 68 en *Rec.gén.enr.not.* 1975, 277; zie ook Gent 30 juni 1962, *T.Not.* 1963, 234 en *Rec.gén.enr.not.* 1964, nr. 20.740, noot M.D.; Luik 18 december 1997, *JT* 1998, 495).

314 De inschrijving mag pas gevorderd worden op het moment dat de betaling opeisbaar wordt (zie boven, randnrs. 126 e.v.). Bij wijze van uitzondering

kan de inschrijving vóór de vervaldag worden gevorderd in het geval dat de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren. Ook in deze uitzonderingshypothese moet het kohier echter reeds uitvoerbaar zijn verklaard (zie art. 428 WIB 1992).

315 Specifiek t.a.v. de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing geldt evenwel een afwijkende regeling. Op dit vlak kan in alle gevallen slechts een hypothecaire inschrijving worden genomen vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier (art. 427, derde lid WIB 1992).

2. De motivering van de inschrijving

316 Vaak wordt gesteld dat het vorderen van een inschrijving slechts een loutere formaliteit zou zijn. De ontvanger zou zijn beslissing om de inschrijving van de wettelijke hypotheek te vorderen dan ook niet moet motiveren, vermits de inschrijving van de wettelijke hypotheek de rechten van de betrokken belastingschuldige niet wijzigt (B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 82, nr. 120). Dergelijke motivering zou zich slechts opdringen indien de inschrijving vóór de vervaldag wordt gevorderd omdat de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 141, nr. 192).

317 Het voorgaande neemt evenwel niet weg dat de ontvanger middels de inschrijving steeds de invordering van de belastingschuld beoogt te waarborgen.

Dit blijkt ook expliciet uit de administratieve commentaren waarin voorgescreven wordt dat de inschrijving beperkt moet worden tot de goederen waarvan de waarde klaarblijkelijk toereikend is om het bedrag van de gevorderde sommen te dekken. Daarenboven moet – nog volgens de administratieve commentaren – bij de keuze van de te bezwaren goederen rekening worden gehouden met de door de belastingschuldige uitgedrukte voorkeur, voor zover hieruit geen schade voor de Schatkist kan voortvloeien (Com.IB nr. 427/11).

Hiermee wordt dus aangegeven dat de inschrijving geen loutere openbaarmaking is van een reeds bestaande wettelijke hypotheek, maar wel als een aparte handeling moet worden beschouwd, waarvan de uitoefening – op straffe van rechtsmisbruik (zie bv. Rb. Dinant 2 mei 2003, *Fiscoloog*, 956, 6, *Fisc.Koer.* 2003, nr. 19-20, 672, *FJF* 2004, nr. 7, 612, *JDF* 2003, nr. 7-8, 305 en *RRD* 2003, nr. 107, 144) – binnen de aanvaardbare juridische begrenzingen moet blijven.

Vanuit deze invalshoek kan dus wel degelijk geargumenteerd worden dat de mogelijkheid om de inschrijving van de wettelijke hypotheek te vorderen meer is dan een loutere formaliteit en dat er dus wel degelijk gemotiveerd moet worden waarom de inschrijving nodig wordt geacht (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 569-571; J.-J. DEBACKER, "Le recouvrement de l'impôt contesté et les garanties du Trésor", *RGCF* 2003, nr. 3, 34-35; P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 107-109).

318 Eventuele betwistingen dienaangaande moeten dan ook kunnen voorgelegd worden aan de fiscale rechtbanken. Merk evenwel op dat de arrondissementsrechtbank van Brussel vonniste dat enkel de beslagrechter de bevoegdheid heeft om te beslissen over een verzoek tot handlichting van de wettelijke hypotheek van de Schatkist (Arrondrb. Brussel 1 oktober 2001, aangehaald door B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 82, nr. 120).

3. *Inschrijving na faillissement*

319 In artikel 427, vierde lid WIB 1992 wordt expliciet voorgeschreven dat artikel 19 van de faillissementswet niet van toepassing is op de wettelijke hypotheek wat de belastingen betreft, opgenomen in kohieren die vóór het vonnis van faillietverklaring uitvoerbaar werden verklaard.

De uitsluiting van artikel 19 van de faillissementswet impliceert dat de wettelijke hypotheek ook na de dag van het vonnis van faillietverklaring kan worden ingeschreven. Dit betekent eveneens dat de wettelijke hypotheek kan worden ingeschreven in de periode die door de rechtbank bepaald is als zijnde de periode van de staking van betaling. Een en ander verhindert natuurlijk niet dat de Schatkist in het kader van een faillissementsprocedure slechts als separatist kan worden beschouwd indien de hypotheek waarover zij beschikt, ook daadwerkelijk werd ingeschreven (Cass. 4 mei 2000, www.cass.be, *Arr.Cass.* 2000, 842, *Bull.* 2000, 832, *FJF* 2001, 597, *R.Cass.* 2001, 198, noot F. BOUCKAERT, *RW* 2000-01, 1135 en *T.Not.* 2001, 321, noot K. VANBEYLEN en G. DEBOODT).

320 In ieder geval kan de voornoemde regeling – die als een wettelijke uitzondering restrictief moet worden geïnterpreteerd – niet naar analogie toepassing vinden in het kader van andere samenloop situaties (zie ook Com.IB nr. 425/3). Aldus kan een hypothecaire inschrijving genomen na een aanvraag tot (het inmiddels opheffen) gerechtelijk akkoord niet worden tegengeworpen t.a.v. de andere schuldeisers (Cass. 17 oktober 1980, *Pas.* 1980, I, 208, *Arr.Cass.* 1980-81, *Bull.* 1981, 208, *JT* 1981, 551, *RW* 1980-81, 2063, noot en *Rec.gén.enr.not.* 1982, 71; zie ook Brussel 23 maart 1983, *RW* 1983-84, 91 en *Rec.gén.enr.not.* 1984, 166; Brussel 15 maart 1990, *FJF* 1991, 94, *RRD* 1990, 345 en *Rev.prat.soc.* 1990, 120; Antwerpen 30 juni 1993, *Fisc.Koer.* 1994, 401, noot en *RW* 1995-96, 1027, noot). Ook bij een vereffening zal de inschrijving geen uitwerking hebben

wanneer zij het normaal verloop van de vereffening verstoort en afbreuk doet aan de rechten van de schuldeisers in samenloop (Cass. 23 januari 1992, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1991-92, 465, *BTW Rev.* 1994, 427, *Bull.* 1992, 445, concl. JANSSENS DE BISTHOVEN, *Bull.Bel.* 1994, 121, *JLMB* 1992, 686, *Pas.* 1992, I, 445, concl. JANSSENS DE BISTHOVEN, *R.Cass.* 1992, 26, noot R. DE CORTE, *RCJB* 1994, 398, noot M. GREGOIRE, *RRD* 1992, 102, noot B. ROLAND, *RW* 1992-93, 1085, noot G. VAN HAEGENBORGH en *Rev.prat.soc.* 1992, 62).

4. *Inschrijving na bewarend beslag op onroerend goed*

321 Naast deze faillissementshypothese werd eveneens een specifieke regeling uitgewerkt teneinde een inschrijving mogelijk te maken na een bewarend beslag op onroerend goed. De bescherming die de fiscus hier geniet, geldt echter niet bij het uitvoerend beslag op onroerend goed (Cass. 9 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1102, *RCJB* 1962, 188, noot R. DE RYCKE, *Rev.prat.not.b.* 1962, 69, noot J. CAYPHAS en *Bull.* 382, 37).

322 Wanneer een bewarend beslag op onroerend goed wordt gelegd, moet de optredende gerechtsdeurwaarder, bij ter post aangetekende brief, twee exemplaren van een bericht verzenden aan de ontvanger van belastingen in wiens ambtsgebied de eigenaar of de vruchtgebruiker van het goed zijn woonplaats of zijn hoofdverblijfplaats heeft, alsmede aan de ontvanger van belastingen van de plaats waar het goed gelegen is. Het bericht bevat aanduiding van het in beslag genomen goed en van de som ten belope waarvan beslag is gelegd. Bij niet-naleving van deze bepaling kan de gerechtsdeurwaarder er persoonlijk toe gehouden zijn de gewaarborgde belastingen te betalen, echter slechts tot beloop van het bedrag waarvoor beslag is gelegd (art. 1432, derde lid Ger.W.).

Op basis van dit bericht wordt de ontvanger dus op de hoogte gebracht van het beslag. Dit laat de ontvanger vervolgens toe om alsnog een wettelijke hypotheek in te schrijven. Hiermee wordt dan ook uitdrukkelijk afgeweken van het gemeenrechtelijke uitgangspunt dat vanaf de dag waarop het beslag is overgeschreven in de regel geen (aan de beslaglegger tegenwerpbare) hypotheek meer kan worden ingeschreven. Voorwaarde hierbij is dan wel dat deze wettelijke hypotheek wordt ingeschreven binnen de acht werkdagen na de afgifte ter post van het voornoemde bericht door de gerechtsdeurwaarder (art. 1444, vierde lid, 3° Ger.W.).

5. *Inschrijving in het kader van de notariële notificatieverplichtingen*

323 Een laatste belangrijke afwijking betreffende de mogelijkheid om de wettelijke hypotheek in te schrijven, kadert binnen de sfeer van de hierna besproken notariële notificatieverplichtingen (zie verder, randnrs. 356 e.v.).

Indien de notaris vaststelt dat de in het kader van de notariële notificatieverplichtingen door beslag onder derden getroffen sommen en waarden minder bedragen dan het totaal van de sommen verschuldigd aan de ingeschreven schuldeisers en aan de verzetdoende schuldeisers (m.i.v. de ontvangers van de

directe belastingen), moet hij, op straffe van persoonlijke aansprakelijkheid voor het overschot, uiterlijk de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte, de bevoegde instanties hierover inlichten. Na ontvangst van het bericht door de notaris, beschikt de ontvanger over een bijkomende termijn van acht werkdagen om de wettelijke hypotheek te laten inschrijven. De reeds overgeschreven of ingeschreven akte kan in voorkomend geval – onverminderd de rechten van derden – niet worden ingeroepen tegen de staat (art. 435, § 3, eerste lid WIB 1992).

AFDELING II

HET OPLEGGEN VAN ZAKELIJKE ZEKERHEDEN OF PERSOONLIJKE BORGSTELLINGEN

§ 1. Toepassingsgebied

A. BELASTINGSSCHULDIGEN AAN WIE DE ZEKERHEDEN KUNNEN WORDEN OPLEGGE

324 De zakelijke zekerheid of de persoonlijke borgstelling kan worden geëist van elke natuurlijke of rechtspersoon die onderworpen is aan een van de inkomstenbelastingen, als genietter van winst of baten alsmede van elke natuurlijke of rechtspersoon, schuldenaar van een roerende voorheffing of een bedrijfsvoorheffing, althans indien de venale waarde van zijn in België gelegen goederen die het pand van de Schatkist vormen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag aan inkomstenbelastingen te dekken dat vermoedelijk voor een jaar zal verschuldigd zijn.

1. Algemeen

325 Het verkrijgen van winsten of baten alsook het betalen of toekennen van inkomsten die ertoe leiden dat roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing verschuldigd wordt, volstaat dus om potentieel onder de waarborgregeling te vallen. Dit brengt overigens geenszins met zich mee dat de waarborg beperkt zou zijn tot de belasting met betrekking tot de winst en de baten (Com.IB nr. 420/4).

326 Daarbij doet het niet ter zake aan welke inkomstenbelasting de betrokken belastingsschuldige onderworpen is. De bepaling geldt bijgevolg tevens t.a.v. niet-inwoners. Er kan zelfs worden opgemerkt dat de waarborgregeling inzonderheid de niet-inwoners viseert (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 537-538; I. DE TROYER, *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 67-68 en 179).

327 De grootte van de winsten of baten of van de betrokken voorheffingen of het feit dat deze winsten of baten, dan wel voorheffingen slechts in een bijberoep werden verkregen, respectievelijk verschuldigd zijn, lijken voor de afbakening van het toepassingsgebied – althans op dit vlak – evenmin relevant.

2. Gebrek aan onderpand

328 Opdat de invorderingswaarborg daadwerkelijk benut zou kunnen worden, is wel bijkomend vereist dat de venale waarde van de in België gelegen goederen die het pand van de Schatkist vormen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag aan belastingen te dekken dat vermoedelijk voor een jaar zal verschuldigd zijn.

329 Hierbij moet niet aangetoond worden dat er sprake is van enige bedrieglijke insolventie (Com.IB nr. 420/9-10; vgl. ook Com.IB nr. 420/8). Strikt genomen zal het immers volstaan dat een activiteit wordt opgestart of wordt voortgezet terwijl het onderpand klaarblijkelijk niet volstaat om de belasting-schulden voor een jaar te dekken.

Wel moet worden opgemerkt dat de wetgever de voornoemde voorwaarde heeft uitgewerkt met het doel de bedrieglijke insolventie te bestrijden (zie bv. verslag aan de Koning bij KB nr. 23, 23 mei 1967 en MvT bij wet 20 juli 1978, *Parl.St.* Kamer 1977-78, nr. 325/1, 6; zie ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 539-541). Binnen dit perspectief stelde het hof van beroep te Bergen aan het Grondwettelijk Hof overigens de prejudiciële vraag of de door de wetgever uitgebouwde waarborg-regeling niet discriminerend is in die zin dat ook een werkelijke waarborg of een persoonlijke borgstelling kan worden geëist van belastingschuldigen in wiens hoofde geen bedrieglijke intentie aanwezig is (Bergen 23 december 1996, *JLMB* 1998, 110). Wegens het overlijden van de belasting-schuldige en bij gebreke van hervatting van het geding, heeft het Grondwettelijk Hof hierover evenwel geen uitspraak gedaan (Arbitragehof 28 januari 1999, nr. 7/99, www.const-court.be).

B. DE VASTSTELLING VAN DE INSOLVENTIE

330 De wijze waarop de wetgever de insolventie aan de hand van een objectief criterium heeft ingevuld, lokt een vergelijking uit tussen twee waarden.

In eerste instantie moet de waarde begroot worden van het vermogen van de belastingschuldige dat zich in België bevindt. Van de venale waarde moeten vervolgens de schulden en lasten die ze bezwaren (met inbegrip van de in het verleden opgebouwde en nog openstaande belastingschulden) worden afgetrokken.

De in het buitenland gelegen goederen komen hier dus niet in aanmerking, zelfs niet wanneer deze goederen ingevolge een verzoek tot invorderingsbijstand te gelde kunnen worden gemaakt (Com.IB nr. 420/8).

In tweede instantie moet de waarde begroot worden van het bedrag van de vermoedelijke belastingschuld voor een jaar.

Strikt genomen bepaalt de wet niet hoe dit bedrag moet worden bepaald. Wel voorziet het KB WIB 1992 in een concrete regeling ter begroting van de waarborg (zie verder, randnr. 348 e.v.). Ofschoon deze regeling losstaat van de hier besproken toepassingsvoorwaarde (zie ook Com.IB nr. 420/8), wordt daarin toch gerefereerd aan het vermoedelijke bedrag van de verplichtingen over een jaar. Er kan dan ook worden aangenomen dat de in het KB WIB 1992 uitgewerkte regeling op zijn minst als een leidraad kan dienen voor de administratie om na te gaan welk het bedrag is van de vermoedelijke belastingschuld voor een jaar. Hierbij moet wel worden opgemerkt dat de verwijzing naar het bedrag dat vermoedelijk voor een jaar zal verschuldigd zijn krachtens het WIB 1992, slechts toelaat rekening te houden met de eigenlijke voorheffings- of belastingschuld. Er kan immers bezwaarlijk vermoed worden dat de belastingschuldige administratieve sancties zou oplopen of dat hij nalatigheidsinteressen, laat staan eventuele vervolgingskosten zou verschuldigd zijn (zie ook Com.IB nr. 420/8).

331 Teneinde alle betwistingen te vermijden, wordt in de administratieve commentaren aan de gewestelijke directeur de aanbeveling gegeven slechts een waarborg te eisen in de gevallen waar hij zal hebben vastgesteld dat er klaarblijkelijk een *g e v o e l i g* verschil bestaat tussen de twee termen van vergelijking (Com.IB nr. 420/8).

Daarnaast kan nog worden opgemerkt dat de gewestelijke directeur in ieder geval geen waarborg kan eisen indien uit de begroting ervan blijkt dat deze minder dan 750 EUR zou bedragen (art. 211, tweede lid KB WIB 1992; zie ook verder, randnr. 349).

332 Uit de betrokken wetteksten kan voorts worden afgeleid dat de daarin vermelde vergelijkingspunten in hoofde van elke individuele belastingschuldige moeten worden beoordeeld. Het feit dat bepaalde derden van meet af aan mede gehouden zijn tot diezelfde belastingschuld, blijkt dus geen rol te spelen bij de invulling van de voornoemde vergelijkingspunten. In die zin lijkt bv. ook een vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid voor de toepassing van deze invorderingswaarborg insolvabel te kunnen zijn en dit onafhankelijk van het feit dat de vennoten eveneens als belastingschuldigen gehouden zijn tot diezelfde belastingschuld.

Hierbij kan natuurlijk wel meteen de bedenking worden gemaakt dat dergelijke individuele beschouwing niet in alle gevallen te rijmen valt met de door de wetgever beoogde doelstelling. Binnen ditzelfde kader moet overigens rekening worden gehouden met het feit dat de administratie de haar toegekende bevoegdheden niet mag misbruiken. Wanneer bijgevolg zou blijken dat het ontstaan van de belastingschuld meteen ook de gehoudenheid van bepaalde derden tot deze belastingschuld uitlokt, moeten deze elementen m.i. mede in de beoordeling omtrent de opportuniteit tot het opleggen van de waarborgregeling worden betrokken. Op zijn minst komt het mij voor dat dergelijke medegehoudenheid desgevallend als een alternatieve waarborg moet worden aanvaard.

C. DE SCHULDVORDERINGEN WAARVOOR EEN ZEKERHEID KAN WORDEN OPGELEGD

333 Ofschoon de wet niet expliciet bepaalt op welke schulden de waarborgen betrekking (kunnen) hebben, blijkt niettemin uit de context ervan dat de waarborg de invordering beoogt veilig te stellen van de belasting- of voorheffingschulden die tijdens het betreffende jaar verschuldigd zullen worden.

In geen geval kunnen voor de reeds voor het verleden verschuldigde belastingen waarborgen worden geëist. Evenmin kan een waarborg geëist worden voor de (eventuele) toebehoren (*anders* MvT bij wet 20 juli 1978, *Parl.St.* Kamer 1977-78, nr. 325/1, 5; Com.IB nr. 420/4).

Het is niet volledig duidelijk wat onder toekomstige schulden moet begrepen worden. Op basis van de wettekst kan in ieder geval geargumenteerd worden dat de waarborg enkel kan worden geëist voor de belasting- of voorheffingschulden die voor het lopende jaar verschuldigd worden en waarvan het belastbaar feit zich nog moet voltrekken. Volgens de administratieve commentaren moeten evenwel alle schulden die nog niet e i s b a r zijn op het ogenblik waarop de beslissing wordt getroffen als toekomstige schulden gekwalificeerd worden (Com.IB nrs. 420/4 en 420/75).

334 Spijts de wettelijke beperking moet niettemin worden vastgesteld dat de modellen van de akten die door de ontvangers worden gebruikt, vaak veel ruimer geformuleerd worden. Aldus beperken deze modelakten zich geenszins tot de (eigenlijke) belasting- en voorheffingschulden die tijdens het lopende jaar verschuldigd zullen worden (zie Com.IB nrs. 420/32, 420/45, 420/58). Voor de totstandkoming van (een deel van) de in deze akten opgenomen waarborgen, zal dan ook de instemming van de belastingschuldige vereist zijn (zie verder M. DELANOTE, *Schulden Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 541-542).

§ 2. De waarborgregeling

A. PROCEDURE

1. De beslissing van de directeur

335 Het is de gewestelijke directeur die – aan de hand van de verslagen van de bevoegde ambtenaren – zal beslissen of er al dan niet een waarborg moet worden geëist.

De beslissing zal moeten worden gemotiveerd door de aanduiding van de elementen in feite of in rechte die haar verantwoorden (MvT bij wet 20 juli 1978, *Parl.St.* Kamer 1977-78, nr. 325/1, 5; zie ook Com.IB nr. 420/11; Beslagnr. Antwerpen 24 maart 1997, *Bull.Bel.* 2000, 593). Dit neemt natuurlijk niet weg dat de beslissing zelf een eenzijdige administratieve beslissing blijft, hetgeen concreet betekent dat ze niet het voorwerp moet uitmaken van een discussie met de belastingschuldige (Brussel 19 januari 1971, *Bull.Bel.*, nr. 503, 83).

336 In de beslissing wordt tevens de grootte van de waarborg vastgelegd (art. 211 KB WIB 1992). De directeur maakt tevens melding van de termijn binnen dewelke de waarborg moet gesteld zijn (Com.IB nr. 420/59).

337 Ofschoon zulks niet wettelijk wordt opgelegd, schrijven de administratieve richtlijnen voor dat deze beslissing bij ter post aangetekende brief aan de belastingschuldige wordt toegezonden. Ook de ontvanger wordt op de hoogte gesteld teneinde hem de mogelijkheid te geven de taken te vervullen die er voor hem uit voortvloeien (Com.IB nr. 420/11). De ontvanger die bevoegd is om de administratie te vertegenwoordigen in de akten en om de waarborg te aanvaarden indien een voorafgaandelijke aanvaarding vereist is, is diegene aangeduid door de gewestelijke directeur in zijn beslissing of, bij ontstentenis van een zulkdanige aanduiding, deze van de plaats van de aanslag (art. 219, eerste lid KB WIB 1992; Com.IB nr. 420/26).

2. Het verhaal bij de beslagrechter

338 Binnen de maand na de kennisgeving van de beslissing kan de schuldenaar een verhaal inleiden voor de beslagrechter. De rechtspleging geschiedt zoals in kort geding.

339 Op het vlak van de inkomstenbelastingen is de territoriaal bevoegde beslagrechter diegene van de plaats waar de belastingschuldige hoofdzakelijk de activiteit uitoefent of voornemens is uit te oefenen en die aanleiding geeft tot de inkomsten. Indien evenwel slechts een waarborg wordt geëist wegens het verschuldigd zijn van bedrijfsvoorheffing of van roerende voorheffing, dan is de beslagrechter van de plaats van het inningkantoor bevoegd.

340 Het verhaal van de belastingschuldige schort zijn verplichting op om een waarborg te stellen (Com.IB nr. 420/24).

3. Het stellen van de zekerheid

341 Het stellen van een zakelijke zekerheid of van een persoonlijke borg moet uiterlijk geschieden binnen de twee maanden na de kennisgeving van de beslissing van de directeur of – in voorkomend geval – na de datum waarop de rechterlijke uitspraak kracht van gewijsde heeft verkregen.

Hierbij moet wel worden opgemerkt dat – indien de beslissing betrekking heeft op een toekomstige beroepswerkzaamheid – de zakelijke zekerheid of de persoonlijke borgstelling slechts moet worden verleend vooraleer de uitoefening van de beroepswerkzaamheid wordt aangevangen. Wanneer de redenen tot het verlenen van de waarborgen evenwel vóór het verstrijken van deze termijnen wegvallen, wordt hierop een uitzondering gemaakt. Dit zal met name het geval zijn indien de betrokken belastingschuldige elke beroepswerkzaamheid staakt waaruit winsten of baten worden verkregen (zie ook Com.IB nr. 420/60-62).

342 Binnen diezelfde termijn overhandigt de belastingschuldige – samen met de nodige inlichtingen en bewijsstukken – aan de ontvanger hetzij het ontwerp van akte van hypotheekvestiging, van verpanding van een inschrijving op naam of van verbintenis van de persoonlijke borg, hetzij het stortingsbewijs of het bewijs van deponering voor borgtochten in geld of in effecten aan toonder (art. 219, tweede lid KB WIB 1992; zie ook Com.IB nr. 420/38 en art. 4, derde lid MB 3 april 1963 betreffende sommige bij de Deposito- en Consignatiekas gedeponeerde borgtochten in speciën en in effecten, BS 27 april 1963; zie ook Com.IB nr. 420/63).

Geldt het gebouwen, dan wordt vóór de aanneming van de hypothecaire aanwending bewijs gegeven van voldoende verzekering tegen brand. In de akte moet worden vermeld dat de regelmatige betaling van de premie jaarlijks zal worden bewezen op straffe van verval van de aanneming. In alle gevallen

wordt bewijs verstrekt van de eigendom en van de hypothecaire staat van het onroerend goed en wordt de waarde daarvan, op kosten van de belastingschuldige, vastgelegd door alle middelen die voldoening schenken en onder meer door een schatting van een algemeen als bevoegd erkende deskundige, zo zulks vanwege de ontvanger geëist wordt (art. 214 KB WIB 1992).

343 Indien de ontvanger weigert de persoonlijke borgtocht of de voorgestelde wijze van borgstelling te aanvaarden, stelt hij de belastingschuldige daarvan zo spoedig mogelijk in kennis en bepaalt hij een redelijke termijn om een nieuwe waarborg aan te bieden (Com.IB nr. 420/64).

B. AARD VAN DE WAARBORGEN

344 De te verstrekken waarborg bestaat in de regel hetzij uit een zakelijke zekerheid in de vorm van een borgtocht in geld of in overheidsfondsen of van een (conventionele) hypotheekvestiging, hetzij uit een persoonlijke borgstelling (art. 213 e.v. KB WIB 1992).

345 De zakelijke zekerheid kan ook door een derde worden verstrekt, desgevallend door de persoonlijke borg (Com.IB nr. 420/55). De ontvanger mag evenwel andere wijzen van waarborgstelling aanvaarden (art. 213, tweede lid en 216, eerste lid KB WIB 1992). In voorkomend geval mogen gelijktijdig meerdere waarborgen worden gevraagd teneinde de totale zekerheid te verstrekken (art. 213, derde lid KB WIB 1992). Voorts kan de belastingschuldige steeds verzoeken dat een andere (gelijkwaardige) zekerheid in de plaats wordt gesteld (Com.IB nr. 420/69).

346 Te noteren valt dat de belastingschuldige de keuze heeft omtrent de waarborg(en) die hij wenst te verstrekken (zie ook verslag namens de commissie, *Parl.St.* Kamer 1977-78, nr. 325/2, 5-6).

Buiten het geval waarbij – overeenkomstig de door de Koning bepaalde modaliteiten – een borgtocht in geld wordt verstrekt, moet de voorgestelde waarborg wel door de ontvanger worden aangenomen. Zulks gebeurt onder de verantwoordelijkheid van de ontvanger (Com.IB nr. 420/48). Voor de aanname van overheidsfondsen bestaat evenwel een specifieke regeling. Aldus zijn de aanneembare overheidsfondsen die welke aangenomen worden voor het stellen van borgtochten van aannemers (zie art. 216 KB WIB 1992).

De vraag rijst welke motieven de ontvanger kan laten meespelen om de voorgestelde waarborg al dan niet te aanvaarden. De weigering tot aanvaarding mag in ieder geval berusten op het gegeven dat de voorgestelde waarborg te weinig zekerheid van betaling biedt. De ontvanger moet zich in voorkomend geval wel baseren op objectieve gegevens. Het loutere gegeven dat de persoonlijke borgsteller in het buitenland gevestigd zou zijn, volstaat volgens de administratie overigens niet om deze borgstelling te weigeren (zie Com.IB nr. 420/57; vgl. art. 2018 BW).

Desgevallend kan als voorwaarde tot aanvaarding een bijkomende zekerheid gevraagd worden. Zo bijvoorbeeld kan de ontvanger bij twijfels omtrent de gegoedheid van de borg of omtrent de zekerheid van latere inning, eisen dat de solvabiliteit van de borg wordt verzekerd door een bijkomende zakelijke zekerheid (zie Com.IB nr. 420/55).

347 Indien de zakelijke zekerheid of de gegoedheid van de persoonlijke borg wegens enige oorzaak – zoals waardevermindering van de tot zekerheid dienende onroerende goederen of overheidsfondsen of merkelijke vermindering van het fortuin van de borg – ongenoegzaam wordt geacht, is de belasting-schuldige op het eerste verzoek van de ontvanger van de directe belastingen gehouden een nieuwe zakelijke zekerheid of een nieuwe persoonlijke borg te stellen (art. 218 KB WIB 1992). In dat geval brengt de ontvanger de belanghebbende schriftelijk op de hoogte van zijn beslissing om een aanvullende waarborg (of een nieuwe zekerheid) te eisen en geeft hem twee maanden voor de uitvoering ervan (Com.IB nr. 420/68).

C. BEGROTING VAN DE WAARBORGEN

1. Algemeen

348 De waarborg moet in de regel gelijk zijn aan het vermoedelijke bedrag van de fiscale verplichtingen over een jaar die aan de betrokken natuurlijke of rechtspersoon kunnen worden opgelegd, onder aftrek van de nettoverkoopwaarde van zijn goederen die het pand van de Schatkist vormen en die gelegen zijn in België of in een land waarmee België een overeenkomst heeft gesloten tot regeling van de wederzijdse bijstand inzake de invordering van de belastingen waaraan de belanghebbende is onderworpen.

Het is duidelijk dat de Koning zich – voor de berekening van de grootte van de waarborg – geïnspireerd heeft op het hierboven aangehaalde algemeen toepassingscriterium (zie boven, randnrs. 328 e.v.). Beide bepalingen dienen nochtans een duidelijk onderscheiden finaliteit, hetgeen overigens blijkt uit het feit dat er bij de begroting van de waarborg ook rekening wordt gehouden met het vermogen dat zich buiten de Belgische grenzen bevindt, althans voor zover de fiscus zich op basis van een overeenkomst tot invorderingsbijstand op dit vermogen kan verhalen.

349 De waarborg mag evenwel in geen geval minder dan 750 EUR bedragen (art. 211 KB WIB 1992). Dit minimumbedrag wordt door de administratie in die zin geïnterpreteerd dat het de directeur niet toegelaten is een waarborg te eisen wanneer hij tot de vaststelling komt dat het eisbare bedrag minder bedraagt dan 750 EUR (Com.IB nr. 420/17).

2. De fiscale verplichtingen over een jaar

350 Voorts heeft de Koning in artikel 212 KB WIB 1992 bepaald hoe het vermoedelijke bedrag van de fiscale verplichtingen over een jaar die aan de betrokken natuurlijke of rechtspersoon kunnen worden opgelegd, vastgesteld moet worden.

351 Indien de waarborg wordt geëist van een belastingschuldige die reeds een beroepswerkzaamheid heeft, waarvan de uitoefeningsvoorwaarden niet aanzienlijk zullen worden gewijzigd, wordt de waarborg vastgesteld in verhouding tot de belastingen en bijbehoren verschuldigd voor de drie belastbare tijdperken die voorafgaan aan deze waarin de beslissing wordt genomen.

Daarbij moet onder verschuldigde belastingen worden verstaan de belastingen en voorheffingen die zijn ingekohierd en, bij gebreke van inkohiering, de belastingen en voorheffingen die betrekking hebben op de aangegeven inkomsten of op die waarmee de belastingschuldige zich in de loop van de aanslagverrichtingen akkoord heeft verklaard.

In ieder geval mag het vermoedelijke bedrag van de fiscale verplichtingen over een jaar niet meer bedragen dan tweemaal het hoogste bedrag aan belastingen in hoofdsom verschuldigd voor een van deze drie belastbare tijdperken.

352 Indien de waarborg daarentegen wordt geëist naar aanleiding van een toekomstige beroepswerkzaamheid of van een beroepswerkzaamheid die sedert minder dan een jaar begonnen is of waarvan de uitoefeningsvoorwaarden aanzienlijk zullen worden gewijzigd of sedert minder dan een jaar gewijzigd zijn, raamt de directeur het vermoedelijke bedrag van de verplichtingen van de betrokken natuurlijke of rechtspersoon op basis van de beroepsinkomsten vastgelegd volgens de bij artikel 342, § 1 WIB 1992 vastgelegde criteria (art. 212 KB WIB 1992; zie in dit verband ook Luik 27 oktober 1994, *Bull.Bel.* 1997, 1092; Luik 16 maart 1995, *Bull.Bel.* 1997, 1095).

3. De nettoverkoopwaarde van de goederen

353 Wat verstaan moet worden onder de nettoverkoopwaarde van zijn goederen die het pand van de Schatkist vormen, wordt in de wet niet als dusdanig geëxpliciteerd. Er kan worden aangenomen dat ook hier – net zoals bij het algemeen toepassingscriterium – bedoeld wordt op de venale waarde verminderd met de lasten en de schulden die ze bezwaren, m.i.v. de nog openstaande belastingschulden voor het verleden.

In de administratieve commentaren wordt binnen deze context opgemerkt dat het vanzelfsprekend is dat een conventionele hypotheek die zou gevestigd worden op een onroerend goed van de belanghebbende waarvan de netto venale waarde in acht is genomen bij de vaststelling van de grootte van de waarborg, niet zou beantwoorden aan het door de wetgever nagestreefde doel vermits zij geen nieuwe waarborg voor de Schatkist zou uitmaken (Com.IB nr. 420/28). Het lijkt evenwel correcter te stellen dat de vestiging van een conventionele hypotheek als een bijkomende waarborg kan worden geweigerd indien andere – meer bevoorrechte – schuldeisers kunnen aantreden wegens de voorrechten en hypotheeken die zij op dit onroerend goed kunnen laten gelden (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 549-550).

§ 3. Het sanctieapparaat

354 Het niet-stellen van een waarborg binnen de daartoe gestelde termijnen maakt in ieder geval een algemeen fiscaal misdrijf uit in de zin van artikel 449 WIB 1992, althans voor zover zulks met bedrieglijk opzet is gebeurd (Cass. 16 september 1987, *Arr.Cass.* 1987-88, 71, *Bull.* 1988, 65 en *Pas.* 1988, I, 65; Corr. Luik 2 mei 1995, *Bull.Bel.* 1998, 717).

355 Ingevolge de programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006, inw. 7 januari 2007) werd een nieuw artikel 421*bis* in het WIB 1992 ingevoegd op grond waarvan de gewestelijke directeur, bij g e m o t i v e e r d e beslissing, voor een bepaalde periode de sluiting kan bevelen van de vestigingen waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent indien de waarborgen bedoeld in artikel 421 WIB 1992 niet zijn gesteld. Deze bepaling verving de voorheen bestaande mogelijkheid voor de strafrechter om de sluiting te bevelen van de in België geëxploiteerde inrichtingen.

De beslissing van de directeur – die aan de betrokkene ter kennis moet worden gebracht door een gerechtsdeurwaarder – is in ieder geval slechts uitvoerbaar na het verstrijken van een termijn van twee maanden te rekenen vanaf de datum van kennisgeving. Daarenboven zal de beslissing niet uitvoerbaar worden indien de belastingschuldige een beroep instelt bij de rechtbank alvorens de voornoemde termijn is verstreken. Mede op grond hiervan kan natuurlijk wel getwijfeld worden aan de effectiviteit van deze maatregel (M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 551).

De rechtbank kan zowel de wettigheid als de proportionaliteit van de beslissing van de directeur beoordelen (MvT bij programmawet 27 december 2006, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-2773/001, 19).

HOOFDSTUK IV NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN

AFDELING I

DE NOTARIELE NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN VOOR HYPOTHEEK VATBARE GOEDEREN

§ 1. Algemene duiding en toepassingsgebied

356 Teneinde de invordering van de belastingschulden te waarborgen, werd voor het eerst met de wet van 27 december 1950 een bijzonder invorderingsmechanisme ingevoerd dat er in essentie toe strekt de fiscus op de hoogte te brengen van de overdracht of de hypothecaire aanwending van een voor hypotheek vatbaar goed. Op die manier kan de fiscus nagaan of de overdracht of de hypothecaire aanwending de invordering van de belastingschulden in het gedrang zou kunnen brengen. Voor zover dit het geval is, kan de fiscus de nodige maatregelen nemen.

357 Voor een goed begrip van deze specifieke invorderingswaarborg is het van belang te noteren dat de invoering ervan rechtstreeks samenhangt met de afschaffing van het occult karakter van de wettelijke hypotheek (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 576).

Deze achtergrond determineert dan ook in belangrijke mate het toepassingsgebied van deze invorderingswaarborg. In die zin worden inzonderheid die transacties gevisieerd waarbij de goederen die tot een inschrijving van de wettelijke hypotheek aanleiding kunnen geven, het voorwerp uitmaken van een overdracht of een hypothecaire aanwending. De wet verduidelijkt daarbij dat zowel de vervreemding of de hypothecaire aanwending van onroerende goederen als van schepen of vaartuigen onder deze invorderingswaarborg vallen.

Meteen is ook duidelijk dat de notificatieverplichting de invordering beoogt van de schuldvorderingen die door de wettelijke hypotheek gewaarborgd zijn, hetgeen meteen ook betekent dat dezelfde belastingschuldigen worden gevisieerd lastens wie de inschrijving van de wettelijke hypotheek kan worden gevorderd. In voorkomend geval kan de ontvanger dan ook nog niet-vervallen interesten notificeren waarvan hij vermoedt dat ze verschuldigd zullen worden (vgl. boven, randnr. 308; zie ook F. DESTERBECK, "De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW", *RW* 1986-87, 568).

§ 2. Akten houdende vervreemding en hypothecaire aanwending

358 Opdat het notificatiemechanisme in werking zou treden, is vereist dat een notaris – en bij uitbreiding alle personen die bevoegd zijn om aan dergelijke akten authenticiteit te verlenen – gevorderd wordt een akte op te maken die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed, van een schip of een vaartuig tot voorwerp heeft.

A. DE AKTE

359 De wetgever viseert louter de akten die daadwerkelijk moeten worden overgeschreven op het hypotheekkantoor (Com.IB nr. 433/3; zie ook J. VERSTAPPEN, *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 229, nr. 535). Onder de a k t e wordt bijgevolg de a u t h e n t i e k e akte begrepen.

Hieronder valt eveneens de neerlegging van onderhandse akten onder de minuten van de notaris, althans voor zover de betrokken partijen hun geschrift en handtekening erkennen en de afgesloten overeenkomst herhalen. Het neergelegd stuk blijft in dit geval weliswaar een onderhandse akte. De overeenkomst wordt niettemin op authentieke wijze herhaald in de akte van neerlegging en bijgevolg authentiek geakteerd (zie Com.IB nr. 433/5 en J. VERSTAPPEN, *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 229, nr. 532).

Op de notaris rust dan ook geen enkele verplichting wanneer hij (louter) deelneemt aan het opmaken van een onderhandse akte, zelfs indien deze in een onmiddellijke eigendomsoverdracht voorziet (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 164, nr. 226; P. VAN MELKEBEKE, “Quelques aspects des notifications fiscales dans la pratique notariale”, *Notarius* 1996, nr. 7-8, 341). De invorderingswaarborgen treden bijgevolg niet in werking op basis van de eigendomsoverdrachten of de hypotheekvestigingen *inter partes* (zie ook Com.IB nr. 433/1). Het feit dat deze onderhandse akte in voorkomend geval reeds geregistreerd zou zijn of reeds op een andere wijze bij de fiscus bekend zou zijn, doet hieraan overigens geen afbreuk (zie ook P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 114; F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 565; J. VERSTAPPEN, *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 228-229, nr. 531).

B. HET VOORWERP VAN DE AKTE

360 Enkel die akten die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van de voor de wettelijke hypotheek vatbare goederen tot voorwerp hebben, worden gevisieerd.

361 De hypothecaire aanwending impliceert een effectieve inschrijving van de hypotheek.

De akte waarbij een hypotheclair mandaat wordt toegestaan, valt aldus niet onder het toepassingsgebied van artikel 433 WIB 1992. In voorkomend geval leidt de overeenkomst immers niet tot de vestiging (en inschrijving) van de hypotheek (K. BYTTEBIER, *Voorrechten en Hypotheken*, Antwerpen, Maklu, 2005, 635, nr. 685; zie ook J. BYTTEBIER, “De fiscale notificatie bij de omzet-

ting van een hypothecaire volmacht" in *Dossier Jong Vlaams Notariaat*, 1998, 45-53).

362 Met de *vervreemding* wordt dan weer bedoeld op de overdracht van rechten. Zowel de overdrachten in eigendom als in vruchtgebruik, alsook de vestiging van een vruchtgebruik worden beoogd. In wezen worden dus alle afgeleide wijzen van eigendomsverkrijging gevisieerd (zie F. DETERBECK, "De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW", *RW* 1986-87, 565-566).

De verdeling en de afstand van onverdeelde rechten, die als aanwijzend worden bestempeld, vallen hier dus buiten (zie o.m. Antwerpen 19 juni 2007, *FJF* 2008, nr. 3, 274 en *TFR* 2008, nr. 347, 822, noot J. VERSTAPPEN; Rb. Antwerpen 27 oktober 2003, *FJF* 2004/203; zie ook Antwerpen 10 mei 2005, *FJF* 2006, nr. 5, 445; P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 116-117; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée in Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 126; J. VERSTAPPEN, "Fiscale verwittigingen door de notaris en actio pauliana in geval van afstand van onverdeelde gerechtigdheden" (noot onder Antwerpen 19 juni 2007), *TFR* 2008, nr. 347, 826 e.v.).

Een akte waarbij een eigenaar ten voordele van zijn mede-eigenaar afstand doet van zijn onverdeeld deel van een onroerend goed wanneer de akte bepaalt dat de afstand op de datum van de akte uitwerking heeft en de overnemende partij de kredietverplichtingen van de afstanddoende mede-eigenaar overneemt, is evenwel een akte met een translatief karakter. In voorkomend geval was de notaris er dan ook toe gehouden de verrichting vooraf te notificeren aan de ontvanger. Door dat niet te doen, is op grond van artikel 433 WIB 1992 de aansprakelijkheid van de notaris in het gedrang. Evenwel moet *in casu* worden vastgesteld dat uit de akte van afstand blijkt dat op het onroerend goed nog een hypothecaire inschrijving ten voordele van de bank rustte. In het licht daarvan staat geenszins vast dat de fiscus bij een eventuele tegeldemaking van het goed, en ingeval tijdig een wettelijke hypotheek was gevestigd, nog een saldo zou hebben ontvangen. Daarenboven heeft de fiscus op geen enkele andere wijze de invordering benaastigd. Hieruit kan de rechtbank enkel afleiden dat de fiscus niet heeft aangetoond dat de fout van de notaris aan de basis ligt van de schade die de Schatkist heeft geleden (Rb. Mechelen 10 februari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 383, *Rec.gén.enr.not.* 2009, nr. 6, 208, noot A. CULOT en *T.Not.* 2009, nr. 11, 627).

363 De wet maakt voorts geen onderscheid naargelang deze overdrachten onder *bezwarende* dan wel te *kostelozen* titel plaatsvinden. Een overdracht ten kostelozen titel zal echter wel een weerslag hebben op de mogelijkheid tot het leggen van een bewarend derdenbeslag (zie verder, randnr. 387).

364 De wet maakt voorts evenmin een onderscheid in functie van de vraag of de overdrachten onder *algemene* titel dan wel te *bijzondere* titel gebeuren.

Dit neemt natuurlijk niet weg dat blijvend als vereiste wordt vooropgesteld dat n.a.v. deze overdracht een authentieke akte moet worden opgemaakt die de in de wet geviseerde verrichting tot voorwerp heeft. Hierdoor worden de overgangen uitgesloten die plaatsvinden uit kracht van de wet. De algemene rechtsopvolging bij natuurlijke personen ingevolge overlijden zal bijgevolg

zonder meer buiten schot blijven, temeer daar in dit geval zelfs geen (authentieke) akte moet worden opgemaakt. Zulks geldt echter evenzeer voor overdrachten ingevolge vennootschapsrechtelijke herstructurerings, althans voor zover deze herstructurering overeenkomstig het Wetboek van Vennootschappen geschiedt. De overgang van het vermogen – m.i.v. de voor hypotheek vatbare goederen – is in voorkomend geval immers een rechtsgevolg van de herstructureringsverrichting en gebeurt dan ook *ex lege* (art. 682, 3° en 763 W.Venn.; zie hierover ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 578; J. VERSTAPPEN, *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 230-232, nr. 536).

C. DE TERRITORIALE BEGRENZING

365 Het invorderingsmechanisme wordt in de wet uitdrukkelijk beperkt tot de akten die in België worden verleden.

Er moet opgemerkt worden dat deze territoriale beperking klaarblijkelijk ook geldt t.a.v. de onroerende voorheffing, waar nochtans de Vlaamse decreetgever bevoegd is (voor een kritiek, zie boven, randnr. 312).

366 Teneinde de omzeiling van de invorderingsmaatregel te vermijden, werd in de wet wel bepaald dat een in het buitenland verleden akte die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed, een schip of een vaartuig tot voorwerp heeft, in België slechts tot overschrijving of inschrijving in de registers van een hypotheekbewaarder wordt toegelaten, indien deze akte vergezeld gaat van een attest van de ontvanger der belastingen in wiens ambtsgebied het onroerend goed gelegen is en, in voorkomend geval, van de ontvanger der belastingen in wiens ambtsgebied de betrokkene zijn woonplaats of zijn hoofdinrichting heeft. Uit dit attest moet blijken dat de eigenaar of de vruchtgebruiker geen belastingen schuldig is of dat de wettelijke hypotheek die de verschuldigde belastingen waarborgt, ingeschreven werd (art. 441 WIB 1992).

§ 3. De kennisgeving door de notaris of door een andere bevoegde persoon

A. ALGEMEEN

367 Voordat de akte die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed, van een schip of een vaartuig tot voorwerp heeft daadwerkelijk wordt verleden, moet deze aan de in de wet aangeduide ontvangers ter kennis worden gebracht.

De notarissen spelen hierbij een cruciale rol. De toepassingsfeer is echter niet beperkt tot de notarissen. De medewerkingsverplichting geldt overeenkomstig artikel 439 WIB 1992 immers t.a.v. elke persoon die bevoegd is om de authenticiteit te verlenen aan de in artikel 433 bedoelde akten.

Het betreft hier een eigen verplichting. Er kan dan ook niet worden voorgehouden dat de persoon die bevoegd is om een authentieke akte op te stellen zou optreden als een lasthebber van de vervreemder of hypotheekvestiger (J. VERSTAPPEN, *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 227, nr. 530).

368 In bepaalde gevallen wordt de medewerkingsverplichting van de notaris nochtans in een beperkte mate vervangen door een medewerkingsverplichting van de banken en de andere in artikel 440 WIB 1992 genoemde financiële instellingen. Zulks vereist wel het akkoord van de belastingschuldige.

In voorkomend geval zijn de vernoemde instellingen gemachtigd het in artikel 433 bedoelde bericht toe te sturen en bekwaam om de in artikel 434 bedoelde kennisgeving te ontvangen. De banken en financiële instellingen die deze procedure toepassen, moeten de notaris een attest bezorgen betreffende de verzending van het bericht en het gevolg dat daaraan door de ontvangers is gegeven. De afgifte van dit attest stelt de aansprakelijkheid van die instellingen in de plaats van die van de notaris (zie verder J. VERSTAPPEN, *De fiscale rol van de notaris. Agent van de fiscus versus raadsman van zijn cliënten*, Gent, Larcier, 2007, 229, nr. 534).

B. DE WIJZE WAAROP DE KENNISGEVING VERRICHT WORDT

1. *De elektronische toezending*

369 In de regel moet de kennisgeving gebeuren middels een *elektronische toezending* aan de stafdienst ICT van de FOD Financiën. Deze dienst zal de berichten automatisch sorteren en ze naar de bevoegde ontvangkantoren doorsturen.

De implementatie van deze elektronische toezending kadert in de uitbouw van het zogenaamde e-government, waartoe de Koning gemachtigd werd op basis van artikel 409 van de programmawet van 24 december 2002 (BS 31 december 2002). Van deze bevoegdheid werd reeds tweemaal gebruikgemaakt (zie KB 31 maart 2003 houdende invoering van een elektronisch systeem van notificaties tussen de federale overheidsdienst Financiën en sommige ministeriële officieren, openbare ambtenaren en andere personen, BS 23 april 2003, bekrachtigd met uitwerking op de datum van hun inwerkingtreding bij art. 298, 2^e programmawet 22 december 2003, BS 31 december 2003, *err.* BS 16 januari 2004 en KB 25 februari 2007 houdende de ontwikkeling van het elektronisch systeem van notificaties tussen de federale overheidsdienst Financiën en sommige ministeriële officieren, openbare ambtenaren en andere personen, BS 28 februari 2007; zie ook KB 25 februari 2007 tot wijziging van art. 210bis en 210ter van het KB tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, BS 28 februari 2007). De wijzigingen die de Koning had doorgevoerd middels het voornoemde KB van 25 februari 2007 werden naderhand overgenomen in de artikelen 14 e.v. van de wet houdende diverse bepalingen van 24 juli 2008. De achterliggende reden was dat het voornoemde KB niet overeenkomstig artikel 409 van de programmawet van 24 december 2002 “uiterlijk op de eerste dag van de twaalfde maand die volgt op zijn publicatie in het *Belgisch Staatsblad*” werd bekrachtigd door een wet (zie hierover ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 581-583).

2. *De papieren kennisgeving*

370 In subsidiaire orde blijft het wel mogelijk dat de kennisgeving desgevallend zal moeten plaatsvinden middels de verzending van een bericht in tweevoud en dit bij een ter post aangetekende brief gericht aan de ontvanger der belastingen in wiens ambtsgebied de eigenaar of de vruchtgebruiker van het goed zijn woonplaats of zijn hoofdinstelling heeft. Indien de akte een

onroerend goed als voorwerp heeft, moest daarenboven de ontvanger der belastingen in wiens ambtsgebied dat goed gelegen is volgens dezelfde modaliteiten in kennis worden gesteld.

De nood aan een papieren kennisgeving zal zich evenwel slechts opdringen wanneer het bericht omwille van overmacht of een technische storing niet op elektronische wijze kan worden meegedeeld (art. 433, § 1, 2° en 435, derde lid, 2° WIB 1992).

De modellen voor de papieren kennisgeving werden vastgelegd bij MB 28 oktober 2009 tot bepaling van het model der berichten en kennisgevingen als bedoeld in de artikelen 93^{ter} en 93^{quinquies} van het WBTW en in de artikelen 433 en 435 WIB 1992 (*BS* 13 november 2009).

C. HET TIJDSTIP VAN DE KENNISGEVING

371 De in artikel 433 WIB 1992 beoogde kennisgeving moet worden verricht vooraleer de akte wordt verleden. Indien de akte echter niet verleden wordt binnen drie maanden te rekenen van de verzending van het bericht, wordt het bericht als niet-bestaande gehouden.

372 Indien de verzending gebeurt langs elektronische weg, wordt onder de datum van verzending van het bericht verstaan de datum van de ontvangstmelding meegedeeld door de bevoegde dienst.

Gebeurt de verzending (subsidiair) per aangetekend schrijven, dan wordt – althans wat de aanvullende verklaring betreft (zie verder, randnrs. 392 e.v.) – expliciet gesteld dat de datum van neerlegging ter post van de aangetekende brief als datum van inlichting wordt aangemerkt.

Wanneer zowel een papieren verzending als een elektronische verzending plaatsvindt, dan zal de datum van het elektronische bericht slechts primeren indien de datum van toezending de verzendingsdatum van het papieren bericht voorafgaat. Met deze verduidelijking beoogt men de situatie waarbij wegens een technische stoornis een papieren verzending heeft plaatsgevonden, terwijl bij het einde van de storing alsnog een ontvangstmelding van de elektronische verzending wordt verstuurd (verslag aan de Koning bij KB 25 februari 2007 houdende de ontwikkeling van het elektronisch systeem van notificaties tussen de federale overheidsdienst Financiën en sommige ministeriële officieren, openbare ambtenaren en andere personen, *BS* 28 februari 2007).

D. DE PERSOONLIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE NOTARIS

373 Diegene die nalaat de in artikel 433 WIB 1992 bedoelde kennisgeving te verrichten, is persoonlijk aansprakelijk voor de openstaande belastingschulden die aanleiding hadden kunnen geven tot de inschrijving van de wettelijke hypotheek.

Het spreekt voor zich dat de partijen de notaris van deze aansprakelijkheid – die van openbare orde is – niet kunnen ontslaan (zie bv. Brussel 6 mei 1958, *Pas.* 1959, II, 2; Brussel 30 juni 1965, *TPR* 1970, 50; Brussel 11 april 2000, *Rev.not.b.* 2000, 395; zie ook N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 125).

374 De aansprakelijkheid wordt wettelijk beperkt in die zin dat zij de waarde van het vervreemde goed of het bedrag van de hypothecaire inschrijving, na aftrek van de sommen en waarden waarop beslag onder derden werd gelegd, niet te boven mag gaan (art. 437 WIB 1992).

375 De persoonlijke aansprakelijkheid kan niet vereenzelvigd worden met een echte derdenaansprakelijkheid (zie hierover boven, randnrs. 119 e.v.). De aansprakelijkheid moet immers beschouwd worden als een verbijzondering van de civielrechtelijke aansprakelijkheid waarbij de Belgische Staat optreedt als benadeelde (N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 127).

De kwalificatie van het aan de aansprakelijkheid gelinkte vorderingsrecht als een schadevergoedend vorderingsrecht heeft verscheidene gevolgen.

Aldus zal een procedure tot aansprakelijkheidstelling van een notaris moeten worden ingeleid ten verzoeken van de Belgische staat en niet ten verzoeken van de ontvanger. Het gaat ter zake immers niet om een vordering met het oog op de invordering van een belasting, maar om een vordering tot herstel van een door de staat geleden nadeel (Com.IB nr. 437/2).

Daarnaast zal het tenietgaan van de eisbaarheid van de belastingschuld, omwille van de ingetreden verjaring, niet tot gevolg hebben dat de tegen de notaris ingestelde rechtsvordering eveneens door verjaring getroffen is. Het volstaat dat het invorderingsrecht van de Schatkist niet was verjaard voordat de instrumenterende notaris het tegen hem ingeroepen verzuim beging (Gent 8 januari 1976, *T.Not.* 1978, 306; Brussel 7 oktober 1981, *RW* 1982-83, 156-159; Com.IB nr. 437/1).

De kwalificatie als een schadevergoedend vorderingsrecht brengt voorts eveneens met zich mee dat de omschrijving van de schade niet noodzakelijk samenvalt met de openstaande belasting-schulden. De nalatigheid van de notaris leidt er immers toe dat de ontvanger riskeert bepaalde door de wet toegekende invorderingswaarborgen te verliezen. Ondanks de nalatigheid van de notaris, is het dus nog steeds perfect mogelijk dat de ontvanger de volledige betaling bekomt van de openstaande schulden. De schade kan dan ook het best worden omschreven als de onbetaalde schuld ingevolge het verlies van de door de wet toegekende invorderingswaarborgen (zie tevens Com.IB nr. 437/1; voor een aantal toepassingsgevallen, zie o.m. Brussel 14 februari 1968, *Bull.Bel.* 1970, 426; Rb. Antwerpen 2 december 1961, *T.Not.* 1962, 187-189; Rb. Gent 19 november 2003, <http://tfrnet.larcier.be>; zie ook J.-L. RENS, "Professionele aansprakelijkheid van de notaris. Overzicht van rechtspraak 1970-1972", *TPR* 1974, 109-110). Vanuit dit perspectief wordt de aansprakelijkheid van de notaris dan ook soms slechts als *subsidiar* bestempeld in die zin dat er slechts van enige verplichting tot schadevergoeding sprake zal zijn voor zover de insolventie van de belastingschuldige is aangetoond (Com.IB nr. 437/1; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 175).

§ 4. De notificatie door de ontvanger

A. ALGEMEEN

376 Voor zover het belang van de Schatkist zulks vereist, stelt de ontvanger overeenkomstig de wettelijk bepaalde modaliteiten de notaris in kennis van het bedrag van de belastingen en bijbehoren die aanleiding kunnen geven tot de inschrijving van de wettelijke hypotheek van de Schatkist op de goederen die het voorwerp zijn van de akte.

Aangezien een notificatie kan verzonden worden van zodra de belastingen en bijbehoren aanleiding kunnen geven tot een inschrijving van de wettelijke hypotheek, zal het dan ook niet noodzakelijk zijn dat de aanslag reeds vervallen moet zijn. Artikel 427 WIB 1992 laat de ontvanger immers toe de wettelijke hypotheek reeds vóór de vervaldag in te schrijven als de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren (Luik 2 april 1998, *Bull.Bel.* 2000, 2005).

377 Het Hof van Cassatie oordeelde in zijn arrest van 10 november 2000 dat de notificatie finaal moet worden beschouwd als een handeling die strekt tot de tenuitvoerlegging door het bestuur van een voorafbestaande, uit een uitvoerbare titel voortvloeiende verbintenis. Vanuit die optiek is de kennisgeving aan de notaris dan ook niet onderworpen aan de in de wet motivering bestuurshandelingen opgenomen motiveringsplicht (Cass. 10 november 2000, www.cass.be, *Arr.Cass.* 2000, 1770, *Bull.* 2000, nr. 11, 1733, *Bull.Bel.* 2003, nr. 837, 1403, *RW* 2000-01, 910, noot en *T.Not.* 2001, 172).

378 Er moet worden aangenomen dat de ontvanger middels de kennisgeving de belastingtoestand van de verkoper of de ontlener ten opzichte van de verkrijger of van de hypothecaire schuldeiser definitief vastlegt (zie F. DESTERBECK, "De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW", *RW* 1986-87, 567 en ook 573). Naderhand kan dus geen rekening meer worden gehouden met niet-genotificeerde belastingschulden. Eveneens zal de persoonlijke aansprakelijkheid van de notaris voor de niet-genotificeerde belastingschulden niet in het gedrang komen.

De niet-vermelding van een fiscale schuld in een notificatie aan een notaris is geen bekentenis van de administratie dat de niet-opgenomen bedragen betaald zijn (Gent 23 mei 2000, *Fisc.Act.* 2000, nr. 24, 7-8, weergave F. DESTERBECK; zie ook MvT bij wet 27 december 1950 tot wijziging van de art. 72 en 73 van de gecoördineerde wetten betreffende inkomstenbelastingen, *Parl.St.* Senaat 1950-51, nr. 13).

B. DE WIJZE WAAROP DE NOTIFICATIE GEBEURT

379 Spijts de verdere uitbouw van het e-government (zie boven, randnr. 369), moeten de fiscale notificaties uitgaande van de ontvangers op het vlak van de inkomstenbelastingen nog steeds gebeuren door middel van een aangetekende brief.

De Vlaamse overheid is op dit vlak wel verder geëvolueerd. De notificatie van de openstaande schulden m.b.t. de onroerende voorheffing gebeurt immers door gebruikmaking van informaticatechnieken of bij een ter post aangetekende brief.

C. HET TIJDSTIP WAAROP DE NOTIFICATIE PLAATSVINDT

380 De notificatie moet plaatsvinden vóór het verstrijken van de twaalfde werkdag volgend op de verzending van het bericht door de notaris. Dit betekent dat de notificatie moet gebeuren binnen een termijn van twaalf werkdagen en niet binnen een termijn van twaalf dagen waarvan alleen de laatste dag een werkdag moet zijn (Cass. 13 maart 1969, *Arr.Cass.* 1969, 649 en *Pas.* 1969, 617).

Onder werkdag verstaat men de andere dagen dan de wettelijke feestdagen, daarin begrepen de zondagen. Ook zaterdag zijn voor de toepassing van deze bepaling klaarblijkelijk werkdagen (zie voor dit alles Com.IB nr. 434/9; zie eveneens P. CATRICE, "Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 120; Th. DENOTTE, "Les notifications fiscales notariales en matières d'impôts directs", *Rec.gén.enr.not.* 2001, nr. 25.190, 568; F. DESTERBECK, "De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW", *RW* 1986-87, 568-569).

381 De administratieve commentaren schrijven voor dat de notificatie door middel van een aangetekende brief plaatsvindt op de datum van neerlegging van de brief ter post en dus niet op datum van ontvangst door de notaris. Binnen het perspectief van de thans geldende ontvangsttheorie, rijst de vraag of dit standpunt op vandaag nog wel houdbaar is (vgl. boven, randnr. 14).

Gebeurt de notificatie daarentegen (voor de toepassing van de onroerende voorheffing) middels een elektronische kennisgeving, dan wordt onder de datum van verzending van de kennisgeving verstaan de datum van ontvangstmelding die door de bevoegde dienst wordt meegedeeld.

Wanneer evenwel zowel een papieren verzending als een elektronische verzending plaatsvindt, dan zal de datum van het elektronische bericht slechts primeren indien de datum van toezending de verzendingsdatum van het papieren bericht voorafgaat.

382 Een notificatie die buiten de genoemde termijn zou worden verzonden, kan niet gelden als een bewarend beslag maar louter als een buitengerechtelijk verzet. Hiermee mag de notaris voor de toepassing van het invorderingsmechanisme dan ook geen rekening houden. Wel moet hij de ontvanger van deze laattijdigheid op de hoogte brengen opdat deze zijn toevlucht kan nemen tot een gemeenrechtelijk beslag onder derden (vgl. Cass. 19 april 1990, *RW* 1990-91, 561, noot E. DIRIX en *JLMB* 1990, 982, noot G. DE LEVAL; Gent 24 november 1994, *T.Not.* 1995, 185, noot F. BOUCKAERT en *RW* 1995-96, 368; zie ook E. DIRIX, "Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag" in E. DIRIX en P.

Taelman (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 196, nr. 18).

383 De notaris mag in ieder geval niet overgaan tot het verlijden van de akte vooraleer de notificatietermijn is verstreken.

D. HET VEREISTE BELANG VAN DE SCHATKIST

384 Het verzenden van een notificatie aan de notaris is slechts toegelaten indien het belang van de Schatkist zulks *vereist*. Het vereiste belang wordt gekoppeld aan de urgentievereiste zoals die geldt voor het leggen van een bewarend beslag. Dit heeft te maken met de juridische aard van de notificatie als een (bewarend) beslag onder derden (zie verder, randnrs. 384 e.v.).

Dit betekent dat de notificatie geenszins mag verglijden tot een automatisme. Indien het verlijden van de akte immers geen gevaar oplevert voor de inning van de belasting, moet de ontvanger er zich van onthouden een notificatie te verzenden (*Hand.* Senaat 1950-51, 5 december 1950, 117-118; eveneens geciteerd in Com.IB nr. 434/3; vgl. Antwerpen 30 april 2003, *NJW* 2003, nr. 54, 1404, noot K. BROECKX, *P&B* 2003, nr. 5, 372 en *RW* 2004-05, nr. 26, 1030; Beslagnr. Brussel 30 mei 2002, *RW* 2004-05, nr. 26, 1031; Beslagnr. Gent 25 september 2002, *FJF* 2003, nr. 3, 305).

385 De vraag of er van hoogdringendheid dan wel van het vereiste belang sprake is, hangt evident sterk af van de feitelijke omstandigheden van de zaak. In de administratieve commentaren wordt ter zake bepaald dat de ontvanger in geweten zijn gedraglijn moet bepalen, rekening houdend met de op het spel staande belangen, met de belangrijkheid van de na het verlijden van de akte overblijvende waarborgen, de gewone gedragingen van de belastingschuldige en alle andere feitelijke omstandigheden. Zijn beslissing zal afhangen van de meest diverse omstandigheden en het is niet mogelijk dienaangaande vaste regels voorop te stellen (Com.IB nr. 434/5).

Zo bijvoorbeeld zal de hypotheekvestigende akte geen nadelige invloed hebben op de invordering van de fiscale vordering wanneer de schuldenaar een onroerend goed aankoopt en het enkel hypothekeert om de koopprijs te betalen (zie ter zake Com.IB nr. 434/6). Nochtans zal de ontvanger in dergelijke omstandigheden wel terecht zijn rechten kunnen laten gelden indien blijkt dat de situatie van de belastingschuldige op de dag van de aankoop reeds ernstig is bezwaard (vgl. Luik 5 februari 1993, *JLMB* 1993, 1100 en *Not.Fisc.M.* 1993, 275, noot G. VANDENBERGHE).

Vele transacties wijzigen overigens louter de samenstelling van het vermogen van de schuldenaar, zonder dat de waarde van dit vermogen *ipso facto* vermindert. In die zin werd m.b.t. een lening reeds aangenomen dat de rechten van de Schatkist niet in gevaar zijn als uit de elementen van de zaak blijkt dat de aangegane schuld wordt gecompenseerd door een verhoging van de activa van het vermogen van de schuldenaar van de belasting. De belastingschuldige moet in voorkomend geval wel aantonen dat de geleende sommen wel degelijk bestemd zijn om werken uit te voeren die een meerwaarde van het vermogen met zich meebrengen, gelijk aan de aangegane schuld. Indien de belastingschuldige er niet in slaagt dit te bewijzen, kan de ontvanger, met het oog op het vrijwaren van de rechten van de Schatkist, terecht vereenvoudigd beslag onder derden leggen

(Luik 15 juni 1995, *Act.dr.* 1996, 461, noot P. CATRICE; Beslagr. Luik 6 mei 1996, *Bull.Bel.* 1999, 1162).

Voorts zal o.m. de balans van de onderneming moeten toelaten na te gaan of er redenen zijn om te twifelen aan de solvabiliteit van de belastingschuldige en aan zijn vermogen om de openstaande belastingschulden te betalen. Daarbij zal tevens het bedrag van de openstaande schuld moeten worden geplaatst tegenover het vermogen van deze belastingschuldige. Indien daarenboven blijkt dat de belastingschuldige om principiële redenen de in zijn hoofde vastgestelde schulden betwist, kan bijkomend geargumenteed worden dat de rechten van de Schatkist niet in gevaar zijn. De ontvanger die manifest ingaat tegen deze indicies en alsnog overgaat tot de notificatie handelt in voorkomend geval overigens onnodig en onvoorzichtig (Antwerpen 30 april 2003, *NJW* 2003, nr. 54, 1404, noot K. BROECKX, *P&B* 2003, nr. 5, 372 en *RW* 2004-05, nr. 26, 1030). Wanneer evenwel blijkt dat de betrokken belastingschuldige reeds diverse onroerende goederen heeft overgedragen, niet kan aantonen dat hij nog over substantiële bank- en financiële tegoeden beschikt en daarenboven nalaat de nodige spoed te zetten achter de behandeling van de fiscale betwisting, kan de ontvanger wel degelijk een notificatie verzenden (Brussel 2 november 2006, *Fisc.Koer.* 2007, nr. 5, 354, noot L. KELL).

Tot slot kan tevens melding worden gemaakt van het feit dat bepaalde rechtspraak het toestaan van betalingsfaciliteiten klaarblijkelijk beschouwt als een hinderpaal om – voor deze schulden – nog een notificatie te verrichten. De vervreemding van het onroerend goed wordt daarentegen wel als een bedreiging voor de rechten van de Schatkist beschouwd, indien nog andere vervallen aanslagen verschuldigd bleven waarvoor niet om betalingsfaciliteiten werd verzocht (Luik 2 april 1998, *Bull.Bel.* 2000, 2005).

386 De bewijslast van de urgentie rust op de beslaglegger. Hij moet ter zake concrete gegevens aanbrengen (Beslagr. Brussel 30 mei 2002, *RW* 2004-05, nr. 26, 1031). Feitelijk komt het er op neer dat de ontvanger moet aantonen dat de financiële positie van de belastingschuldige door de geplande verrichtingen in die mate in het gedrang komt dat de invordering van de belastingen gevaar loopt. Daartoe zal hij zijn onderzoeksbevoegdheden kunnen – of zelfs moeten – aanwenden (zie J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 36).

§ 5. De gevolgen van de notificatie

A. DE NOTIFICATIE ALS EEN BESLAG ONDER DERDEN

387 Indien de akte daadwerkelijk verleden is, geldt de kennisgeving van de belastingschulden door de ontvanger als een beslag onder derden in handen van de notaris. Het voorwerp van het beslag bestaat in voorkomend geval uit de bedragen en waarden die de notaris krachtens de akte onder zich houdt voor rekening of ten bate van de belastingschuldige.

Het verzenden van de notificatie zal niet steeds leiden tot een effectief beslag. Bij ontvangst van de notificatie zijn inderdaad verschillende hypothesen denkbaar. Zo kunnen partijen afzien van het verder verlijden van de akte. In voorkomend geval dooft het invorderingsmechanisme uit. Indien partijen daarentegen het verlijden van de akte wensen voort te zetten, zal de notificatie *de facto* moeten worden beschouwd als een door de ontvanger verstuurd aanmaning om de verschuldigde bedragen te voldoen. De notaris treedt daarbij in wezen slechts op als informatiekanaal tussen de belastingschuldige en de ontvanger.

Indien de belastingschuldige de genotificeerde belastingschulden vóór het verlijden van de akte vrijwillig betaalt, dooft het invorderingsmechanisme zonder meer uit. De belastingschuldige kan

er echter evenzeer – en zulks n.a.v. het verlijden van de akte – mee instemmen dat de notaris het bedrag – maximaal ten belope van de genotificeerde belastingen – inhoudt op de koopsom of het geleende bedrag en doorstort aan de ontvanger. In dat geval kan de betaling door de notaris verbintenisrechtelijk naargelang de omstandigheden worden geduid als de betaling door een aangewezen derde of als de uitvoering van een delegatieovereenkomst (E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 200-201).

Indien de belastingschuldige daarentegen zijn schuld niet wenst te vereffenen vóór het verlijden van de akte, zal de notificatie – op het moment van het verlijden van de akte – gelden als een beslag onder derden.

388 De notificatie op zich moet beschouwd worden als een bewarende maatregel tot bescherming van de rechten van de Schatkist (Cass. 23 januari 1992, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1991-92, 465, *BTW Rev.* 1994, 427, *Bull.* 1992, 445, concl. JANSSENS DE BISTHOVEN, *Bull.Bel.* 1994, 121, *JLMB* 1992, 686, *Pas.* 1992, I, 445, concl. JANSSENS DE BISTHOVEN, *R.Cass.* 1992, 26, noot R. DE CORTE, *RCJB* 1994, 398, noot M. GRÉGOIRE, *RRD* 1992, 102, noot B. ROLAND, *RW* 1992-93, 1085, noot G. VAN HAEGENBORGH en *Rev.prat.soc.* 1992, 62; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 126; zie ook verder, randnr. 397).

Het is overigens vanuit deze context dat algemeen wordt aangenomen dat de grondvoorwaarde tot het verzenden van een notificatie uitdrukking geeft aan de gemeenrechtelijke urgentievereiste die bij elk bewarend beslag voorhanden moet zijn (zie boven, randnr. 384; zie ook E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 194; Antwerpen 30 april 2003, *NJW* 2003, nr. 54, 1404, noot K. BROECKX, *P&B* 2003, nr. 5, 372 en *RW* 2004-05, nr. 26, 1030; Brussel 2 november 2006, *Fisc.Koer.* 2007, nr. 5, 354, noot L. KELL; Beslagr. Luik 7 december 2004, *JLMB* 2006, nr. 4, 173).

389 De typering van de notificatie als een beslag onder derden, brengt met zich mee dat het gemeenrechtelijk beslagrecht in principe van toepassing zal zijn (E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 194, nr. 17).

Aldus kan tegen de notificatie verzet worden gedaan voor de beslagrechter. Daarenboven blijven de bedragen waarop beslag werd gelegd aan de samenloop onderworpen (Cass. 23 januari 1992, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1991-92, 465, *BTW Rev.* 1994, 427, *Bull.* 1992, 445, concl. JANSSENS DE BISTHOVEN, *Bull.Bel.* 1994, 121, *JLMB* 1992, 686, *Pas.* 1992, I, 445, concl. JANSSENS DE BISTHOVEN, *R.Cass.* 1992, 26, noot R. DE CORTE, *RCJB* 1994, 398, noot M. GRÉGOIRE, *RRD* 1992, 102, noot B. ROLAND, *RW* 1992-93, 1085, noot G. VAN HAEGENBORGH en *Rev.prat.soc.* 1992, 62; Cass. 4 mei 2000, *Arr.Cass.* 2000, 842, *Bull.* 2000, 832, *FJF* 2001, 597, *R.Cass.* 2001, 198, noot F. BOUCKAERT, *RW* 2000-01, 1135 en *T.Not.* 2001, 321, noot K. VANBEYLEN en G. DEBOODT; Cass. 10 november 2000, www.cass.be, *Arr.Cass.* 2000, nr. 9, 1770, *Bull.* 2000, nr. 11, 1733, *Bull.Bel.* 2003, nr. 837, 1403, *RW* 2000-01, 910, noot en *T.Not.* 2001, 172; zie ook E. DIRIX, “Overzicht van rechtspraak – Beslag en collectieve schuldenregeling 1997-2001”, *TPR* 2002, 1280 e.v., nrs. 135 en 136; anders B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 87, nr. 127).

390 Dit neemt evenwel niet weg dat de fiscale wet op welbepaalde punten expliciet van de gemeenrechtelijke regeling afwijkt.

Een belangrijk onderscheid ligt alvast in de sterk vereenvoudigde procedure. Anders dan in artikel 1445 Ger.W. wordt voorgeschreven, moet het beslag – dat op eigen gezag zonder voorafgaande rechterlijke machtiging wordt gelegd – immers niet bij gerechtsdeurwaardersexploot gebeuren. Zoals gezegd, volstaat hier immers een aangetekende of (althans m.b.t. de onroerende voorheffing) elektronische verzending. Evenmin moet een beslagbericht worden opgemaakt (F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 569; E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 197, nr. 20).

Daarnaast wordt aan de fiscus ook een bijzondere bescherming geboden tegen later aantredende schuldeisers waarmee de notaris geen rekening heeft kunnen houden in zijn aanvullend bericht. Aldus zullen de schuldvorderingen waarvoor slechts na het verstrijken van de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte beslag wordt gelegd of verzet wordt aangetekend, zonder uitwerking zijn ten opzichte van de door de ontvanger genotificeerde belastingschulden (art. 435, § 3, tweede lid WIB 1992). De positie van de ontvanger wordt t.a.v. de vernoemde schuldeisers dus gefixeerd, zodat deze het aandeel dat de ontvanger toekomt niet kunnen aantasten (E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 196, nr. 19; zie voor een toepassing P. CATRICE, “Algemene beginselen van de invordering van de directe belastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen”, *Bull.Bel.* 2001, speciaal nr. mei, 128-129).

B. DE NOTIFICATIE ALS EEN VERZET TEGEN DE PRIJS IN DE ZIN VAN ARTIKEL 1642 GER.W.

391 Wanneer de verkoop in het kader van een uitvoerend beslag op onroerend goed plaatsvindt, gaan de rechten van de ingeschreven schuldeisers over op de prijs. Daarbij wordt de notaris belast met de rangregeling overeenkomstig artikelen 1639 e.v. Ger.W. De notaris moet daarbij (o.m.) rekening houden met de schuldeisers die overeenkomstig artikel 1642 Ger.W. verzet hebben gedaan op de prijs.

Bij programmawet van 27 april 2007 werd de notificatie bijkomend gekwalificeerd als een verzet tegen de prijs in de zin van artikel 1642 van het Gerechtelijk Wetboek in de gevallen waarin de notaris gehouden is de bedragen en waarden overeenkomstig de artikelen 1639 tot 1654 van het Gerechtelijk Wetboek te verdelen. Hiermee reageerde de wetgever op het andersluidend cassatiearrest van 17 november 2006 (Cass. 17 november 2006, www.cass.be, concl. D. THUIS, *Not.Fisc.M.* 2007, nr. 4, 106, concl. D. THUIS en *RW* 2006-07, nr. 43, 1758, noot D. MICHIELS; zie ook MvT bij programmawet 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 28 en 32; zie verder D. MICHIELS, “De fiscus en de rangregeling” (noot onder Cass. 17 november 2006), *RW* 2006-07, nr. 43, 1759-1764).

§ 6. De aanvullende verklaring door de notaris en de inschrijving van de wettelijke hypotheek

392 Het voorwerp van het derdenbeslag zal niet steeds volstaan ter voldoening van alle ingeschreven en verzetdoende schuldeisers. In voorkomend geval moet de notaris een aanvullende verklaring opstellen die in zekere zin vergelijkbaar is met een verklaring van derde-beslagene (F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 570).

393 Deze aanvullende verklaring gebeurt via elektronische weg en moet plaatsvinden uiterlijk de eerste werkdag die volgt op de akte.

394 De informatie uit de aanvullende verklaring van de notaris moet de ontvanger toelaten te oordelen of een inschrijving van de wettelijke hypotheek op de goederen die het voorwerp uitmaken van de akte en m.b.t. de belasting-schulden die werden genotificeerd (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 173, nr. 239) opportuun is.

Daarbij moet hij rekening houden met specifieke omstandigheden eigen aan het geval alsook met de administratieve richtlijnen ter zake (Com.IB nr. 435/9).

395 Indien deze inschrijving effectief wordt genomen binnen acht werkdagen na de datum van de verzending van de aanvullende verklaring, kan de overschrijving of de inschrijving van de akte niet worden ingeroepen tegen de staat.

Op dit vlak behoudt de wettelijke hypotheek dus nog een beperkt occult karakter in die zin dat de ontvanger, binnen de grenzen van zijn wettelijke bevoegdheden, kan voorbijgaan aan de hypothecaire in- of overschrijving van de akte. Door de inschrijving van de hypotheek versterkt de ontvanger meteen ook zijn vordering in het geval dat hij naderhand in samenloop komt met gewone schuldeisers (F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 571; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 127-128).

396 De notaris die zou nalaten deze aanvullende verklaring te verrichten kan persoonlijk aansprakelijk gesteld worden voor het overschot, waarmee bedoeld wordt op het verschil tussen de in beslag genomen bedragen en de som van de schuldvorderingen van de samenlopende schuldeisers (E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 197, nr. 21; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 175, nr. 242).

§ 7. De afgifteverplichting van de notaris

397 Ingevolge de door de programmawet van 27 april 2007 aangebrachte wijzigingen, wordt thans in artikel 435, § 1, tweede lid WIB 1992 gesteld dat de notaris onverminderd de rechten van derden en behoudens de toepassing van de artikelen 1639 tot 1654 van het Gerechtelijk Wetboek, ertoe gehouden is de bedragen en waarden die hij voor rekening of ten bate van de belastingschuldige onder zich houdt uiterlijk de achtste werkdag die volgt op het verlijden van de akte, aan de ontvangers door te storten tot beloop van het bedrag van de belastingen en bijbehoren die hem ingevolge de notificatie ter kennis werden gebracht.

Hier kan worden aangenomen dat er in wezen sprake is van een omzetting van een bewarend in een uitvoerend derdenbeslag (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 502, nr. 807). Deze omzetting gebeurt evenwel zonder dat een voorafgaandelijke betekening van een bevel tot betalen vereist is.

398 De afgifteverplichting geldt evenwel slechts in de mate dat deze belastingen en bijbehoren een zekere en vaststaande schuld in de zin van artikel 410 WIB 1992 vormen (zie hierover boven, randnr. 213).

399 De in de wet ingebouwde afgifteverplichting doet geen afbreuk aan het feit dat de in beslag genomen sommen, zoals voorheen, onder het beslag blijven indien de belastingschuldige zich verzet heeft tegen de notificatie. In voorkomend geval wordt de notaris dus verhinderd de sommen vrij te geven tot andersluidend akkoord tussen partijen of rechterlijke beslissing (Gent 16 januari 1976, *Bull.Bel.* 1976, nr. 543, 1647; Beslagnr. Antwerpen 16 april 1987, *Bull.Bel.* 1988, 1699; zie ook E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 198, nr. 23; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 170, nr. 233 en 173, nr. 240). Voorts kan ook een reeds ontstane samenloopssituatie deze afgifteverplichting doorkruisen.

AFDELING II

INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ OPENBARE VERKOPINGEN

§ 1. Algemene duiding en toepassingsgebied

400 Op basis van artikel 442 WIB 1992 wordt de ontvanger op de hoogte gebracht van de openbare verkoping van roerende goederen. Op basis van deze informatie kan de ontvanger vervolgens nagaan in welke mate het opportunity is om op de opbrengst van de verkoop beslag te leggen. Als voorwaarde wordt wel gesteld dat de waarde van de roerende goederen die openbaar verkocht worden minstens 250 EUR bedraagt.

De oorzaak van deze openbare verkoping is niet relevant. In die zin zal het invorderingsmechanisme eveneens toepassing vinden bij de vrijwillige openbare verkoping van roerende goederen waarmee notarissen of gerechtsdeurwaarders belast worden (Com.IB nr. 442/1).

401 De invorderingswaarborg beoogt de betaling van de belastingen en bijbehoren die de eigenaar op het ogenblik van de verkoop schuldig is. Het is daarbij niet vereist dat t.a.v. deze schulden het algemeen voorrecht zou gelden.

In de administratieve commentaren wordt wel aangegeven dat het invorderingsmechanisme – wat de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing betreft – enkel geldt voor zover deze voorheffingen in een uitvoerbaar verklaard kohier zijn opgenomen (Com.IB nr. 442/2; zie hierover tevens M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 595-596).

§ 2. De kennisgeving door de gerechtsdeurwaarders en notarissen

402 In het kader van het hier besproken invorderingsmechanisme wordt een uitdrukkelijk beroep gedaan op de openbare ambtenaren of ministeriële officieren, belast met de openbare verkoping. Hiermee wordt inzonderheid bedoeld op de gerechtsdeurwaarders en notarissen.

De draagwijdte van deze medewerkingsverplichting strookt in grote mate met de kennisgevingplicht die geldt in het kader van de hierboven besproken notariële notificatieverplichtingen (zie boven, randnrs. 367 e.v.). Ook hier betreft het een eigen verplichting van de betrokken notaris of gerechtsdeurwaarder. Het feit dat de materiële organisatie van zulke verkopen niet volledig op hen rust, is niet van die aard dat zij daardoor van hun verantwoordelijkheid worden ontslagen (Com.IB nr. 442/1).

403 De kennisgevingsverplichting houdt concreet in dat de ontvanger minstens acht werkdagen voorafgaand aan de openbare verkoping van deze verkoop op de hoogte moet worden gebracht.

Deze kennisgeving kan uitsluitend gebeuren bij ter post aangetekende brief. Wat betreft de inning van de onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest betreft, is het elektronische tijdperk wel reeds ingetreden.

De bevoegde ontvanger is de ontvanger der belastingen van de woonplaats of van de hoofdinrichting van de eigenaar van de goederen. In voorkomend geval zullen de notarissen of de gerechtsdeurwaarders bij de eigenaar van de verkoopzaal tijdig alle inlichtingen inwinnen die het moeten mogelijk maken de verkopers te identificeren, zodat zij te gepasten tijde de voor de ontvanger der belastingen bestemde berichten kunnen opstellen (Com.IB nr. 442/1).

404 De notarissen of de gerechtsdeurwaarders die nalaten de ontvanger op de hoogte te brengen van de geplande openbare verkoping zijn persoonlijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting en het bijbehoren waarop het

invorderingsmechanisme van toepassing is. Het betreft hier een civielrechtelijke aansprakelijkheid. De draagwijdte en de gevolgen van deze aansprakelijkheid stoken dan ook met de aansprakelijkheid die geldt in het kader van de notariële notificatieverplichtingen (zie boven, randnr. 375; Com.IB nr. 442/7).

§ 3. De notificatie door de ontvanger

405 Voor zover de eigenaar van de roerende goederen op het ogenblik van de verkoop belastingen en/of bijbehoren verschuldigd is, kan de ontvanger bij aangetekend schrijven een notificatie verzenden naar de optredende gerechtsdeurwaarder of notaris. Wat de inning van de onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest betreft, gebeurt de notificatie reeds elektronisch.

406 Deze kennisgeving – althans voor zover zij uiterlijk daags voor de verkoop is gedaan – geldt als beslag onder derden in handen van de voornoemde openbare ambtenaren of ministeriële officieren.

De draagwijdte en de typering van dit beslag sluiten in grote mate aan bij het hierboven besproken derdenbeslag in het kader van de notariële notificatieverplichtingen (zie boven, randnrs. 387-390). Ofschoon zulks als dusdanig in de wet niet wordt geëxpliciteerd, kan ook hier worden aangenomen dat het verzenden van de notificatie slechts mogelijk is voor zover het belang van de Schatkist dit vereist. Uit de premisse dat de notificatie in voorkomend geval geldt als een *be- wa r e n d* beslag volgt immers dat in ieder geval aan de gemeenrechtelijke urgentievereiste moet voldaan zijn. Zoals besproken, valt deze gemeenrechtelijke urgentievereiste samen met het vereiste belang van de Schatkist.

407 Het voorgaande neemt evenwel niet weg dat de afwikkeling van het beslag op een aantal punten afwijkt van het beslag in het kader van de notariële notificatieverplichtingen. Zo voorziet artikel 442 WIB 1992 alvast niet in een bijzondere bescherming tegen later aantredende schuldeisers. Daarnaast wordt evenmin melding gemaakt van enige afgifteverplichting in hoofde van de gerechtsdeurwaarder of de notaris. Dit betekent dan ook dat de door de notarissen of de gerechtsdeurwaarders ontvangen bedragen onder het beslag blijven en bijgevolg niet vrijgegeven mogen worden, behoudens andersluidend akkoord tussen partijen of ingevolge een rechterlijke beslissing.

AFDELING III

VERPLICHTINGEN VAN KREDIETINSTELLINGEN OF -INRICHTINGEN

§ 1. Algemene duiding en toepassingsgebied

408 Op basis van de artikelen 443 WIB 1992 en 220 e.v. KB WIB 1992 wordt de vrijgave van kredieten, leningen of voorschotten, waarvoor een voordeel is

verleend of aangevraagd in het kader van de regelgeving inzake economische expansie, geblokkeerd zolang de openstaande belastingschulden niet worden betaald (zie voor een bespreking M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 597-606).

Het verbod op vrijgave geldt van rechtswege en is dus niet afhankelijk van een door de ontvanger gelegd derdenbeslag. Nochtans blijkt uit de parlementaire werkzaamheden dat het initiële opzet erin bestond om een invorderingswaarborg uit te bouwen naar het model van de hiervoor besproken notariële notificatiemechanismen. De discrepantie tussen de uiteindelijk aangenomen wettekst en het initiële ontwerp doet dan ook soms vragen rijzen naar de evenredigheid van de maatregel in het licht van de door de wetgever beoogde doelstelling. Zo bv. geldt de invorderingsmaatregel ook indien overbruggingskredieten worden toegekend aan ondernemingen in moeilijkheden.

409 Het invorderingsmechanisme houdt in dat de toegekende fondsen, hetzij in hun geheel, hetzij gedeeltelijk, niet mogen worden vrijgegeven. De finaliteit van dit mechanisme is uiteindelijk gericht op de effectieve betaling van de eisbare belastingen en bijbehoren. Daarbij geldt als principe dat de krediet-aanvrager met eigen middelen de openstaande belastingschulden moet betalen. Dit neemt echter niet weg dat – voor zover de kredietaanvrager hiermee instemt – de geblokkeerde fondsen bij wijze van betaling rechtstreeks aan de ontvanger worden overgemaakt (art. 224, § 1, tweede lid KB/WIB 1992). Vanuit deze optiek is in wezen sprake van een *bewarende maatregel* die – net zoals een bewarend beslag – leidt tot de onbeschikbaarheid van de fondsen.

410 Opdat het invorderingsmechanisme toepassing zou kunnen vinden, volstaat het dat voor het vermelde krediet, lening of voorschot een voordeel is *aangevraagd* in het kader van de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake economische expansie. De omstandigheid dat het voordeel naderhand niet zou worden toegekend, vormt dan ook geen hinderpaal voor de toepassing van het invorderingsmechanisme (verslag namens de commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St.* Kamer 1979-80, nr. 323/47, 78).

411 Het voordeel moet dus voortkomen uit de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake economische expansie. In de administratieve commentaren wordt hierbij verwezen naar de wet economische expansie 1959, de wet economische expansie 1970 en de wet economische heroriëntering (respectievelijk wet 17 juli 1959 tot invoering en ordening van maatregelen ter bevordering van de economische expansie en de oprichting van nieuwe industrieën, *BS* 29 augustus 1959; wet 30 december 1970 betreffende de economische expansie, *BS* 1 januari 1971; wet 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering, *BS* 17 augustus 1978).

De economische expansiemaatregelen zijn hiertoe evenwel niet beperkt. Inzonderheid moet rekening worden gehouden met het feit dat de gewesten thans ter zake bevoegd zijn. Binnen dit kader hebben de gewesten de federale wetgeving overigens in grote mate opgeheven en vervangen door eigen expansiemaatregelen (art. 6, § 1, VI BWHI; zie wat het Vlaamse Gewest betreft inzonderheid

decreet 31 januari 2003 betreffende het economisch ondersteuningsbeleid, *BS* 25 maart 2003). Binnen dit perspectief kan dan ook betwijfeld worden of de federale wetgeving de volledige ontplooiing van deze regionale expansiemaatregelen kan doorkruisen.

412 Het voordeel moet daarenboven verband houden met het toegekende krediet, lening of voorschot. Daarmee wordt dus gedoeld op de staatswaarborg, de rentetoelagen en de interestbonussen (Com.IB nr. 443/8; MvT bij wetsontwerp betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St.* Kamer 1979-80, nr. 323/1, 9). Andere voordelen die uit de economische expansiewetgeving zouden voortvloeien – zoals bepaalde fiscale voordelen – worden hier dus niet gevisieerd. *A fortiori* geldt het invorderingsmechanisme evenmin indien een borg wordt verleend door een erkende vennootschap voor onderlinge borgstelling (Com.IB nr. 443/8; verslag namens de commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St.* Kamer 1979-80, nr. 323/47, 78).

§ 2. Principieel verbod op vrijgave van de toegekende fondsen

413 Voor zover de kredietaanvraag binnen het toepassingsgebied valt van artikel 443 WIB 1992 moet de kredietinstelling in de regel de toegekende fondsen integraal blokkeren. Deze mogen in voorkomend geval noch geheel, noch gedeeltelijk worden vrijgegeven. Het is daarbij dus van geen belang of de kredietaanvrager al dan niet daadwerkelijk belastingschulden heeft.

§ 3. Aanvraag en uitreiking van een attest

414 Teneinde het attest te verkrijgen moet de belanghebbende natuurlijke persoon of rechtspersoon, middels een gestandaardiseerd formulier, een aanvraag in drie exemplaren indienen. De ontvanger moet het attest uitreiken binnen acht dagen na de indiening van de aanvraag (art. 221 KB WIB 1992; zie ook Com.IB nr. 443/14). Een exemplaar van het attest wordt door de bevoegde ontvanger gezonden aan de overheid waarbij een voordeel inzake economische expansie werd aangevraagd (art. 223, eerste lid KB WIB 1992; zie ook Com.IB nrs. 443/9 en 443/10).

415 Op het vlak van de inkomstenbelastingen is de bevoegde ontvanger, bij wie het voormelde attest moet worden aangevraagd, in de regel de ontvanger van de directe belastingen in wiens ambtsgebied de natuurlijke persoon of rechtspersoon aan wie een krediet, lening of voorschot wordt toegekend, zijn woonplaats, zijn maatschappelijke zetel of zijn voornaamste inrichting van bestuur heeft.

Indien de voornoemde kredietaanvrager zijn woonplaats, zijn maatschappelijke zetel of zijn voornaamste inrichting van bestuur in het buitenland heeft, is de ontvanger van de directe belastingen belast met de inning van de belasting van niet-inwoners bevoegd (art. 220 KB WIB 1992; zie ook Com.IB nr. 443/13).

416 Het attest moet worden aangevraagd vooraleer het voordeel inzake economische expansie wordt aangevraagd. Daarenboven mag de datum van uitreiking van het voornoemde attest niet vroeger zijn dan een maand vóór de datum van de aanvraag tot verkrijging van het voordeel, noch later dan deze datum (art. 222, tweede lid KB WIB 1992). Deze bepaling strekt ertoe aan de overheid die over de toekenning van het voordeel moet beslissen, toe te laten om in voorkomend geval in de daarop betrekking hebbende beslissing een bijzonder beding op te nemen omtrent de betaling van de belastingschulden.

417 Het attest heeft voorts een beperkte geldigheidsduur. In die zin zal een nieuw attest moeten worden voorgelegd wanneer de beslissing tot toekenning van het voordeel niet is genomen binnen zes maanden te rekenen van de datum van het attest. In dit geval hoeft de kredietinstelling of -inrichting met de gegevens van het nieuwe attest slechts rekening te houden in zoverre de fondsen nog niet zijn vrijgegeven vóór het verstrijken van die termijn van zes maanden (art. 222, derde lid en 224, § 2 KB WIB 1992; zie ook Com.IB nr. 443/4).

§ 4. De in het attest op te nemen belastingschulden

418 In het attest wordt het bedrag van de eisbare belastingen en bijbehoren vermeld. Het bedrag van de eisbare belastingen en bijbehoren wordt beoordeeld op het ogenblik dat het attest wordt uitgereikt (zie ook Com.IB nr. 443/16).

Ofschoon de wetgever zulks niet langer alsdusdanig expliciteert kan worden aangenomen dat met de notie eisbare belastingschuld bedoeld wordt op opeisbare (in de zin van betaalbare) belastingschulden die daarenboven gematerialiseerd zijn in een uitvoerbare titel. In het attest zal dan ook geen melding worden gemaakt van:

- de aanslagen in de PB, de Ven.B en de BNI, die nog niet zijn vervallen op de datum waarop het attest wordt afgeleverd, tenzij de ontvanger oordeelde dat zij onmiddellijk eisbaar zijn omdat de rechten van de Schatkist in gevaar verkeerden;
- de RV en de BV die niet zijn ingekohierd uiterlijk op de dag waarop het attest wordt afgeleverd (Com.IB nr. 443/20).

419 Ook betwiste belastingschulden moeten dus klaarblijkelijk worden opgenomen in het attest.

Zelfs wanneer een belastingschuld voor redelijke betwisting vatbaar blijkt en de rechten van de Schatkist niet in gevaar zijn, kan de vrijgave van de fondsen op grond van artikel 443 WIB 1992 dan ook strikt genomen geblokkeerd worden. Hierbij kan wel meteen worden opgemerkt dat dergelijke stringente toepassing van de betrokken wettekst moeilijk te rijmen valt met de door de wetgever beoogde doelstelling die ook beter tot uiting kwam in het initiële ontwerp. Het is overigens ongetwijfeld vanuit deze insteek dat in de adminis-

tratieve commentaren – en in navolging van de parlementaire werkzaamheden – wordt aangegeven dat er in geval van betwisting alleen rekening zal worden gehouden met het bedrag dat als zekere en vaststaande schuld wordt beschouwd, met dien verstande dat deze beperking niet zal gelden indien de rechten van de Schatkist in gevaar verkeren of indien het bezwaarschrift kennelijk geen ander doel heeft dan het belemmeren van de invordering (Com.IB nr. 443/21; verslag namens de commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St.* Kamer 1979-80, nr. 323/47, 78).

§ 5. De gevolgen van het attest

420 Voor zover het attest aangeeft dat in hoofde van de kredietaanvrager geen belastingen of bijbehoren eisbaar zijn, mogen de fondsen zonder meer integraal worden vrijgegeven.

421 Indien daarentegen uit het attest blijkt dat een bepaald bedrag aan belastingen en bijbehoren eisbaar is, moet de betaling van de verschuldigde bedragen het voorwerp uitmaken van een bijzonder beding in de beslissing tot toekenning van het voordeel (art. 443, eerste lid, 2° WIB 1992).

De Koning heeft deze bepaling in die zin uitgewerkt dat in de beslissing tot toekenning van het voordeel bepaald moet worden dat de kredietinstelling of -inrichting de fondsen niet geheel mag vrijgeven tenzij de betrokkene zijn belastingschuld heeft betaald (art. 223, tweede lid KB WIB 1992). Zolang deze betaling niet heeft plaatsgevonden zal de kredietinstelling de fondsen slechts mogen vrijgeven voor zover en in de mate dat deze meer bedragen dan het bedrag van de eisbare belastingen en bijbehoren. De fondsen worden in dit geval dus geblokkeerd ten belope van de verschuldigde bedragen. De uiteindelijke vrijgave zal hier slechts kunnen plaatsvinden indien de kredietaanvrager een (tweede) attest overlegt waarin de bevoegde ambtenaar verklaart dat de belastingen en bijbehoren effectief betaald zijn, tenzij de kredietinstelling de geblokkeerde fondsen rechtstreeks heeft overgemaakt aan het bevoegde ontvangkantoor. Voor dergelijke rechtstreekse betaling door de kredietinstelling zal (natuurlijk) wel de instemming van de belastingschuldige vereist zijn (art. 224, § 1 KB WIB 1992).

Hieromtrent kan wel worden opgemerkt dat de door de Koning uitgewerkte regeling onvolgende het opzet van de wetgever in acht neemt en bijgevolg in welbepaalde omstandigheden aanleiding dreigt te geven tot een onevenredige toepassing van het invorderingsmechanisme. In die zin wordt noch t.a.v. ondernemingen in moeilijkheden, noch t.a.v. betwiste belastingen ruimte gelaten om zonder effectieve betaling een vrijgave van de geblokkeerde fondsen mogelijk te maken.

HOOFDSTUK V SPECIFIEKE AANSPRAKELIJKHEDEN

AFDELING I

DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE BELASTING-SCHULDEN VAN EEN AANNEMER

§ 1. Algemene duiding

422 De artikelen 400 WIB 1992 e.v. vormen op het vlak van de inkomstenbelastingen de fiscale weerklink van de bestrijding van zwartwerk en praktijken van koppelbazerij in de bouwsector (zie voor een algemene bespreking M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 609-629; G. POPPE, “De nieuwe regeling registratie van aannemers: een grondige analyse van het fiscale en het sociale luik” in *Fiscaal Praktijkboek 2008-2009 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2008, 417-468; zie ook B. PEETERS, “De verantwoordelijkheid van derden voor andermans belastingschulden: de fiscale toepassing van het KYC-principe” in *Verantwoordelijkheid en recht*, Mechelen, Kluwer, 2008, 445-448).

423 De bijna identieke tegenhanger van deze bepaling op sociaal vlak is terug te vinden in artikel 30bis van de RSZ-wet. Op deze sociaalrechtelijke regeling wordt hierna enkel ingegaan voor zover dit ertoe kan bijdragen de draagwijdte van de fiscaalrechtelijke regeling te verduidelijken. Merk hierbij overigens op dat in de sociaalrechtelijke regeling tevens een meldingsplicht wordt opgelegd aan de aannemer vóór de aanvang van de werken (zie art. 30bis, §§ 7-9 RSZ-wet).

424 De voorloper van de huidige regeling werd ingevoerd door de wet economische heroriëntering van 4 augustus 1978 (art. 59 wet 4 augustus 1978, *BS* 17 augustus 1978). Ruw geschetst kwamen deze bepalingen er op neer dat, indien men werkte met een niet-geregistreerd (onder)aannemer, een dubbel mechanisme werd aangezwengeld teneinde de betaling van de verschuldigde inkomstenbelastingen te garanderen. Enerzijds moest de opdrachtgever (of de aannemer) een deel van het bedrag dat hij moest betalen aan zijn medecontractant inhouden en doorstorten aan de Schatkist. Anderzijds werd de opdrachtgever (of de aannemer) hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de betaling van de belastingschulden van zijn medecontractant (zie voor enkele doctrine-artikelen m.b.t. dit initieel geldende stelsel S. DE BORMAN, “De nieuwe maatregelen tegen de sociale en fiscale fraude”, *AFT* 1979, 261-271; L. DENYS en W. COPPENS, “Fiscale aspecten van de registratie van aannemers”, *Fiskofoon* 1980, 12-27, 1982, 63-78 en 1983, 79-85; G. GEENS, “De Belgische maatregelen ter bestrijding van de bedrieglijke praktijken van de koppelbazen en de weerslag ervan op internationaal vlak voor aannemers en onderaannemers”, *BTW Rev.* 1980, nr. 43, 49-66).

De koppeling tussen de registratieverplichting en het preventieve invorderingsmechanisme werd evenwel veroordeeld door het Europees Hof van Justitie in zijn arrest van 9 november 2006 (HvJ 9 november 2006, nr. C-433/04, *TFR* 2007, nr. 320, 312, noot D. BOGAERTS; zie ook I. DE TROYER,

De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties, Antwerpen, Intersentia, 2009, 155-168; Brussel 12 september 2008, *TFR* 2009, nr. 358 en *tfrnet*).

Teneinde aan de Europese verzuchtingen tegemoet te komen, werd de geldende regeling dan ook gewijzigd bij programmawet van 27 april 2007 (zie art. 138 t.e.m. 146 programmawet 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007). Met diezelfde programmawet en binnen dezelfde geest werd ook artikel 30bis RSZ-wet gewijzigd.

Ofschoon het invorderingsmechanisme reeds middels deze wijziging ontkoppeld werd van de bestaande registratieverplichting, duurt het nog tot de inwerkingtreding van de wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen vooraleer de registratieverplichting effectief en volledig wordt opgeheven (*BS* 10 november 2011; inwerkingtreding vast te stellen door de Koning).

§ 2. Toepassingsgebied

A. DE UITVOERING VAN WERKEN IN ONROERENDE STAAT

425 Het invorderingsmechanisme vindt principieel toepassing zodra een opdrachtgever of een aannemer een beroep doet op een aannemer respectievelijk een onderaannemer voor de uitvoering van werken in onroerende staat of daarmee gelijkgestelde werken.

Het is van geen belang of deze werken worden uitgevoerd door een Belgische dan wel een buitenlandse (onder)aannemer. Evenmin is het van belang of de opdrachtgever al dan niet in België gevestigd is. Het territoriale aanknopingspunt van deze regeling wordt immers louter gedetermineerd in functie van de vraag of de werken al dan niet in België worden uitgevoerd.

426 Onder werken begrijpt men de werkzaamheden vermeld in artikel 20, § 2 KB BTW nr. 1, zijnde de werken in onroerende staat waarvoor een verlegging van de heffing geldt. Op deze wijze worden de maatregelen op het vlak van de inkomstenbelastingen en de btw gealigneerd.

427 Onder opdrachtgever begrijpt men eenieder die opdracht geeft om tegen een prijs werken uit te voeren of te laten uitvoeren.

Onder aannemer begrijpt men eenieder die er zich toe verbindt om tegen een prijs voor een opdrachtgever werken uit te voeren of te laten uitvoeren, alsook iedere onderaannemer ten overstaan van de na hem komende onderaannemers.

Onder onderaannemer tot slot begrijpt men eenieder die er zich toe verbindt, hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks, in welk stadium ook, tegen een prijs het aan de aannemer toevertrouwde werk of een onderdeel ervan uit te voeren of te laten uitvoeren of daartoe werknemers ter beschikking te stellen.

B. DE UITSLUITING VAN WERKEN VOOR PRIVÉDOELEINDEN

428 Het invorderingsmechanisme zal geen toepassing vinden t.a.v. de opdrachtgever-natuurlijke persoon in de mate dat hij voor louter privédoeleinden de geïsoleerde werken laat uitvoeren (art. 407 WIB 1992).

Thans kan er dus in ieder geval geen twijfel meer over bestaan dat de opdrachtgever-rechtspersoon zich niet op deze uitzonderingsregeling kan beroepen (vgl. voorheen Cass. 25 oktober 1999, *RW* 2000-01, 26).

429 Wat de professionele of private aard van de werkzaamheden betreft, zal dan ook steeds rekening moeten gehouden met de bestemming die de opdrachtgever aan het betrokken goed geeft.

Blijkens het verslag aan de Koning zouden onder de uitzonderingsregeling evenwel enkel werkzaamheden vallen die betrekking hebben op woongelegenheden en dit onafhankelijk of de opdrachtgever dit goed zelf bewoont, dan wel niet professioneel verhuurt (zie verslag aan de Koning bij KB 26 december 1998 houdende maatregelen met het oog op de aanpassing van de hoofdelijke aansprakelijkheidsregeling voor de sociale en fiscale schulden met toepassing van art. 43 van de wet van 26 juli 1996 houdende de modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels, *BS* 31 december 1998). Beroepsmatig gebruikte gebouwen alsook aan meerdere eigenaars toebehorende delen van een gebouw zouden wel onder het invorderingsmechanisme vallen.

430 Het is eveneens van belang om te noteren dat de uitzonderingsbepaling enkel geldt in de mate dat de werken voor louter privédoeleinden worden uitgevoerd.

Opmerkelijk hierbij is wel dat artikel 30bis RSZ-wet na de wijziging door de programmawet van 27 april 2007 vooropstelt dat het invorderingsmechanisme enkel toepassing vindt indien de opdrachtgever-natuurlijke persoon de werken uitsluitend voor privédoeleinden laat uitvoeren. De verhoudingsgewijze toepassing van deze uitzonderingsbepaling blijkt hier dus niet langer expliciet uit de wettekst, hetgeen niet wegneemt dat dergelijke opsplitsing wel blijvend verdedigbaar is.

In voorkomend geval zal dus een opsplitsing moeten worden gemaakt tussen de kostprijs van de privéwerkzaamheden enerzijds en de professionele werkzaamheden anderzijds. Deze opsplitsing determineert dan het bedrag van de n.a.v. de betaling van de factuur te verrichten inhoudingen, alsook het plafond van de hoofdelijke aansprakelijkheid (zie verder, randnrs. 455 e.v.). Werkzaamheden die zowel op privégedeelten als op de beroepsgedeelten betrekking hebben, vallen evenwel niet onder deze uitzondering (G. POPPE, “De nieuwe regeling registratie van aannemers: een grondige analyse van het fiscale en het sociale luik” in *Fiscaal Praktijkboek 2008-2009 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2008, 447).

C. TOEPASSING NA SAMENLOOP, BESLAG, INPANDGEVING ENZ.

431 De wet bepaalt expliciet dat de ganse regeling eveneens van toepassing blijft in geval van faillissement of elke andere samenloop van schuldeisers alsook bij cessie, beslag onder derden, inpandgeving, inbetalinggeving of in

artikel 1798 van het Burgerlijk Wetboek bedoelde rechtstreekse vordering of een procedure van gerechtelijke reorganisatie (art. 408 WIB 1992). Het arrest dat geen toepassing maakt van de bepalingen die de opdrachtgever verplichten de voorgeschreven inhoudingen te doen ten voordele van de staat, ook in geval van rechtstreekse vordering van een onderaannemer schendt dan ook (o.m.) artikel 408 WIB 1992 (zie Cass. 13 juni 2008, www.cass.be).

Het Grondwettelijk Hof oordeelde in zijn arrest van 13 maart 2002 dat de bijzondere bescherming die de overheid geniet in geval van samenloop in het licht van de door de wetgever beoogde doelstelling niet onevenredig is ten overstaan van de toestand van de andere schuldeisers. De procedure van de invordering van overheidsinkomsten mag in dat opzicht en teneinde de overheid in staat te stellen haar verbintenissen ten aanzien van de collectiviteit na te komen, immers t o t o p z e k e r e h o o g t e van het gemeen recht afwijken (Arbitragehof 13 maart 2002, nr. 46/2002, www.const-court.be, AA 2002, nr. 2, 529, BS 25 mei 2002, 22693 en RRD 2002, nr. 103, 240).

432 Het voorgaande neemt nochtans niet weg dat de door de opdrachtgever of aannemer verrichte stortingen na het faillissement niet meer kunnen worden aangezuiverd op de vóór het faillissement ontstane belastingschulden die werden opgenomen in de boedel, althans voor zover deze stortingen betrekking hebben op na het faillissement uitgevoerde werkzaamheden waarvoor de curator toelating verkreeg van de rechtbank. De schulden en schuldvorderingen ten gevolge van die voortgezette activiteit zijn immers verbintenissen van de boedel zelf, die onder het bestuur van de curator blijven zolang de staat van faillissement aanhoudt. Dit werd door het Hof van Cassatie bevestigd in zijn arrest van 2 mei 1994 (Cass. 2 mei 1994, *AJT* 1994-95, 122, noot I. VAN DE WOESTEYNE, *Arr.Cass.* 1994, 439, *Bull.* 1994, 429, *Bull.Bel.* 1996, 49, *JLMB* 1994, 1022, *Pas.* 1994, I, 429, *RW* 1994-95, 861 en *TBH* 1994, 912).

Deze analyse geldt niet naar analogie voor situaties waar de voortzetting van de activiteit na de ontstane samenloop niet gekoppeld wordt aan het verlies over het beheer van de goederen. In die zin zal een in vereffening gestelde vennootschap niet het beheer over haar vermogen verliezen zodat deze vennootschap ook voor de na de ontstane samenloop uitgevoerde werken aannemer of onderaannemer blijft. In dit geval blijft de mogelijkheid tot aanzuivering dan ook onbepaald van toepassing op elk bedrag dat de opdrachtgever aan de ontvanger heeft betaald na de vereffening (Cass. 21 juni 1999, *Arr.Cass.* 1999, 896, *Bull.* 1999, 928 en *Bull.Bel.* 2000, 2032).

§ 3. Toepassingsvoorwaarde

433 Voor de toepassing van het invorderingsmechanisme is vereist dat de aannemer of de onderaannemer op wie een beroep wordt gedaan effectief fiscale schulden heeft. Deze toepassingsvoorwaarde speelt zowel een rol op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst als, naderhand, bij de effectieve ontplooiing van de invorderingswaarborgen.

Van de opdrachtgever of de aannemer wordt dan ook verwacht dat hij de fiscale situatie van de aannemer of onderaannemer goed opvolgt (zie B. PEETERS, “De verantwoordelijkheid van derden voor andermans belastingschulden: de fiscale toepassing van het KYC-principe” in *Verantwoordelijkheid en recht*, Mechelen, Kluwer, 2008, 448).

434 Opdat de opdrachtgever of de aannemer zou kunnen nagaan of zijn medecontractant al dan niet fiscale schulden heeft, stelt de FOD Financiën een gegevensbank ter beschikking van het publiek die voor de toepassing van de bijzondere invorderingswaarborgen bewijskracht heeft (art. 403, § 5, eerste lid WIB 1992).

In de gegevensbank zelf zal enkel een vermelding worden opgenomen dat er fiscale schulden zijn. De grootte van de schuld zal echter niet uit de gegevensbank blijken. In voorkomend geval moet dan ook aan de medecontractant een attest worden gevraagd waaruit zou kunnen blijken dat het in te houden bedrag kleiner is dan de in principe in te houden bedragen (zie verder, randnrs. 438).

Voor de opname van de openstaande schulden in de gegevensbank, is het principieel zonder belang of deze schulden al dan niet betwist worden. Evenmin is het van belang of er al dan niet sprake is van enig bedrog of enige nalatigheid (vgl. voorheen m.b.t. de registratieverplichting, Cass. 11 juni 1987, *Arr.Cass.* 1986-87, 1391, *Bull.* 1987, 1252, *Bull.Bel.* 1987, 2500, *JLMB* 1987, 1204, noot J. CAEYMAEX, *JT* 1987, 644, noot J. LEDOUX en E. MATHELART, *JTT* 1988, 282, noot J. NEVEN, *Pas.* 1987, I, 1252, *RW* 1987-88, 573 en *TBH* 1987, 730, noot C. VAN BUGGENHOUT en P. VAN DER PUTTEN; Cass. 8 oktober 1987, *Arr.Cass.* 1987-88, 166, *Bull.* 1988, 155, *Bull.Bel.* 1988, 1520, *JLMB* 1988, 195, noot J. CAEYMAEX, *JT* 1989, 272, noot J. LEDOUX en E. MATHELART, *Pas.* 1988, I, 155 en *RW* 1987-88, 852; Cass. 28 april 1988, *Arr.Cass.* 1987-88, 1083, *Bull.* 1988, 1024, *FJF* 1988, 356, *JT* 1989, 270, noot J. LEDOUX en E. MATHELART en *Pas.* 1988, I, 1024; Cass. 19 december 1988, *Arr.Cass.* 1988-89, 478).

§ 4. De inhoudings- en stortingsplicht

A. DE INHOUDING EN DOORSTORTING DOOR DE OPDRACHTGEVER OF AAN- NEMER

1. Algemene duiding

435 De inhoudingsplicht impliceert dat de opdrachtgever (respectievelijk de aannemer) die een beroep doet op een aannemer (respectievelijk een onder-aannemer) die fiscale schulden heeft op het ogenblik van de betaling, bij elke (al dan niet gedeeltelijke) betaling verplicht is een gedeelte van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief btw, in te houden en door te storten aan de ontvanger. Bij elke betaling moet de gegevensbank dus opnieuw worden geconsulteerd.

Over de juridische aard van deze inhoudings- en stortingsverplichting bestaat de nodige onduidelijkheid. Aldus werd het inhoudingsmechanisme reeds in verband gebracht met de figuur van de rechtstreekse vordering (E. DIRIX, “Over de aard van art. 299bis en art. 30bis R.S.Z.-wet bij samenloop”, *RW* 1988-89, nr. 37, 1279). Deze figuur lijkt echter veeleer beschouwd te moeten worden als een specifieke en met de betaling van de schuld van de opdrachtgever of aannemer verband houdende kwalitatieve verplichting (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 620-623).

436 De inhoudings- en stortingsverplichtingen zijn van openbare orde. Uit hun aard, alsmede uit de bedoeling van de wetgever, volgt dat die inhoudingsplicht ontstaat door het enkele feit dat samengewerkt wordt met een geïssende aannemer-medecontractant en van toepassing blijft ongeacht inpassing of endossement. In dergelijk geval zal ingevolge het endossement van een factuur, de geëndosseerde de plaats innemen van de oorspronkelijke schuldeiser, de overdrager, en de overgedragen schuldvordering zal onderworpen blijven aan dezelfde beperkingen als bij de overdrager (Cass. 28 januari 2005, www.cass.be, *Arr. Cass.* 2005, 235, concl. G. DUBRULLE, *FJF* 2007, nr. 3, 257, concl. G. DUBRULLE, *Pas.* 2005, 23 en *TFR* 2005, nr. 289, 869, noot C. CHEVALIER).

2. Het in te houden bedrag

437 Het in te houden deel bedraagt in principe 15 % van het verschuldigde en effectief betaalde bedrag (exclusief btw).

Merk op dat het in principe in te houden percentage in toepassing van artikel 30bis RSZ-wet 35 % bedraagt van het door de opdrachtgever of de aannemer verschuldigde bedrag. De totale inhoudingsplicht kan dus in voorkomend geval oplopen tot 50 % van het te betalen bedrag.

438 Dit deel kan evenwel beperkt worden tot het bedrag van de schulden van de aannemer of de onderaannemer op het ogenblik van de betaling (art. 403, § 3 WIB 1992).

Zoals gezegd, blijkt de grootte van de schuld evenwel niet uit de gegevensbank. In voorkomend geval moet dan ook aan de medecontractant een attest worden gevraagd waaruit zou kunnen blijken dat het in te houden bedrag kleiner is dan de in principe in te houden bedragen. Enkel indien effectief een attest wordt overgelegd en voor zover uit dit attest blijkt dat de fiscale schuld lager is dan 15 % van het te betalen bedrag, kan een lager bedrag worden ingehouden en doorgestort. Dit attest houdt rekening met de schuld op de dag waarop het werd opgesteld en blijft geldig gedurende twintig dagen volgend op de uitreiking ervan door de bevoegde ontvanger. Indien de medecontractant evenwel bevestigt dat de openstaande schulden hoger zijn dan de (in principe) te verrichten inhoudingen of wanneer de medecontractant het bedoelde attest niet binnen de maand na de aanvraag ervan overlegt, moet de opdrachtgever alsnog 15 % inhouden op het verschuldigde bedrag (art. 403, § 5 en art. 208 KB WIB 1992).

Ingevolge de wet houdende diverse bepalingen van 22 december 2008 werd dit algemene stelsel wel licht aangepast “om te vermijden dat attesten moeten worden uitgereikt omtrent kleine schulden”. Bijgevolg zal aan de medecontractant slechts een attest moeten worden gevraagd indien het factuurbedrag hoger is dan of gelijk aan 7.143 EUR (art. 403, § 5, tweede lid WIB 1992, zoals gewijzigd door art. 183 wet 22 december 2008 houdende diverse bepalingen (I), *BS* 29 december 2008, inwerkingtreding 1 januari 2009).

3. De doorstorting van het ingehouden bedrag

439 De betaling van het ingehouden bedrag moet verricht worden op hetzelfde tijdstip als de betaling aan de (onder)aannemer en uitsluitend door storting of overschrijving op de postrekening van de aangewezen ontvanger. Dit is thans de ontvanger van het ontvangkantoor “Brussel 3 en Bijzondere ontvangsten”.

Zolang de betaling niet effectief wordt uitgevoerd, ontstaat dus geen inhoudings- en stortingsverplichting, hetgeen (o.m.) van belang is indien de opdrachtgever of de aannemer het bedrag van de factuur betwist. Het feit dat de factuur reeds opeisbaar zou zijn doet hieraan geen afbreuk (Kh. Antwerpen 31 mei 1990, *Bull.Bel.* 1991, 2946; zie ook Gent 12 september 1989, *FJF* 1990/227). Er werd reeds geoordeeld dat ook een schuldvergelijking tussen de opdrachtgever en de aannemer aanleiding zal geven tot een inhoudings- en stortingsverplichting (vgl. Brussel 7 april 1995, *Fisc.Koer.* 1995, 346, noot X).

440 Op het stortings- of overschrijvingsbewijs moet naast de naam, het adres en het btw-nummer van de aannemer tevens de vermelding “Art. 403 WIB 1992” worden opgenomen, alsook een verwijzing naar de datum en het nummer van de factuur waarop de betaling betrekking heeft. Gelijktijdig met de storting of de overschrijving zendt diegene die de storting moet verrichten een afschrift van de facturen waarop de betaling betrekking heeft (art. 207 KB WIB 1992).

441 De vennoten van een tijdelijke handelsvennootschap, een stille handelsvennootschap of een maatschap zijn onderling hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van deze in te houden en door te storten sommen (art. 405 WIB 1992).

B. DE AANWENDING TOT BETALING EN HET RECHT OP TERUGGAVE IN HOOFDE VAN DE MEDECONTRACTANT

442 De ingehouden en doorgestorte bedragen worden eerst aangewend tot aanzuivering van de belastingschulden waarvoor de opdrachtgever (respectievelijk de aannemer) hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld, de boeten en vervolgens voor de schulden inzake de b t w (art. 406, § 1 WIB 1992).

443 Voor ieder van deze schulden wordt de betaling eerst aangewend op de kosten, daarna op de nalatigheidsinteressen, vervolgens op de belastingverhogingen en ten slotte op de nog verschuldigde belastingen (art. 406, § 2 WIB 1992).

444 Voor zover de achterstallige belastingen volledig zijn aangezuiverd, kan de persoon op wiens schuldvordering het gestorte bedrag werd ingehouden, bij de bevoegde ontvanger middels een gestandaardiseerd formulier een aanvraag om teruggaaf van het eventuele overschot van de gedane stortingen indienen.

Dit overschot wordt ten spoedigste en uiterlijk binnen een termijn van twee maanden te rekenen van de regelmatig ingediende aanvraag door de ontvanger aan de aanvrager overgemaakt. Binnen diezelfde termijn wordt aan de aanvrager eveneens kennis gegeven van de wijze waarop de stortingen werden aangewend op de openstaande schulden (art. 406, § 3 WIB 1992 *juncto* art. 209 KB WIB 1992).

C. SANCTIE

1. *Uitgangspunt*

445 Indien de opdrachtgever (respectievelijk de aannemer) zijn stortingsverplichting niet naleeft, wordt het verschuldigde bedrag in de regel verdubbeld en binnen de in artikel 354 WIB 1992 bedoelde aanslagtermijn als *administratieve boete* ingekohierd ten name van diegene die de inbreuk heeft gedaan.

446 Deze geldboete heeft dezelfde aard als de in artikel 445 WIB 1992 vermelde geldboete. Dit betekent o.m. dat deze boete ook kan worden gevestigd binnen de in artikel 355 WIB 1992 bedoelde hertaxatietermijn. Het feit dat artikel 404 WIB 1992 enkel refereert aan de in artikel 354 WIB 1992 bedoelde aanslagtermijn, doet hieraan geen afbreuk (Cass. 22 november 2001, *AFT* 2002, nr. 3, 147, *FJF* 2002, nr. 2, 152, noot, *Pas.* 2001, 1917 en *RW* 2003-04, nr. 12, 475).

447 Dergelijke geldboete valt buiten het invorderingsmechanisme en kan bijgevolg niet aangewend worden tot aanzuivering van de door de aannemer of de onderaannemer verschuldigde belastingen en boeten.

Op dit vlak wijkt de fiscale regeling overigens af van de sociale regeling. Artikel 30*bis*, § 5 RSZ-wet bepaalt immers als sanctie dat benevens de betaling van het te storten bedrag aan de RSZ bovendien een bijslag verschuldigd is gelijk aan het te betalen bedrag.

2. *Vermindering van de boete*

448 Aan de Koning werd wel toegestaan voorwaarden te bepalen waaronder de boete kan worden verminderd (art. 404 WIB 1992).

Binnen dit kader werd bepaald dat de boete voor ten hoogste drie overtredingen effectief zal worden verminderd op voorwaarde dat degene die de storting niet heeft verricht, een overeenkomst had afgesloten met een aannemer die op het ogenblik van het afsluiten ervan geen fiscale schulden had, en dat die aannemer op het ogenblik van de vaststelling van de overtreding ofwel geen fiscale schulden meer heeft, ofwel nog steeds fiscale schulden heeft en degene die de storting niet heeft verricht, op verzoek van de administratie, alsnog de vereiste storting heeft uitgevoerd binnen de door haar opgelegde termijn en het bewijs van storting wordt overgelegd.

Concreet zal de boete verminderd worden tot een achtste, een vierde of de helft van die boete naargelang het respectievelijk een eerste, een tweede of een derde overtreding betreft (art. 210 KB WIB 1992).

449 De mogelijkheid om deze laattijdige storting uit te voeren moet duidelijk worden opgevat als een ten gunste van de opdrachtgever of aannemer ingestelde voorwaarde die het mogelijk maakt het bedrag van de boete te verminderen.

Deze nauwe samenhang tussen de stortingsplicht en de verminderde boete leidt er dan ook toe dat de met deze storting verband houdende schuld vervalt indien de boete niet langer kan worden ingekohierd. Daarnaast kan eveneens worden aangenomen dat de opdrachtgever of de aannemer de financiële last van deze (laattijdig doorgestorte) schuld moet dragen. Ingevolge de laattijdige storting kan hij zich dus niet langer beroepen op zijn inhoudingsrecht. De volledige betaling van de factuur verleent aan de fiscus dan ook niet het recht om vanwege diegene die de betaling ontving op grond van het leerstuk van de onverschuldigde betaling de betaling te vorderen van de niet-ingehouden en niet-doorgestorte bedragen (Antwerpen 22 maart 1999, *RW* 2000-01, nr. 9, 309). Voor zover na de aanrekening van dit laattijdig gestorte bedrag op de openstaande belastingschulden een saldo overblijft, zal dit ten goede komen aan de opdrachtgever of de aannemer die de laattijdige storting verricht heeft (zie en vgl. Cass. 20 februari 1997, *Arr.Cass.* 1997, 256, *Bull.* 1997, 262, *Pas.* 1997, I, 262, *RW* 1998-99, 270 en *TBH* 1998, 438).

3. Rechterlijk toezicht

450 Het feit dat de in artikel 404 WIB 1992 bepaalde boete met de in artikel 445 WIB 1992 vermelde geldboete wordt vereenzelvigd, impliceert eveneens dat deze in het kader van een bezwaarprocedure en naderhand voor de rechtbank kan worden aangevochten (zie ook N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 71-72).

Daarbij wordt traditioneel voorgehouden dat de rechter niet enkel bevoegd is om na te gaan of de boete wettelijk verschuldigd is, maar tevens de opportuniteit en het bedrag ervan kan beoordelen (zie o.m. Cass. 21 april 1988, *Arr.Cass.* 1987-88, 1053, *Bull.* 1988, 999, *FJF* 1988, 417, *Pas.* 1988, I, 999 en *RW* 1988-89, 502; Luik 30 mei 1991, *JLMB* 1992, 143 en *Pas.* 1991, II, 170; Antwerpen 8 juni 1993, *Bull.Bel.* 1994, 3358; Gent 21 december 1995, *FJF* 1996, 172 en *TGR* 1996, 164). Bij zijn beoordeling kan de rechter o.m. rekening houden met de omstandigheid dat de opdrachtgever door de medecontractant in dwaling werd gebracht. Hiertoe zal echter wel vereist zijn dat deze dwaling "onoverkomelijk" is (zie Cass. 13 maart 1989, *Arr.Cass.* 1988-89, 807, *Bull.* 1989, 723, *JTT* 1989, 386, *Pas.* 1989, I, 723, *RW* 1989-90, 86 en *TSR* 1989, 327; Cass. 2 mei 1997, *Arr.Cass.* 1997, 511, *Bull.* 1997, 530, *FJF* 1997, 522, *Fisc.Act.* 1997, nr. 28, 2, *Pas.* 1997, I, 507 en *RW* 1997-98, 464; Cass. 25 oktober 1999, www.cass.be, *Arr.Cass.* 1999, 1327, *Bull.* 1999, 1384, *JTT* 2000, 99 en *RW* 2001-02, nr. 35, 1320). Eveneens kan de rechter de goede trouw van de opdrachtgever of de aannemer in acht nemen (Brussel 11 september 1998, *Act.fisc.* 1998, nr. 36, 4, *FJF* 1998, 632, *Fisc.Act.* 1998, nr. 37, 4 en *Fisc.Koer.* 1998, 515, noot; Brussel 23 april 1999, *Fisc.Koer.* 1999, 534, noot S. VERTOMMEN en *T.Aann.* 1999, 370; Antwerpen 4 oktober 1999, *RW* 2000-01, 58; Bergen 29 oktober 2004, *Fisc.Koer.* 2005, nr. 4, 254, noot L. KELL; zie echter ook Cass. 13 december 1996,

Arr.Cass. 1996, 1217, *Bull.* 1996, 1287, *Bull.Bel.* 1998, 115, *FJF* 1997, 106, *Pas.* 1996, 1, 1287 en *RW* 1997-98, 339, noot; Gent 21 februari 2001, *Fisc.Act.* 2001, nr. 9, 3, weergave F. DESTERBECK en *Fisc.Koer.* 2001, 153, noot W. DEFOOR). De beoordelingsbevoegdheid van de rechter houdt tevens de mogelijkheid in om het bedrag van de opgelegde boete te matigen (Brussel 23 april 1999, *Fisc.Koer.* 1999, 534, noot S. VERTOMMEN, *T.Aann.* 1999, 370; zie nochtans *anders* Antwerpen 14 maart 2000, *AFT* 2000, 235, weergave J. VANDEN BRANDEN, *Fisc.Act.* 2000, nr. 19, 7, weergave G. POPPE en *TFR* 2000, 523, noot M. SCHOORS). Meer in het algemeen moet overigens in ieder geval worden gesteld dat de rechter met volle rechtsmacht over de opgelegde sanctie moet kunnen oordelen, in de mate dat deze sanctie een strafrechtelijk karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM (zie expliciet wat het "penaal karakter" betreft Antwerpen 14 maart 2000, *AFT* 2000, 235, weergave J. VANDEN BRANDEN, *Fisc.Act.* 2000, nr. 19, 7, weergave G. POPPE, *TFR* 2000, 523, noot M. SCHOORS en Antwerpen 16 maart 2000, *Fisc.Act.* 2000, nr. 15, 7, weergave G. POPPE en *Fisc.Koer.* 2000, 224, noot en *Fiscoloog* 2000, nr. 748, 5, weergave JVD). Het feit dat deze boetes een repressief karakter hebben, impliceert evenwel niet dat op deze boetes de artikelen 60 t.e.m. 62 Sw. en de beginselen inzake eendaadse samenloop of van een collectief misdrijf van toepassing zijn (*Cass.* 7 juni 2007, *FJF* 2007, nr. 9, 839).

§ 5. De hoofdelijke aansprakelijkheid

451 Naast de inhoudings- en stortingsplicht voorziet de wet eveneens in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de opdrachtgever of de aannemer voor de fiscale schulden van de aannemer of de onderaannemer. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid strekt zich eveneens uit tot de vennoten van een tijdelijke handelsvennootschap, een stille handelsvennootschap of een maatschap (art. 405 WIB 1992). Aangezien het hier een zelfstandige invorderingswaarborg betreft, kan er geen twijfel over bestaan dat de beoogde aansprakelijkheid moet worden opgevat als een derdenaansprakelijkheid voor andermans belastingsschuld (zie boven, randnrs. 119-122).

A. SUBSIDIAR KARAKTER VAN DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

452 De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt slechts in *subsidiäre orde* en dit vanuit twee invalshoeken.

453 Ten eerste zal de hoofdelijke aansprakelijkheid vervallen wanneer de in artikel 30*bis*, § 3 van de RSZ-wet bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid reeds is toegepast in hoofde van dezelfde opdrachtgever of aannemer.

Deze bepaling werd ingevoegd opdat de samenloop van de hoofdelijke verantwoordelijkheid op fiscaal en op sociaal vlak de 100 % van het bedrag van de toevertrouwde werken niet zou overtreffen (MvT bij programmawet 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 60). De sociaalrechtelijke regeling schrijft immers voor dat de hoofdelijke aansprakelijkheid in de regel beperkt wordt tot de totale prijs van de werken exclusief btw. Indien de fiscale hoofdelijke aansprakelijkheid reeds is toegepast, wordt dit plafond evenwel verlaagd tot 65 % van de totale prijs van de werken exclusief btw (zie art. 30*bis*, § 3, vierde e, twaalfde lid RSZ-wet).

454 Ten tweede zal er geen hoofdelijke aansprakelijkheid zijn indien de opdrachtgever of aannemer zijn inhoudings- en stortingsverplichting correct heeft nageleefd (art. 403, § 4, eerste lid WIB 1992).

Hiermee wordt uitdrukkelijk afgeweken van het voorheen geldende stelsel waarbij de hoofdelijke aansprakelijkheid en de inhoudings- en stortingsplicht twee cumulatieve waarborgen waren, het-

geen meteen ook betekent dat – althans rechtstreeks (zie verder, randnr. 461) – een einde werd gesteld aan de voorheen geldende ketenaansprakelijkheid (zie art. 402, § 2, tweede lid WIB 1992 in zijn versie voor de wijziging bij programmawet 27 april 2007 en MvT bij programmawet 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 58 en 60).

B. AANSPRAKELIJKHEIDSBEPERKING

455 Indien de hoofdelijke aansprakelijkheid alsnog toepassing vindt, dan wordt de hoofdelijke aansprakelijkheid in alle gevallen geplafonneerd tot 35 % van de totale prijs van de werken toevertrouwd aan de aannemer of onderaannemer, exclusief btw.

456 Daarnaast komen de eventueel gestorte bedragen in mindering van het bedrag waarvoor de opdrachtgever of de aannemer hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld (art. 403, § 4, eerste lid WIB 1992).

457 Het bedrag waarvoor de opdrachtgever of de aannemer hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld valt alsdan samen met het voornoemde plafond, of met de daadwerkelijk in hoofde van de medecontractant openstaande belastingsschulden indien deze dit plafond niet overschrijden (zie Cass. 8 februari 1993, *Arr.Cass.* 1993, 170, *Bull.* 1993, 156, *JTT* 1993, 219, *Pas.* 1993, I, 156 en *RW* 1993-94, 123).

C. TOEPASSINGSVOORWAARDE

458 De opdrachtgever of de aannemer die een beroep doet op een aannemer of een onderaannemer kan enkel hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor zover die aannemer of onderaannemer fiscale schulden heeft op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst. Hiermee heeft de wetgever willen vermijden dat aannemers zich derwijze zouden organiseren dat er nooit schulden zijn op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst (MvT bij programmawet 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 61).

D. HET VOORWERP VAN DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

459 De schulden waarvoor de opdrachtgever of de aannemer hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld, worden niet beperkt tot het domein van de inkomstenbelastingen. In die zin kan de hoofdelijke aansprakelijkheid worden aangewend voor de betaling van alle schulden inzake directe en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen op de inkomsten, alle schulden inzake voorheffingen alsook voor de buitenlandse belastingsschuldvorderingen waarvoor in het kader van een internationale overeenkomst de invorderingsbijstand is gevraagd. Daarbij worden enkel de buitenlandse schuldvorderingen bedoeld die dezelfde aard hebben als de Belgische schuldvorderingen waarvoor de hoofdelijke aansprakelijkheid geldt (vr. nr.

137 DE POTTER, 7 februari 2008, *Vr. en Antw. Kamer* 2007-08, nr. 52-014, 2457).

Merk op dat artikel 30bis RSZ-wet geen betrekking heeft op de buitenlandse sociale schulden (zie vr. nr. 59 DE POTTER, 14 januari 2009, *Vr. en Antw. Kamer* 2008-09, nr. 52-50, 221).

460 De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt niet enkel voor de hoofdsom, maar tevens t.a.v. de verhogingen, kosten en interesten. Voorts geldt de hoofdelijke aansprakelijkheid zowel t.a.v. de schulden die “ongeacht hun datum van vestiging bestaan op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst” als t.a.v. de schulden “die in de loop van de uitvoering van de overeenkomst” ontstaan (art. 402, § 4, tweede lid en 402, § 6 WIB 1992).

461 De hoofdelijke aansprakelijkheid is niet in alle omstandigheden beperkt tot de eigen fiscale schulden van de aannemer of de onderaannemer.

In die zin wordt in de wet alvast expliciet bepaald dat de hoofdelijke aansprakelijkheid ook geldt voor de belastingschulden van de vennoten van een tijdelijke handelsvennootschap, een stille handelsvennootschap of een maatschap die optreedt als aannemer of onderaannemer (art. 402, § 5 WIB 1992).

Daarnaast geldt de hoofdelijke aansprakelijkheid eveneens voor de betaling van de niet-betaalde bedragen in het kader van de (hier besproken) hoofdelijke aansprakelijkheid (art. 402, § 4, tweede lid, 4° WIB 1992). Dit betekent dat de opdrachtgever of de aannemer hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de niet-betaalde bedragen waarvoor de medecontractant zelf hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld. Deze bepaling beoogt evenwel geen andere gevallen van hoofdelijke aansprakelijkheid dan deze ingevoerd door artikel 402 WIB 1992 (vr. nr. 137 DE POTTER, 7 februari 2008, *Vr. en Antw. Kamer* 2007-08, nr. 52-014, 2457). Op die manier wordt bijgevolg ook na de wijzigingen door de voornoemde programmawet een vorm van (weliswaar indirecte) ketenaansprakelijkheid ingevoerd (JVD, “Ketenaansprakelijkheid blijft onrechtstreeks wel bestaan”, *Fiscoloog* 2007, 1068, 1-5) en dit ofschoon in de memorie van toelichting staat te lezen dat de voorheen bestaande hoofdelijke aansprakelijkheid binnen een keten klaar en duidelijk wordt opgeheven (MvT bij programmawet 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 58).

462 De schulden waarvoor een correct nageleefd afbetalingsplan bestaat worden evenwel niet beschouwd als schulden waarvoor de opdrachtgever of aannemer hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld (art. 402, § 4, derde lid WIB 1992).

De vraag rijst hier wat onder het afbetalingsplan moet worden verstaan. In ieder geval kan worden aangenomen dat het in het kader van een insolventieprocedure verkregen afbetalingsplan hieronder valt. Minder zeker is of ook een door de ontvanger verleend afbetalingsplan werd gevisieerd. Dit hangt

immers nauw samen met de vraag of en in welke mate de ontvanger met een juridisch afdwingbaar afbetalingsplan kan instemmen (zie boven, randnr. 136-141).

AFDELING II

INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN EEN GEHEEL VAN GOEDEREN

463 In artikel 442*bis* WIB 1992 wordt een invorderingsmaatregel opgenomen die beoogt te verhinderen dat de schuldenaren van belastingen hun handelsfonds zouden overdragen zonder hun fiscale schuld te voldoen. Deze maatregel voorziet in essentie in een tijdelijke niet-tegenstelbaarheid van de overdracht van de handelszaak, waarna de overnemer in beperkte mate hoofdelijk aansprakelijk werd gesteld voor de belastingschulden van de overdrager. Ingeval er door de ontvanger een certificaat werd afgeleverd, is de regeling echter niet van toepassing (zie hierover reeds M. DELANOTE, “Invordering van belastingschulden en socialezekerheidsbijdragen bij de overdracht van een geheel van goederen”, *Not.Fisc.M.* 2006, nr. 8, 231-254 en *AFT* 2007, nr. 4, 13-39; M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 629-666).

Deze regeling werd in het WIB 1992 ingevoegd op basis van artikel 6 KB 12 december 1996 houdende maatregelen inzake strijd tegen de fiscale fraude en met het oog op een betere inning van de belasting, bekrachtigd door artikel 2, 4^e van de wet van 13 juni 1997 tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, *BS* 31 december 1996. Al snel bleek deze regeling een aantal ongewenste tekortkomingen te bevatten. Daaraan werd tegemoetgekomen door de wet 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999 (inwerkingtreding op 1 april 1999). Te noteren valt voorts dat de wetgever in de loop van 2005 in een stroomversnelling analoge regelingen heeft ingevoerd in verschillende andere domeinen. Met de wetten van 3 juli 2005 (art. 49 wet 3 juli 2005 houdende diverse bepalingen betreffende het sociaal overleg, *BS* 19 juli 2005) en 20 juli 2005 (art. 113 wet 20 juli 2005 houdende diverse bepalingen, *BS* 29 juli 2005) werd in gelijkaardige bepalingen voorzien in respectievelijk de RSZ-wetgeving (art. 41*quinquies* RSZ-wet) en in het Sociaal Statuut Zelfstandigen (art. 16*ter* KB nr. 38, 27 juli 1967 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen; deze bepaling werd door de art. 64 en 66 van de wet van 27 december 2005 houdende diverse bepalingen (*BS* 30 december 2005, inw. 1 januari 2006 (vgl. art. 71 van diezelfde wet)) tevens van toepassing verklaard op respectievelijk de jaarlijkse bijdrage ten laste van vennootschappen bestemd voor het Sociaal Statuut der Zelfstandigen (*cf.* nieuw art. 95*bis* wet 30 december 1992 houdende sociale en diverse bepalingen) en de “jaarlijkse bijdrage ten laste van bepaalde instellingen” (vgl. nieuw art. 9*bis* wet 13 juli 2005 betreffende de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van bepaalde instellingen)). Met de wet van 10 augustus 2005 tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde en het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, teneinde in te gaan tegen de organisatie van onvermogen in het kader van bedrieglijke overdracht van een geheel van goederen werd bovendien een analoge bepaling ingevoerd in de btw-wetgeving.

§ 1. Toepassingsgebied

464 Artikel 442*bis* WIB 1992 is van toepassing bij een overdracht in eigendom of in vruchtgebruik, van een geheel van goederen, samengesteld uit onder meer elementen die het behoud van de cliëntèle mogelijk maken, die voor de uitoefening van een vrij beroep, ambt of post of een industrieel, handels- of landbouwbedrijf worden aangewend, evenals de vestiging van een vruchtgebruik op dezelfde goederen.

A. GEHEEL VAN GOEDEREN

465 Het staat vast dat de wetgever voornamelijk de klassieke handelszaak in de handelsrechtelijke betekenis viseerde. Het was immers de expliciete bedoeling de schuldenaars van belastingen te verhinderen hun handelsfonds over te dragen zonder hun fiscale schuld te voldoen. Het wekt dan ook geen verwondering dat het toepassingsgebied van artikel 442*bis* WIB 1992 vaak kortweg wordt omschreven als handelsfonds, dan wel handelszaak (zie Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 20 juni 1997, www.fisconetplus.be, nr. 15).

466 Het bovenstaande impliceert echter niet dat het toepassingsgebied van artikel 442*bis* WIB 1992 ook werkelijk beperkt is tot deze typische handelszaak.

Aldus wordt in ieder geval ook het geheel van goederen van niet-handelaren gevisieerd.

Voorts kan nog worden opgemerkt dat de administratie de mening blijkt toegedaan dat de cliënteel – ofschoon dit een wezenlijk element vormt van de handelszaak – niet noodzakelijkerwijze moet worden overgedragen. In die zin wordt gesteld dat de cliënteel, begrepen als abstract geheel, niet onmisbaar is voor de industriële, handels- of landbouwproductie en voor het behoud van de cliënteel. Er wordt zelfs geëxpliciteerd dat de cliënteel slechts een accessorium vormt van het exploitatiefonds (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 3).

Binnen dit verband kan wel worden opgemerkt dat de wettekst – althans sinds de wet 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, *BS* 15 januari 1999; inwerkingtreding op 1 april 1999 – expliciteert dat het geheel van goederen samengesteld moet zijn uit onder meer elementen die het behoud van de cliënteel mogelijk maken. Ofschoon de wetgever het vermoedelijk niet alsdusdanig bedoeld heeft, lijkt uit deze zinsnede te moeten worden afgeleid dat de cliënteel dus wel degelijk een noodzakelijk onderdeel uitmaakt van de overdracht (zie H. DERYCKE, “Overdracht van een ‘geheel van goederen’, Circulaire verduidelijkt nieuwigheden”, *Fisc.Act.* 1999, nr. 32, 5).

467 Het overgedragen geheel van goederen bestaat niet enkel uit het cliënteel zelf, maar tevens uit de elementen die het behoud van het cliënteel mogelijk moeten maken. Er kan in dit verband – zoals de administratieve richtlijnen terecht voorschrijven – worden gedacht aan het uithangbord, het recht op de huurceel, de aanwezige voorraad, de geïnformatiseerde bestanden, het klantenbestand, de octrooien, de merken, het recht om de naam van de firma te voeren (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 3).

468 Ook elementen die op zich niet gericht zijn op het behoud van de cliënteel kunnen in het geheel van goederen worden begrepen (amendement bij wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1608/6, 5; Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 3).

469 De omschrijving van het toepassingsgebied van artikel 442*bis* WIB 1992 komt er dus in wezen op neer dat er voor elk concreet geval moet worden nagegaan of het overgedragen geheel van goederen als een economische eenheid kan worden beschouwd dat erop gericht is cliënteel te werven of te behouden.

In die zin oordeelde het hof van beroep te Gent in zijn arrest van 19 mei 2009 dat de toepassing van artikel 442*bis* WIB 1992 niet afhankelijk wordt gemaakt van de vraag in welke mate de overnemer over de nodige capaciteiten voor de uitbating beschikt. Het is bijgevolg niet vereist dat ook knowhow, technische capaciteiten, personeel e.d. zouden worden overgedragen (Gent 19 mei 2009, *TFR* 2009, nr. 371, 923 e.v., noot M. DELANOTE en *Fiscoloog* 2010, nr. 1203, 14). Het toepassingsgebied van artikel 442*bis* WIB 1992 mag evenmin worden vereenzelvigd met juridische begrippen die verwijzen naar een apart vermogen met eigen baten en lasten (Cass. 15 oktober 2009, www.cass.be en *Fisc.Act.* 2009, afl. 41, 6-8, weergave M. DELANOTE).

Wanneer de belastingschuldige slechts de helft van de handelszaak overliet, vindt artikel 442*bis* WIB 1992 dan weer geen toepassing (Rb. Brugge 25 juni 2008, *FJF* 2009/227 en *Fisc.Koer.* 2008, 725, weergave S. VERTOMMEN). Ook een vennootschap die slechts een aantal elementen overneemt van het handelsfonds van een andere vennootschap, maar niet de openstaande invorderingen op klanten, het passief en de huurrenten, kan niet hoofdelijk aansprakelijk gesteld worden voor de achterstallige bedrijfsvoorheffing van de overgenomen vennootschap. Er is immers geen sprake van een overdracht van een algemeenschap van goederen of van een tak van werkzaamheid, hetgeen nochtans (anno 1998) een vereiste is voor de toepassing van artikel 442*bis* WIB 1992 (Antwerpen 23 oktober 2007, *TFR* 2008, nr. 333).

B. DE OVERDRACHT IN EIGENDOM OF IN VRUCHTGEBRUIK

470 Artikel 442*bis* WIB 1992 beoogt overdrachten in eigendom en in vruchtgebruik en tevens de vestiging van een vruchtgebruik. Daarmee wordt bedoeld op afgeleide wijzen van eigendomsverkrijging. Inzonderheid de verdeling, die als aanwijzend wordt bestempeld, valt hier dus buiten.

471 Voorts moet er sprake zijn van een akte tot overdracht (zie inzonderheid art. 442*bis*, § 3 WIB 1992). Met het woord akte bedoelt artikel 442*bis* WIB 1992 ongetwijfeld elke overeenkomst (*negotium*) onder welke vorm ook. Overdrachten louter uit kracht van de wet – zoals bv. de nalatenschappen – zijn echter geen akten.

Een bijzonder probleem rijst wanneer het geheel van goederen wordt overgedragen d.m.v. verschillende overdragende akten. Ofschoon er inderdaad principieel kan worden voorgehouden dat artikel 442*bis* WIB 1992 eveneens van toepassing is wanneer, bij een en dezelfde verrichting, de elementen van een ondernemingsfonds worden overgelaten, door middel van afzonderlijke contracten (amendement bij wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1608/6, 5), kunnen dienaangaande niettemin enkele specifieke kanttekeningen worden gemaakt. Het zal met name van belang zijn dat de ontvanger kan aantonen dat de overdrachten daadwerkelijk deel uitmaken van een en dezelfde verrichting, hetgeen niet altijd een eenvoudige taak zal zijn. Aldus oordeelde het hof van beroep van Antwerpen reeds dat de over-

dracht van de opstalrechten en het gebouw op zich onvoldoende is om een autonome exploitatie van de handelszaak door vennootschap B mogelijk te maken. Hieruit volgt dat de overdracht die door de ontvanger wordt betwist, niet onder het toepassingsgebied valt van artikel 442*bis* WIB 1992. De vennootschappen A en B hebben in de notariële akte tot overdracht van de opstalrechten en de opgerichte gebouwen wel verklaard dat het handelsfonds, met inbegrip van de concessierechten, voorafgaandelijk aan vennootschap A werden overgedragen. Deze verklaring volstaat niet om bij vennootschap A de fiscale schulden van vennootschap B in te vorderen (Antwerpen 10 juni 2003, *Fisc.Koer.* 2003, nr. 13, 513, noot S. VERTOMMEN).

472 Zowel overdrachten onder bezwarende titel als overdrachten te kostelozen titel worden gevisieerd (amendement bij wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1608/6, 5). Het voorgaande sluit echter niet uit dat bij een overdracht te kostelozen titel de hoofdelijke aansprakelijkheid *de facto* niet geldt (zie verder, randnr. 496).

C. UITGESLOTEN OVERDRACHTEN

1. *Faillissement en gerechtelijke reorganisatie*

473 De overdrachten die worden uitgevoerd door een curator, een gerechtsmandataris gelast met het organiseren en realiseren van een overdracht onder gerechtelijk gezag in het kader van een gerechtelijke reorganisatie ressorteren niet onder artikel 442*bis* WIB 1992.

474 De thans geldende uitsluiting van overdrachten in het kader van faillissement en gerechtelijke reorganisatie kan niet naar analogie worden uitgebreid naar andere situaties van samenloop.

Aldus is artikel 442*bis* WIB 1992 wel van toepassing in geval van vereffening ingevolge de ontbinding van rechtspersonen (Cass. 22 september 2006, *www.cass.be*, *FJF* 2008, nr. 3, 279, *Pas.* 2006, 1814, *RABG* 2007, nr. 18, 1207, noot M. DELANOTE, *Rev.prat.soc.* 2007, nr. 4, 513, *RW* 2007-08, nr. 42, 1772, *T.Not.* 2007, nr. 5, 279, noot D. MICHIELS en *TRV* 2007, nr. 1, 41, noot F. PARREIN). Dit geldt ook indien de overdracht plaatsvindt binnen het kader van een specifieke uitwinningprocedure (vr. nr. 546 DELCROIX, 27 oktober 1997, *Vr.en Antw.* Senaat 1997-98, 3134).

Dat artikel 442*bis* WIB 1992 in dergelijke – niet uitgesloten – situaties toepassing vindt, sluit evenwel niet uit dat de draagwijdte van de daarin vernoemde invorderingswaarborgen in belangrijke mate genuanceerd moet worden (zie verder, randnrs. 486 en 494).

2. *Vennootschapsrechtelijke herstructureringen*

475 Artikel 442*bis* WIB 1992 viseert evenmin de overdrachten ingevolge fusie, splitsing, inbreng van de algemeenheid van goederen of van een tak van werkzaamheid verricht overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen.

Merk op dat in artikel 309 programmwet 27 december 2004 (*BS* 31 december 2004) bijkomend wordt gesteld dat – mits bepaalde voorwaarden voldaan zijn – artikel 442*bis* WIB 1992 geen toepassing vindt bij de inbreng van activa en passiva door een autonoom overheidsbedrijf in een ander autonoom overheidsbedrijf.

476 Ofschoon zulks niet als dusdanig wordt geëxpliciteerd, doelt de wetgever met deze uitzondering tevens op overdrachten van een algemeenheid of van een bedrijfstak conform artikel 770 W.Venn. (amendement bij wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1608/6, 6).

§ 2. Uitzondering: gecertificeerde overdracht

477 De in artikel 442*bis* WIB 1992 genoemde invorderingswaarborgen gelden niet indien de overdrager bij de akte van overdracht een certificaat voegt waaruit blijkt dat de overdrager geen openstaande schulden heeft en dat in zijn hoofdte geen controle lopende of aangekondigd is. Dit certificaat moet zijn opgemaakt door de bevoegde ontvangers binnen de dertig dagen die de kennisgeving van de overdracht voorafgaan.

A. PROCEDURE

478 Teneinde een certificaat te bekomen, moet de overdrager een aanvraag in tweevoud indienen bij dezelfde ontvanger aan wie de kennisgeving van de overdracht moet worden gericht, d.i. de ontvanger van zijn woonplaats of maatschappelijke zetel.

De territoriaal bevoegde ontvanger moet worden beoordeeld op de dag dat de aanvraag gebeurt. Bij ontstentenis van woonplaats of maatschappelijke zetel in België, is de ontvanger die is aangewezen voor de inning van de BNI bevoegd (zie Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 8). Indien de aanvraag bij de territoriaal onbevoegde ontvanger zou worden ingediend, zal de administratie zelf de aanvraag onmiddellijk toezenden aan de bevoegde ontvanger (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 21).

479 Na de indiening van de aanvraag beschikt de bevoegde ambtenaar vervolgens over een termijn van dertig dagen na de indiening van de aanvraag door de overdrager om hetzij het certificaat uit te reiken, hetzij het certificaat te weigeren.

Het lijkt logisch te veronderstellen dat deze termijn pas begint te lopen vanaf de indiening van de aanvraag bij de ontvanger die werkelijk bevoegd is (J. GILLIS, "Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds", *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 4).

480 In geval van weigering van uitreiking van het certificaat moet de ontvanger de aanvrager daarvan schriftelijk op de hoogte brengen. De ontvanger moet daarbij de wettelijke basis en de feitelijke omstandigheden vermelden op basis waarvan hij de uitreiking van het certificaat weigert (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 25).

Indien het certificaat wordt toegekend, moet de kennisgeving van de overdracht binnen de dertig dagen na de toekenning gebeuren. Indien de overdracht niet tijdig gebeurt, vervalt het certificaat waardoor artikel 442*bis* WIB 1992 opnieuw ten volle toepassing vindt.

B. WEIGERINGSGRONDEN

481 Enkel de in de wet opgesomde redenen kunnen tot een weigering leiden. De ontvanger beschikt dienomtrent niet over enige discretionaire bevoegdheid.

1. De overdrager heeft openstaande schulden

482 Overeenkomstig artikel 442*bis*, § 3, derde lid WIB 1992 wordt de uitreiking van het certificaat geweigerd indien de overdrager op de dag van de aanvraag bedragen verschuldigd blijft als belastingen en voorheffingen, in hoofdsom en opcentiemen, interesten, belastingverhogingen, belastingboetes of bijkomende kosten. Het is daarbij zonder belang of de belastingschuld al dan niet betwist wordt.

Uit het feit dat deze weigeringsgrond moet worden beoordeeld op de dag van de aanvraag wordt terecht afgeleid dat, wat de aflevering van het certificaat betreft, het weinig zin heeft om na de aanvraag dringend in te kohieren, vermits de ontvanger de aflevering van een certificaat niet kan weigeren omwille van schulden die op de dag van de aanvraag nog niet zijn ingekohierd (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 21).

2. Aangekondigde, lopende controle

483 Het certificaat wordt aan de overdrager geweigerd indien de aanvraag is ingediend na een aangekondigde of lopende controle.

Concreet brengt dit met zich mee dat op de dag van de aanvraag van het certificaat er nog geen aangekondigde of lopende belastingonderzoeken of controlemaatregelen mogen zijn. Evenmin mag een vraag om inlichtingen betreffende de belastingtoestand van de overdrager zijn verzonden.

A contrario betekent het bovenstaande dat het certificaat niet kan worden geweigerd omdat de toestand van de overdrager voor een of verschillende voorgaande aanslagjaren niet zou gecontroleerd geweest zijn. Evenmin kan het certificaat worden geweigerd omdat na de datum van de aanvraag een controle zou zijn aangekondigd of een vraag om inlichtingen zou zijn verzonden (vr. nr. 849 DIDDEN, 15 april 1997, *Vr. en Antw. Kamer* 1996-97, 11485; vr. WEYTS, 17 april 1997, *Bull.*, nr. 774, 1897).

§ 3. Niet-tegenstelbaarheid van de overdracht

A. ALGEMEEN

484 De niet-tegenstelbaarheid impliceert dat de rechtsgevolgen van de overdracht t.a.v. de ontvanger worden geneutraliseerd en geacht worden niet te

bestaan. Ingevolge deze neutralisering kunnen de ontvangers t.a.v. de overgedragen goederen alle bewarende maatregelen of maatregelen van tenuitvoerlegging nemen die zij nodig achten om de rechten van de Schatkist te bewaren of uit te oefenen.

Artikel 442bis machtigt de ontvanger evenwel niet om in afwezigheid van de kennisgeving van de overdracht, de belastingen verschuldigd door de overdrager in te vorderen op de schuldvordering gehouden door de overnemer tegenover een derde, en die haar oorsprong vindt in de exploitatie volgend op de cessie, door de cessionaris, van de hem overgedragen elementen (Cass. 6 november 2009, *FJF* 2010/170, *TFR* 2010, nr. 385, 660, noot M. DELANOTE, *RGCF* 2010, nr. 3, 187, *Fiscoloog* 2009, nr. 1184, 12 en *Pas.* 2009, 2533, concl. A. HENKES).

485 Deze vervolgingen en bewarende maatregelen moeten – althans volgens de administratie – worden ingesteld of genomen tegen de overdrager (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 4).

486 Artikel 442bis WIB 1992 creëert geen volgrecht op de overgedragen algemeenheid van goederen en de toepassing ervan resulteert niet in een in hoofde van de overdrager afgescheiden vermogensbestanddeel, waarop enkel de ontvanger zich kan verhalen (Brussel 11 maart 2003, *TRV* 2004, nr. 1, 52, noot P. COUSSEMENT (bevestigd door Cass. 22 september 2006, www.cass.be, *FJF* 2008, nr. 3, 279, *Pas.* 2006, 1814, *RABG* 2007, nr. 18, 1207, noot M. DELANOTE, *Rev.prat.soc.* 2007, nr. 4, 513, *RW* 2007-08, nr. 42, 1772, *T.Not.* 2007, nr. 5, 279, noot D. MICHIELS en *TRV* 2007, nr. 1, 41, noot F. PARREIN)). De niet-tegenstelbaarheid verleent de ontvanger enkel een persoonlijk recht om op de overgedragen goederen (d.i. het v o o r w e r p van de niet-tegenstelbaarheid) vervolgingen in te stellen.

Bijgevolg moeten de ontvangers in ieder geval rekening houden met het bestaan van de op de overgedragen goederen rustende zakelijke zekerheden zoals de hypotheken of het pand op de handelszaak (vr. nr. 1078 VAN BELLE, 7 oktober 1997, *Vr. en Antw.* Kamer 1997-98, 15408; vr. nr. 757 DUQUESNE, 11 februari 1997, *Vr. en Antw.* Kamer 1996-97, 10492).

Meer in het algemeen kan overigens worden opgemerkt dat de niet-tegenstelbaarheid voor de fiscus geen bron van winst kan zijn. Dit houdt verband met het schadevergoedend karakter van de niet-tegenstelbaarheid.

487 De niet-tegenstelbaarheid van de overdracht heeft slechts een relatief karakter, hetgeen in de tekst van artikel 442bis WIB 1992 uitdrukkelijk bevestigd wordt in die zin dat de niet-tegenstelbaarheid enkel ten goede komt aan de ontvanger van de belastingen. Dit betekent dat de overdracht zelf niet in vraag wordt gesteld (N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 76).

Tussen de partijen – en tevens t.a.v. de niet door artikel 442bis WIB 1992 beschermde derden – blijft de overdracht bijgevolg haar gevolgen sorteren. Dergelijke niet-tegenstelbaarverklaring heeft dan ook geenszins een impact op de zakenrechtelijke vermogensovergang. Deze vorm van niet-tegenstelbaarheid impliceert dan ook geenszins dat alle fiscale gevolgen die uit de overdracht voortvloeien (bv. afschrijvingen op de verkregen activa in hoofde van de overnemer) zouden moeten worden genegeerd. De hier beoogde niet-tegenstelbaarheid is dan ook geenszins verge-

lijkbaar met andere niet-tegenstelbare verrichtingen, bv. in toepassing van de algemene ontwikkelingsbepaling opgenomen in artikel 344, § 1 WIB 1992 (zie ter zake M. DE MUYNCK, G. DE NEEF en C. AMAND, *Overdracht van ondernemingen, Fiscaal-juridische aspecten*, Gent, Larcier, 1999, 296).

Het voorgaande impliceert meteen ook dat de ontvangers geen samenloop moeten vrezen met de andere schuldeisers van de overdrager. Doorgaans wordt ook aangenomen dat de ontvangers evenmin in samenloop komen met de schuldeisers van de overnemer. Door de niet-tegenstelbaarheid van de overdracht zou, ten opzichte van hen, het geheel van goederen geacht worden nooit tot het vermogen van de overnemer te hebben behoord zodat samenloop op dat vermogen is uitgesloten (Brussel 11 maart 2003, *TRV* 2004, nr. 1, 52 e.v. (inz. nr. 15 en 23), noot P. COUSSEMENT (bevestigd door Cass. 22 september 2006, www.cass.be, *FJF* 2008, nr. 3, 279, *Pas.* 2006, 1814, *RABG* 2007, nr. 18, 1207, noot M. DELANOTE, *Rev.prat.soc.* 2007, nr. 4, 513, *RW* 2007-08, nr. 42, 1772, *T.Not.* 2007, nr. 5, 279, noot D. MICHIELS en *TRV* 2007, nr. 1, 41, noot F. PARREIN)).

488 Het feit dat de ontvangers bewarende of uitvoeringsmaatregelen kunnen nemen ten aanzien van de overgedragen goederen, verhindert niet dat er vervolgingen worden ingesteld op het nieuw samengesteld vermogen van de overdrager, desgevallend door onrechtstreekse vervolgingen in te stellen tegen de overnemer.

In de administratieve richtlijnen wordt zelfs bepaald dat de ontvangers slechts bewarende of uitvoeringsmaatregelen ten aanzien van de overgedragen goederen moeten nemen indien het een handeling om niet betreft. Indien het daarentegen gaat om een rechtshandeling onder bezwarende titel, stellen de ontvangers bij voorrang onrechtstreekse vervolgingen in. Zij kunnen weliswaar – niettegenstaande de inbeslagneming van de overdrachtprijs middels onrechtstreekse vervolgingen – rechtstreekse vervolgingen instellen op de overgedragen elementen. Dit laatste wordt echter slechts opportuun geacht ingeval de overdracht is gebeurd tegen een manifest ondergewaardeerde prijs (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 30). Deze bepaling moet begrepen worden vanuit de pauliaanse gedachte, waarvan artikel 442bis WIB 1992 weliswaar een geobjectieerde toepassing uitmaakt.

B. TERMIJN VAN NIET-TEGENSTELBAARHEID

489 De niet-tegenstelbaarheid loopt principieel vanaf het ogenblik van de overdracht of de vestiging van het vruchtgebruik en neemt een einde na verloop van de maand die volgt op die waarin een kennisgeving van de akte van de overdracht werd gedaan aan de ontvanger van de woonplaats of van de maatschappelijke zetel van de overdrager. De kennisgeving is dus een noodzakelijke voorwaarde om de termijn te laten verstrijken.

Voorbeeld: indien het afschrift van de akte op het kantoor werd neergelegd op 30 april 2012 of indien de poststempel eenzelfde datum vermeldt, heeft de kennisgeving plaats tijdens de maand april, zodat de termijn op 31 mei 2012 verstrijkt.

490 De kennisgeving is op zich niet aan enige formaliteit gebonden (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 4). Omwille van het belang van de datum van kennisgeving is het wenselijk de overdrager aan te raden om in zijn eigen belang, niettegenstaande de afwezigheid van enige wettelijke verplichting ter zake, de overdracht bij een ter post aangetekende verzending ter kennis te brengen.

491 Het voorwerp van de kennisgeving bestaat uit een met het origineel eensluidend verklaard afschrift van de akte van overdracht of vestiging.

Een samen met de aanvraag tot het bekomen van een certificaat opgestuurd niet-ondertekend ontwerp van overeenkomst dat op diverse plaatsen moet worden aangevuld, voldoet niet aan deze omschrijving (Gent 19 mei 2009, *TFR* 2009, nr. 371, 923 e.v., noot M. DELANOTE). De omstandigheid dat een certificaat wordt aangevraagd, geeft aan de fiscus immers nog geen antwoord op de vraag of de overdracht al dan niet effectief heeft plaatsgevonden. De aanvraag tot het bekomen van een certificaat licht de ontvanger dan ook in eerste instantie in over een v o o r n e m e n tot overdracht (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 20). De omstandigheid dat bij deze aanvraag een ontwerp van overeenkomst zou worden gevoegd, doet hieraan geen afbreuk.

492 De wet verduidelijkt niet wie de kennisgeving moet doen. Aangezien voornamelijk de overnemer er belang bij zal hebben dat de termijn zo snel mogelijk aanvangt, komt het aannemelijk voor dat dan ook op hem in de eerste plaats de plicht rust de kennisgeving te doen. Dit neemt echter niet weg dat ook de overdrager deze kennisgeving kan doen.

In de administratieve richtlijnen wordt de kennisgevingsverplichting overigens voornamelijk gelinkt aan de overdrager (zie Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 4).

Niets belet overigens dat de kennisgeving wordt opgemaakt door de instrumenterende notaris voor rekening van de partijen. Dit kan inzonderheid het geval zijn wanneer een gebouw deel uitmaakt van de overgedragen goederen. In dezelfde gedachtegang wordt verduidelijkt dat artikel 442bis van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 geen afbreuk doet aan de toepassing van de artikelen 433 en volgende van hetzelfde wetboek, dat een stelsel van bescherming van de rechten van de Schatkist in werking zet bij vervreemding van gebouwen (amendement bij wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1997-98, nr. 1608/6, 6).

§ 4. Hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer

A. ALGEMEEN

493 Na het verstrijken van de niet-tegenstelbaarheidsperiode wordt de overnemer hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de betaling van de op dat ogenblik nog openstaande schulden in hoofde van de overdrager.

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid dient zich – naast de niet-tegenstelbaarheid – aan als een tweede invorderingswaarborg in geval van overdracht van een handelszaak. Er bestaat in hoofde van de ontvangers inderdaad geen wettelijk beletsel om de hoofdelijke aansprakelijkheid naast en boven de niet-tegenstelbaarheid aan te wenden als een middel om de invordering van de openstaande schulden te verzekeren (zie nochtans F. BOUCKAERT en J. VERSTAPPEN, “Overdracht van een handelszaak of universaliteit in het licht van het nieuwe artikel 442bis W.I.B. 1992: een valkuil voor de notaris?”, *Not.Fisc.M.* 1997, nr. 8, 231).

494 Deze hoofdelijke aansprakelijkheid geldt v a n r e c h t s w e g e en bijgevolg ook in de hypothese waarbij de overnameprijs gestort moet worden in handen van derden die op de ontvangers bevoorrecht zijn.

Gelet op de onredelijkheid van dit uitgangspunt in het licht van het gelijkheidsbeginsel, wordt dan ook in de administratieve richtlijnen voorgeschreven dat de ontvangers – behoudens in geval van bedrieglijke manoeuvres – de overnemer niet hoofdelijk zullen aanspreken indien uit zijn verklaring van derde-houder blijkt dat de als prijs verschuldigde bedragen zijn gestort of moeten worden

gestort aan een derde wiens rechten ten volle tegenstelbaar zijn aan de staat. Ditzelfde principe geldt tevens wanneer de overnemer de ontvanger meedeelt dat de bedragen bij de notaris of bij een gerechtsdeurwaarder zijn geconsigneerd voor rekening van wie er recht zal op blijken te hebben (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, randnr. 31; zie ook vr. nr. 1078 VAN BELLE, 7 oktober 1997, *Vr. en Antw.* Kamer 1997-98, 15408; zie tevens vr. nr. 757 DUQUESNE, 11 februari 1997, *Vr. en Antw.* Kamer 1996-97, 10492).

495 Anders dan bij de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belastingschulden van een aannemer heeft de wetgever geen maximumplafond ingesteld indien een gecumuleerde toepassing wordt gemaakt van artikel 442*bis* WIB 1992 en daaraan gelijkaardige bepalingen inzake btw en op het vlak van de sociale zekerheid (zie inzonderheid art. 41*quinquies* RSZ-wet, art. 16*ter* Sociaal Statuut Zelfstandigen en art. 93*undecies* WBTW). Deze uitbreiding leidt tot een gecumuleerde toepassing van het hier besproken invorderingsstelsel over verschillende wetgevingen heen, hetgeen dan ook concreet betekent dat “een ongelukkige overnemer, met een beetje tegenslag, zijn engagement om een zaak op te starten, bestraft kan zien met een betaling van viermaal de overnameprijs” (J. GILLIS, “Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 5).

B. BEPERKING VAN DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

496 De hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer is – naar de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 442*bis* WIB 1992 – beperkt tot beloop van het bedrag dat reeds door hem is gestort of verstrekt, of van een bedrag dat overeenstemt met de nominale waarde van de aandelen die in ruil voor de overdracht zijn toegekend.

497 Onder de notie gestort of verstrekt bedrag moet volgens het Hof van Cassatie de overnameprijs begrepen worden.

Wanneer bijgevolg de overdracht van de handelszaak plaatsvindt tegen een overname van schulden, stemt het bedrag van de overgenomen schulden overeen met wat voor de handelszaak door de overnemer is betaald (Cass. 27 mei 2004, *TFR* 2005, nr. 274, 86, noot M. DE MUYNCK). Wanneer bij de overdracht van de handelszaak voor de overnameprijs een regeling wordt getroffen, maakt deze regeling de betaling van de overnameprijs uit en houdt deze aldus de maatstaf in tot beloop waarvan de overnemer gehouden is voor de belastingschulden van de overdrager (Cass. 20 oktober 2006, www.cass.be, *FJF* 2008, nr. 3, 278, *Pas.* 2006, 2090 en *TFR* 2007, nr. 323, 527).

C. HET VOORWERP VAN DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

498 De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt t.a.v. de belastingschulden verschuldigd door de overdrager. Daarbij kan m.i. worden aangenomen dat hiermee enkel de belastingschulden worden bedoeld die door de overdrager als eigenlijke belastingschuldige verschuldigd zijn. Volgens de administratie zou de notie belastingschuld evenwel niet alleen verwijzen naar de inkomstenbelastingen en de voorheffingen, maar tevens naar de belastingverhogingen en administratieve boeten die er betrekking op hebben.

Ook belastingen die het voorwerp zijn van een betwisting, hetzij een bezwaar bij de bevoegde directie, hetzij hangende bij de hoven en rechtbanken, moeten in aanmerking worden genomen, zelfs indien het onbetwistbaar verschuldigde gedeelte onbepaald of *nihil* is (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 5; J. GILLIS, "Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds", *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 3).

499 Het is voorts duidelijk dat de overnemer hoofdelijk aansprakelijk is voor de in de wet aangeduide fiscale schulden die in hoofde van de overdrager werden vastgesteld tot een maand na de maand die volgt op de kennisgeving van de overdracht. Het is dan ook perfect mogelijk dat de tijdens de niet-tegenstelbaarheidsperiode ingekohierde belastingen verhaald worden op de overnemer. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer wordt in die hypothese immers uitgebreid tot de nieuwe aanslag (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 21).

AFDELING III

HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE BELASTING-SCHULDEN VAN KASGELDVENNOOTSCHAPPEN

500 De programmawet van 20 juli 2006 heeft op het vlak van de inkomstenbelastingen een regeling ingevoerd waardoor de vroegere aandeelhouders van zgn. kasgeldvennootschappen hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de betaling van de belastingschulden van deze vennootschappen. De neerslag van dit wetgevend ingrijpen is terug te vinden in artikel 442^{ter} WIB 1992 (art. 23 programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006 (inwerkingtreding 7 augustus 2006)). Deze regeling is rechtstreeks gebaseerd op artikel 40 van de Nederlandse invorderingswet. Het is duidelijk dat deze bepaling voornamelijk een reactie vormt op bepaalde malafide constructies waarbij de overnemers van de aandelen van dergelijke vennootschappen het vermogen van de vennootschap aan het verhaalsrecht van de fiscus poogden te onttrekken (zie voor een algemene bespreking M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 666-680).

De notie kasgeldconstructie is een binnen de doctrine tot stand gekomen generieke term die verwijst naar allerlei verrichtingen waarbij aandelen worden verhandeld van vennootschappen waarvan het vermogen – ten gevolge van een voorafgaande overdracht van het initiële vermogen – hoofdzakelijk samengesteld is uit makkelijk te mobiliseren activa, zoals aandelen, liquide middelen e.d.m. Het juridisch of fiscaal pijnpunt van dergelijke transacties situeert zich dus niet zozeer bij deze enkele aandelenoverdracht maar wel veeleer bij de vaststelling dat dergelijke constructies worden opgezet om op een of andere manier belastingen te ontwijken of te ontduiken of zelfs de verhaalsrechten van de fiscus te frustreren.

§ 1. Toepassingsgebied

501 Opdat artikel 442^{ter} WIB 1992 toepassing kan vinden, moet een substantieel deel van de aandelen van een kasgeldvennootschap worden overgedragen. De wetgever heeft daarbij kwantitatieve criteria in de wet ingevoegd op basis waarvan kan worden nagegaan of er wel degelijk een belangrijk aandelenpakket wordt overgedragen van een vennootschap waarvan het vermogen dermate is samengesteld dat zij als een kasgeldvennootschap kan worden gekwalificeerd.

De wijze waarop het toepassingsgebied wordt omschreven heeft reeds aanleiding gegeven tot meerdere fundamentele vragen. Inzonderheid de afwezigheid van enige ontsnappingsroute in geval van goede trouw van de betrokken aandeelhouder blijkt de juridische achillespees van de ganse regeling (zie o.a. B. PEETERS, "De verantwoordelijkheid van derden voor andermans belastingsschulden: de fiscale toepassing van het KYC-principe" in *Verantwoordelijkheid en recht*, Mechelen, Kluwer, 2008, 453).

A. HET BEZIT VAN EEN BELANGRIJKE DEELNEMING

502 Opdat de aandelenoverdracht van een individuele aandeelhouder onder de toepassing van artikel 442^{ter} WIB 1992 zou kunnen vallen, is vereist dat de aandelen die het voorwerp uitmaken van de overdracht deel uitmaken van een belangrijke deelneming waarvan het kwantum werd vastgesteld op 33 %.

Dit impliceert – zoals door de Raad van State werd opgemerkt – dat bv. een kasgeldconstructie met 10 aandeelhouders van elk 10 % niet ondervangen wordt (Adv.RvS bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 2517/001, 99).

503 Voor de berekening van deze belangrijke deelneming moet evenwel niet enkel rekening worden gehouden met de aandelen van de kasgeldvennootschap die de betrokken aandeelhouder zelf bezit. De deelnemingsgraad wordt immers mede gedetermineerd door twee bijkomende factoren.

T e n e e r s t e worden ook de aandelen die in het bezit zijn van de in de wet geviseerde familieleden van de betrokken aandeelhouder in de deelneming begrepen. Vanuit haar aard is deze uitbreiding tot de familiale groep beperkt tot de aandeelhouders-natuurlijke personen.

T e n t w e e d e wordt in de wettekst nog verbijzonderd dat het aandelenbezit zowel middellijk als o n m i d d e l l i j k kan zijn. Deze uitbreiding geldt zowel t.a.v. de natuurlijke persoon als t.a.v. de rechtspersoon.

Volgens de regering worden met het middellijk bezit die situaties bedoeld waarbij een aandeelhouder X met een bepaald aandelenbezit in vennootschap A – die op haar beurt minstens 33 % van de aandelen van vennootschap B bezit – aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingsschulden van kasgeldvennootschap B (MvT bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/001, 23). Deze visie lijkt sterk bekritiseerbaar (zie T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d'une participation dans une société dite 'liquide' et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale", *JT* 2006, nr. 6247, 783, randnr. 68). Veel logischer is de stelling dat de middellijke deelneming berekend moet worden door de vermenigvuldiging van de deelneming van de

aandeelhouder in de tussenvennootschap met de deelneming van de tussenvennootschap in de kasgeldvennootschap (vgl. Com.IB nr. 90/59-60).

B. DE OVERDRACHT VAN EEN BELANGRIJKE DEELNEMING

504 Eenmaal vaststaat dat de natuurlijke persoon of rechtspersoon een belangrijke deelneming heeft in de kasgeldvennootschap, wordt bijkomend vereist dat de aandeelhouder deze aandelen, of een gedeelte daarvan ten belope van minstens 75 % overdraagt uiterlijk in een tijdspanne van een jaar. De tijdspanne van een jaar beoogt daarbij te vermijden dat de trapsgewijze aandelenoverdracht zou ontsnappen aan de toepassing van het artikel.

Er kan – zeker binnen een familiale groep – worden aangenomen dat er onder 75 % van deze aandelen begrepen moet worden 75 % van de belangrijke deelneming die gebeurlijk de gezamenlijke eigendom is van de familiale groep.

505 De identiteit van de overnemer van de aandelen is hierbij van geen belang.

Ook indien er binnen een tijdspanne van een jaar meerdere overdrachten plaatsvinden aan verschillende personen, zal de invorderingswaarborg dus toepassing vinden (T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d’une participation dans une société dite ‘liquide’ et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale”, *JT* 2006, nr. 6247, 783, randnr. 69).

Deze bepaling zal voorts ook toepassing vinden indien er overdrachten van aandelen plaatsvinden binnen een familiale groep.

506 De wet maakt evenmin een onderscheid in functie van het type overdracht. Dit geeft aan de betrokken bepaling een zeer ruime roeping.

Zo speelt het al dan niet kosteloze karakter van de overdracht geen rol.

Onder de overdrachten vallen evenwel niet de afgeleide wijzen van eigendomsverkrijging, zoals de verdeling. Voorts kan worden aangenomen dat enkel de overdrachten in volle eigendom worden beoogd.

507 Enkel de aandeelhouder die daadwerkelijk zijn aandelen overdraagt, valt onder het toepassingsgebied van artikel 442^{ter} WIB 1992. Het feit dat het aandelenbezit van deze aandeelhouder in voorkomend geval eveneens in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de deelnemingsgraad van andere aandeelhouders, leidt er dan ook niet toe dat ook deze andere aandeelhouders hierdoor *ipso facto* hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld.

In die zin zal de overdracht van de aandelen door een aandeelhouder binnen een familiale groep niet leiden tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van de andere aandeelhouders binnen die familiale groep die hun aandelen niet hebben overgedragen.

Daarnaast zal de aandeelhouder van de tussenvennootschap niet hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld indien enkel deze tussenvennootschap haar deelneming overdraagt. Uit de wettekst blijkt immers dat enkel de tussenvennootschap zelf ingevolge de door haar verrichte overdracht onder de invorderingswaarborg zal vallen. Ofschoon de memorie van toelichting anders laat uitschijnen, kan deze bepaling dan ook niet zo worden gelezen dat de middellijke aandeelhouder hoofdelijk aansprakelijk zou kunnen worden gesteld indien enkel de onmiddellijke aandeelhouder zijn aandelen overdraagt (met enig voorbehoud T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d'une participation dans une société dite 'liquide' et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale", *JT* 2006, nr. 6247, 783, randnrs. 68 en 69).

C. DE KASGELDVENNOOTSCHAP

508 Een kasgeldvennootschap in de zin van artikel 442^{ter} WIB 1992 is een binnenlandse vennootschap waarvan het actief voor ten minste 75 % bestaat uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen. Teneinde het liquiditeitsgehalte van de vennootschap te beoordelen moet dus de verhouding worden vastgelegd tussen de voornoemde bestanddelen t.o.v. het totaal actief vermogen van de vennootschap.

De wetgever vond het opportuun om ook de financiële vaste activa te viseren. Dit betekent dus dat ook de overdracht van aandelen van holdingvennootschappen in heel wat gevallen binnen het toepassingsgebied van deze maatregel zal vallen.

509 Het liquiditeitsgehalte wordt beoordeeld uiterlijk op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen.

De wijze waarop de wettekst is opgesteld is (minstens) misleidend. Een doorgedreven tekstuele interpretatie leidt er immers toe dat het volstaat dat het actief van de vennootschap op eender welk moment voorafgaand aan de (volledige) betaling voor 75 % *liquide* was om de aandeelhouders n.a.v. de overdracht van hun aandelen hoofdelijk aansprakelijk te stellen. Dergelijke interpretatie is vanzelfsprekend totaal niet verzoenbaar met de bedoeling van de wetgever. Zoals AFSCHRIFT terecht opmerkt, hebben tal van vennootschappen ooit wel eens aan het liquiditeitsgehalte voldaan, bv. ten tijde van hun oprichting (zie T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d'une participation dans une société dite 'liquide' et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale", *JT* 2006, nr. 6247, 784, randnr. 71).

Het lijkt niettemin logischer te veronderstellen dat het liquiditeitsgehalte in de regel beoordeeld moet worden op het ogenblik van de vervreemding van de aandelen, of op zijn minst vanaf de datum waarop voor het eerst handelingen werden gesteld met het oog op het opzetten van de kasgeldconstructie. Het is dan ook slechts bij uitbreiding dat de beoordeling van het liquiditeitsgehalte kan worden gemaakt uiterlijk tot op de dag van de betaling van de prijs van de aandelen.

In ieder geval kan worden aangenomen dat het liquide worden van een vennootschap na de betaling, de derdenaansprakelijkheid van de gewezen aandeelhouders uitsluit, zelfs indien bepaalde activabestanddelen na de overdracht op vraag van de verkopers zouden worden verkocht (T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d'une participation dans une société dite 'liquide' et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale", *JT* 2006, nr. 6247, 784, randnr. 70).

510 Genoteerde vennootschappen (art. 4 W.Venn.) en ondernemingen die onder het toezicht staan van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten worden uit de toepassingsfeer van artikel 442*ter* WIB 1992 gehouden.

§ 2. De hoofdelijke aansprakelijkheid

511 In artikel 442*ter* WIB 1992 wordt uitdrukkelijk gesteld dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van rechtswege geldt. Voor zover de betrokken aandeelhouders zich binnen het toepassingsgebied van deze bepaling bevinden, zijn zij dus hoofdelijk gehouden de geviseerde belastingschulden te betalen. Het betreft hier dus zonder twijfel een (hoofdelijke) derdenaansprakelijkheid voor andermans belastingschuld. De fiscus kan dan ook zonder enige rechterlijke tussenkomst de betaling vragen vanwege deze hoofdelijk aansprakelijke aandeelhouders en zelfs – gelet op de algemene executieplicht – de belastingschuld lastens hen vervolgen op basis van het kohier uitgevaardigd op naam van de vennootschap (zie boven, randnrs. 119-122).

512 Vanwege de aandeelhouder die op grond van artikel 442*ter* WIB 1992 hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld, kan de fiscus de betaling vragen van de belastingschulden en toebehoren (dit zijn de belastingverhogingen, interesten, boeten en kosten; MvT bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 05-2006, nr. 51-2517/001, 24) die betrekking hebben op het belastbaar tijdperk waarin de overdracht van de aandelen plaatsheeft alsook op de drie belastbare tijdperken voorafgaand aan deze waarin de overdracht van de aandelen plaatsheeft (voor een kritiek, zie T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d’une participation dans une société dite ‘liquide’ et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale”, *JT* 2006, nr. 6247, 784, randnr. 72).

513 Daarnaast geldt de hoofdelijke aansprakelijkheid ook t.a.v. de belastingschulden m.b.t. herbeleggingsmeerwaarden die op grond van artikel 47 WIB 1992 in aanmerking komen voor een gespreide taxatie en waarvoor in de fiscale aangifte effectief de intentie tot herbelegging kenbaar werd gemaakt. Hieraan wordt evenwel de voorwaarde gekoppeld dat deze (voorlopig vrijgestelde) meerwaarde gerealiseerd werd uiterlijk de dag van de overdracht van de aandelen en dat bovendien de herbelegging niet gebeurde binnen de door de wet bepaalde termijn.

De verkopers van de aandelen riskeren hier dus hoofdelijk aansprakelijk te worden gesteld voor belastingschulden die betrekking hebben op belastbare tijdperken waarin zij geen enkele beslissingsmacht meer hebben in de vennootschap (zie verder T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d’une participation dans une société dite ‘liquide’ et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale”, *JT* 2006, nr. 6247, 784, randnr. 72).

Vermits hier – weliswaar in strijd met de bedoeling van de wetgever – enkel melding wordt gemaakt van de belasting, kan de hoofdelijke aansprakelijkheid op dit vlak niet worden uitgebreid tot het toebehoren (T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (troisième partie). Solidarité spécifique en cas de vente d’une participation dans une société dite ‘liquide’ et modifications apportées à certaines règles de procédure fiscale”, *JT* 2006, nr. 6247, 785, randnr. 76).

AFDELING IV

HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN BESTUURDERS VOOR NIET-BETAALDE BEDRIJFSVOORHEFFINGSSCHULDEN

514 De programmawet van 20 juli 2006 heeft op het vlak van de inkomstenbelastingen gesleuteld aan de aansprakelijkheid van bestuurders (art. 14 programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006 (inwerkingtreding 28 juli 2006)). Met diezelfde programmawet werd tevens in een gelijkaardige regeling voorzien op het vlak van de btw (art. 93*undecies*, C, § 1 zoals ingevoegd door art. 15 programmawet 20 juni 2006, *BS* 28 juni 2006; zie verder, randnrs. 786 e.v.). De neerslag van dit wetgevend ingrijpen is terug te vinden in artikel 442*quater* WIB 1992 (voor een algemene bespreking zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 681-694).

Met deze bijzondere bepaling wenste de wetgever een afdoende zekerheid van betaling te bekomen in de hypothese waarbij rechtspersonen nalieten de door hen verschuldigde bedrijfsvoorheffingen door te storten in de Schatkist. Er werd immers ingezien dat rechtspersonen zich op deze wijze een onrechtmatig krediet verschaffen en dat de betalingsachterstanden vaak finaal eindigden in een daadwerkelijke wanbetaling. Traditioneel poogde de fiscus de schade in dit verband vergoed te zien middels een vordering gebaseerd op het leerstuk van de onrechtmatige daad. Deze vorderingen kenden in de rechtspraak evenwel een wisselend succes, reden waarom deze bijzondere aansprakelijkheid werd ingevoerd.

§ 1. Toepassingsgebied

515 Artikel 442*quater* WIB 1992 viseert de bestuurder of bestuurders van een vennootschap of van een rechtspersoon bedoeld in artikel 17, § 3 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de vzw's, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen (zie T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.”, *JT* 2006, nr. 6245, 736-737, randnrs. 16-20).

516 Bestuurders van zowel binnenlandse als van buitenlandse vennootschappen worden gevisieerd (D. DESCHRIJVER, “Enkele vraagpunten met be-

trekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken”, *RGCF* 2008, nr. 3, 203-204, randnr. 19; *anders* T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.”, *JT* 2006, nr. 6245, 738, randnr. 24).

517 De gerechtelijke mandatarissen worden expliciet uit het toepassingsgebied gesloten. Deze uitsluiting geldt dus niet t.a.v. de vereffenaars aangezien deze geen gerechtelijk mandataris zijn. Het feit dat de benoeming van de vereffenaar thans bevestigd moet worden door de rechtbank van koophandel doet hieraan geen afbreuk (D. DESCHRIJVER, “Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken”, *RGCF* 2008, nr. 3, 199, randnr. 8).

518 Principieel geldt wel als voorwaarde dat de bestuurders belast moeten zijn met de dagelijkse leiding van de voornoemde rechtspersonen. Dit neemt echter niet weg dat ook andere bestuurders aansprakelijk kunnen worden gesteld voor zover de fiscus in hun hoofde een fout kan aantonen die bijgedragen heeft tot de niet-betaling van de bedrijfsvoorheffingen. Ook de personen die in feite de vennootschap hebben bestuurd, vallen onder de draagwijdte van deze regeling. De uiteindelijke beoordeling of iemand al dan niet als feitelijk bestuurder kan worden aangemerkt, komt toe aan de rechter. De aansprakelijkheidstelling kan dan ook niet worden afgeleid op loutere grond van de titel die hij of zij voert (verslag namens de commissie voor de Financiën en de Begroting bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/012, 17, 19 en 20).

§ 2. Toepassingsvoorwaarde

A. ALGEMEEN

519 Artikel 442*quater* WIB 1992 kan slechts toepassing vinden in geval van een tekortkoming door de rechtspersoon aan zijn verplichting tot betalen van de bedrijfsvoorheffing.

520 Daarenboven is vereist dat deze tekortkoming in hoofde van de betrokken bestuurders te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, die ze hebben begaan bij het besturen van de vennootschap of de rechtspersoon.

Aldus veroordeelde de rechtbank van koophandel te Mechelen reeds een zaakvoerder op grond van artikel 442*quater* WIB 1992 tot betaling van de achterstallige bedrijfsvoorheffingen die door de vennootschap verschuldigd waren maar steeds onbetaald bleven. Volgens de rechtbank blijkt uit de feiten dat de zaakvoerders fouten hebben begaan in de zin van artikel 1382 BW. De feiten kwalificeren volgens de rechtbank zelfs als kennelijke grove fouten die hebben bijgedragen tot het faillissement in de zin van artikel 265 W.Venn. (Kh. Mechelen 5 maart 2009, *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4, weergave M. DELANOTE, *Fisc.Koer.* 2009, 615, weergave S. VERTOMMEN, *JDSC* 2010, 137

en *TRV* 2010, nr. 1, 71, noot D. DESCHRIJVER). Dezelfde rechtbank oordeelde tevens dat artikel 442^{quater} WIB 1992 – gelet op de doelstelling van de wetgever – ook kan worden toegepast op feiten die dateren van vóór de invoering van de nieuwe regeling. In het hem voorgelegde geval stelt de rechtbank vast dat de failliete vennootschap slechts voor twee kwartalen in gebreke is gebleven de bedrijfsvoorheffing door te storten. Dat doet de rechtbank besluiten dat er in hoofde van de zaakvoerder geen vermoeden van fout bestaat (Kh. Mechelen 3 april 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 473, weergave S. VERTOMMEN en *JDSC* 2010, 218, noot M. DELVAUX).

Uit het feit dat de betrokken rechtspersoon de bedrijfsvoorheffingen niet heeft betaald, kan dan ook niet zonder meer worden afgeleid dat de bestuurders een dergelijke fout zouden hebben begaan. Bovenal blijft immers vereist dat de fiscus kan aantonen dat de bestuurder zijn algemene zorgvuldigheidsplicht heeft miskend door in de gegeven omstandigheden een foutieve uitvoering te hebben gegeven aan de op de rechtspersoon wegende doorstortingsverplichting (zie ook T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.”, *JT* 2006, nr. 6245, 735, randnrs. 7-8; D. DESCHRIJVER, “Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken”, *RGCF* 2008, nr. 3, 199-202, randnrs. 9-13).

B. VERMOEDEN VAN FOUT

521 Teneinde het bestaan van een fout aan te tonen kan de fiscus zich beroepen op een wettelijk vermoeden *juris tantum* in die zin dat de herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing geacht wordt voort te vloeien uit een bestuursfout in de zin van artikel 1382 BW.

Daarbij wordt eveneens aangegeven wat men moet begrijpen onder herhaalde inbreuken op de verplichting tot betaling van de bedrijfsvoorheffing. Dit zal het geval zijn bij een gebrek aan betaling van ten minste twee vervallen schulden binnen een periode van een jaar, wat een trimestriële schuldenaar van de voorheffing betreft enerzijds, en bij een gebrek aan betaling van ten minste drie vervallen schulden binnen een periode van een jaar, wat een maandelijks schuldenaar van de voorheffing betreft anderzijds.

522 Het bovenvernoemde vermoeden van fout speelt evenwel niet indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijke reorganisatie, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.

Het weerleggen van het foutvermoeden ontslaat de bestuurder echter niet automatisch van zijn aansprakelijkheid. Het zal in dat geval wel aan de fiscus toekomen om overeenkomstig het gemeen recht een fout aan te tonen. Daarboven werd reeds geoordeeld dat de weerlegging van het foutvermoeden enkel mogelijk is als de niet-betaling alleen te wijten was aan financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het faillissement (Kh. Mechelen 5 maart 2009, *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4, weergave M. DELANOTE en *Fisc.Koer.* 2009, 615, noot S. VERTOMMEN).

§ 3. Procedure

A. VOORAFGAAND OVERLEG

523 De rechtsvordering tegen de aansprakelijke bestuurders is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van een maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aangetekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maatregelen te treffen om de tekortkoming te verhelpen of om aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hen begane fout.

Tijdens het voorafgaandelijk overleg wordt de bestuurder dus in staat gesteld de omstandigheden van het vastgestelde gebrek te verduidelijken, hetzij om aan te tonen dat het niet-betalen te wijten is aan andere omstandigheden en dat hij geen fout heeft begaan, hetzij om er over te waken dat de vennootschap of de rechtspersoon het gebrek aan betaling oplost (amendement nr. 1 bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/002, 5).

B. BEWARENDE MAATREGELEN

524 De wachtermijn van een maand verhindert niet dat door de ontvanger bewa r e n d e maatregelen kunnen worden gevorderd ten laste van het vermogen van de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of rechtspersoon aan wie een kennisgeving is toegezonden.

525 In voorkomend geval zal dan wel vereist zijn dat aan alle daartoe gestelde voorwaarden is voldaan. Inzonderheid het leggen van een bewarend beslag lijkt moeilijk haalbaar indien er geen sprake is van enige urgentie of nog indien blijkt dat de aansprakelijkheid van de bestuurder voor redelijke betwisting vatbaar is.

C. INSTELLEN VAN DE RECHTSVORDERING

526 Na het verstrijken van de voornoemde wachtermijn zal een rechtsvordering kunnen worden ingesteld tegen de betrokken bestuurders, althans voor zover de achterstallige voorheffingschulden niet werden aangezuiverd.

527 Tijdens de parlementaire werkzaamheden werd verklaard dat de bevoegde rechtbank waar de rechtsvordering moet worden ingeleid, de rechtbank van koophandel is in het geval van bestuurders van commerciële vennootschappen en, voor de andere gevallen, de rechtbank van eerste aanleg (amendement nr. 1 bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/002, 6). Men kan zich echter de vraag stellen of de rechtbank van eerste aanleg ter zake niet altijd bevoegd is, gelet op het feit dat de administratie de toepassing van een belastingwet beoogt (art. 569, 32° Ger.W.).

§ 4. De hoofdelijke aansprakelijkheid

528 De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt niet van rechtswege vermits deze slechts kan worden ingeroepen na het doorlopen van de voornoemde (gerechtelijke) procedure. Zulks neemt nochtans niet weg dat de hier geviseerde aansprakelijkheid wel degelijk een (hoofdelijke) derdenaansprakelijkheid is voor andermans belastingsschuld.

In bepaalde rechtsleer wordt nochtans gesteld dat in artikel 442^{quater} WIB 1992 slechts sprake zou zijn van een civielrechtelijke aansprakelijkheid (D. DESCHRIJVER, “Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken”, *RGCF* 2008, nr. 3, 203, randnrs. 17-18; zie ook T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.”, *JT* 2006, nr. 6245, 734, randnr. 5; J. BEKAERT, “De nieuwe bestuurdersaansprakelijkheid voor fiscale schulden: slapeloze nachten voor de bestuurders of much ado about nothing?”, *RW* 2006-07, nr. 43, 1753).

529 De hoofdelijke aansprakelijkheid kan enkel worden ingeroepen voor de betaling, in hoofdsom en interesten, van de schulden inzake bedrijfsvoorheffing.

Belastingverhogingen en administratieve boeten, evenals de vervolgingskosten zijn hier kennelijk niet bedoeld (Kh. Mechelen 5 maart 2009, *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4, weergave M. DELANOTE en *Fisc.Koer.* 2009, 615, noot S. VERTOMMEN).

Voor het overige maakt het niets uit of de bedrijfsvoorheffingsschulden al dan niet werden aangegeven en of zij al dan niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een inkohiering (T. AFSCHRIFT, “Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.”, *JT* 2006, nr. 6245, 737, randnrs. 21-22; D. DESCHRIJVER, “Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken”, *RGCF* 2008, nr. 3, 195-196 en 203, randnrs. 3 en 17).

Ook de bedrijfsvoorheffingsschulden die voor de datum van inwerkingtreding van artikel 442^{quater} WIB 1992 verschuldigd werden, kunnen onder de toepassing van deze bepaling vallen, althans voor zover de geviseerde wanbetaling na de datum van inwerkingtreding valt (zie nochtans Kh. Mechelen 5 maart 2009, *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4, weergave M. DELANOTE en *Fisc.Koer.* 2009, 615, noot S. VERTOMMEN (volgens de rechtbank kan art. 442^{quater} WIB 1992 geen toepassing vinden t.a.v. de bedrijfsvoorheffingsschulden die reeds voor de datum van inwerkingtreding van dat artikel verschuldigd werden); zie verder M. DELANOTE, “Artikel 442^{quater} WIB92: een eerste toepassing”, *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4).

§ 5. Sluiting van de vestiging

530 De programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006) heeft een nieuw artikel 421^{bis} in het WIB 1992 ingevoegd op grond waarvan de gewestelijke directeur, bij gemotiveerde beslissing, voor een bepaalde periode

de sluiting kan bevelen van de vestigingen waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent indien er sprake is van een herhaaldelijke niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing in de zin van artikel 442^{quater}, § 2, tweede lid, tenzij die niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden van de schuldenaars van de belastingplichtige die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijke reorganisatie, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding (vgl. boven, randnr. 355).

AFDELING V

HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID BIJ VEROORDELING VOOR FISCALE MISDRIJVEN

531 Artikel 458 WIB 1992 bepaalt dat personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 449 tot 452 werden veroordeeld hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de ontdoken belasting.

§ 1. De aard van de hoofdelijke aansprakelijkheid

532 De hoofdelijke aansprakelijkheid van de mededaders of medeplichtigen tot betaling van de ontdoken belasting wordt door het Hof van Cassatie beschouwd als een burgerrechtelijk gevolg van de veroordeling dat van rechtswege werkt. Het is dan ook niet nodig dat de strafrechter deze hoofdelijkheid uitdrukkelijk moet vaststellen (Cass. 14 juni 1977, *Arr.Cass.* 1977, 1065 en *Pas.* 1977, I, 1051; Cass. 5 februari 1980, *Arr.Cass.* 1979-80, 664 en *Pas.* 1980, I, 659; Cass. 20 juni 1995, *Arr.Cass.* 1995, 637, *Bull.* 1995, 658 en *Pas.* 1995, I, 658; Cass. 11 oktober 1996, *Arr.Cass.* 1996, 913, *BTW Rev.* 1997, 336, *FJF* 1996, 566, *Fisc.Koer.* 1996, 601, *Pas.* 1996, I, 975 en *RW* 1996-97, 996).

Evenmin kan de administratie van de toepassing van deze bepaling afzien (Cass. 8 november 1978, *Arr.Cass.* 1979-80, 391). Aangezien de hoofdelijke gehoudenheid geen bestraffend karakter heeft, komt zij – nog volgens het Hof van Cassatie – niet in aanmerking voor de aanneming van verzachtende omstandigheden of voor een uitstel van de tenuitvoerlegging van de straf (Cass. 21 oktober 2008, *NC* 2009, nr. 1, 64; Cass. 20 januari 2009, www.cass.be).

Ook het Grondwettelijk Hof bevestigde naderhand in zijn arrest van 18 juni 2009 het niet-strafrechtelijk karakter van de in artikel 458 WIB 1992 opgenomen hoofdelijke aansprakelijkheid (GwH 18 juni 2009, nr. 99/2009, www.const-court.be; zie ook GwH 9 juli 2009, nr. 105/2009, www.const-court.be; GwH 16 juli 2009, nr. 117/2009, www.const-court.be; GwH 20 oktober 2009, nr. 159/2009, www.const-court.be).

§ 2. Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid

533 De hoofdelijke gehoudenheid heeft enkel betrekking op ontdoken belastingen.

Administratieve sancties en vervolgingskosten vallen hier bijgevolg in ieder geval niet onder. Interesten daarentegen vallen volgens de administratie wel onder deze hoofdelijke aansprakelijkheid (Com.IB nr. 458/7). Dit standpunt is evenwel betwistbaar. Aldus oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen in zijn vonnis van 9 maart 2009 dat het toepassingsgebied van artikel 458 WIB 1992 beperkt blijft tot de belasting. Bijgevolg – nog volgens de rechtbank – kan op die belasting enkel verwijlinterest worden gevorderd door de fiscus naar norm van het gemeen recht, te deze alzo vanaf de datum van veroordelend strafarrest, datum waarop de veroordeelde hoofdelijk gehouden is geworden tot betaling van de belasting (Rb. Antwerpen 9 maart 2009, www.fiscalnet.be).

534 De strafrechter kan het bedrag van de ontdoken belasting bepalen. Wanneer zulks niet gebeurde, moet de bevoegde taxatiedienst het deel van de ontdoken belasting bepalen (Com.IB nr. 458/5). Indien hierover betwistingen rijzen, is de rechtbank van eerste aanleg (fiscale kamer) bevoegd (vgl. Cass. 2 september 1971, *Bull.Bel.* 496, 775; Bergen 11 oktober 1984, *Bull.Bel.* 1986, 2442).

De toepassing van artikel 458 WIB 1992 zal inderdaad vaak betrekking hebben op nog te vestigen aanslagen (Cass. 15 juni 1993, *Arr.Cass.* 1993, nr. 284). Het bedrag van de ontdoken belasting hoeft immers niet vast te staan op het ogenblik van de strafrechtelijke veroordeling (Antwerpen 18 april 1984, *FJF*, nr. 1985/85; zie ook GwH 9 juli 2009, nr. 105/2009, www.const-court.be; GwH 16 juli 2009, nr. 117/2009, www.const-court.be, GwH 20 oktober 2009, nr. 159/2009, www.const-court.be).

535 In ieder geval kan de hoofdelijke gehoudenheid enkel betrekking hebben op de belasting die ontdoken werd middels de fiscale inbreuken waarvoor een veroordeling door de strafrechter werd uitgesproken (Circ. nr. Ci.D.19/329.460, 5 februari 1982, *Bull.Bel.* 1982, nr. 348, 467; Rb. Brussel 26 september 1980, *Bull.Bel.* 1981, 593).

HOOFDSTUK VI TENIETGAAN VAN DE BELASTINGSCHULD

AFDELING I

ONBEPERKT UITSTEL VAN DE INVORDERING

§ 1. Algemeen

536 De programmawet van 27 december 2004 heeft in de artikelen 413*bis* t.e.m. 413*octies* van het WIB 1992 het zgn. onbeperkt uitstel van invordering van directe belastingen ingevoegd. Ingevolge deze bepalingen kan de directeur der belastingen aan een belastingschuldige, natuurlijke persoon, of aan de echtgenoot op wiens goederen de belasting wordt ingevorderd, onbeperkt uitstel van invordering verlenen voor een geheel of een gedeelte van de openstaande belastingschuld (zie voor een algemene bespreking M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 220-234).

537 Spijts de bewoording in die zin kan het onbeperkt uitstel van invordering bezwaarlijk aangemerkt worden als een aan de belastingschuld toegevoegde modaliteit waarbij uitstel van betaling wordt verleend. Het onbeperkt uitstel komt daarentegen neer op een daadwerkelijke *k w i j t s c h e l d i n g*.

Er moet nochtans worden opgemerkt dat het onbeperkt uitstel eveneens als een bijzondere vorm van uitvoeringsimmunitet zou kunnen worden beschouwd. In dit geval zou het uitstel slechts een persoonlijke exceptie verlenen tegenover de Belastingadministratie aan degene die het uitstel heeft verkregen. Het onderscheid tussen een werkelijke kwijtschelding en een persoonlijke immunitet in de uitvoering heeft dan ook voornamelijk een belang voor de determinering van de invorderingsmogelijkheden t.a.v. de medeschuldenaren van de belastingschuld. In het licht van een grondwetsconforme interpretatie wordt deze denkpiste evenwel niet plausibel geacht.

§ 2. Personen die van het onbeperkt uitstel kunnen genieten

538 Het onbeperkt uitstel kan in de regel enkel verleend worden aan de belastingschuldige, natuurlijke persoon, alsook aan diens echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd. Daaraan kan worden toegevoegd dat ook de algemene rechtsopvolgers van dergelijk uitstel kunnen genieten. Derden-aansprakelijken vallen hier evenwel buiten, tenzij indien zij met de eigenlijke belastingschuldige kunnen worden vereenzelvigd (zie boven, randnrs. 119-125).

Vermits het uitstel enkel kan worden verleend aan natuurlijke personen, zal het verzoek om onbeperkt uitstel voornamelijk aanslagen in de personenbelasting en in de belasting van niet-inwoners tot voorwerp hebben. Men mag echter niet uit het oog verliezen dat bepaalde natuurlijke personen tevens gehouden kunnen zijn tot betaling van de belasting verschuldigd door andere personen, desgevallend zelfs rechtspersonen. In de mate dat deze derden als een belastingschuldige kunnen worden aangemerkt, zullen zij dus ook voor deze belastingen waartoe zij tot de betaling

gehouden zijn, een uitstel kunnen aanvragen (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 285).

539 Opdat een belastingschuldige (of diens echtgenoot) in aanmerking zou kunnen komen voor een onbeperkt uitstel van invordering moet hij zich in een toestand bevinden waarin hij niet in staat is om, op duurzame wijze, zijn opeisbare of nog te vervallen schulden te betalen. Dergelijk onvermogen mag echter niet door de belastingschuldige (of diens echtgenoot) *kennelijk* zelf zijn bewerkstelligd. Daarenboven mag de belastingschuldige geen beslissing tot onbeperkt uitstel van de invordering hebben verkregen binnen de vijf jaar voorafgaand aan het verzoek (art. 413*bis*, § 2 WIB 1992).

§ 3. Schulden waarvoor het onbeperkt uitstel kan worden ingeroepen

A. ALGEMEEN

540 Het uitstel kan enkel betrekking hebben op de ten laste van de belastingschuldige gevestigde inkomstenbelastingen in hoofdsom, de belastingverhogingen, de boeten en interesten. Vervolgingskosten worden niet onder het toepassingsgebied van het onbeperkt uitstel van invordering opgenomen. Het uitstel van invordering kan evenmin worden verleend voor de voorheffingen (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 285-286).

Aangezien de wet spreekt over de ten laste van de belastingschuldige gevestigde belastingschulden en toebehoren, moet worden aangenomen dat het onbeperkt uitstel bij een pluraliteit aan belastingschuldigen in voorkomend geval en in de regel enkel betrekking heeft op het aandeel van de belastingschuldige in de totale belastingschuld.

541 De uitstelregel impliceert vanzelfsprekend dat het uitstel enkel betrekking kan hebben op belastingschulden die nog niet zijn uitgedoofd om een of andere reden. Zulks impliceert inzonderheid dat belastingen die betaald worden middels de inhouding van voorheffingen aan de bron naderhand niet kunnen worden kwijtingescholden.

Een belastingschuldige heeft op basis van deze vaststelling overigens een beroep tot nietigverklaring van de uitstelregeling ingediend bij het Grondwettelijk Hof, daarbij aanvoerend dat hij geen overmatige schuldenlast kan opbouwen omdat op zijn inkomsten bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden aan de bron. Hierdoor zou hij bijgevolg niet in aanmerking komen voor het onbeperkt uitstel van invordering. Het Grondwettelijk Hof verklaarde dit beroep evenwel onontvankelijk omdat het erkennen van zijn belang zou neerkomen op het aanvaarden van de niet-toelaatbare *actio popularis* (Arbitragehof 17 mei 2006, nr. 79/2006, www.const-court.be).

B. DE UITSLUITING VAN BETWISTE BELASTINGSCHULDEN

542 Het onbeperkt uitstel kan niet worden verleend voor betwiste belastingen. De notie *betwiste* belastingen moet worden begrepen in de zin van artikel 409 WIB 1992 (zie boven, randnrs. 211 e.v.). Een belasting is m.a.w.

niet enkel betwist indien een bezwaarschrift werd ingediend of een vordering in rechte werd ingesteld, maar tevens wanneer een aanvraag om ambtshalve ontheffing werd ingediend (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 286).

De betwisting verhindert echter niet dat de directeur in voorkomend geval op grond van artikel 410, derde lid WIB 1992 de invordering van het onmiddellijk verschuldigd gedeelte kan doen uitstellen (zie boven, randnr. 223).

C. DE UITSLUITING IN GEVAL VAN FRAUDE

543 Niet alleen de betwiste belastingsschulden worden uitgesloten, maar tevens de belastingen die gevestigd werden ten gevolge van de vaststelling van een fiscale fraude.

Deze bepaling moet in die zin worden begrepen dat zij verwijst naar de gevallen waarbij er sprake is van een bedrieglijk opzet of een oogmerk om te schaden in de zin van artikel 354, tweede lid WIB 1992 (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 286; zie ook Adv. RvS bij programmawet 27 december 2004, *Parl.St.* Kamer 2004-05, nrs. 51-1437/2 en 51-1438/2, 621-622 en MvT bij programmawet 27 december 2004, *Parl.St.* Kamer 2004-05, nrs. 51-1437/1 en 51-1438/1, 209-210).

D. DE UITSLUITING IN GEVAL VAN SAMENLOOP

544 Er kan evenmin een gunstig gevolg worden gegeven aan het verzoek tot onbeperkt uitstel in geval van samenloop van schuldeisers.

Deze verenging van het toepassingsgebied werd ingevoegd door de programmawet van 27 april 2007 (*BS* 8 mei 2007). Hierdoor werd de mogelijkheid uitgesloten om nog langer een onbeperkt uitstel te verkrijgen in de hypothesen waar de fiscale schuldvordering van de Schatkist in samenloop komt met deze van andere schuldeisers.

§ 4. Procedure

A. HET VERZOEK TOT UITSTEL

545 Het uitstel gebeurt in principe op verzoek van de belastingsschuldige (of diens echtgenoot) doch kan eveneens ambtshalve worden verleend op voorstel van de ambtenaar die bevoegd is voor de invordering (art. 413bis, §§ 1 en 3 WIB 1992).

Dit ambtshalve initiatief zou dan wel moeten uitgaan van de ontvanger die rekenplichtig is t.a.v. het Rekenhof (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 281).

546 Het verzoek tot uitstel moet bij ter post aangetekende brief worden ingediend bij de directeur der belastingen in wiens ambtsgebied de belastingsschuldige (of diens echtgenoot) zijn woonplaats heeft (art. 413^{ter}, § 2 WIB 1992).

Meer in het bijzonder zou het volgens de administratie gaan om de gewestelijk directeur invordering. Op basis van de wettekst kan het verzoek dat wordt ingediend bij een andere directeur – voor zover deze binnen de woonplaats bevoegd is – echter niet worden geweigerd (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 282).

Bij een pluraliteit aan belastingsschuldigen – inzonderheid in de hypothese van een gemeenschappelijke aanslag – moet het verzoek in voorkomend geval aan verscheidene directeurs worden verzonden, althans voor zover de beide belastingsschuldigen een onderscheiden woonplaats hebben.

547 Het verzoek moet gemotiveerd zijn en daarenboven gespijsd worden met bewijskrachtige elementen m.b.t. de toestand van de verzoeker (art. 413^{ter}, § 1 WIB 1992). Van dit verzoek wordt een ontvangstbewijs uitgereikt met vermelding van de datum van ontvangst van het verzoek (art. 413^{ter}, § 3 WIB 1992).

B. GEVOLGEN VAN HET INDIENEN VAN HET VERZOEK

548 De indiening van het verzoek alsook het ambtshalve voorstel tot onbeperkt uitstel schorsen alle middelen van tenuitvoerlegging tot op de dag dat de beslissing van de directeur definitief is geworden of, in het geval van beroep, tot op de dag van de kennisgeving van de beslissing van de beroepscommissie. De reeds gelegde beslagen behouden echter hun bewarende werking.

Het voorgaande verhindert evenwel niet dat de ontvanger maatregelen neemt welke ertoe strekken de invordering te waarborgen.

Evenzeer kan blijvend een dwangbevel worden betekend teneinde de verjaring te stuiten (art. 413^{sexies} WIB 1992). De procedure heeft op zich inderdaad geen invloed op de verjaring. Zolang het uitstel niet wordt toegestaan, blijft de belastingsschuld bestaan en moet de ontvanger er bijgevolg zorg voor dragen dat de verjaring tijdig gestuit wordt.

549 Ofschoon zulks als dusdanig niet expliciet blijkt uit de betrokken wettekst, kan worden aangenomen dat de schorsing van de tenuitvoerlegging enkel geldt voor de aanslagen die in het verzoek zijn opgenomen en die voor uitstel in aanmerking komen (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 284).

C. DE BEHANDELING VAN HET VERZOEK

550 De behandeling van het verzoek wordt toevertrouwd aan de ambtenaar belast met de invordering (art. 413^{quater}, eerste lid WIB 1992). Indien het verzoek tot uitstel betrekking heeft op schuldvorderingen die tot de bevoegdheid behoren van verschillende ambtenaren belast met de invordering, wordt de behandeling toevertrouwd aan de ambtenaar in wiens ambtsgebied de verzoeker zijn woonplaats heeft op de dag waarop het verzoek werd ingediend (art. 1 KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413^{bis} tot 413^{sexies} van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, BS 15 maart 2005).

551 De ontvanger aan wie de behandeling van het verzoek wordt toevertrouwd, stelt in alle gevallen een solvabiliteitsonderzoek in ten laste van de belastingschuldige of zijn echtgenoot om tegelijkertijd de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding vast te stellen.

Met dit doel wordt de belastingschuldige of zijn echtgenoot uitgenodigd zijn verzoek (desgevallend) te vervolledigen met een overzicht van de vermogenssituatie en van de inkomsten en uitgaven van de huishouding. Daartoe wordt een gestandaardiseerd formulier gebruikt (art. 2, §§ 1 en 2 KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413^{bis} tot 413^{sexies} van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, BS 15 maart 2005 (zie voor het gestandaardiseerde formulier Circ. nr. IR.I-1/73.526 (AINV 5/2005), 25 augustus 2005, www.fis-conetplus.be)).

Het begrip huishouding wordt niet nader gedefinieerd. Er kan dan ook worden aangenomen dat dit begrip in een feitelijke betekenis moet worden begrepen. Bijgevolg zou de ontvanger tevens de vermogenssituatie van de feitelijke gezinnen moeten nagaan.

552 Met het oog op de behandeling van het verzoek beschikken de ontvangers van de inkomstenbelastingen over de in artikel 319^{bis} WIB 1992 bedoelde onderzoeksbevoegdheden. Daarbij wordt expliciet aangehaald dat de ontvanger vanwege de kredietinstellingen alle hun gekende inlichtingen kan eisen die nuttig zijn teneinde de vermogenssituatie van de verzoeker te bepalen (art. 413^{quater}, tweede en derde lid WIB 1992).

D. DE BESLISSING

553 De directeur der belastingen doet uitspraak bij gemotiveerde beslissing binnen de zes maanden na de ontvangst van het verzoek (art. 413^{quinquies}, § 1, eerste lid WIB 1992).

Aan het overschrijden van deze termijn worden geen expliciete sancties gekoppeld. Het betreft een gewone ordetermijn (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden”, RW 2005-06, nr. 8, 283). Zolang de directeur evenwel geen beslissing heeft genomen, blijft de regel gelden dat alle middelen tot tenuitvoerlegging geschorst blijven.

Deze beslissing wordt bij ter post aangetekende brief ter kennis gebracht van de verzoeker (art. 413*quinquies*, § 1, tweede lid WIB 1992).

554 Voor het nemen van zijn beslissing baseert de directeur zich op het verslag en het voorstel van beslissing dat hem daartoe door de ontvanger wordt verstrekt (art. 2, § 3 KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413*bis* tot 413*sexies* van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 15 maart 2005). De directeur moet tevens rekening houden met de door de belastingschuldige of zijn echtgenoot vermelde bijzondere elementen in het verzoek, met de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding evenals met zijn vervallen of nog te vervallen fiscale schulden (art. 3, eerste lid KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413*bis* tot 413*sexies* van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 15 maart 2005).

E. BEROEPSMOGELIJKHEID

555 De beslissing van de directeur kan, binnen de maand van de kennisgeving, het voorwerp uitmaken van een beroep bij een beroepscommissie.

Deze commissie is samengesteld uit de leidende ambtenaar van de diensten bevoegd voor de invordering (of diens gedelegeerde), alsook uit drie directeurs van de belastingen, aangewezen door de minister van Financiën (art. 413*quinquies*, § 2 WIB 1992 en art. 4, § 1 KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413*bis* tot 413*sexies* van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 15 maart 2005).

556 De wijze waarop het beroep moet worden ingesteld, is niet aan bijzondere formaliteiten gebonden. Wel krijgt de eiser een ontvangstbewijs met vermelding van de datum van ontvangst van het beroep.

557 Deze commissie doet uitspraak bij gemotiveerde beslissing binnen de drie maanden na de ontvangst van het beroep. Deze termijn is een ordetermijn. Zolang de beroepscommissie haar beslissing niet ter kennis heeft gebracht van de verzoeker, blijft ook hier de regel gelden dat alle middelen tot tenuitvoerlegging geschorst blijven (art. 413*sexies*, eerste lid WIB 1992). De beslissing wordt ter kennis gebracht aan de eiser per aangetekende brief.

558 De wet verduidelijkt verder dat de beslissing van de commissie zelf niet vatbaar is voor beroep (art. 413*quinquies*, § 2, vierde lid WIB 1992).

Zulks verhindert m.i. echter niet dat bij de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg een vordering aanhangig gemaakt wordt met het oog op een wettigheidscontrole van de genomen beslissing. Dit laatste wordt in bepaalde rechtsleer evenwel in vraag gesteld (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 283).

§ 5. Toekenningsvoorwaarden

559 Met het oog op het verlenen van het onbeperkt uitstel stelt de directeur der belastingen (of in voorkomend geval de beroepscommissie) de toeken-

ningsvoorwaarden vast. De directeur beschikt hierbij over een ruime beoordelingsbevoegdheid, hetgeen meteen ook de grondwettelijke achillespees blijkt te vormen van de ganse regeling, gelet op het legaliteitsbeginsel (B. PEETERS, “Fiscale schulden van een onvermogene schuldenaar”, *AFT* 2003, nr. 5, randnrs. 179-180; B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 288).

560 Inzonderheid verbindt de directeur of de commissie de beslissing aan de voorwaarde dat de verzoeker onmiddellijk of gespreid een betaling doet van een som die bestemd is om te worden aangewend op de verschuldigde belastingen en waarvan het bedrag door hem wordt bepaald. Het onbeperkt uitstel zal slechts uitwerking hebben na de betaling van deze som (art. 413bis, § 1, tweede en derde lid WIB 1992).

Deze aanwending kan desgevallend tevens gebeuren ingevolge een schuldvergelijking die na de beslissing van de directeur wordt doorgevoerd (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 284).

561 Bij het bepalen van het bedrag van de voornoemde som houdt de directeur rekening met de door de belastingsschuldige of zijn echtgenoot vermelde bijzondere elementen in het verzoek, met de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding evenals met zijn vervallen of nog te vervallen fiscale schulden (art. 3, tweede lid KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413bis tot 413sexies van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 15 maart 2005).

In feite komt dit er op neer dat de directeur moet nagaan welke betaling hij redelijkerwijze nog kan verkrijgen. Dit bedrag kan dan ook eerder symbolisch zijn of zelfs – op straffe van ongrondwettigheid – op *nihil* worden vastgesteld in de hypothese waarbij de belastingsschuldige totaal en definitief onvermogen is (vgl. Arbitragehof 13 maart 2001, nr. 35/2001, www.const-court.be en *JLMB* 2001, 899; Arbitragehof 30 januari 2003, nr. 28/2003, www.const-court.be, *BS* 20 maart 2003 en *RW* 2003-04, 130, noot; Arbitragehof 3 april 2003, nr. 38/2003, www.const-court.be en *BS* 27 juni 2003).

§ 6. Het verlies van het onbeperkt uitstel

562 Indien naderhand vastgesteld wordt dat de belastingsschuldige (of diens echtgenoot) niet of niet langer aan de voormelde voorwaarden voldoet, verliest hij het voordeel van het onbeperkt uitstel van invordering in de hypothese dat dit voordeel hem toch al zou toegekend zijn.

Daarbij kan de directeur of de beroepscommissie zich beroepen op de “algemene theorie van de intrekking van de administratieve akte” (verslag aan de Koning bij KB 25 februari 2005 tot uitvoering van de art. 413bis tot 413sexies van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 15 maart 2005).

Dit zal inzonderheid het geval zijn indien de belastingschuldige (of diens echtgenoot) onjuiste informatie heeft verstrekt teneinde het voordeel te verkrijgen, wanneer hij de door de directeur vastgestelde voorwaarden niet eerbiedigt, indien hij onrechtmatig zijn passief heeft verhoogd of zijn actief heeft vermindert of indien hij zijn onvermogen heeft bewerkstelligd (art. 413^{septies} WIB 1992).

Het feit dat de begunstigde van het uitstel naderhand tot een beter fortuin zou komen, betekent daarentegen niet dat hij daardoor het uitstel zou verliezen (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 286).

AFDELING II

VERJARING VAN DE BELASTINGSCHULD

§ 1. Algemeen

563 De verjaring van de rechten van de Schatkist wordt geregeld in de artikelen 443^{bis} en *ter* WIB 1992 (zie *ter* zake B. VANERMEN, *Verjaring inzake directe belastingen en B.T.W.*, Brussel, Larcier, 2008, 26 e.v.).

564 De verjaring van de belastingschulden raakt de openbare orde.

Dit impliceert dat de rechter het middel van de verjaring ambtshalve kan opwerpen (Cass. 25 september 1970, *Arr.Cass.* 1971, 78, concl. P. MAHAUX, *Pas.* 1971, I, 65, *RW* 1970-71, 845, *JT* 1971, 58 en *RCJB* 1972, 5, noot J. LINSMEAU; Cass. 19 maart 1989, *Pas.* 1989, I, 94). Voorts kan de verjaring voor het eerst voor het Hof van Cassatie worden ingeroepen. Tot slot kan van de verkregen verjaringen die de openbare orde aanbelangen geen afstand worden gedaan (Cass. 3 februari 1950, *Pas.* 1950, I, 382).

§ 2. De verjaringstermijn

565 De directe belastingen m.i.v. de onroerende voorheffing verjaren door verloop van vijf jaren vanaf de datum waarop ze moeten betaald zijn krachtens artikel 413 WIB 1992. De aanvang van de verjaringstermijn wordt hier dus gekoppeld aan het einde van de betalingstermijn.

Voor zover deze betalingstermijn nooit een aanvang heeft genomen, kan de verjaring dus ook niet intreden. De kennisgeving van een aanslagbiljet (waarvan de belastingschuldige nooit kennis heeft genomen) op een verkeerd adres kan niet de termijn doen aanvangen na afloop waarvan de betaling van de belasting kan worden geëist en bijgevolg evenmin de verjaringstermijn van de rechtsvordering tot invordering ervan (zie o.m. Brussel 29 maart 2002, *JLMB* 2003, nr. 42, 1856; Rb. Antwerpen 28 juni 2004, *FJF* 2005/235).

566 De roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing verjaren door verloop van vijf jaren vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier waarin ze zijn opgenomen krachtens artikel 304, § 1, tweede lid WIB 1992.

567 De verjaringstermijn voor interesten en belastingverhogingen ent zich op de verjaringstermijn van de belastingen waarmee die interesten of belastingverhogingen verband houden.

T.a.v. de administratieve boete geldt daarentegen steeds het principe dat deze slechts betaald moeten worden binnen de twee maanden na de verzending van het aanslagbiljet. Deze geldboete wordt immers gevestigd en ingevorderd overeenkomstig de regels die van toepassing zijn inzake personenbelasting (art. 445, tweede lid WIB 1992).

Het is bijgevolg niet uitgesloten dat de administratieve boete slechts zal verjaren na de belastingsschuld waarop zij betrekking heeft. Aldus zullen administratieve boeten m.b.t. roerende voorheffingen of bedrijfsvoorheffingen die onder hetzelfde kohierartikel worden opgenomen, nog kunnen worden ingevorderd, zelfs indien de onderliggende schuld reeds verjaard is (vgl. M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 50, nr. 77).

568 De verjaringstermijn wordt berekend overeenkomstig het gemeen recht. Zo wordt hij berekend bij dagen, niet bij uren (art. 2260 BW). De verjaring is verkregen wanneer de laatste dag van de termijn is verlopen (art. 2261 BW). Voorts worden zon- en feestdagen onverkort in de termijn meegerekend. Evenmin wordt de termijn verlengd indien de termijn op een van die dagen ingaat of verstrijkt.

Concreet impliceert zulks dat de verjaring – t.a.v. de directe belastingen en de onroerende voorheffing – in de regel aanvangt de dag na de dag die als uiterste betaaldatum is aangemerkt. Indien de rechten van de Schatkist echter in gevaar zijn, dan vangt de verjaringstermijn aan de dag volgend op de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier of – voor zover de ontvanger in de loop van de gewone betalingstermijn de onmiddellijke betaling vordert – de dag volgend op de dag waarop de beslissing van de ontvanger aan de belastingsschuldige ter kennis werd gebracht (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 49-50, nrs. 75-76). T.a.v. de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing neemt de verjaringstermijn steeds een aanvang de dag na de datum waarop het kohier uitvoerbaar werd verklaard.

569 Van belang is voorts dat de fiscus zich niet kan beroepen op de *actio judicati*, d.i. de vordering die voortvloeit uit een vonnis of een arrest en die aan de schuldeiser het recht verleent om in toepassing van artikel 2262bis BW gedurende een termijn van 10 jaar het vonnis of het arrest ten uitvoer te leggen (zie evenwel Rb. Luik 7 december 2004, *JLMB* 2006, nr. 4, 173).

§ 3. De stuiting van de verjaring

A. ALGEMEEN

570 Net zoals in het gemeen recht kan de fiscale verjaringstermijn worden gestuit. Binnen die optiek wordt in artikel 443*bis*, § 2 WIB 1992 voorgeschreven dat er in geval van stuiting een nieuwe verjaring intreedt, die op dezelfde wijze kan worden gestuit, door verloop van vijf jaren na de laatste akte of handeling waardoor de vorige verjaring is gestuit. Daarbij worden de regels van de (burgerlijke) stuiting expliciet van toepassing verklaard op de fiscale verjaringstermijn (art. 2244 e.v. BW).

B. STUITING VAN DE VERJARING DOOR DE FISCUS

1. Dagvaarding voor het gerecht

571 De fiscale schuldeiser kan aldus de stuiting van de verjaring uitlokken door een dagvaarding voor het gerecht. De notie dagvaarding voor het gerecht moet ruim worden uitgelegd. Deze term verwijst in wezen naar iedere vordering in rechte die ertoe strekt het bedreigde recht rechtens te doen erkennen.

In die zin bv. het proces-verbaal van vrijwillige verschijning (Antwerpen 1 december 2003, *RABG* 2005, 28, noot H. SPRIET), de aangifte van een schuldvordering in het passief van een faillissement en de daaropvolgende opneming in het passief (Cass. 13 november 1997, *Arr.Cass.* 1997, 1125, *RW* 1997-98, 1287, *TBH* 1998, 103 en *JDF* 1998, 42; Arbh. Bergen 10 juni 1988, *JLMB* 1988, 1418, noot M. WESTRADE; Gent 27 maart 1995, *RW* 1995-96, 604); vgl. artikel 20 wet 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen (*BS* 9 februari 2009) waarin wordt geëxpliciteerd dat de neerlegging van een titel door de schuldeiser in het dossier van de gerechtelijke reorganisatie de verjaring van de schuld stuit; ook aan het neerleggen van conclusies – voor zover daarin de erkenning van het betwiste recht wordt gevraagd – wordt een verjaringstuitende werking toegekend (zie o.m. Brussel 29 juni 2007, *FJF* 2008/18; Beslgr. Luik 7 december 2004, *JLMB* 2006, nr. 4, 173; Rb. Namen 23 mei 2007, *AR* 21/2005, www.monkey.be, nr. N1 07/600; zie wat het verjaringstuitend effect van het neerleggen van conclusies betreft echter ook R. FORESTINI en E. ORLANDO, “La prescription du recouvrement de la créance fiscale: du nouveau?”, *RGCF* 2005/5, 307-311).

572 Voorwaarde blijft in ieder geval dat de dagvaarding voor het gerecht uitgaat vanwege de schuldeiser. Toegepast op het vlak van de inkomstenbelastingen betekent dit concreet dat noch het door de belastingschuldige ingediende bezwaar, noch de door hem ingestelde rechtsvordering de verjaring stuiten (Cass. 30 januari 1947, *Pas.* 1947 I, 33; Beslgr. Luik 7 december 2004, *JLMB* 2006, nr. 4, 173; Rb. Leuven 9 september 2005, *TFR* 2006, nr. 306, 678; J. KIRKPATRICK, “L’effet interruptif de prescription du commandement de payer un impôt enrôlé mais contesté: sa condamnation par la cour de cassation et sa résurrection rétroactive par une disposition légale pseudo-interprétative” (noot onder Arbitragehof 7 december 2005), *JDF* 2005, 324; zie nochtans G. DE LEVAL, “Le commandement, sa nature et ses effets spécialement en droit fiscal” (noot onder Cass. 10 oktober 2002), *RGCF* 2003/7, 32; J.-J.

DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 38).

2. Bevel tot betaling of beslag

573 De schuldeiser kan eveneens de stuiting van de verjaring uitlokken door een bevel tot betaling of een beslag, te betekenen aan hem die men wil beletten de verjaring te verkrijgen.

Als een dwangbevel van de ontvanger niet aan de voorlopige bewindvoerder van een beschermde persoon wordt betekend, maar aan de beschermde persoon zelf, is aan deze vereiste niet voldaan. In voorkomend geval wordt het dwangbevel immers niet betekend aan hem die men wil beletten de verjaring te verkrijgen (Antwerpen 17 mei 2000, *AJT* 2000-01, 697). Vanuit diezelfde idee is ook het dwangbevel betekend aan een persoon die niet de vereffenaar is van een ontbonden (en gesplitste) vennootschap formeel niet geldig (Antwerpen 23 september 2008, *TFR* 2009, nr. 356 en <http://tfrnet.larcier.be>).

574 Het bevel tot betaling in deze context verwijst naar de handeling waarbij een gerechtsdeurwaarder een uitvoerbare titel betekent aan de schuldenaar en hem aanmaant de daarin opgenomen verbintenis uit te voeren onder bedreiging dat, in geval van weigering, de openbare macht tegen hem zal worden gebruikt (A. VAN OEVELEN, “Algemeen overzicht van de bevrijdende verjaring en de vervaltermijnen in het Belgisch Privaatrecht”, *TPR* 1987, 1811, nr. 49; R. VANDEPUTTE, *De overeenkomst, haar ontstaan, haar uitvoering en verdwijning, haar bewijs*, Brussel, Larcier, 1977, 318; L. CORNELIS, *Algemene theorie van de verbintenis*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 927; G. DE LEVAL, “Le commandement, sa nature et ses effets spécialement en droit fiscal” (noot onder Cass. 10 oktober 2002), *RGCF* 2003, 27).

Een loutere ingebrekestelling valt hier dus niet onder (A. VAN OEVELEN, “Algemeen overzicht van de bevrijdende verjaring en de vervaltermijnen in het Belgisch Privaatrecht”, *TPR* 1987, 1811-1812, nr. 49; DE PAGE, *Traité VII*, 1061, nr. 1166).

575 Over de vraag of ook een derdenbeslag verjaringstuitende werking heeft t.a.v. de schuldvordering die de oorzaak is van het beslag, bestaat de nodige onduidelijkheid. Volgens sommigen heeft het derdenbeslag steeds een verjaringstuitende werking, zelfs indien (zoals onder de oude regeling van het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag) er geen aanzegging van het beslag aan de belastingschuldige moest gebeuren. Daartegenover staat dan weer de visie dat het derdenbeslag de verjaring niet stuit van de schuldvordering van de beslaglegger op de beslagen debiteur. Daartussenin bevindt zich de stelling dat het derdenbeslag enkel verjaringstuitende werking heeft in gevolge de aanzegging van het beslag aan de belastingschuldige (zie E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Antwerpen, Kluwer, 2001, 436, nr. 756; E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 184; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 91, nr. 126, 96, nr. 134 en 285, nr. 371; M. LOYENS, “De nieuwe procedure van fiscaal uitvoerend beslag onder derden (art. 164-165 KBW.I.B.)”, *TFR* 2006, nr. 308, 743 e.v.).

3. Verjaringstuitend bevel tot betaling

576 De stuiting middels de betekening van een dwangbevel (dat op het vlak van de inkomstenbelastingen louter als een eerste handeling van tenuitvoerlegging moet worden aangemerkt) zal dus in principe maar mogelijk zijn voor zover ook effectief tot de executie van (een gedeelte van) de belastingschuld kan worden overgegaan. Wanneer er bijgevolg geen onmiddellijk verschuldigd gedeelte is of nog wanneer dit gedeelte *nihil* bedraagt, kunnen geen middelen van tenuitvoerlegging worden genomen.

Deze vereiste belette de ontvanger dan ook vaak om in het kader van een betwisting dwangbevelen te betekenen. Het Hof van Cassatie bevestigde dit in enkele ophefmakende arresten (zie Cass. 10 oktober 2002, *FJF* 2003, nr. 1, 82, *Fisc.Koer.* 2003, nr. 4, 239, noot P. L'HEUREUX, *JLMB* 2002, nr. 38, 1667, *Pas.* 2002, 1892, concl. HENKES, *RGCF* 2003, nr. 2, 26, noot G. DE LEVAL en *TFR* 2003, nr. 245, 694, noot J. WERBROUCK; Cass. 21 februari 2003, *FJF* 2003, nr. 6, 607, noot, *Fisc.Koer.* 2003, nr. 7, 345, noot, *LRB* 2003, nr. 4, 224, noot J. ASTAËS, *T.Ontv.* 2003, nr. 4, 11-14, bespreking J. ASTAËS, *NJW* 2003, nr. 33, 627, noot S. DE RAEDT, *RW* 2003-04, nr. 3, 98 en *TFR* 2003, nr. 248, 860, noot; zie in diezelfde zin ook Cass. 27 februari 2004, *FJF* 2005/194; Cass. 12 maart 2004, *FJF* 2005/195).

Reeds voorheen bevestigde het Hof van Cassatie overigens in twee arresten van 28 oktober 1993 dat uitvoerend beslag, gelegd voor betwiste belastingschulden, waarvan het onmiddellijk verschuldigd gedeelte *nihil* bedroeg, nietig is en geen gevolgen kan ressorteren. Dergelijk beslag behoudt evenmin een bewarend karakter ten aanzien van dergelijke betwiste belastingschulden (Cass. 28 oktober 1993, *Arr.Cass.* 1993, 890, *Bull.* 1993, 871, concl. J. VELU, *Bull.Bel.* 1994, 2757, *FJF* 1994, 157, *JLMB* 1994, 686, *Pas.* 1993, I, 871, concl. J. VELU, *RW* 1994-95, 29, noot en *TRD&I* 1994, 182; Cass. 28 oktober 1993, *Pas.* 1993, I, 890). In navolging van deze rechtspraak werden de ontvangers aangemaand om voorzichtigheidshalve louter verjaringstuitende bevelen tot betaling te laten betekenen (Circ. nr. Ci.R.14-469.194, 20 februari 1996; zie ook reeds Circ. nr. Ci.RH.884/458.433, 25 augustus 1994, *Bull.Bel.*, nr. 742, 2660; zie voor een analyse van de circulaire van 20 februari 1996, E. VAN BRUSTEM, "De la nature du commandement en général et en matière d'impôts sur les revenus en particulier: suite...et fin?", *RGCF* 2003/6, 13). Ook de geldigheid van deze alternatieve bevelen werd op de helling gezet ingevolge de voornoemde ophefmakende cassatiearresten.

577 Als tegengewicht voor de vernoemde cassatierechtspraak heeft de wetgever een aantal wijzigingen doorgevoerd aan het fiscale verjaringssysteem. Daarbij werd (naar de toekomst toe) expliciet voorzien in een bijkomende schorsingsgrond i.g.v. een betwisting die verband houdt met een belastingschuld (zie verder, randnrs. 583-585). Daarenboven werd (inzonderheid voor het verleden) – op een weliswaar overbodige wijze (zie verder, randnr. 583) – een verjaringstuitende werking toegekend aan de betekende dwangbevelen.

Onder de noemer Interpretatie van de toepassing van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, op het vlak van de inkomstenbelastingen werd met artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 (*BS* 15 juli 2004) een bepaling ingevoerd op grond waarvan het dwangbevel als een verjaringstuitende akte werd beschouwd.

In die zin schreef de vernoemde bepaling voor: "Niettegenstaande het dwangbevel de eerste akte van rechtstreekse vervolgingen is in de zin van de artikelen 148 en 149 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, moet het dwangbevel ook geïnterpreteerd worden als een verjaringstuitende akte in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek, zelfs indien de betwiste belastingschuld geen zeker en vaststaand karakter heeft".

In de cassatiearresten van 17 januari 2008 werd de toepassing van artikel 49 van de programmawet van 9 juli 2004 ook t.a.v. de zogenaamde verjaringstuitende bevelen tot betaling bevestigd (Cass. 17 januari 2008, www.cass.be, *Pas.* 2008, 139, *RABG* 2008, nr. 9, 530, *RGCF* 2008, nr. 3, 223, noot E. VAN BRUSTEM en *TFR* 2008, nr. 346, 783, noot B. VANERMEN; Cass. 17 januari 2008,

www.cass.be, *Pas.* 2008, 133, *RABG* 2008, nr. 9, 532 en *RGCF* 2008, nr. 3, 218, noot E. VAN BRUSTEM).

578 De invoering van deze bepaling heeft naderhand geleid tot heel wat juridische commotie. De invoering van deze wet leidde er immers toe dat aan dwangbevelen die in het verleden betekend werden, tegen de cassatierechtspraak in, alsnog een verjaringstuitende werking werd toegekend. De dwangbevelen die volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie geen verjaringstuitend effect hadden, en waarvoor de verjaring ondertussen was ingetreden, zouden op die manier toch nog kunnen worden beschouwd als geldige dwangbevelen met verjaringstuitende werking. De geuite bezwaren vonden evenwel geen gehoor bij de hoogste Belgische gerechtshoven.

Het Grondwettelijk Hof bevestigde naderhand wel dat de ingevoerde wetsbepaling bezwaarlijk als interpretatief bestempeld kon worden (Arbitragehof 7 december 2005, nr. 177/2005, www.const-court.be, *AA* 2005, nr. 5, 2235, *BS* 28 december 2005 (uittreksel), 56710, *FJF* 2006, nr. 9, 766, *JDF* 2005, nrs. 11-12, 339, noot J. KIRKPATRICK, *JLMB* 2006, nr. 4, 140, *RGCF* 2005 (samenvatting), nr. 5, 343, *RW* 2005-06 (samenvatting), nr. 17, 679, *RW* 2005-06, nr. 32, 1251, noot P. POPELIER en *TFR* 2006, nr. 301, 372, noot D. DE GROOT; Arbitragehof 1 februari 2006, nr. 20/2006, www.const-court.be, *AA* 2006, nr. 1, 255, *BS* 24 februari 2006 (uittreksel), 10162, *FJF* 2006, nr. 10, 865, *JT* 2006, nr. 6226, 357, *RGCF* 2005 (samenvatting), nr. 6, 434, *TBP* 2007 (weergave F. DEBAEDTS), nr. 3, 166 en <http://tfrnet.larcier.be>). Het Grondwettelijk Hof ziet er echter geen probleem in om de – door de wetgever – als interpretatief bestempelde bepaling te herkwalficeren in een zuiver retroactieve – doch in het licht van de omstandigheden verantwoordbare – bepaling. Het Hof van Cassatie heeft zich in zijn arresten van 17 januari 2008 op dezelfde lijn geplaatst als het Grondwettelijk Hof (Cass. 17 januari 2008, www.cass.be, *Pas.* 2008, 139, *RABG* 2008, nr. 9, 530, *RGCF* 2008, nr. 3, 223, noot E. VAN BRUSTEM en *TFR* 2008, nr. 346, 783, noot B. VANERMEN; Cass. 17 januari 2008, www.cass.be, *Pas.* 2008, nr. 1, 133, *RABG* 2008, nr. 9, 532 en *RGCF* 2008, nr. 3, 218, noot E. VAN BRUSTEM).

Evenwel wordt blijvend in bepaalde rechtspraak voorgehouden dat de door het Grondwettelijk Hof gemaakte algemene en abstracte beoordeling niet uitsluit dat de situatie *in concreto* alsnog een onevenredige verhouding blootlegt met de in het EVRM neergelegde beginselen. Cruciaal hierbij is het inzicht dat de administratie – althans in de administratieve fase – in belangrijke mate zelf de hand houdt aan de duur van de betwisting. Binnen die optiek hebben bepaalde belastingschuldigen in rechte aangevoerd dat de verjaring bovenal het gevolg was van het laattijdig nemen van de directoriale beslissing nopens het bezwaar. Voor zover – alle omstandigheden in acht genomen – effectief zou blijken dat de redelijke termijn tijdens deze administratieve fase overschreden werd, maakt het retroactieve ingrijpen van de wetgever op het vlak van de verjaring volgens bepaalde rechters dan ook *in concreto* een ongeoorloofde inbreuk uit op het eigendomsrecht zoals dat beschermd wordt in artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het EVRM (Rb. Brussel 2 mei 2007, *FJF* 2008, 170 en *Fiscoloog* 2008, 1100, 7 (weergave J. VAN DIJCK); Rb. Gent 24 juni 2008, *TFR* 2009, nr. 357, 222, noot B. COOPMAN en S. VANCOLEN).

C. STUITING VAN DE VERJARING DOOR DE BELASTINGSCHULDIGE

579 De schuldenaar bewerkstelligt de stuiting door afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijnen (art. 443*bis*, § 2 WIB 1992) of door diens erkenning van het recht van hem tegen wie de verjaring loopt (art. 2248 BW).

580 De erkenning moet als een eenzijdige rechtshandeling worden gekwalificeerd die weliswaar aan alle geldigheidsvoorwaarden inzake wilsuiting, bekwaamheid, voorwerp en oorzaak moet voldoen, maar zowel uitdrukkelijk als stilzwijgend kan plaatsvinden (L. CORNELIS, *Algemene theorie van de verbintenissen*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 928).

Dit laatste zou bijvoorbeeld kunnen blijken uit het aanvragen van betalingsfaciliteiten, een verzoek tot kwijtschelding van interesten enz. Ook het verzoek tot collectieve schuldenregeling zou neerkomen op een erkenning (M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 226, nr. 307; B. VANERMEN, "Principes inzake de invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 108). Een brief waarin de administratie gevraagd wordt de invordering hangende de betwisting uit te stellen of een gedinginleidende akte waarbij de belastingschuld integraal betwist wordt, kunnen daarentegen niet als dergelijke erkenning beschouwd worden (Antwerpen 23 september 2008, *TFR* 2009, nr. 356 en <http://tfrnet.larcier.be>).

Belangrijk om hierbij te noteren is dat aan de erkenning stuitende werking toekomt zodra zij op het bestaan van de schuld betrekking heeft. De omstandigheid dat het bedrag van de vordering betwist wordt en dat bijvoorbeeld een andere berekeningswijze vooropgesteld wordt, doet hieraan geen afbreuk (zie bv. Cass. 18 mei 1961, *Pas.* 1961, I, 1003; Cass. 22 maart 1984, *RW* 1984-85, 1868; Cass. 29 oktober 1990, *Arr.Cass.* 1990-91, nr. 115, 254, *TSR* 1990, 444 en *RW* 1990-91, 917). Concreet impliceert dit dat een betwisting een erkenning slechts in de weg staat voor zover de in de aanslag opgenomen belastingschuld integraal betwist wordt. Zo zal uit de aanvraag om betalingsfaciliteiten m.b.t. het onmiddellijk verschuldigd gedeelte (zie boven, randnr. 213 e.v.) van de belastingschuld geen erkenning kunnen worden afgeleid indien de aanslag in zijn geheel betwist wordt.

§ 4. De schorsing van de verjaring

581 De verjaring kan eveneens worden geschorst. Dergelijke schorsing is de uitzondering vermits als algemeen principe geldt dat de verjaring tegen alle personen loopt, behalve tegen hen voor wie de wet uitzondering maakt (art. 2251 BW).

Merk op dat de verjaring eveneens geschorst wordt indien een opschorting van de opeisbaarheid van de belastingschuld wordt toegestaan in toepassing van de wet van 1 augustus 1985 (zie boven, randnr. 157).

A. SCHORSING VAN DE VERJARING NA VERJARINGSTUITENDE AKTE

582 Ter zake bepaalt artikel 443bis, § 2 WIB 1992 alvast dat er door de stuiting een nieuwe verjaring intreedt na de laatste akte of handeling, althans indien geen geding voor het gerecht aanhangig is. Met deze laatste zinsnede wordt geëxpliciteerd dat een rechtsgeding dat samenhangt met een verjaringstuitende akte of handeling de verjaring zal schorsen. Dergelijke schorsing lijkt een wettelijke extrapolatie van wat door het Hof van Cassatie ook in het gemeen recht als gevolg aan de verjaringstuitende dagvaarding werd gekoppeld (bv. Cass. 11 januari 1957, *Pas.* 1957, I, 326; Cass. 2 oktober 1981, *Arr.Cass.* 1981-82, 175; Cass. 30 juni 1997, *Arr.Cass.* 1997, 732).

Thans bepaalt artikel 2244 BW overigens uitdrukkelijk dat een dagvaarding voor het gerecht de verjaring stuit tot het tijdstip waarop een definitieve beslissing wordt uitgesproken (tweede lid van art. 2244 BW zoals ingevoegd bij wet van 25 juli 2008 tot

wijziging van het Burgerlijk Wetboek en de gecoördineerde wetten van 17 juli 1991 op de rijks-comptabiliteit met het oog op het stuiten van de verjaring van de vordering tot schadevergoeding ten gevolge van een beroep tot vernietiging bij de Raad van State, *BS* 22 augustus 2008).

Aldus zullen inzonderheid de executiegeschillen ertoe leiden dat de verjaring pas opnieuw begint te lopen na het beëindigen van de procedure (vgl. Gent 21 november 1995, *Bull. Bel.*, nr. 775, nr. 2263; zie ook Luik 10 september 1992, *Bull. Bel.*, nr. 750, 1471; Antwerpen 18 juni 1993, *RW* 1993-94, 929; Luik 24 juni 1999, *Bull. contr.* 2001, 1113; Rb. Brugge 4 november 2003, *TFR* 2004, nr. 256, 203, noot J. SPEECKE en *Fisc. Koer.* 2004/366, noot W. DEFOOR; vgl. M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 226, nr. 307; B. VANERMEN, “Principes inzake de invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 108).

De verjaringstermijn wordt daarentegen niet geschorst t.a.v. de fiscale administratie die t.a.v. de failliet verklaarde belastingschuldige het recht behoudt om een individuele eis in te stellen tot invordering van een ten laste van deze belastingschuldige gevestigde aanslag, althans in zoverre deze door een wettelijke hypotheek wordt gewaarborgd. Op dit vlak bevindt de fiscale administratie zich dan ook niet in dezelfde rechtstoestand als de chirografaïre schuldeisers of de schuldeisers met een algemeen voorrecht (Cass. 19 januari 1967, *Arr. Cass.* 1967, 611).

B. SCHORSING VAN DE VERJARING IN GEVAL VAN BETWISTING

583 Deze beperkte schorsingsgrond wordt overschaduwd door de veel ruimer geformuleerde en in artikel 443^{ter} WIB 1992 geëxpliciteerde schorsingsgrond die geldt in het geval van een betwisting die verband houdt met de belastingschuld. Deze schorsingsgrond werd ingevoegd door artikel 297 programmawet 22 december 2003 (*BS* 31 december 2003) en dit bij wijze van antwoord op de voornoemde cassatierechtspraak waarbij de geldigheid van de betekende dwangbevelen hangende de betwisting onderuit werd gehaald (zie boven, randnr. 576; J.-P. BOURS, “Loi-programme et recouvrement de l’impôt”, *RGCF* 2004/2, 33-34; L. DE MEYERE, “Toch enige rechtszekerheid voor verjaring van betwiste belastingen”, *Fisc. Act.* 2004, nr. 5, 1-4; V. SEPULCHRE, “La prescription des impôts et taxes en cas d’instance en justice. Les dernières modifications en matière d’impôts sur les revenus en comparaison avec la T.V.A.”, *RGCF* 2004, nr. 2, 17-32).

In twee arresten van 22 september 2011 stelde het Hof van Cassatie dat het indienen van een bezwaarschrift – ook vóór de wettelijke explicitering in die zin – tot gevolg heeft dat de verjaring geschorst wordt. Het Hof ent zijn arrest op artikel 2251 BW op grond waarvan “de verjaring loopt tegen alle personen behalve tegen hen voor wie de wet een uitzondering maakt”. Welnu, volgens het Hof van Cassatie volgt uit de artikelen 409 en 410 WIB 1992 dat de belastingontvanger geen betaling kan verkrijgen van de betwiste belastingschuld, tenzij er een gedeelte van de belasting is dat ondanks de betwisting onmiddellijk kan worden ingevorderd (Cass. 22 september 2011, www.cass.be). Met dit arrest is duidelijk geworden dat de boven besproken problematiek m.b.t. de verjaring van betwiste belastingschulden in grote mate geleid heeft tot zinledige discussies.

584 Meer in het bijzonder schorst elk rechtsgeding met betrekking tot de toepassing of de invordering van de belastingen en voorheffingen dat wordt

ingesteld door de Belgische staat, door de schuldenaar van deze belastingen of door ieder ander persoon die gehouden is tot de betaling van de schuld de verjaring. Daaraan wordt toegevoegd dat ook het bezwaar en de in artikel 376 WIB 1992 bedoelde aanvraag tot ontheffing de verjaring schorsen.

585 Voorts wordt in artikel 443*ter*, § 2 WIB 1992 nader omschreven wanneer de schorsingstermijn aanvangt en eindigt.

Aldus zal de schorsing aanvangen met de inleidende vordering en eindigen wanneer de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan. Indien evenwel voorafgaand een bezwaarschrift of een verzoek tot ambtshalve ontheffing werd ingediend, vangt de schorsing reeds aan met het verzoek waarbij het administratief beroep wordt ingeleid. Deze schorsing eindigt in principe na verloop van de termijn die voor de belastingplichtige openstaat om een beroep in te stellen tegen de administratieve beslissing. Indien de belastingplichtige evenwel effectief een rechtsvordering heeft ingesteld – desgevallend zonder de administratieve beslissing af te wachten – eindigt de schorsing op de dag dat de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan.

§ 5. De verjaring t.a.v. de medeschuldenaren van een belastingsschuld

A. ALGEMEEN

586 De verjaring moet in de regel t.a.v. van elke schuldenaar afzonderlijk worden beoordeeld, met dien verstande dat een stuiting ook geldt t.a.v. de algemene rechtsopvolgers. Aldus heeft de stuiting in de regel slechts gevolgen t.a.v. de rechtsverhouding waarin zij zich voordoet (o.m. Cass. 24 september 1964, *Pas.* 1965, I, 80; Cass. 22 juni 1972, *Arr.Cass.* 1971-72, 1005). Indien meerdere personen gehouden zijn tot de betaling van de belastingsschuld moet de verjaring bijgevolg in hoofde van elk van hen worden gestuit. Zo ook zal de belastingsschuld die wordt overgenomen door meerdere (algemene) rechtsopvolgers t.a.v. elk van hen moeten gestuit worden (vgl. art. 2249, tweede lid BW).

587 Op dit principe bestaat evenwel een zeer belangrijke uitzondering. Overeenkomstig artikel 2249 BW zal de ingebrekestelling (waarmee wordt gedoeld op de in art. 2244 BW vermelde dagvaarding, bevel tot betaling of beslag) van een van de hoofdelijke schuldenaren of de erkenning van de schuld door hem gedaan, de verjaring stuiten tegen alle overige, zelfs tegen hun erfgenamen.

Wanneer bijgevolg de administratie een dwangbevel betekent aan de belastingsschuldige, zal de verjaring meteen ook gestuit worden t.a.v. (inzonderheid) de derden-aansprakelijken die hoofdelijk gehouden zijn tot de belastingsschuld. Indien de verjaring t.a.v. van een van hen wordt gestuit, geldt de stuiting immers t.a.v. allen (vgl. Cass. 14 januari 2002, *Arr.Cass.* 2002, 137, concl. J. LECLERCQ, www.cass.be, *JTT* 2002, 114, *Pas.* 2002, nr. 1, 130, concl. J. LECLERCQ en *RW* 2003-04, nr. 6, 214). Om diezelfde reden zal de erkenning

van de schuld door diegene die hoofdelijk gehouden is tot de betaling van de schuld, een stuitend effect hebben t.a.v. de eigenlijke belastingschuldige (vgl. Arbh. Gent 11 september 1990, *Pas.* 1991, II, 26).

De hoofdelijkheid doorbreekt dus in belangrijke mate het relatief karakter van de stuitingsdaad. Deze doorbraak is evenwel meteen ook daartoe beperkt. Het principe van de relativiteit van de stuiting herneemt dan ook zijn volle slagkracht indien de belastingschuld in tussentijd is overgegaan op meerdere (algemene) rechtsopvolgers. In voorkomend geval zal de stuiting verricht t.a.v. een van de rechtsopvolgers slechts voor zijn aandeel doorwerken naar de hoofdelijke derden-aansprakelijken (art. 2249, derde en vierde lid BW).

588 Het is voorts van belang te noteren dat de hoofdelijkheid niet impliceert dat de schorsing van de verjaring t.a.v. van een van de schuldenaren, meteen ook de schorsing van de verjaring zou uitlokken t.a.v. de andere hoofdelijke schuldenaren. Voor de schorsing bestaat immers geen aan artikel 2249 BW analoge uitzondering (Cass. 30 mei 2002, *RW* 2002-03, 621, concl. G. DUBRULLE en *TBH* 2002, 823).

In fiscale zaken impliceert dit concreet dat het indienen van een bezwaarschrift door de eigenlijke belastingschuldige niet *ipso facto* impliceert dat de verjaring in toepassing van artikel 443ter WIB 1992 meteen ook geschorst zal zijn t.a.v. derden die hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de belastingschuld.

In dit verband moet wel verwezen worden naar het arrest van 15 december 2011 waarin het Hof van Cassatie (weliswaar op het vlak van de btw) oordeelde dat de strafrechtelijk veroordeelde dader of medeplichtige niet tot betaling kan worden gedwongen zolang niet vaststaat dat de belasting verschuldigd is en het bedrag ervan niet vaststaat ingevolge het verzet van de belastingplichtige tegen het dwangbevel. Gedurende die periode loopt de verjaring volgens het Hof derhalve niet (Cass. 15 december 2011, F.10.0083.N, www.cass.be; zie verder, randnr. 944).

Indien bijgevolg – ingevolge de betwisting – geen mogelijkheid bestaat de schuld ten uitvoer te leggen, zal de schorsing van de verjaring ook doorwerken t.a.v. de aangehaalde derden. Wanneer daarentegen (een deel van) de belastingschuld kan worden ingevorderd (zie boven, randnrs. 213-215 en 218), dan zal de verjaring – spijs de betwisting – m.i. niet geschorst zijn t.a.v. de genoemde derden.

B. DE VERJARING T.A.V. GEHUWDE EN WETTELIJK SAMENWONENDEN

589 Het feit dat de fiscus in de regel de belastingschuld van gehuwde en wettelijk samenwonenden kan verhalen op al de eigen en gemeenschappelijke goederen, impliceert niet dat de echtgenoten of wettelijk samenwonenden hoofdelijk gehouden zouden zijn tot de betaling van de belastingschuld (Cass. 8 juni 2006, www.cass.be, *FJF* 2007, nr. 8, 744 en *Pas.* 2006, nr. 5-6, 1354). De stuiting van de verjaring in hoofde van een van de echtgenoten stuit dan ook niet *ipso facto* de verjaring in hoofde van de andere echtgenote.

Zolang het huwelijk evenwel niet ontbonden is en voor zover de belastingsschuld vanuit huwelijksvermogensrechtelijke invalshoek als een gemeenschappelijke schuld kan worden beschouwd, kan evenwel worden aangenomen dat de stuitingsdaad verricht door of aan een van hen, meteen ook de verjaring stuit t.a.v. de andere (zie de algemene regel betreffende het concurrentieel bestuur opgenomen in art. 1416 BW).

590 De uitoefening van dit verhaalsrecht op de eigen goederen van de echtgenoot m.b.t. (het aandeel in) de belastingsschuld van de andere echtgenoot, is eveneens aan de verjaring onderworpen. De verjaring treft in voorkomend geval niet de belastingsschuld zelf, maar wel het recht om zich op de (eigen) goederen van de echtgenoot-niet-debiteur te verhalen.

Indien de fiscus bijgevolg – na de echtscheiding – de nog openstaande belastingsschulden wenst te verhalen op het eigen vermogen van een van de partners, dan moet hij er zorg voor dragen dat de verjaring in hoofde van beide partners gestuit wordt, zelfs indien de belastingsschuld slechts betrekking heeft op de inkomsten van een van hen en bijgevolg afzonderlijk werd vastgesteld (Gent 23 maart 2004, *FJF* 2004, nr. 8, 783, *TFR* 2004, nr. 265, 699, noot M. CROMMEN en *TGR-TWVR* 2004, nr. 2, 163). Indien de fiscus in dit voorbeeld nalaat de verjaring te stuiten in hoofde van de echtgenoot-niet-debiteur, dan zal de belastingsschuld op zich wel blijven bestaan. De echtgenoot-debiteur blijft dan ook gehouden deze belastingsschuld te betalen. Desgevallend kan de fiscus blijvend de betaling op diens eigen goederen blijven vervolgen. Het recht voor de fiscus om zich op de eigen goederen van de echtgenoot-niet-debiteur te verhalen zal echter verjaren.

AFDELING III

SCHULDVERGELIJKING

§ 1. Algemeen

591 Overeenkomstig het gemeen recht vindt er schuldvergelijking plaats wanneer twee personen elkaars schuldenaar zijn. In voorkomend geval gaan de twee schulden van rechtswege teniet, althans ten belope van hun wederkerig bedrag (art. 1289 e.v. BW).

592 Deze gemeenrechtelijke regeling vindt echter niet onverkort toepassing in fiscale zaken (art. 166, § 1 KB WIB 1992).

Ter zake moet immers rekening gehouden worden met het aan de belastingsschuldigen opgelegde verbod om de nog openstaande belastingsschulden te compenseren met de vorderingen die hij meent te hebben op de fiscale administratie. Zulks is immers onverenigbaar met de openbare orde (B. PEETERS, *De continuïteit van het overheidsondernemen. Een begrippenanalyse en een kritiek op de uitvoeringsimmunitet*, Antwerpen, Maklu, 1989, 353 e.v., nr. 393 en 369, nr. 408 en 381, nr. 425;

DEKKERS, *Handboek burgerlijk recht*, II, Brussel, 1971, 338, nr. 601; H. DE PAGE, *Traité III*, Brussel, 1967, 637, nr. 638; F. LAURENT, *Principes de droit civil*, XVIII, Brussel, 1878, 466-467, nr. 453; *Pandectes Belges - v° Compensation*, XXI, Brussel, 1886, 751-752, nr. 203).

593 Het voorgaande verhindert evenwel niet dat een som die aan een belastingschuldige moet worden teruggeven of betaald, zonder enige formaliteit aangezuiverd of ter betaling mag worden aangewend op de door die belastingsschuldige verschuldigde belastingen en toebehoren (art. 334 programmawet van 27 december 2004 en art. 166, § 2 KB WIB 1992; voor een algemene bespreking zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 182-196).

Vóór de invoering van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 konden de openstaande inkomstenbelastingsschulden enkel aangezuiverd worden middels teruggaven voortvloeiend uit de toepassing van het Wetboek op Inkomstenbelastingen (art. 166, § 2 KB WIB 1992). In de praktijk waren de fiscale administraties dan ook verplicht over te gaan tot het leggen van een vereenvoudigd derdenbeslag in handen van hun collega's.

In een streven naar meer efficiëntie werd naderhand de mogelijkheid ingevoerd om een zogenaamde *cruijscompensatie* te verrichten (term ontleend aan B. VANERMEN, "Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingsschulden", *RW* 2005-06, nr. 8, 289). Deze mogelijkheid werd wettelijk geïmplementeerd in artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004.

594 De aanzuivering of de aanwending komt dus – net zoals de schuldvergelijking naar burgerlijk recht – (althans in de feiten) neer op een ingekorte dubbele betaling. Dat de schuldvergelijking geen bijzondere formaliteit behoeft, sluit echter niet uit dat de belastingschuldige door de administratie op de hoogte zal gebracht worden van verrichte aanrekeningen (Com.IB nr. 300/83).

Voor het overige is zij evenwel een aan het belastingrecht eigen techniek die niet alle kenmerken van de burgerrechtelijke schuldvergelijking vertoont en dat zij daarvan meer bepaald verschilt door het feit dat de belastingwet aan een van de schuldenaars, de staat, het recht toekent om de ontlaste bedragen aan te wenden tot aanzuivering van belastingen naar zijn keuze, terwijl de schuldvergelijking naar burgerlijk recht van rechtswege plaatsheeft. Middels de aanrekening van de terug te geven sommen wordt de belastingschuldige m.a.w. verplicht een door de ontvanger aangewezen gedeelte (art. 143, § 1, tweede lid en § 2 KB WIB 1992) van de nog openstaande schulden te betalen. De aanrekening is bijgevolg een door de wet opgelegde wijze van betaling van de openstaande belastingsschulden (Cass. 10 februari 1994, *Arr.Cass.* 1994, 159, *Bull.* 1994, 162, *Bull.Bel.* 1996, 40, *FJF* 1994, 223, *Pas.* 1994, I, 162, *R.Cass.* 1994, 153, noot R. TOURNICOURT en *RW* 1994-95, 476). Onverminderd het bovenstaande kan niettemin worden aangenomen dat de gemeenrechtelijke principes inzake schuldvergelijking van toepassing zijn (*anders* M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 125). De bijzondere fiscale regeling brengt in wezen enkel met zich mee dat die vereisten waarvan expliciet is afgeweken of die niet verenigbaar zijn met de publiekrechtelijke aard van de belastingschuld buiten beschouwing moeten worden gelaten (M. DE THEËDE, "Fiscale schuldvergelijking" (noot onder *Beslagr.* Brussel 13 mei 2005), *RW* 2005-06, nr. 27, 1071).

595 Er kan nog worden opgemerkt dat de zogenaamde aanrekening op de aanslag zelf niet met de schuldvergelijking mag worden vereenzelvigd. Van dergelijke aanrekening op de aanslag zelf zal sprake zijn indien de teruggave aan de belastingschuldige voortspruit uit een ontheffingsbeslissing m.b.t. een onbetaald gebleven aanslag of nog indien de via kohier verleende teruggave het supplement uitmaakt aan een eerder onbetaald gebleven aanslag. In dergelijke hypothesen doet

zich immers geen werkelijke schuldvergelijking voor, aangezien de aanrekening in feite uitdrukking geeft aan de vermindering van de initiële aanslag (zie B. VANERMEN, "Principes inzake de invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 56; Com.IB. nr. 300/89-90).

596 Onduidelijkheid is wel ontstaan aangaande de inwerkingtreding van deze schuldvergelijking.

Aldus oordeelde het hof van beroep van Antwerpen in zijn arrest van 19 juni 2007 dat een niet-betwist btw-tegoed dat reeds bestond vóór de inwerkingtreding van de programmawet van 27 december 2004 en waarvan (tevergeefs) door de curator om terugbetaling werd gevraagd (vóór de vermelde inwerkingtreding), kan worden aangerekend op andere belastingschulden (inzake bedrijfsvoorheffing en belasting der niet-inwoners). De beginselen van behoorlijk bestuur noch het adagium *Nemo auditur propriam turpitudinem allegans* doen hieraan afbreuk (Antwerpen 19 juni 2007, *FJF* 2008/199).

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen oordeelde dan weer dat de fiscale schuldvergelijking niet mogelijk is wanneer het btw-tegoed onherroepelijk werd vastgesteld vóór 1 januari 2005 (Rb. Antwerpen 2 februari 2007, *FJF* 2008/198 en *TFR* 2008, nr. 335, 147, noot F. DESTERBECK).

§ 2. Toepassingsgebied

A. ALGEMEEN

597 Artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 voorzag initieel in een mechanisme waarbij een som die aan een belastingschuldige moet worden teruggegeven of betaald in het kader van de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake de inkomstenbelastingen en de ermee gelijkgestelde belastingen, de belasting over de toegevoegde waarde of krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, door de bevoegde ambtenaar zonder formaliteit kan worden aangewend ter betaling van de door dezelfde belastingschuldige verschuldigde voorheffingen, inkomstenbelastingen en ermee gelijkgestelde belastingen en de belasting over de toegevoegde waarde. Deze aan de belastingschuldige verschuldigde sommen kunnen niet enkel worden aangerekend op de voornoemde openstaande belastingschulden in hoofdsom maar tevens op de opcentiemen en verhogingen, fiscale of administratieve geldboeten, interesten en kosten (zie verder Circ. nr. AINV 3/2005, 24 maart 2005).

598 Sinds de inwerkingtreding van de programmawet van 22 december 2008 kan evenwel elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of terugbetaald, hetzij in toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de federale overheidsdienst Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die federale overheidsdienst worden verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de

onverschuldigde betaling, naar keuze en zonder formaliteit door de bevoegde ambtenaar worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde bedragen bij toepassing van bedoelde belastingwetten of ter voldoening van de fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen waarvan de inning en invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de federale overheidsdienst Financiën worden verzekerd (programmawet 22 december 2008, *BS* 29 december 2008). De oorsprong van de gehoudenheid speelt hierbij geen rol (Com.IB nr. 300/84).

Deze uitbreiding kadert ontegensprekelijk in de verdere modernisering van de inning en de invorderingsprocessen waarbij een balans van vorderingen en schulden wordt gecreëerd, die voor de federale overheidsdienst Financiën een globaal overzicht geeft van de schulden en vorderingen van een belastingplichtige (MvT bij programmawet 22 december 2008, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-1607/001, 111). Deze balans van vorderingen en schulden is thans bekend onder de benaming STIMER (*Système de Traitement Intégré Multi-Entités pour le Recouvrement* of “Geïntegreerd Verwerkingssysteem voor Invordering door meerdere Entiteiten”).

599 Thans is kruiscompensatie mogelijk t.a.v. alle federale belastingen alsook t.a.v. alle bedragen die geïnd worden door de FOD Financiën. Hieronder vallen dus niet langer enkel de inkomstenbelastingen, de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en de btw, maar tevens de registratie- en successierechten, de accijnzen en de daarmee gelijkgestelde belastingen, de douanerechten, alsook de niet-fiscale schulden zoals bv. administratieve en strafrechtelijke geldboeten en gerechtskosten, en achterstallige alimentatiegelden waarvoor de Dienst voor Alimentatievorderingen aan de gerechtigde reeds voorschotten heeft gestort (zie K. JANSSENS, “Eender welke schuld van burger aan Financiën wordt voortaan afgehouden van belastingtegoed”, *Fisc.Act.* 2008, nr. 40, 1-2; MvT bij programmawet 22 december 2008, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-1607/001, 112-113).

De voorwaarde blijft wel dat de FOD Financiën ook daadwerkelijk schuldeiser is van de voornoemde sommen. T.a.v. de inkomstenbelastingen betekent dit vooral dat de onroerende voorheffing in Vlaanderen buiten het toepassingsgebied van deze regeling valt. Voorts kan deze schuldvergelijking niet worden ingeroepen t.a.v. tegoeden en schulden die voortvloeien uit contractuele relaties (K. JANSSENS, “Eender welke schuld van burger aan Financiën wordt voortaan afgehouden van belastingtegoed”, *Fisc.Act.* 2008, nr. 40, 1-2).

B. UITSLUITING VAN BETWISTE BELASTINGSSCHULDEN

600 In artikel 334, eerste lid van de programmawet van 27 december 2004 werd vooropgesteld dat de fiscale schuldvergelijking enkel mogelijk is voor zover de belastingsschulden niet of niet meer betwist worden. Na de vervanging van deze bepaling door de programmawet van 22 december 2008 luidt het dat de aanwending beperkt wordt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op deze persoon.

601 De toevoeging van dit zinsdeel is in haar algemeenheid vooral een verduidelijking van de gemeenrechtelijke voorwaarden. Schuldvergelijking kan immers in de regel enkel plaatsvinden tussen schulden die zeker, vaststaand en opeisbaar zijn.

De gekozen terminologie (betwist) leidt er evenwel toe dat de reikwijdte van de fiscale schuldvergelijking in belangrijke mate wordt uitgehold. Anders dan het geval is in de tekst van artikel 166 KB WIB 1992 wordt immers niet verwezen naar het zeker en vaststaand gedeelte van de belastingschuld in de zin van artikel 410 WIB 1992. Nochtans leidde net deze verduidelijking ertoe dat de betwiste belastingschuld in voorkomend geval wordt opgesplitst in een niet zeker en vaststaand gedeelte enerzijds (waarop enkel een bewarend beslag in eigen handen kan worden gelegd), en in een zeker en vaststaand gedeelte anderzijds, dat ingevolge de daarin beoogde aanzuivering kon tenietgaan. Door deze opsplitsing in artikel 334 van de voornoemde programmawet niet te maken, wordt deze bepaling bijgevolg onwerkbaar zodra de volledige belastingschuld wordt betwist (B. VANERMEN, “Onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen en aanrekening van terug te betalen bedragen op belastingschulden”, *RW* 2005-06, nr. 8, 290; zie ook Com.IB nr. 300/86-87). Er zal dan ook geen schuldvergelijking kunnen plaatsvinden t.a.v. het gedeelte van de betwiste aanslag dat nochtans conform artikel 410 WIB 1992 als zeker en vaststaand moet worden beschouwd.

Een en ander verhindert natuurlijk niet dat in de vernoemde hypothesen waarbij de fiscus de schuldvergelijking niet (langer) kan invoeren, nog altijd (t.a.v. het zeker en vaststaand gedeelte) uitvoerende of (voor het geheel) bewarende maatregelen (desgevallend onder de vorm van een beslag in eigen handen) kunnen worden genomen.

602 Voorts bepaalde artikel 334 van de vernoemde programmawet in zijn oorspronkelijke versie dat de belastingschuld ook niet meer betwist mag worden. Dit impliceerde duidelijk dat, zolang nog een bezwaarschrift kan worden ingediend of zolang nog een vordering in rechte kan worden ingesteld, de fiscale schuldvergelijking niet kan plaatsvinden. Deze verduidelijking werd na de wijziging van voornoemd artikel 334 door de programmawet van 22 december 2008 achterwege gelaten.

Hieruit mag men echter niet zonder meer gaan afleiden dat thans wel tot de schuldvergelijking zou kunnen worden overgegaan zolang niet effectief een bezwaarschrift werd ingediend of een vordering in rechte werd ingeleid. Het feit dat de schuld vooralsnog niet betwist wordt, impliceert niet *ipso facto* dat deze schuld daardoor zeker en vaststaand wordt, hetgeen nochtans een geldigheidsvereiste blijft om tot de schuldvergelijking te kunnen overgaan. Aldus kan een schuld voor redelijke betwisting vatbaar zijn, hetgeen meteen ook het zeker en vaststaand karakter van deze schuld in vraag stelt.

§ 3. De aanrekeningsregels

603 De wet bepaalt uitdrukkelijk dat de terug te geven sommen naar keuze en zonder enige formaliteit worden aangerekend op de nog openstaande schulden (zie ook Com.IB nr. 300/78-79).

Hiertoe aangezocht door de Raad van State, stelde de gemachtigde ambtenaar wel dat er een protocol zou zijn opgesteld dat in voorkomend geval de aanrekeningsvolgorde binnen de FOD Financiën regelt. Aldus zal er in geval van samenloop of wanneer er meerdere schulden zijn waarop een tegoed of terugbetaling kan worden aangerekend de interne aanrekening de voorkeur genieten. Met deze interne aanrekening wordt een aanrekening binnen dezelfde belasting bedoeld en, vervolgens binnen dezelfde pijler. Na deze eventuele interne aanrekening zal de ontvanger die

de teruggave onder zich houdt, rechtstreeks de ingehouden sommen overschrijven op de rekeningnummers van de ontvangers die een verzoek om inhouding hebben geformuleerd. Voor zover het gedeelte van de teruggave dat overblijft na de interne aanrekening niet zou volstaan om aan de vraag van de ontvangers die een verzoek om inhouding hebben geformuleerd te voldoen, zullen de ingehouden sommen worden overgemaakt aan de rekenplichtige der geschillen van de administratie van de Thesaurie, die op zijn beurt overgaat tot de verdeling van het ingehouden en hem overgemaakte bedrag. De vernoemde rekenplichtige gaat daarbij over tot een evenredige verdeling, behalve wanneer de belastingschuldige te kennen zou geven hiermee niet akkoord te gaan en een andere verdelingsregeling voorstelt (Adv. RvS bij programmawet 22 december 2008, *Parl. St. Kamer* 2007-08, nr. 52-1607/001, 316-317).

§ 4. De schuldvergelijking na overdracht en samenloop

A. ALGEMEEN

604 Het tweede lid van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 bepaalt uitdrukkelijk dat de fiscale schuldvergelijking ook mogelijk blijft in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolventieprocedure (zie ook B. PEETERS, “Fiscale schulden van een onvermogen schuldenaar”, *AFT* 2003, nr. 5, randnr. 13).

Hiermee is de wetgever duidelijk ingegaan tegen de klassieke visie dat de schuldvergelijking – zoals destijds uitsluitend geregeld in artikel 166, § 2 KB WIB 1992 – geen schade mocht toebrengen aan de rechten van derden. Zulks betekende inzonderheid dat er moet rekening worden gehouden met de wettelijke aanspraken van derden die hun rechten op regelmatige wijze hebben doen gelden vóór de toepassing van de fiscale schuldvergelijking (Com.IB nr. 300/100).

605 Het Grondwettelijk Hof acht de thans bestaande bevoorrechte positie van de fiscus alvast niet strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Het verschil in behandeling – aldus het Grondwettelijk Hof – berust immers op een objectief criterium, te weten de hoedanigheid van de schuldeiser, die in het ene geval de Schatkist is, en die in het andere geval een andere schuldeiser is. Daarenboven zou de maatregel in verhouding staan tot de beoogde doelstellingen. Aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor overheidsuitgaven die gericht zijn op het algemeen belang, moet worden aangenomen dat kan worden afgeweken van de regels van het gemeen recht inzake schuldvergelijking. Tot slot zou het mechanisme van de wettelijke schuldvergelijking niet onevenredig zijn, gelet op de voornoemde doelstellingen, zijnde het wegwerken van de fiscale achterstand en het opzet om de invorderingsprocedure doeltreffender te maken (Arbitragehof 19 april 2006, nr. 54/2006, www.const-court.be, *AA* 2006, nr. 2, 655, *BS* 26 september 2006, 50078, *FJF* 2007, nr. 6, 485, *JT* 2006, nr. 6243, 701, *JLMB* 2006, nr. 24, 1032, *RABG* 2006, nr. 17, 1300, noot P. LAUWERS en *RGCF* 2006, nr. 3-4, 241; Arbitragehof 21 juni 2006, nr. 107/2006, www.const-court.be, *AA* 2006, nr. 3, 1295, *BS* 15 september 2006, 47116, *FJF* 2006, nr. 10, 879, *RGCF* 2006, nr. 3-4, 245 en *RW* 2006-07, nr. 29, 1193).

B. SCHULDVERGELIJKING NA OVERDRACHT VAN SCHULDVORDERING

606 Voortaan moet dus worden aangenomen dat de schuldvergelijking mogelijk blijft na een overdracht van de schuldvordering, hetgeen een specifieke afwijking inhoudt op artikel 1295 BW. Daarmee wordt inzonderheid de positie van de belastingschuldige beoogd. Indien deze zijn recht op teruggave overdraagt aan een derde, zal de fiscus dus niettemin blijvend een aanrekening kunnen verrichten op de nog openstaande belastingschuld, ook indien zij van deze overdracht in kennis werd gesteld.

C. SCHULDVERGELIJKING NA SAMENLOOP

607 Voorts wordt voor de fiscale schuldvergelijking ook in een expliciete afwijking voorzien op het verbod van compensatie na samenloop (M. DE THEÏE, “Fiscale schuldvergelijking” (noot onder Besl. gr. Brussel 13 mei 2005), *RW* 2005-06, nr. 27, 1071).

Daarmee wordt dus afgeweken van de in artikel 1298 BW neergelegde regel dat de schuldvergelijking niet kan gebeuren ten nadele van de verkregen rechten van een derde en dat bijgevolg hij die, schuldenaar zijnde, schuldeiser geworden is nadat in zijn handen door iemand beslag onder derden is gelegd, zich op de schuldvergelijking niet kan beroepen ten nadele van de beslaglegger. Deze in artikel 1298 BW geëxpliciteerde uitzondering wordt door de rechtspraak in meer algemene termen uitgebreid tot alle gevallen waarin derden in samenloop komen met een schuldeiser (zie ook art. 17, 2^e Faill.W. en art. 1675/7, §§ 1 en 3 Ger.W.). Hierdoor wordt dus vermeden dat de ene schuldeiser – door zich op de schuldvergelijking te beroepen – zou worden bevoordeeld t.a.v. de andere schuldeisers die met hem in samenloop komen. Concreet houdt dit in dat de schuldeiser in de regel geen beroep meer kan doen op de schuldvergelijking indien de voorwaarden om tot schuldvergelijking over te gaan slechts vervuld zijn nadat de samenloop is ingetreden (Cass. 2 september 1982, *Arr.Cass.* 1982-83, 3). Een beroep op de schuldvergelijking is echter wel mogelijk na samenloop indien de voorwaarden om tot schuldvergelijking over te gaan ook reeds vóór de samenloop aanwezig waren (Cass. 26 november 1992, *RW* 1992-93, 1373 en *Arr.Cass.* 1991-92, 1350; Cass. 12 januari 1996, *Arr.Cass.* 1996, 44 en *RW* 1996-97, 269; Luik 18 december 1997, *TBH* 1998, 251, noot W. DERUCKE). Schuldvergelijking is voorts ook mogelijk in de omstandigheid dat vorderingen eng verbonden zijn met elkaar of met elkaar samenhangen (zie o.m. Cass. 28 februari 1985, *Arr.Cass.* 1984-85, 887 en *RW* 1985-86, 997, noot E. DIRIX; Cass. 25 mei 1989, *Arr.Cass.* 1988-89, 1125 en *RCJB* 1992, 348, noot M. VAN QUICKENBORNE).

608 Een rechter kan bijgevolg onmogelijk in algemene termen beslissen dat er na samenloop geen fiscale schuldvergelijking mogelijk zou zijn (Cass. 14 december 2007, *FJF* 2008, nr. 4, 321, www.cass.be, *RGCF* 2008, nr. 2, 141, noot J. BOURS en *TFR* 2009, nr. 359, 308, noot F. DETERBECK).

609 Voorts moet worden opgemerkt dat de draagwijdte van het verbod op compensatie na samenloop beperkend moet gelezen worden. Aldus besliste het Hof van Cassatie in twee arresten van 24 juni 2010 – nadat hierover een tijdlang onduidelijkheid bestond in de rechtspraak – dat artikel 334 programmawet geen schuldvergelijking toelaat tussen een fiscale schuldvordering ontstaan voor de faillietverklaring van de belastingschuldige en fiscale tegoe-den die aan de curator moeten worden terugbetaald ingevolge de handelsverrichtingen voortgezet door hem na de faillietverklaring van de betrokken

belastingsschuldige (Cass. 24 juni 2010, AR C.09.0365.N, *Fisc.Act.* 2010, nr. 38, 8-10, weergave M. DELANOTE, www.cass.be, *TBH* 2010, nr. 9, 903, weergave I. VAN DE MIEROP en *TGR-TWVR* 2010, nr. 4, 265, noot P. VAN CAENEGEM; Cass. 24 juni 2010, AR F.09.0085.N, *Fisc.Act.* 2010, nr. 38, 8-10, weergave M. DELANOTE en *RW* 2010-11, nr. 20, 844, noot R. HOUBEN).

In zijn arrest van 19 maart 2009 had ook het Grondwettelijk Hof in de ontstane discussie (gedeeltelijk) stelling genomen. Volgens het Hof is het – rekening houdend met de door de wetgever nagestreefde doelstelling – niet redelijkerwijze verantwoord “de compensatie toe te staan tussen een fiscale schuld en een fiscale schuldvordering waarvan de curator houder wordt wegens een verrichting die hij moet uitvoeren krachtens de artikelen 38 en 40 van de faillissementswet van 8 augustus 1997”. De door de wetgever nagestreefde doelstelling volstaat dan ook niet “om te verantwoorden dat afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de curator die, in het raam van de uitoefening van de opdracht die hem wettelijk wordt toevertrouwd, is gehouden tot het doen van bekendmakingen waarvan redelijkerwijze niet zou kunnen worden aangenomen dat hij de fiscale last daarvan draagt”. In de mate dat een curator dus in het raam van het beheer van het faillissement bepaalde kosten maakt (zoals bekendmakingskosten) zullen de daaruit voortvloeiende btw-tegoeden niet gecompenseerd kunnen worden met de fiscale schulden i.v.m. de periode voor het faillissement (GwH 19 maart 2009, nr. 55/2009, www.const-court.be en *JLMB* 2009, nr. 18, 827, noot F. GEORGES). Gelet op de specifieke context van het arrest, was het niet duidelijk of de door het Hof ingenomen stelling zonder meer kan worden getransponeerd naar situaties waarbij de fiscale schuldvordering niet voortvloeit uit een op de curator wettelijke verplichting (F. GEORGES, “Inconstitutionnalité (très?) partielle de la compensation fiscale nonobstant concours” (noot onder GwH 19 maart 2009, nr. 55/2009), *JLMB* 2009, nr. 18, 832; zie hierover ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie*, Brugge, die Keure, 2010, 193-195).

§ 5. Het Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring

610 Sinds de wet van 27 april 2007 (tot wijziging van de wet van 26 maart 2003 houdende oprichting van een Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring en houdende bepalingen inzake het waardevast beheer van in beslag genomen goederen en de uitvoering van bepaalde vermogenstransacties (*BS* 8 mei 2007) werd aan het Centraal Orgaan voor de Inbeslagneming en de Verbeurdverklaring (COIV) de mogelijkheid verleend om elke som, die moet worden teruggegeven of betaald, zonder formaliteit aan te wenden ter betaling van (o.m.) bedragen die verschuldigd zijn ten bate van de met de invordering belaste ambtenaren. Deze mogelijkheid blijft ook bestaan in geval van beslag, overdracht, samenloop of insolventieprocedure.

Daarmee wordt de voorheen geldende procedure vervangen waarbij de ontvanger in voorkomend geval (op een vereenvoudigde wijze) beslag onder derden moest leggen in handen van het COIV.

611 Deze maatregel strookt bijgevolg met diegene van de bijzondere fiscale schuldvergelijking. Ook wat de aanrekeningsregels betreft, kan worden aangenomen dat de keuze in deze toekomt aan de schuldeiser, voor zover zulks evenwel in het belang van de betrokken belastingsschuldige gebeurt. Voorts blijft ook hier en onder dezelfde voorwaarden de schuldvergelijking mogelijk in geval van beslag, overdracht, samenloop of insolventieprocedure.

Opmerkelijk is wel dat de hier beoogde kruiscompensatie niet *expressis verbis* wordt uitgesloten t.a.v. betwiste schuldvorderingen. Dit doet evenwel geen afbreuk aan de gemeenrechtelijke vereiste dat schuldvergelijking slechts mogelijk is voor zover het vorderingsrecht van de fiscus zeker en vaststaand is. Anders dan in de hypothese van de bijzondere fiscale schuldvergelijking, zal in deze dus wel een schuldvergelijking kunnen plaatsvinden t.a.v. van het gedeelte van de betwiste aanslag dat conform artikel 410 WIB 1992 als zeker en vaststaand moet worden beschouwd.

AFDELING IV

KWIJTSCHELDING IN HET KADER VAN INSOLVENTIEPROCEDURES

612 In het kader van een insolventieprocedure bestaat vaak de mogelijkheid om tot de kwijtschelding van belastingsschulden over te gaan (zie verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 234-249).

Zulks is in ieder geval het uitgangspunt in het kader van de collectieve schuldenregeling en de gerechtelijke reorganisatie. De faillissementsprocedure voorziet strikt genomen niet in dergelijke kwijtscheldingsmogelijkheid. Wel leidt de eventuele verschoonbaarverklaring tot een verregaande uitvoerings-immuniteit die uiteindelijk – althans *de facto* – leidt tot een kwijtschelding. Hetzelfde geldt overigens voor de in het kader van een gerechtelijke reorganisatie door overdracht onder gerechtelijk gezag verleende o n t l a s t i n g.

In de mate de onroerende voorheffing als een boedelschuld moet aangemerkt worden, komt zij niet in aanmerking voor het voordeel van de verschoonbaarverklaring (Cass. 5 oktober 2007, *TFR* 2008, nr. 335 (*tfrnet*), *JLMB* 2008, nr. 1, 11 en *RW* 2010-11, nr. 17, 725). Daarbij zal de onroerende voorheffing waarvan het belastbaar feit zich na het faillissement heeft voltrokken, steeds als een boedelschuld kwalificeren. De vaststelling dat aan dit “chronologisch criterium” is voldaan, noopt dus niet tot een nader onderzoek in welke mate de onroerende voorheffing nuttig zou zijn voor het beheer van het faillissement. Daartoe wordt verwezen naar de artikelen 7 en 251 WIB 1992 waaruit genoegzaam zou blijken dat de onroerende voorheffing een jaarlijkse belasting is op de inkomsten uit onroerende goederen en bijgevolg een schuld is die samengaat met het genot van die goederen en dit ongeacht of ze al dan niet daadwerkelijk worden gebruikt, geëxploiteerd of in huur gegeven. De omstandigheid dat de onroerende voorheffing niet in aanmerking kwam voor een proportionele vermindering of kwijtschelding wegens “improductiviteit” is irrelevant (Gent 10 februari 2009, *AFT* 2009, nr. 10, 4, noot M. DELANOTE).

Uit de artikelen 82, 2° van de (oude) faillissementswet en 1130, 2° Ger.W. volgt dat een vonnis, waarbij het derdenverzet van de gefailleerde gegrond wordt verklaard en het eerder vonnis dat hem niet verschoonbaar verklaarde, wordt hervormd, tegenstelbaar is aan de ontvanger der directe belastingen, zelfs al is deze niet tussengekomen in de derdenverzetsprocedure. De verschoonbaarheid is ondeelbaar en geldt noodgedwongen t.a.v. alle partijen. Deze verschoonbaarheid werkt terug tot op de datum van het vonnis waarbij het faillissement werd afgesloten. Derhalve moet de ontvanger de terugbetalingen die hij ondertussen heeft aangewend ter aanzuive-

ring van openstaande belastingschulden van vóór het faillissement, terugbetalen (Brussel 30 april 2009, *TFR* 2010, nr. 382, 492, noot A. MISSAL).

613 Binnen dit kader rijst wel stelselmatig de vraag in welke mate dergelijke kwijtschelding verenigbaar is met het fiscaal legaliteitsbeginsel. In zijn arrest van 13 december 2000 heeft het Grondwettelijk Hof in ieder geval en m.b.t. de verschoonbaarverklaring na faillissement bevestigd dat ook aan het legaliteitsbeginsel voldaan is indien de vrijstelling of vermindering gekoppeld wordt aan een gemotiveerde gerechtelijke beslissing die steunt op objectieve criteria (Arbitragehof 13 december 2000, nr. 132/2000, www.const-court.be en *BS* 8 maart 2001). Deze rechtspraak lijkt mij eveneens van toepassing t.a.v. de kwijtschelding in het kader van een gerechtelijke aanzuiveringsregeling of nog in de hypothese van een totale kwijtschelding van de schulden door een rechter (zie de art. 1675/13 en 1675bis Ger.W.). Tot slot geldt het voornoemde eveneens t.a.v. de ontlasting volgend op een gerechtelijke reorganisatie door overdracht onder gerechtelijk gezag (art. 70 wet continuïteit ondernemingen). Te noteren valt voort dat ook kwijtscheldingen die kaderen binnen een gerechtelijke reorganisatie door collectief akkoord verzoenbaar geacht worden met het legaliteitsbeginsel (Cass. 30 juni 2011, *Fiscoloog* 2011, nr. 1261, 13; Brussel 11 maart 2010, *JLMB* 2010, nr. 29, 1385 en *RGCF* 2010, nr. 4, 284; Luik 24 maart 2011, *JT* 2011, nr. 6441, 468, noot A. ZENNER; zie ook Brussel 10 maart 2010 en 17 juni 2010, *Fiscoloog* 2010, nr. 1218, 1).

A contrario zal een kwijtschelding die hoofdzakelijk afhangt van de instemming van de ontvanger zonder dat dergelijke kwijtschelding gekoppeld wordt aan een aantal duidelijk afgebakende voorwaarden, moeilijk verzoenbaar zijn met het legaliteitsbeginsel. Zulks lijkt mij inzonderheid het geval voor de kwijtscheldingen waarmee de ontvanger zou instemmen in het kader van een (buiten)gerechtelijke reorganisatie door minnelijk akkoord (zie art. 15 en 43 wet continuïteit ondernemingen).

De kwijtscheldingen in het kader van een minnelijke aanzuiveringsregeling daarentegen lijken mij (ofschoon betwist) wel verzoenbaar met het legaliteitsbeginsel. Niet alleen werden in dit kader ambtenaren die belast zijn met de inning van fiscale schuldvorderingen en aangesteld zijn door de bevoegde overheden gemachtigd om in het kader van een minnelijke aanzuiveringsregeling een volledige of gedeeltelijke kwijtschelding in hoofdsom en toebehoren van fiscale schulden te aanvaarden (art. 1675/10, § 3bis Ger.W.; zie voor een omstandige bespreking B. VANERMEN, "De belastingontvangers kunnen weldra kwijtschelding van fiscale schulden aanvaarden", *RW* 2005-06, nr. 33, 1292-1299). Daarenboven (en vooral) zal de ontvanger slechts een kwijtschelding kunnen toestaan voor zover het verzoek van de schuldenaar van de belastingschuld door de rechter toelaatbaar werd verklaard, hetgeen vooronderstelt dat de verzoeker aan een aantal door de wetgever opgelegde voorwaarden voldoet (zie art. 1675/2 en 1675/6 Ger.W.). Daarenboven maakt deze kwijtscheldingsmogelijkheid een onderdeel uit van het plan dat door de daartoe aangestelde schuldbemiddelaar werd opgesteld. Dit plan bevat de "noodzakelijke maatregelen" die nodig zijn om de financiële toestand van de schuldenaar te herstellen (art. 1675/10, § 2 Ger.W.). Voorts kan de ontvanger steeds zijn bezwaren uiten tegen het voorgestelde plan. Op die wijze kan hij aanvoeren dat de kwijtschelding van de belastingschulden niet noodzakelijk is om het door de wet beoogde doel te bereiken (art. 1675/10, § 4, tweede lid Ger.W.). Voor zover de notie "noodzakelijk" dan ook in die zin wordt begrepen dat de ontvanger slechts kan instemmen met een kwijtschelding voor zover en in de mate dat dergelijke kwijtschelding (rekening houdend met de eventueel bevoorrechte positie van de andere schuldeisers) effectief de enige mogelijkheid vormt om het door de wet beoogde doel te bereiken, kan m.i. worden aangenomen dat de kwijtscheldingsmogelijkheid wel degelijk voldoende wettelijk omkaderd wordt om de toets aan

artikel 172 van de Grondwet te kunnen doorstaan (vgl. B. PEETERS, “Fiscale schulden van een onvermogende schuldenaar”, *AFT* 2003, nr. 5, randnr. 50-51 en 86).

614 Bij dit alles moet er tevens rekening mee worden gehouden dat de kwijtschelding, ontlasting of verschoonbaarverklaring niet *ipso facto* de bevrijding met zich meebrengt van de medeschuldenaren.

Wat de collectieve schuldenregeling betreft, geldt weliswaar als algemene regel dat de kwijtschelding van de hoofdschuldenaar tevens de hoofdelijke medeschuldenaren bevrijdt. Zulks is slechts anders indien de schuldeiser uitdrukkelijk zijn rechten tegen deze medeschuldenaren heeft voorbehouden (art. 1285 BW). Bij uitbreiding bevrijdt de kwijtschelding verleend aan de hoofdschuldenaar tevens de borgen. Zulks geldt overigens onverminderd de toepassing van artikel 1675/16*bis* Ger.W. op basis waarvan de persoonlijkezekerheidstellers van hun betalingsverplichting kunnen ontheven worden, zelfs indien de hoofdschuld zelf niet werd kwijtscheldend. Wanneer alsdan aan de belastingschuldige een kwijtschelding wordt verleend, strekt deze kwijtschelding tevens de persoonlijkezekerheidstellers in het algemeen en de derden-aansprakelijken in het bijzonder tot voordeel (*anders* B. WYLLEMAN en E. VAN ACKER, *Praktische gids voor schuldbemiddelaars*, Mechelen, Kluwer, 2006, 258-259, nr. 510). Wat voorts de gehuwden en wettelijk samenwonenden betreft, kan worden aangenomen dat het gezamenlijk verzoek tot collectieve schuldenregeling zal leiden tot een globale beoordeling van de kwijt te schelden schulden. In de mate dat de belastingschulden effectief worden kwijtscheldend, strekt deze kwijtschelding hun beiden dus tot voordeel. Ook indien slechts een van de echtgenoten een verzoek tot collectieve schuldenregeling heeft ingediend, lijkt een globale beoordeling van de kwijt te schelden schulden niet uitgesloten. De wetgever heeft er immers op verschillende manieren naar gestreefd om bij de uitwerking van de aanzuiveringsregeling rekening te houden met de inspraak en vermogenssituatie van de niet-verzoekende partner (zie art. 1675/4, 6°-8°, 1675/9, § 1, 1° en 1675/10, § 4 Ger.W.).

In het kader van een gerechtelijke reorganisatie geldt dan weer als uitgangspunt dat de genomen maatregelen (m.i.v. de kwijtscheldingen en ontlastingen) niet ten goede komen van de medeschuldenaren en de personen die een persoonlijke zekerheid hebben gesteld. Dit uitgangspunt wordt ingegeven vanuit de continuïteitsgedachte maar lijkt niettemin voor kritiek vatbaar (zie ook P. COUSSEMENT, “De Wet op de Continuïteit van de Ondernemingen van 31 januari 2009”, *TBH* 2009, nr. 4, 315-316; M. VANMEENEN, “De wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van ondernemingen”, *RW* 2008-09, nr. 31, 1319-1320).

Samenvatting

De echtgenoot van de gefailleerde die, samen met hem, medeschuldenaar is van een schuld die de twee echtgenoten vóór het faillissement zijn aangegaan en waarvoor de echtgenoot van de gefailleerde bijgevolg hoofdelijk aansprakelijk is, wordt t.g.v. de verschoonbaarheid bevrijd van zijn schuldverplichting (art. 82, tweede lid faillissementswet).

Ingevolge de verschoonbaarheid in het kader van een faillissement kunnen de schuldeisers hun schulden niet meer verhalen op de verschoonbaarverklaarde gefailleerde. Ook de (desgevallend voormalige) echtgenoot van de gefailleerde die persoonlijk aansprakelijk is voor de schuld van deze laatste wordt ingevolge de verschoonbaarheid bevrijd van die verplichting (art. 82 Faill.W.). In zoverre deze bepaling evenwel niet in de mogelijkheid voorziet voor de wettelijk samenwonende partner van de gefailleerde, schendt deze bepaling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (GwH 18 november 2010, nr. 129/2010, www.const-court.be, *RW* 2010-11, nr. 21, 894 en *Fiscoloog* 2010, nr. 1228, 1). De bevrijding van de echtgenoot geldt overigens ook t.a.v. (het aandeel in) de belastingschuld van de ene echtgenoot waartoe de andere echtgenoot gehouden is. Deze bepaling impliceert evenwel geenszins dat de echtgenoot bevrijd zou worden van het eigen aandeel in de belastingschuld (Cass. 14 januari 2010, *Fiscoloog* 2010, nr. 1221, 10, *Fisc.Act.* 2010, nr. 7, 7, weergave B. AMEYE, *RGCF* 2010, nr. 4, 279, *TBH* 2010, nr. 7, 640, *TGR-TWVR* 2010, nr. 4, 292 en *TFR* 2010, nr. 392, 1025, noot G. GOOSSENS; vgl. Cass. 24 februari 2011, *JLMB* 2011, nr. 34, 1673, noot P. CAVENAILE en *TBH* 2011, nr. 9, 879, noot D. PASTEGER; zie ook B. VANEREN, “Invloed van de verschoonbaarverklaring op de invordering van de inkomstenbelastingen ingekohierd op naam van gehuwden of wettelijke samenwonenden” in *Liber spei et amicitiae. Liber*

Amicorum Ivan Verougstraete, Brussel, Larcier, 2011, 389-400). Daarnaast werd aan de rechter de mogelijkheid geboden om “elke natuurlijke persoon die zich kosteloos persoonlijk zeker stelde voor de gefailleerde” geheel of gedeeltelijk van diens verbintenis te bevrijden “wanneer hij vaststelt dat diens verbintenis niet in verhouding is met zijn inkomsten en met zijn patrimonium” (art. 80, derde lid Faill.W.; zie ook art. 24*bis*, 72*bis* en 72*ter* Faill.W.). Vraag is evenwel of ook de derden-aansprakelijken die op grond van de wet gehouden zijn tot de betaling van de belastingsschuld onder het toepassingsgebied van deze bevrijdingsregeling vallen. Een grondwetsconforme interpretatie vereist m.i. dat zulks wel degelijk het geval is.

HOOFDSTUK VII

GRENSOVERSCHRIJDENDE INVORDERING

615 Verscheidene internationaalrechtelijke instrumenten verlenen aan de Belgische administratie het recht om voor de invordering van belastingsschulden een beroep te doen op de bijstand van buitenlandse belastingadministraties. Deze grensoverschrijdende invorderingsmogelijkheden worden doorgaans aangeduid onder de noemer van de invorderingsbijstand. In zijn essentie verwijst de invorderingsbijstand naar de mogelijkheid tot tenuitvoerlegging van de belastingsschuld in het buitenland. Het is voornamelijk deze eigenlijke invorderingsbijstand die hierna nader wordt uitgediept (zie ook M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 429-487; I. DE TROYER, *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 520 p.; M. A. GRAU RUIZ, *Mutual assistance for the Recovery of Tax Claims*, Londen/Den Haag/New York, Kluwer Law International, 2002, 332 p.).

Voor de volledigheid weze hierbij echter wel opgemerkt dat de eigenlijke invorderingsbijstand vaak vergezeld gaat van een mogelijkheid tot grensoverschrijdende betekening van documenten die van nut kunnen zijn voor de invordering. Eveneens wordt in de bijstandsinstrumenten soms expliciet in de mogelijkheid voorzien om over te gaan tot de grensoverschrijdende uitwisseling van informatie die van nut zou kunnen zijn voor de invordering (zie voor duiding en toelichting terzake M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 487-503).

AFDELING I

HET JURIDISCH KADER**§ 1. Situering**

616 Vanuit Belgisch perspectief bestaan er thans verscheidene internationaalrechtelijke instrumenten die het mogelijk maken om Belgische belastingen grensoverschrijdend in te vorderen.

Het betreft meer in het bijzonder de hiernavolgende internationale rechtsbronnen:

- verdrag 5 september 1952 tussen België, het Groothertogdom Luxemburg en Nederland nopens wederkerige bijstand inzake de invordering van belastingsschulden (hierna Benelux-verdrag).
Dit verdrag werd bij wet van 4 juli 1953 (*BS* 6 juli 1956) goedgekeurd;

- richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (hierna Europese invorderingsrichtlijn).

Deze richtlijn vervangt (met ingang van 1 januari 2012) richtlijn 2008/55/EG van 26 mei 2008 (die in wezen een codificatie vormt van de initiële invorderingsrichtlijn 76/308/EEG en de daaraan aangebrachte wijzingen). Aan deze invorderingsrichtlijn wordt uitvoering gegeven in de verordening (EG) nr. 1179/2008 van 28 november 2008 (deze uitvoeringsverordening vervangt de voorheen geldende uitvoeringsrichtlijn 2002/94/EG). Zowel de bepalingen van de richtlijn 76/308/EEG als van de richtlijn 2002/94/EG werden in het Belgisch recht geïmplementeerd en zijn thans opgenomen in de wet van 20 juli 1979 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten, belastingen en andere maatregelen, *BS* 30 augustus 1979;

- conventie van 25 januari 1988 inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden binnen de schoot van de OESO en de Raad van Europa (hierna de OESO/Raad van Europa Conventie).

België ondertekende de conventie op 7 februari 1992. De bekrachtiging volgde evenwel slechts bij wet van 24 juni 2000 (*BS* 17 oktober 2000). Voor een actueel overzicht van de staten waar de conventie geldt, zie <http://conventions.coe.int>.

De draagwijdte van de conventie is overigens niet voor alle toetredende staten identiek, gelet op de (ruime) voorbehouden die staten kunnen formuleren;

- diverse dubbelbelastingverdragen (waarop in deze bijdrage maar in geringe mate wordt ingegaan).

§ 2. De verhouding tussen de verschillende instrumenten

617 Uit het bovenstaande overzicht blijkt dat de invorderingsbijstand vervat ligt in een aantal internationaal- of Europeesrechtelijke regels. Teneinde normenconflicten te vermijden wordt in de betrokken rechtsregels een aantal principes opgenomen dat eventuele normenconflicten moet uitsluiten.

A. DE UITSLUITING VAN DE CUMULATIEVE TOEPASSING

618 Verscheidene van de internationale bijstandsregelingen bevatten interne uitsluitingclausules. Hiermee wordt bedoeld op het feit dat verscheidene bepalingen nooit simultaan toepassing kunnen vinden. Dit is met name het geval in de conventie en in de invorderingsrichtlijn.

Zo wordt in de conventie voorgeschreven dat “[n]iettegenstaande de bepalingen van de conventie (...) partijen die lid zijn van de Europese Economische Gemeenschap in hun onderlinge betrekkingen de gemeenschappelijke regels toe[passen] die van kracht zijn binnen die Gemeenschap” (art. 27 OESO/Raad van Europa Conventie). In de onderlinge verhoudingen tussen de Europese lidstaten vindt de conventie bijgevolg geen toepassing wat de invorderingsbijstand betreft aangezien de invorderingsrichtlijn op dit vlak een gemeenschappelijke regel is.

Binnen dit kader kan eveneens verwezen worden naar artikel 24 invorderingsrichtlijn waarin gesteld wordt dat de lidstaten voor bijstandsverzoeken aan andere lidstaten geen andere bilaterale of multilaterale overeenkomsten of regelingen toepassen wanneer de richtlijn zelf toepassing vindt. Deze regel wordt ingegeven vanuit de bekommernis om “complexiteit te voorkomen en de werkzaamheden te vergemakkelijken van de ambtenaren die de invorderingsbijstand verlenen” (preambule bij het voorstel voor een nieuwe invorderingsrichtlijn, nr. 16). Hiermee werd overigens duidelijk afgeweken van de residuaire toepassing van de voorheen geldende invorderingsrichtlijn.

Eveneens kan verwezen worden naar het dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland waarin voorgeschreven wordt dat de bepalingen van het Benelux-verdrag in de relatie tussen Nederland en België geen toepassing vinden, althans voor zover ook het dubbelbelastingverdrag in een dergelijke mogelijkheid tot invorderingsbijstand voorziet.

B. DE RESIDUAIRE TOEPASSING

619 Het Benelux-verdrag en de conventie stellen expliciet voorop dat de daarin opgenomen regelingen geen afbreuk doen aan ruimere bijstandsverplichtingen.

In de conventie wordt bepaald dat de mogelijkheden van bijstand waarin de conventie voorziet geen beperking scheppen voor mogelijkheden vervat in bestaande of toekomstige internationale overeenkomsten of andere regelingen tussen de betrokken partijen of in andere akten die verband houden met samenwerking in fiscale aangelegenheden (art. 27 conventie 25 januari 1988). Dit betekent dan ook dat de verdragsstaten kunnen kiezen welk verdrag zij toepassen. De keuze voor het meest voordelige verdrag zal dan wel impliceren dat het verzoek integraal moet gebaseerd zijn op het verdrag in toepassing waarvan om bijstand wordt verzocht (*Explanatory Report*, commentaar onder conventie 25 januari 1988, nrs. 256-257; zie ook I. DE TROYER, *De invordering van belastingen in grensoverschrijdende situaties*, Antwerpen, Intersentia, 2009, 235-237).

In het Benelux-verdrag, tot slot, wordt bepaald dat de daarin opgenomen bijstandsverplichting geldt “onverminderd de toepassing van alle andere bijzondere verdragen” (art. 1 Benelux-verdrag).

C. DE MINIMALE TOEPASSING

620 In de conventie wordt niet enkel voorgeschreven dat deze geen hinderpaal vormt voor ruimere bijstandsverplichtingen. Daar wordt nog aan toegevoegd dat het toepassingsgebied van de conventie evenmin wordt beperkt door minder verregaande mogelijkheden van invorderingsbijstand in bestaande of toekomstige internationale overeenkomsten of andere regelingen tussen de betrokken partijen of in andere akten die verband houden met samenwerking in fiscale aangelegenheden (art. 27 OESO/Raad van Europa conventie). De conventie tilt zichzelf dus op tot een werkelijk minimaal niveau van invorderingsbijstand. Concreet betekent dit dan ook dat de toepassing van een verdrag dat een minder verregaande bijstandsverplichting oplegt, zonder meer opzij wordt geschoven door de – per hypothese – ruimere conventie.

AFDELING II

DE DRAAGWIJDTE VAN DE INVORDERINGSBIJSTAND

§ 1. De schulden waarvoor een verzoek om invorderingsbijstand kan gevraagd worden

621 Het verzoek om invorderingsbijstand kan vanzelfsprekend betrekking hebben op de belastingschuld zelf. Ook voor de eventuele *toebehoren* (zijnde de administratieve sancties, nalatigheidsinteressen en vervolgingskosten) kan een verzoek om invorderingsbijstand worden ingediend (art. 2, § 1 Benelux-verdrag, art. 2 invorderingsrichtlijn; art. 3, eerste lid, c OESO/Raad van Europa conventie).

Hierbij kan wel worden opgemerkt dat de in de aangezochte staat gemaakte vervolgingskosten in de regel rechtstreeks verhaald worden op de belastingschuldige en dit overeenkomstig de daar geldende regelgeving.

622 Zoals gezegd, kunnen ook nalatigheidsinteressen het voorwerp uitmaken van een bijstandsverzoek. Het lijdt daarbij geen twijfel dat het verzoek betrekking kan hebben op de invordering van de op het moment van het verzoek om bijstand vervallen interesten. De vraag rijst evenwel in welke mate ook de na het verzoek vervallen interesten het voorwerp kunnen uitmaken van een grensoverschrijdende invorderingsbijstand.

Enkel in de invorderingsrichtlijn wordt op deze problematiek ingegaan. In die zin wordt expliciet voorgeschreven dat de aangezochte staat de interesten int en berekent overeenkomstig zijn eigen wetgeving (art. 13.3 invorderingsrichtlijn).

Voor zover dienomtrent niets is bepaald – zoals in de conventie en in het Benelux-verdrag – komt het dan ook aan de verdragsluitende staten toe om hierover nadere afspraken te maken. De OESO vermeldt in dit verband vier verschillende methoden die door de staten kunnen gevolgd worden (OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Manual on the implementation of assistance in tax collection*, www.oecd.org, randnr. 25). In die zin kunnen de staten overeenkomen dat:

- de verzoekende staat stelselmatig de bijkomend verschuldigd geworden nalatigheidsinteressen berekent met het oog op de toevoeging van deze interesten aan het initieel bedrag waarvoor om invorderingsbijstand werd verzocht;
- de verzoekende staat na de inning van het bedrag waarvoor initieel om invorderingsbijstand werd verzocht, een nieuw verzoek richt met het oog op de inning van de inmiddels verschuldigd geworden nalatigheidsinteressen;

- de aangezochte staat de nalatigheidinteressen int en berekent overeenkomstig zijn eigen wetgeving;
- de aangezochte staat de nalatigheidsinteressen berekent daarbij rekening houdend met de in de verzoekende staat gehanteerde interestvoet.

§ 2. De personen op wie het verzoek om invorderingsbijstand betrekking kan hebben

623 Zowel in het Benelux-verdrag, de conventie als in de invorderingsrichtlijn wordt het toepassingsgebied objectief omschreven. Het is bijgevolg voldoende dat het verzoek tot invorderingsbijstand betrekking heeft op een binnen het toepassingsgebied vallende (belasting)schuld, zonder dat aan nadere vereisten zou moeten voldaan zijn m.b.t. de persoon op wie het verzoek betrekking heeft.

624 Dit impliceert dat ter zake geen nationaliteitsvereiste geldt.

Nochtans blijkt de Belgische administratie – wat de toepassing van het Benelux-verdrag betreft – ervan uit te gaan dat dit verdrag enkel kan worden toegepast t.a.v. personen die inwoner zijn van een van de verdragsluitende staten (zie X., *Handleiding Invordering*, deel IV, 3° onderdeel, nr. 30). Dit standpunt is gefundeerd op de visie als zou het personele toepassingsgebied van het Benelux-verdrag gelijklopen met de toen geldende dubbelbelastingverdragen. Bij gebrek aan explicitering in die zin, kan die visie m.i. niet worden bijgetreden.

625 Het voorgaande impliceert voorts dat abstractie gemaakt kan worden van de juridische oorzaak van de gehoudenheid tot betaling van de belasting-schuldige. In die zin kan het verzoek om invorderingsbijstand niet enkel betrekking hebben op de eigenlijke belastingschuldige (d.i. diegene in wiens hoofde het belastbaar feit zich heeft voltrokken), maar eveneens op derden die (desgevallend hoofdelijk) gehouden zijn tot de betaling van de belasting-schuld of die in het bezit zijn van goederen die aan de belastingschuldige toebehoren (zie ook OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Manual on the implementation of assistance in tax collection*, www.oecd.org, randnr. 18 en *Explanatory Report*, commentaar conventie 25 januari 1988, nr. 39 en nrs. 102-110).

626 Tot slot impliceert deze objectieve toepassingsfeer eveneens dat ook lastens de erfgenamen van de belastingschuldige een verzoek om invorderingsbijstand kan geformuleerd worden.

In een aantal gevallen worden de aan de schuldvordering verbonden verhaals-rechten expliciet beperkt in het kader van een grensoverschrijdende invordering. Aldus schrijft de conventie voor dat de verplichting om bijstand te verlenen bij het invorderen van de belastingvorderingen betreffende een overledene of zijn nalatenschap beperkt is tot de waarde van de nalatenschap of van de goederen verkregen door iedere begunstigde van de nalatenschap, naargelang de belastingvordering moet worden ingevorderd uit de nalatenschap of bij de erfgenamen (art. 11.3 OESO/Raad van Europa conventie).

AFDELING III

DE VOORWAARDEN WAARONDER INVORDERINGSBIJSTAND
KAN VERLEEND WORDEN**§ 1. Formele vereisten**

A. DE UITPUTTINGSVEREISTE

627 Zowel in het Benelux-verdrag, de invorderingsrichtlijn als in de conventie, wordt een uitputtingsvereiste opgenomen (art. 7, 2, b invorderingsrichtlijn; art. 19 OESO/Raad van Europa conventie; art. 3, § 3 Benelux-verdrag). De uitputtingsvereiste komt er in beknopte termen op neer dat de verzoevende staat eerst de interne vervolgingsmogelijkheden moet uitputten vooraleer hij recht heeft op de bijstand over de grenzen heen. De uitputtingsvereiste beoogt dus te vermijden dat de ene staat zijn invorderingsstaak afwentelt op de andere staat. Vanuit deze optiek vervult de uitputtingsvereiste dus voornamelijk een filterfunctie. Deze vereiste geeft aan het verzoek tot invorderingsbijstand meteen ook een subsidiair karakter.

Binnen dit kader kan ook gerefereerd worden aan de zogenaamde kwantitatieve vereisten waarbij de toelaatbaarheid van een bijstandsverzoek gekoppeld wordt aan het kwantum van de vordering. Dergelijke vereiste hangt samen met de uitputtingsvereiste. Hoe lager het bedrag van de schuldverordering, hoe hoger de relatieve kans dat de verzoevende staat op eigen bodem betaling zal verkrijgen van de openstaande belastingschulden.

B. TEMPORELE VEREISTEN

628 De mogelijkheid om invorderingsbijstand te vragen wordt soms eveneens in de tijd begrensd. Dit is met name het geval voor de toepassing van de conventie en van de invorderingsrichtlijn.

Zo zal de aangezochte staat op grond van de conventie niet verplicht zijn te voldoen aan een verzoek om bijstand dat wordt ingediend na het verstrijken van een periode van 15 jaar vanaf de datum van de (eerste) uitvoerbare titel (art. 14 OESO/Raad van Europa conventie).

Onder de gelding van de invorderingsrichtlijn wordt deze termijn beperkt tot vijf jaar. De aanvang van de vijfjarige termijn wordt hier gekoppeld aan “de datum waarop de schuldverordering in de verzoevende lidstaat opeisbaar is geworden”. Indien de schuldverordering of de oorspronkelijke executoriale titel wordt betwist, wordt de periode van vijf jaar “evenwel geacht een aanvang te nemen op het tijdstip dat in de verzoevende lidstaat vaststaat dat de schuldverordering of de executoriale titel niet langer kan worden betwist”. Daarenboven wordt bepaald dat bij een uitstel van betaling “verleend door de bevoegde autoriteiten van de verzoevende lidstaat” de periode van vijf jaar slechts een aanvang neemt “op het tijdstip dat de betalingsperiode is verstreken”. In deze gevallen is de aangezochte autoriteit er evenwel niet toe gehouden bijstand te verlenen met betrekking tot schuldverordeningen die meer dan tien jaar oud zijn, te rekenen vanaf de datum waarop de schuldverordering in de verzoevende lidstaat opeisbaar is geworden (art. 18.2. invorderingsrichtlijn).

§ 2. Kwalitatieve vereisten

A. DE VEREISTE VAN EEN UITVOERBARE TITEL

629 Er kan in principe enkel een verzoek tot invorderingsbijstand worden ingediend voor zover dit verzoek betrekking heeft op een schuldvordering die gematerialiseerd is in een uitvoerbare titel. Het verzoek tot bijstand moet dan ook vergezeld zijn van (een officieel afschrift van) de uitvoerbare titel.

Er kan worden aangenomen dat de uitvoerbare titel niet noodzakelijk een titel hoeft te zijn die door de administratie zelf werd opgemaakt. In die zin oordeelde het Benelux Gerechtshof eertijds dat het Benelux-verdrag eveneens toepassing vindt wanneer de belastingschuld is vastgesteld in een rechterlijke beslissing in een strafprocedure (Benelux Gerechtshof 28 juni 1994, *RW* 1994-95, 426, met conclusie M. Mok). Op het vlak van de inkomstenbelastingen speelt dit inzicht echter geen rol vermits het kohier (thans) een uitvoerbare titel vormt t.a.v. eenieder die gehouden is tot de betaling van de belastingschuld (zie boven, randnr. 22).

630 De voorwaarde dat er een uitvoerbare titel voorhanden moet zijn, is evenwel niet altijd even absoluut.

Aldus laten sommige dubbelbelastingverdragen klaarblijkelijk (bij gebreke van enige bepaling dienomtrent) eveneens invorderingsbijstand toe voor schuldvorderingen die in de verzoekende staat nog niet in een uitvoerbare titel werden geïncorporeerd. Daarnaast schrijven sommige dubbelbelastingverdragen enkel voor dat de schuld definitief moet zijn vastgesteld, zonder dat daaraan evenwel expliciet de vereiste van een uitvoerbare titel wordt gekoppeld. Een minder verregaande relativering van deze voorwaarde is terug te vinden in de conventie (art. 12) en in sommige andere dubbelbelastingverdragen. Op basis van deze verdragen kan de aangezochte staat immers bewarende maatregelen nemen, ook indien de vordering nog niet werd opgenomen in een uitvoerbare titel in de verzoekende staat. Te noteren valt dat ook in de nieuwe invorderingsrichtlijn 2010/24/EU expliciet wordt bepaald dat er een verzoek om conservatoire maatregelen kan worden gedaan m.b.t. schuldvorderingen waarvoor nog geen executoriale titel in de verzoekende lidstaat bestaat. Voorwaarde hierbij is wel dat het nationale recht en de bestuursrechtelijke bepalingen binnen de verzoekende lidstaat het nemen van bewarende maatregelen zonder uitvoerbare titel toelaten (16.2. nieuwe invorderingsrichtlijn).

De voornoemde afwijkingen op de vereiste dat er in de verzoekende staat een uitvoerbare titel voorhanden moet zijn, spelen op het vlak van de Belgische inkomstenbelastingen nauwelijks een rol. De opname van de Belgische belastingvorderingen in een uitvoerbare titel is op het vlak van de inkomstenbelastingen immers een internrechtelijk vereiste dat samenhangt met de vaststelling van de belastingschuld (zie boven, randnr. 7).

B. DE AFWEZIGHEID VAN BETWISTING

631 De betwisting van de schuld en/of van de uitvoerbare titel heeft een (soms verregaande) weerslag op de mogelijkheden om grensoverschrijdend in te vorderen. De afwezigheid van een betwisting kwalificeert in het algemeen immers als een toelaatbaarheidvereiste om een verzoek tot invorderingsbijstand te kunnen formuleren.

632 De draagwijdte van deze betwistingvoorwaarde moet nochtans vanuit diverse invalshoeken worden genuanceerd.

Ten eerste wordt – spijs de betwisting van de belastingschuld – doorgaans toegestaan dat de aangezochte staat alsnog *bewarende maatregelen* neemt (zie art. 12.2 en 23.2 OESO/Raad van Europa conventie; art. 3, § 1, tweede lid Benelux-verdrag; art. 16.1. invorderingsrichtlijn).

Ten tweede laten het Benelux-verdrag, de invorderingsrichtlijn en de conventie ook de mogelijkheid open om een betwiste belastingschuld grensoverschrijdend in te vorderen (zie art. 11.2 OESO/Raad van Europa conventie; art. 3, § 1, tweede lid Benelux-verdrag; art. 14.4. invorderingsrichtlijn).

Ten derde moet de betwistingvoorwaarde in de regel beoordeeld worden op het ogenblik dat het verzoek om invorderingsbijstand wordt ingediend. Deze voorwaarde speelt dan ook niet indien de betwisting slechts rijst nadat reeds een verzoek tot bijstand werd verstuurd. Wel zal de aangezochte staat in dit geval de executieprocedure moeten schorsen in afwachting van de uitspraak nopens de betwisting en dit zodra hij door de verzoekende staat of een andere belanghebbende op de hoogte werd gebracht van het bestaan van deze betwisting. Deze schorsing verhindert echter niet dat in tussentijd door de aangezochte staat uitvoerende of bewarende maatregelen worden genomen, weliswaar binnen de hiervoor gestelde voorwaarden.

§ 3. Fundamentele vereisten

633 De aangezochte staat kan de invorderingsbijstand weigeren indien hij van mening is dat de gevraagde bijstand niet voldoet aan enkele fundamentele vereisten.

A. MOEILIKHEDEN VAN ECONOMISCHE OF SOCIALE AARD

634 De invorderingsrichtlijn schrijft voor dat de aangezochte autoriteit niet gehouden is bijstand te verlenen indien zulks zou leiden tot ernstige moeilijkheden van economische of sociale aard (art. 15.2. invorderingsrichtlijn).

In de conventie wordt dan weer bepaald dat de bevoegde autoriteiten elkaar moeten raadplegen en tot een oplossing in onderling overleg proberen komen indien de aangezochte staat “van mening is dat de toepassing van de conventie in een bepaald geval ernstige en onwenselijke gevolgen zou hebben” (art. 24.2 OESO/Raad van Europa conventie).

B. DE OVEREENSTEMMING MET DE WETGEVING VAN DE VERZOEKENDE STAAT

635 Vaak wordt expliciet vooropgesteld dat de aangezochte autoriteit enkel invorderingsmaatregelen moet nemen indien een soortgelijke invorderings-

maatregel bestaat in de verzoekende staat. Dit is het geval in het Benelux-verdrag (art. 4, § 1) en de conventie (art. 18.1. en 21.2, a). In voorkomend geval is de aangezochte autoriteit dan ook enkel verplicht die invorderingsmaatregelen te nemen die beide staten gemeenschappelijk hebben. Deze vereiste heeft geen betrekking op de bijstand alsdusdanig maar houdt verband met de maatregelen die door de aangezochte autoriteit worden genomen teneinde aan het verzoek tot bijstand te voldoen.

C. DE FUNDAMENTELE RECHTSBEGINSELEN BINNEN DE AANGEZOCHTE STAAT

636 In de conventie wordt expliciet bepaald dat de toepassing van de conventie er niet kan toe leiden dat de aangezochte staat verplicht wordt “maatregelen te nemen die hij strijdig acht met de openbare orde of met zijn wezenlijke belangen” (art. 21.2, b). Deze vereiste heeft geen betrekking op de bijstand alsdusdanig maar houdt verband met de maatregelen die door de aangezochte autoriteit worden genomen teneinde aan het verzoek tot bijstand te voldoen.

In de conventie wordt daarnaast eveneens bepaald dat de aangezochte staat geen administratieve bijstand hoeft te verlenen “indien en voor zover hij de belastingheffing in de verzoekende staat in strijd acht met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing of met de bepalingen van een overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting of van enige andere overeenkomst die de aangezochte staat heeft gesloten met de verzoekende staat” (art. 21.2, e). De belastingheffing kan bv. strijdig bevonden worden met de algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing indien de belasting een onteigennend karakter zou hebben of nog indien de bestraffing voor de fiscale overtreding als te excessief zou beschouwd worden.

In de conventie wordt tot slot eveneens expliciet voorgeschreven dat de invorderingsbijstand niet mag leiden “tot discriminatie van een onderdaan van de aangezochte staat ten opzichte van de onderdanen van de verzoekende staat in dezelfde omstandigheden” (art. 21.2, e).

637 Meer in het algemeen kan gesteld worden dat de aangezochte staat niet hoeft in te gaan op een verzoek tot invorderingsbijstand indien zou blijken dat de belastingschuld is vastgesteld “met evidente veronachtzaming van rechtsbeginselen die in dat land als fundamenteel worden beschouwd”. Dit geldt ook indien het betreffende verdrag dit niet expliciet vooropstelt. Deze vereiste reikt volgens het Benelux Gerechtshof evenwel niet zover dat de bevoegde rechter van het aangezochte land zonder meer kan oordelen dat de invordering afstuit op strijd met de openbare orde van zijn land (Benelux Gerechtshof 28 juni 1994, *RW* 1994-95, 426, met conclusie M. Mok).

AFDELING IV

DE GEVOLGEN VAN EEN VERZOEK TOT INVORDERINGSBIJSTAND

§ 1. Algemeen

638 Het verlenen van invorderingsbijstand brengt concreet met zich mee dat twee soevereine belastingstelsels toepassing vinden op een en dezelfde belastingsschuld. De fiscale wetgeving van de ene staat omkadert het bestaan zelf van de belastingsschuld, daar waar de wetgeving van de andere staat ingrijpt in de effectieve inning van die belastingsschuld. Dit betekent dat de verzoekende autoriteit schuldeiser blijft. De aangezochte staat gaat enkel over tot de invordering van die schuld. De invorderingsbijstand brengt bijgevolg noch een overdracht van schuldinvordering, noch een overdracht of delegatie van bevoegdheden van de ene administratie naar de andere met zich mee.

639 De principiële toepassing van de invorderingswetgeving van de aangezochte staat leidt er concreet toe dat de aangezochte staat – bij het nemen van invorderingsmaatregelen – toepassing maakt van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die van toepassing zijn op de invordering van soortgelijke schuldinvorderingen.

Onder deze maatregelen vallen niet enkel de daadwerkelijke vervolgingen maar meer in het algemeen alle maatregelen die kunnen leiden tot de voldoening van de belastingsschuld. Hieronder valt dus tevens de schuldvergelijking. Dit houdt eveneens in dat aan de debiteur desgevallend een uitstel van betaling of een betaling in termijnen kan worden toegestaan, althans voor zover de toepasselijke wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de aangezochte staat zulks toelaten. Dit principe wordt in de invorderingsrichtlijn (art. 13.4.) en de conventie (art. 16) uitdrukkelijk geregeld. Hieronder vallen echter niet die maatregelen die leiden tot een daadwerkelijke kwijtschelding van de schuld. De kwijtschelding raakt immers aan het bestaan zelf van de schuld, hetgeen een prerogatief blijft van de verzoekende staat.

640 Bij dit alles moet er wel rekening mee worden gehouden dat vaak gestipuleerd wordt dat aan de buitenlandse schuldinvordering geen bevoorrechte positie zal verleend worden. Met deze achtergestelde positie van de buitenlandse schuldinvordering werd in de invorderingsrichtlijn evenwel komaf gemaakt.

§ 2. De problematiek van de verjaring

641 De vraagstukken met betrekking tot de verjaring worden uitsluitend geregeld door de rechtsregels die gelden in de verzoekende staat.

642 Het bovenstaande impliceert m.i. meteen ook dat de stuiting of de schorsing van de verjaring in de regel uitsluitend beheerst wordt door het recht van de verzoekende staat.

De verzoekende autoriteit kan dus in ieder geval zelf verjaringstuitende of -schorsende handelingen stellen. In voorkomend geval kan daartoe een beroep worden gedaan op de in de invorderingsverdragen of de invorderingsrichtlijn bepaalde mogelijkheid tot grensoverschrijdende betekening van documenten.

Dit neemt overigens niet weg dat aan de in het buitenland gestelde handeling op zich een verjaringstuitende of -schorsende werking kan worden toegekend overeenkomstig het recht van de verzoekende staat, althans voor zover de in het buitenland gestelde handeling *s o o r t g e l i j k* is met een Belgische verjaringstuitende of -schorsende handeling.

643 Zulks belet evenwel niet dat van dit principe zowel in de conventie als in de invorderingsrichtlijn expliciet wordt afgeweken.

De conventie, alsmede enkele dubbelbelastingverdragen, bevatten een specifieke regeling m.b.t. de stuiting of de schorsing van de verjaring. In afwijking van het voornoemde principe wordt het verjaringstuitend of -schorsend effect van de door de aangezochte staat gestelde handeling hier niet afgemeten aan handelingen die de verzoekende autoriteit stelt, maar wordt dit integendeel autonoom beschouwd. Het zal m.a.w. volstaan dat de daden van invordering die ten gevolge van een vraag om bijstand door de aangezochte staat zijn gesteld overeenkomstig de wetgeving van die staat een schorsend of stuitend effect hebben, om ook de verjaring in de verzoekende staat te schorsen of te stuiten. De verlenging van de verjaringstermijn ingevolge de verjaringstuitende handeling wordt dan wel bepaald door het recht van de verzoekende staat. De aangezochte staat stelt de verzoekende staat in kennis van de daartoe genomen maatregelen.

Deze specifieke afwijking verhindert overigens niet dat de verzoekende autoriteit zelf verjaringstuitende of -schorsende handelingen stelt. In voorkomend geval kan daartoe een beroep worden gedaan op de in de invorderingsverdragen of de invorderingsrichtlijn bepaalde mogelijkheid tot grensoverschrijdende betekening van documenten.

De invorderingsrichtlijn voorziet ter zake in een gelijklopende regeling. Zo wordt vooropgesteld dat de door de aangezochte autoriteit genomen invorderingsmaatregelen, die overeenkomstig het recht van de aangezochte staat een verjaringstuitend of -schorsend effect hebben, “geacht” worden hetzelfde gevolg te hebben in de verzoekende lidstaat. Als voorwaarde wordt hieraan wel gekoppeld dat de in de verzoekende lidstaat geldende wettelijke bepalingen een stuiting of schorsing van de verjaringstermijn toestaan. Het voorgaande neemt evenwel niet weg dat ook blijvend bepaald wordt dat de door de aangezochte autoriteit genomen maatregelen waaraan overeenkomstig het recht van de verzoekende staat een verjaringstuitende of -schorsende werking wordt toegekend, “geacht” worden te zijn genomen in de verzoekende staat. Deze laatste bepaling zal evenwel maar gelden indien de in de aangezochte lidstaat geldende wettelijke bepalingen geen schorsing of onderbreking van de verjaringstermijn toestaan. Met deze regeling wordt dus voornamelijk een vereenvoudiging nagestreefd in die zin dat het vraagstuk omtrent de stuiting of de schorsing van de verjaring – anders dan voorheen – in het algemeen onderworpen is aan de wetgeving van de aangezochte lidstaat, behalve wanneer schorsing of stuiting krachtens de wetgeving van die lidstaat niet mogelijk is (preambule bij de invorderingsrichtlijn). Tot slot wordt de verzoekende autoriteit geenszins verhinderd om zelf verjaringstuitende of -schorsende handelingen te stellen (art. 19.2 invorderingsrichtlijn).

644 In ieder geval kan geenszins worden voorgehouden dat het verzoek om invorderingsbijstand op zich de verjaring zou schorsen op basis van het adagium *contra non valentem agere non currit praescriptio* (zie m.b.t. het Belgisch-

Italiaans dubbelbelastingverdrag, Rb. Brussel 11 februari 2005, *FJF* 2006, nr. 3, 265).

§ 3. Betwistingen

A. BETWISTING VAN DE SCHULDVORDERING EN/OF DE UITVOERBARE TITEL

645 Betwistingen die met de schuldvordering zelf verband houden, moeten gebeuren overeenkomstig de wetgeving van de verzoekende autoriteit. Hieronder vallen eveneens de betwistingen die verband houden met de vraag of een derde al dan niet gehouden is tot de betaling van een belastingschuld.

646 Ook de geldigheid van de uitvoerbare titel kan in de regel enkel binnen het rechtsgebied van de verzoekende staat in vraag worden gesteld. De rechter in de aangezochte staat kan de geldigheid van de in de verzoekende staat opgemaakte uitvoerbare titel bijgevolg niet in twijfel trekken en op basis hiervan bv. een schorsing van de tenuitvoerlegging bevelen (*anders* Gent 6 februari 1996 en 28 januari 1997, *Fisc.Koer.* 1997, 348-358, (kritische) noot I. BEHAEGHE).

De betwisting omtrent de geldigheid van de uitvoerbare titel moet wel worden onderscheiden van de betwisting van de geldigheid van de kennisgeving van de uitvoerbare titel overeenkomstig het recht van de aangezochte staat. Deze kennisgeving vormt immers een invorderingsmaatregel die binnen de jurisdictie van de aangezochte staat moet worden beslecht (HvJ 14 januari 2010, C-233/08 (Milan Kyrian t. Celní úrad Tábor); zie evenwel de afwijkende concl. Adv. Gen. J. MAZÁK, 15 september 2009 inzake Milan Kyrian t. Celní úrad Tábor (C-233/08)).

De betwistingen van de schuldvordering en/of van de uitvoerbare titel zullen in voorkomend geval een weerslag hebben op de grensoverschrijdende invorderingsmogelijkheden (zie boven, randnrs. 631-632).

B. BETWISTING VAN DE INVORDERINGSMAATREGELEN

647 Betwistingen aangaande de invorderingsmaatregelen worden volledig beheerst door het recht van de aangezochte staat.

In zijn arrest van 18 januari 2001 heeft het Hof van Cassatie uitdrukkelijk geoordeeld dat de rechter van de aangezochte staat in voorkomend geval kan nagaan of de uitvoerbare titel wel nog uitwerking had op het ogenblik dat binnen de aangezochte staat executiemaatregelen werden genomen. Dit houdt eveneens het recht in om te oordelen of de in de buitenlandse titel gematerialiseerde schuldvordering – ingevolge de verjaring – nog wel actueel en doeltreffend is (Cass. 18 januari 2001, *FJF* 2004/101 en *TFR* 2001, 857, noot B. PEETERS).

HOOFDSTUK I ALGEMEEN KADER

AFDELING I

DE UITVOERBARE TITEL: HET DWANGBEVEL

§ 1. Algemeen

648 Op het vlak van de btw vormt het dwangbevel de uitvoerbare titel (art. 85 WBTW).

Het dwangbevel op het vlak van de btw mag dan ook niet verward worden met het dwangbevel op het vlak van de inkomstenbelastingen (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 284-286; M. DELANOTE, “Het onderscheid tussen een dwangbevel en een kohier”, *LRB* 2007, nr. 4, 183 e.v.).

649 Anders dan inzake inkomstenbelastingen (met uitsluiting van de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing), vormt de opmaak van de uitvoerbare titel voorts niet de automatische uitloper van het vestigingsproces. Zo ontstaat de belastingschuld zonder tussenkomst van de fiscus. Het is slechts bij gebreke van vrijwillige betaling van de belasting, interesten, administratieve geldboeten en toebehoren dat de met de invordering belaste ambtenaar een dwangbevel zal uitvaardigen.

Zulks verhindert evenwel niet dat het dwangbevel – naast zijn functie als uitvoerbare titel – eveneens beschouwd kan worden als de akte waarbij de belastingschuld vastgesteld wordt (d.i. de taxatietitel), althans voor zover niet wordt overgegaan tot de vrijwillige kwijting ervan. Deze dubbele functie van het dwangbevel bij niet-kohierbelastingen werd door het Hof van Cassatie geëxpliciteerd in het arrest van 9 maart 2006 (Cass. 9 maart 2006, *FJF* 2007, nr. 10, 911, noot, www.cass.be, *Pas.* 2006, 572 en *TFR* 2006, nr. 308, 776, noot H. VANDENBERGH; zie ook Cass. 20 maart 2008, www.cass.be, *Pas.* 2008, 773, *RABG* 2008, nr. 18, 1188, *RGCF* 2009, nr. 1, 55, *RGCF* 2009, nr. 5, 453, *RW* 2009-10, nr. 31, 1306 en *TBP* 2009, nr. 9, 550 en 551; Cass. 16 oktober 2008, *FJF* 2009/53; zie ook H. VANDENBERGH, “De functie van het dwangbevel inzake BTW” (noot onder Cass. 9 maart 2006), *TFR* 2006, 780).

650 Het dwangbevel moet door zijn inhoud of door het bijgevoegde proces-verbaal (of andere bijlagen) het voorwerp van de eis doen kennen opdat de belastingschuldige de gegrondheid ervan kan beoordelen. Deze motiveringsvereiste houdt verband met het feit dat het dwangbevel eveneens als de taxatietitel wordt beschouwd.

§ 2. Opmaak en uitvoerbaarverklaring van het dwangbevel

651 Het dwangbevel wordt uitgevaardigd door de met de invordering belaste ambtenaar, zijnde de ontvanger van het btw-ontvangkantoor waaronder de belastingschuldige ressorteert.

652 In de BTW-Handleiding (nr. 633) worden de hiernavolgende essentiële vermeldingen opgesteld:

- de aanwijzing van de staat als schuldeiser, alsook de benaming en het adres van het ontvangkantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert;
- de aanwijzing van de schuldenaar of schuldenaars (naam en voornamen of de volledige benaming van de rechtspersoon; beroep; domicilie of de maatschappelijke zetel van de rechtspersoon) en eventueel van hun hoedanigheid (rechtsopvolgers);
- de vermelding van de sommen verschuldigd als btw, interesten, boeten en kosten;
- het voorwerp en het bedrag van de vordering, alsook de toepasselijke wettelijke bepalingen. Het is echter niet vereist de ingeroepen wetteksten weer te geven;
- het feit dat het is uitgevaardigd door de met de invordering belaste ambtenaar en de handtekening van deze laatste;
- het visum en de formule van uitvoerbaarverklaring (zie hierna).

653 Dit dwangbevel dat door de ambtenaar bevoegd voor de invordering wordt uitgevaardigd, moet worden gevisieerd en uitvoerbaar verklaard door de gewestelijke directeur van de administratie van de btw, registratie en domeinen of door de door hem aangewezen ambtenaar.

Wanneer een dwangbevel niet gevisieerd en uitvoerbaar wordt verklaard door de gewestelijke directeur zelf maar door een ambtenaar met een lagere rang die daartoe zogenaamd gedelegeerd werd, dan moeten er in ieder geval objectieve gegevens voorhanden zijn opdat de echtheid en de geldigheid van de delegatie zou kunnen nagegaan worden (Cass. 3 maart 2011, www.cass.be (arrest *a quo* Luik 22 juni 2007, *FJF* 2008/204); Gent 12 maart 1998, *FJF* 98/208).

654 Het dwangbevel (samen met de bijlagen waarnaar in voorkomend geval wordt verwezen) moet vervolgens aan de belastingschuldige bij gerechtsdeurwaardersexploot met bevel tot betaling worden betekend.

Het dwangbevel kan echter eveneens bij ter post aangetekende brief ter kennis worden gebracht van de belastingschuldige. In voorkomend geval geldt de afgifte van het dwangbevel ter post als kennisgeving vanaf de daarop volgende dag. De vraag rijst of zulks te rijmen valt met de boven besproken veroordeling van de verzendingstheorie (zie boven, randnr. 14).

§ 3. Draagwijdte van het dwangbevel

655 Anders dan op het vlak van de inkomstenbelastingen wordt het recht om eenzijdig uitvoerbare titels uit te vaardigen niet uitgeput door de gebeurlijke uitvaardiging van een dwangbevel tegen de belastingschuldige die gehouden is tot voldoening van de belastingschuld. Het hierboven weergegeven – en inmiddels wettelijk geregeld – discussiepunt in welke mate de uitvoerbare titel in de inkomstenbelastingen doorwerkt t.a.v. niet in het kohier genoemde derden, rees in deze optiek dan ook nooit (zie boven, randnr. 22).

Specifiek op het vlak van de btw oordeelt de administratie dan ook dat zij gemachtigd is om tegen elke belastingschuldige een dwangbevel uit te vaardigen en bijgevolg niet enkel t.a.v. de belastingschuldigen die al dan niet hoofdelijk gehouden zijn tot de voldoening van de btw-schulden maar tevens t.a.v. de belastingschuldigen die – ofschoon zij kwalificeren als derde – op basis van het gemeen recht of op basis van de btw-reglementering (hoofdelijk) gehouden zijn tot de betaling van de belastingschuld.

§ 4. Alternatieve uitvoerbare titels

656 In zijn arrest van 15 februari 2000 heeft het Hof van Cassatie de stelling ingenomen dat de uitvaardiging van een dwangbevel op het vlak van de btw slechts een mogelijkheid zou zijn (Cass. 15 februari 2000, www.cass.be, *AFT* 2000, 434, noot D. JAECQUES, *Arr.Cass.* 2000, nr. 3, 427, *Bull.* 2000, nr. 2, 421, *FJF* 2000, 275 en *RW* 2000-01, 1132). De door het hof van beroep ingenomen stelling als zou het uitvaardigen van een dwangbevel slechts een specifieke mogelijkheid zijn en dat deze faculteit de toegang tot de rechter door middel van de gewone rechtspleging niet belet werd inderdaad (minstens impliciet) door het Hof van Cassatie bevestigd. Deze stelling ligt overigens in lijn met vroegere arresten van hetzelfde Hof (Cass. 20 juli 1979, *Pas.* 1979, I, 1307; Cass. 27 november 1984, *Pas.* 1985, I, 379).

Hieruit volgt dat aan de btw-administratie – in tegenstelling tot de administratie der Directe Belastingen – de keuze wordt gelaten om ontdoken btw in te vorderen door middel van een dwangbevel, dan wel middels een burgerlijke-partijstelling voor de strafrechter (D. JAECQUES, noot onder Cass. 15 februari 2000, *AFT* 2000, nr. 10, 435). Vanuit deze invalshoek kan dan ook enkel een herstel *in natura* – te weten de betaling van de bestaande belastingschuld – bekomen worden.

AFDELING II

BELASTINGSSCHULDIGEN

§ 1. Eigenlijke belastingschuldigen

A. BEGRIP

657 De onmiddellijke en rechtstreekse schuldenaar van de btw is in de regel diegene die op basis van de btw-wetgeving ertoe gehouden is de btw te voldoen (art. 51 WBTW; art. 5 t.e.m. KB BTW nr. 7).

B. PLURALITEIT AAN EIGENLIJKE BELASTINGSSCHULDIGEN

658 Vaak zullen meerdere personen samen hoofdelijk gehouden zijn tot de voldoening van de btw.

659 Voor zover deze hoofdelijke gehoudenheid het gevolg is van de loutere voltrekking van het belastbaar feit, zal er sprake zijn van een zuivere hoofdelijke verbintenis. Dit is inzonderheid het geval in de hypothese van een btw-eenheid in de mate de leden van deze eenheid ten opzichte van de staat hoofdelijk gehouden zijn tot voldoening van de belasting, de interesten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin deze personen als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van het WBTW (art. 51^{ter} WBTW).

De door artikel 51^{ter} van het wetboek bedoelde hoofdelijkheid beoogt weliswaar enkel de schulden die slaan op handelingen met betrekking tot de periode waarin de leden een enkele belastingplichtige (de btw-eenheid) vormen. Worden derhalve uitgesloten de schulden die door de leden zijn aangegaan vóór hun toetreding tot de btw-eenheid, wanneer zij nog belastingplichtigen als zodanig waren (BTW-Handleiding 483/22).

660 Zulks neemt niet weg dat het gros aan hoofdelijk gehouden voldoeningplichtigen in essentie aangemerkt moeten worden als derden-aansprakelijken voor andermans belastingsschuld (art. 51^{bis}, 51^{ter} en art. 8 KB BTW nr. 7; zie verder, randnrs. 897-898).

§ 2. Algemene rechtsopvolgers

A. ALGEMENE RECHTSOPVOLGING BIJ NATUURLIJKE PERSONEN

661 Bij natuurlijke personen komt de algemene rechtsopvolging slechts voor bij overlijden. De erfgerechtigde wordt daarbij pas schuldenaar van de belastingsschulden van de erflater voor zover hij zijn optierecht heeft uitgeoefend en daarbij de nalatenschap heeft aanvaard (vgl. boven, randnr. 39).

1. De gehoudenheid van de erfgenaam tot de belastingsschuld

662 De mate waarin de erfgenamen ingevolge de aanvaarding ook effectief gehouden zijn tot de belastingsschuld hangt af van verscheidene factoren. De regels ter zake stoken overigens – althans wat de principes betreft – grotendeels met diegene die gelden op het vlak van de inkomstenbelastingen (vgl. boven, randnrs. 40-47).

663 Zo zal een pluraliteit aan erfgenamen ertoe leiden dat elk van hen slechts gehouden is tot de schuld van de rechtsvoorganger in verhouding tot zijn erfdeel (art. 870 BW). Er is bijgevolg geen sprake van enige hoofdelijkheid in hoofde van de erfgenamen voor de betaling van de schulden van de erflater.

664 Het erfdeel kan daarenboven beperkt zijn tot het vruchtgebruik. In voorkomend geval kan de schuldeiser de vruchtgebruiker niet verplichten een deel van de schuld te betalen. De volledige schuld moet worden gevorderd van de blote eigenaar.

665 Voorts moet een onderscheid worden gemaakt in functie van de vraag of de aanvaardende erfgenamen al dan niet *ultra vires hereditatis* tot de schulden van de nalatenschap gehouden zijn.

Aldus zullen de beneficiaire erfgenamen slechts gehouden zijn tot de betaling van de schulden ten belope van de waarde van de goederen die zij verkrijgen. Dergelijke beneficiaire erfgenaam is dus niet onderworpen aan het gevaar dat hij voor de betaling van de schulden boven zijn aandeel in het actief van de nalatenschap zal moeten instaan. Omgekeerd zullen echter ook de schuldeisers steeds het recht hebben om uit de goederen van de nalatenschap bij voorkeur boven de persoonlijke schuldeisers van de erfgenamen betaald te worden. In de hypothese van een aanvaarding onder voorrecht van boedelbeschrijving ontstaat immers van rechtswege een afscheiding van de boedels (art. 802 BW).

De erfgenaam daarentegen die de nalatenschap zuiver en eenvoudig heeft aanvaard, zal ook met zijn persoonlijk vermogen moeten instaan voor de betaling van de belastingschulden van de erflater, zelfs indien zijn aandeel in de schulden het actief van de nalatenschap overtreft.

2. De uitvaardiging van het dwangbevel

666 Voor zover het dwangbevel voorafgaand aan het overlijden op naam van de rechtsvoorganger werd uitgevaardigd, kan het mits voorafgaande betekening, ook persoonlijk ten uitvoer worden gelegd lastens de erfgenamen (art. 877 BW). De belastingschuld zal dan vervolgd kunnen worden ten vroegste acht dagen na de betekening van die titel aan de persoon of aan de woonplaats van de erfgenaam.

667 Voor zover voorafgaand aan het overlijden nog geen dwangbevel werd uitgevaardigd, kan het dwangbevel meteen lastens de (onwillige) erfgenamen worden uitgevaardigd.

B. ALGEMENE RECHTSOPVOLGING BIJ RECHTSPERSONEN

668 Bij rechtspersonen zal er een algemene rechtsopvolging plaatsvinden indien zij herstructureringsmaatregelen doorvoeren in de zin van de artikelen 670 e.v. W.Venn.

669 Deze herstructureringsbepalingen bestaan als dusdanig in het Belgisch recht nog maar sinds de inwerkingtreding van de wet van 29 juni 1993. Dat nam echter niet weg dat vennootschapsgroepen ook voorheen middels een geheel van verrichtingen tot een herstructurering (inz. fusie of splitsing) overgingen. Er werd aangenomen dat ook dergelijke herstructureringsmaatregelen een algemene rechtsopvolging uitlokten (t.a.v. fusies: Cass. 30 april 1970, *Pas.* 1970, I, 749; t.a.v. splitsingen: Cass. 2 december 1996, *TRV* 1997, 78, noot J. VANHAMME; vgl. ook boven, randnr. 59). Dergelijke fusies en splitsingen oude stijl gingen wel gepaard met de ontbinding én vereffening van de gesplitste of overgenomen vennootschap. Dit betekende meteen ook dat de gebeurlijk nog uit te vaardigen dwangbevelen zowel lastens de rechtsvoorganger als lastens de rechtsopvolgers konden worden uitgevaardigd, met dien verstande dat de algemene rechtsopvol-

gers binnen deze context louter derden-aansprakelijken zijn die gehouden waren tot de betaling van de belastingschuld van hun rechtsvoorganger.

1. De gehoudenheid van de algemene rechtsopvolger(s) tot de belastingschuld

670 In de hypothese dat er (ingevolge splitsing, inbreng of overdracht van een algemeenheid) meerdere rechtsopvolgers zijn, rijst de vraag welke rechtsopvolger de belastingschuld zal moeten dragen.

671 In de regel bepalen de verkrijgende vennootschappen dit vrij. Deze belastingschuld kan derhalve volledig aan een van de verkrijgende vennootschappen worden toebedeeld maar eveneens onder de verkrijgende vennootschappen worden verdeeld. Het principe luidt dan ook dat de verkrijgende vennootschappen ingevolge de algemene rechtsopvolging schuldenaar worden van de belastingschulden van hun rechtsvoorganger in de mate zij deze schulden ook effectief hebben overgenomen. In voorkomend geval is het dan ook niet uitgesloten dat meerdere rechtsopvolgers samen optreden als belastingschuldige schuldenaar van de in hoofde van de rechtsvoorganger ontstane belastingschuld. Het is daarentegen even goed mogelijk dat slechts een van de vennootschappen ingevolge de algemene rechtsopvolging schuldenaar wordt van de belastingschuld.

672 Indien in het herstructureringsvoorstel evenwel wordt nagelaten een gedeelte van de passiva toe te scheiden en interpretatie van dit voorstel geen uitsluitsel geeft over de verdeling ervan, zullen alle betrokken vennootschappen in de regel hoofdelijk aansprakelijk zijn voor deze passiva (art. 729 W.Venn. (t.a.v. splitsing) en art. 764 W.Venn. (t.a.v. inbreng en overdracht van een algemeenheid)).

In deze hypothese zullen de verkrijgende vennootschappen bijgevolg gezamenlijk optreden als schuldenaar van de in hoofde van de rechtsvoorganger ontstane belastingschuld.

673 De wijze waarop de vennootschappen hun vermogen verdelen sluit overigens niet uit dat de andere in de herstructurering betrokken vennootschappen ten belope van het nettoactief hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de zekere en opeisbare schulden die bestaan op de dag van publicatie van het besluit tot herstructurering in het *Belgisch Staatsblad* (zie art. 686 W.Venn. (splitsing) en art. 767 W.Venn. (inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid)). Het betreft hier een specifieke vorm van (vennootschapsrechtelijke) derdenaansprakelijkheid (zie verder, randnrs. 677-679) voor andermans belastingschuld.

Te noteren valt dat t.a.v. schulden die niet zeker en opeisbaar zijn een zekerheid kan geëist worden vanwege elke vennootschap die deelneemt aan de verrichting en zulks op straffe van een hoofdelijke gehoudenheid tot nakoming van de verbintenis (art. 684 W.Venn.; zie ook art. 766 W.Venn.).

2. De uitvaardiging van het dwangbevel

674 Indien er reeds voorafgaand aan de algemene rechtsopvolging een dwangbevel werd gevestigd op naam van de rechtsvoorganger, zullen de tot stand gekomen titels zonder meer ten uitvoer kunnen worden gelegd lastens de overnemende vennootschappen (K. GEENS, “Fusie en splitsing als constitutieve rechtshandelingen. Discontinuïteit van de ontbonden rechtspersoon en continuïteit van zijn aandeelhouders” in *De nieuwe fusiewetgeving 1993, vennootschapsrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Kalmthout, Biblo, 1994, 19).

675 Voor zover daarentegen voorafgaand aan de algemene rechtsopvolging nog geen dwangbevel werd uitgevaardigd, kan het dwangbevel meteen op naam van de rechtsopvolgers worden uitgevaardigd.

§ 3. Gehuwden en wettelijk samenwonenden

676 T.a.v. gehuwden en wettelijk samenwonenden wordt op het vlak van de btw niet in van het gemeen recht afwijkende bepalingen voorzien.

Uit het feit dat geen aan de inkomstenbelastingen (zie boven, randnrs. 71 e.v.) identieke invorderingsmaatregelen bestaan inzake indirecte belastingen noch wat betreft eender welke andere schuld, kan overigens niet worden afgeleid dat het gelijkheidsbeginsel zou geschonden zijn (Arbitragehof 5 mei 1999, nr. 51/99, www.const-court.be, AA 1999, 573, BS 11 september 1999, 34165, *Bull. Bel.* 2000, 854, *Fisc. Act.* 1999, nr. 31, 3, *Fiscoloog* 1999, nr. 710, 5 en *Rev. trim. dr. fam.* 1999, 682).

§ 4. Derden-aansprakelijken

677 Onder de (ruime) categorie van derden-aansprakelijken worden de personen begrepen die in beginsel aan de totstandkoming van de belastingschuld vreemd zijn en als dusdanig als *d e r d e n* kwalificeren maar die niettemin – het weze op basis van de (fiscale) wet, het weze op basis van een overeenkomst – gehouden kunnen zijn tot de betaling van de belastingschuld (verder M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 159-167; A. GOEGBUER, “Hoofdelijke aansprakelijkheid inzake lokale en regionale belastingen” in M. DE JONCKHEERE en K. DEKETELAERE (eds.), *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2001-2003*, Brugge, die Keure, 2003, 177).

678 Dergelijke derden-aansprakelijken kunnen in de regel niet als eigenlijke belastingschuldigen worden aangemerkt. Dit impliceert dan ook dat t.a.v. deze derden-aansprakelijken niet de bijzondere invorderingsprerogatieven kunnen worden aangewend die wel gelden t.a.v. de eigenlijke belastingschuldigen (vgl. boven, randr. 121).

679 Dit laatste geldt evenwel niet t.a.v. de derden-aansprakelijken waarvan kan worden aangenomen dat zij zich met de eigenlijke belastingschuldige

vereenzelvigen. Zulks zal bijvoorbeeld het geval zijn t.a.v. onbeperkt aansprakelijke vennoten die rechtstreeks bij het optreden van de vennootschap worden betrokken (vgl. boven, randnr. 123).

Van eenzelfde vereenzelviging is m.i. eveneens sprake in de hypothese waarbij er een hoofdelijke gehoudenheid tot v o l d o e n i n g van de belasting bestaat (zie boven, randnr. 660 en verder, randnrs. 897-898).

HOOFDSTUK II

BETALING EN VERVOLGING VAN DE BELASTINGSSCHULD

680 Teneinde bewarende of uitvoerende maatregelen te nemen, geldt in het algemeen de vereiste dat de schuld o p e i s b a a r moet zijn. De opeisbaarheid veronderstelt dat de schuldeiser gerechtigd moet zijn de nakoming van zijn schuldvordering te vorderen (J.-J. DEBACKER, “Le recouvrement de l’impôt contesté et les garanties du Trésor”, *RGCF* 2003, nr. 3, 20-21; E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 318, nr. 457 en 360, nr. 533). Hier speelt dus het belang van de betalingstermijnen waardoor de uitvoering van de verbintenis wordt uitgesteld (art. 1185 BW).

Vóór de eventuele vervaldag kunnen bijgevolg in de regel geen vervolgingen worden ingesteld (art. 1415, eerste lid en 1494, eerste lid Ger.W.). Hierop bestaan evenwel twee uitzonderingen.

Ten eerste kan uitvoerend beslag ook plaatsvinden om de betaling te verkrijgen van de nog te vervallen termijnen, naarmate die vervallen (art. 1494, tweede lid Ger.W.). Dit impliceert evenwel geenszins dat het door de fiscus gelegde beslag voor openstaande belastingschulden zich zou uitstrekken tot belastingschulden die slechts in de toekomst verschuldigd worden, zelfs al ontstaan deze schulden op een periodieke basis. Deze uitzonderingsbepaling vooronderstelt immers dat de verbintenis waaruit de inkomsten ontstaan, reeds bestaat (vgl. E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 504, nr. 810; zie ook Cass. 8 maart 1991, *www.cass.be*, *Arr.Cass.* 1990-91, 718, concl. H. LENAERTS, *Bull.* 1991, 638, *Cah.dr.jud.* 1992, 47, *JT* 1992, 395, *Pas.* 1991, I, 638 en *RW* 1991-92, 43, concl. H. LENAERTS).

Ten tweede kan bewarend beslag gelegd worden in alle gevallen waar een nog niet opeisbare schuldvordering in de toekomst werkelijk gevaar loopt (art. 1415, tweede lid Ger.W.; zie ook E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 318-319, nr. 459).

AFDELING I

BETALINGSTERMIJNEN

§ 1. Algemeen

681 Op het vlak van de btw wordt de opeisbaarheid van de belasting uitdrukkelijk ontkoppeld van het ogenblik waarop deze effectief betaald moet worden (zie de art. 17, 22, 24, 25*septies* WBTW m.b.t. de o p e i s b a a r h e i d v a n d e b e l a s t i n g en de art. 52, 53, § 1, eerste lid, 3°, 53*ter*, 2°, 53*octies*, 53*nonies* en 54 WBTW m.b.t. de o p e i s b a a r h e i d v a n d e b e t a l i n g).

682 Als principe geldt dat de btw zoals die uit de periodieke aangifte blijkt, voldaan moet worden binnen de termijn die gesteld is voor de indiening van de aangifte (art. 53, § 1, 3° WBTW). De betalingstermijn wordt aldus geënt op de aangiftetermijn.

Concreet betekent dit dus dat de betaling moet gebeuren uiterlijk op de 20ste van de maand die volgt op de aangifteperiode of de eerste daaropvolgende werkdag indien de 20ste een zaterdag, zondag of wettelijke feestdag is.

683 In bepaalde omstandigheden moet wel een voorschot worden betaald.

Aldus zal een belastingplichtige die kwartaalaangiften moet indienen, uiterlijk de twintigste van de tweede en de derde maand van ieder kalenderkwartaal een voorschot moeten voldoen op de belasting waarvan de opeisbaarheid uit die aangifte zal blijken (zie art. 19, §§ 1-2 KB BTW nr. 1).

Een belastingplichtige die gehouden is maandaangiften te doen moet dan weer een voorschot betalen op de btw die verschuldigd is over zijn handelingen van de maand december van datzelfde jaar (zie art. 19, § 3 KB BTW nr. 1).

§ 2. Uitstel van betaling

A. UITSTEL VAN BETALING VERLEEND DOOR DE ONTVANGER

684 Er bestaat geen wettelijke bepaling op grond waarvan de ontvangers een afwijking kunnen toestaan op de wettelijke betalingstermijnen die van openbare orde zijn. Er moet dan ook worden aangenomen dat de ontvangers geen bijkomende betalingstermijnen kunnen toestaan voor vervallen schulden. Dit werd door het Hof van Cassatie en specifiek met betrekking tot de op het vlak van de btw geldende betalingstermijnen bevestigd in het arrest van 24 april 2008 (Cass. 24 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, nr. 16, 672, noot X, www.cass.be, *RABG* 2008, nr. 18, 1193, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2008, nr. 4, 307, noot E. VAN BRUSTEM en *TFR* 2008, nr. 349, 924, noot M. LOYENS).

685 De ontvanger kan wel – in het kader van de organisatie van de invorderingswerkzaamheden – aan een belastingschuldige toezeggen dat hij geen gedwongen tenuitvoerlegging zal aanvatten indien de betrokkene zijn openstaande belastingschuld op een vooropgestelde wijze afbetaalt. Dit komt neer op een louter g e d o g e n (vgl. boven, randnr. 140).

686 Het voorgaande betekent echter niet dat de ontvanger volledig vrij spel zou hebben (vgl. boven, randnr. 141).

De rekeningplichtige moet in ieder geval elke vraag naar betalingsfaciliteiten onderzoeken en daarbij rekening houden met alle feitelijke omstandigheden in het dossier, ouderdom en omvang van de schuld, financiële draagkracht en solvabiliteit van de schuldenaar, aangeboden waarborg. Hij waakt daarbij over het belang van de Schatkist, doch tracht ook op redelijke wijze tegemoet te komen aan de situatie waarin de belastingschuldige zich bevindt. Het is evident dat de ontvanger hierbij het beginsel van de redelijkheid moet hanteren (zie expliciet BTW-Handleiding, nr. 629/1).

B. UITSTEL VAN BETALING VERLEEND DOOR DE RECHTBANKEN

687 Vrij unaniem wordt aangenomen dat rechters niet bevoegd zijn om op basis van artikel 1244 BW in fiscale zaken een uitstel van betaling toe te kennen. Het klassieke argument om daartoe te besluiten is dat het gemeen recht moet wijken voor de fiscale betalingstermijnen die van openbare orde zijn (vgl. boven, randnr. 142). Dit werd door het Hof van Cassatie bevestigd in het reeds aangehaalde arrest van 24 april 2008. Daarbij overwoog het Hof dat geen enkele wettelijke bepaling de rechter de bevoegdheid verleent om van de wettelijke betalingstermijnen af te wijken (Cass. 24 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, nr. 16, 672, noot X, www.cass.be, *RABG* 2008, nr. 18, 1193, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2008, nr. 4, 307, noot E. VAN BRUSTEM en *TFR* 2008, nr. 349, 924, noot M. LOYENS).

§ 3. De opschorting van de opeisbaarheid

688 Met de wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen (*BS* 6 augustus 1985; hierna wet 1 augustus 1985) werd in het zesde hoofdstuk onder de artikelen 87 t.e.m. 90 een stelsel uitgebouwd dat ertoe strekt een bijzondere bescherming te verlenen aan personen die zowel schuldeiser als schuldenaar zijn van sommige openbare besturen en instellingen van openbaar nut (zie M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 313-321; B. PEETERS, *De continuïteit van het overheidsondernemen. Een begrippenanalyse en een kritiek op de uitvoeringsimmunititeit*, Antwerpen, Maklu, 1989, 355 e.v., nrs. 394 e.v.; W. WILMS, *De opschorting van de opeisbaarheid van fiscale en sociale zekerheidsschulden*, Kalmthout, Biblo, 1986, 76 p.).

Aan deze regeling werd uitvoering gegeven middels het KB van 11 oktober 1985 houdende uitvoering van hoofdstuk VI van de wet van 1 augustus 1985 houdende fiscale en andere bepalingen, betreffende de bescherming van personen die schuldeiser en schuldenaar zijn van sommige openbare besturen en instellingen van openbaar nut (*BS* 31 oktober 1985; hierna KB 11 oktober 1985).

Deze regeling werd hierboven reeds toegelicht (zie boven, randnrs. 144-172).

AFDELING II

NALATIGHEIDSINTERESTEN

§ 1. Algemeen

A. UITGANGSPUNT

689 In de regel worden de interesten over de in te vorderen of de terug te geven sommen inzake btw, verschuldigd tegen de rentevoet in burgerlijke zaken en met inachtneming van de ter zake geldende regelen (zie ook S. DE RAEDT (ed.), *Interesten bij het betalen en terugkrijgen van belastingen*, Gent, Larcier, 2006, 207-263).

B. UITZONDERINGEN

690 Op deze regel bestaat evenwel een aantal belangrijke uitzonderingen (art. 91 WBTW).

Aldus zal van rechtswege een interest van 0,8 % per maand verschuldigd zijn door iedere tot indiening van btw-aangiften gehouden belastingplichtige die de wegens zijn binnenlandse handelingen verschuldigde btw niet binnen de wettelijke termijn voldaan heeft. Ook in geval van niet-betaling van de btw bij invoer binnen de gestelde termijn en in geval van niet-voldoening binnen de gestelde termijn van de btw door toevallige belastingplichtigen als bedoeld in artikel 8 WBTW is de moratoire interest van rechtswege verschuldigd.

691 Deze van rechtswege lopende interesten worden om de maand berekend over het totaal van de verschuldigde belasting, afgerond op het lagere veelvoud van 10 EUR. Daarbij wordt ieder begonnen tijdvak van een maand voor een gehele maand gerekend. De interest van een maand wordt evenwel slechts gevorderd indien hij 2,50 EUR bereikt.

692 De berekening, maand per maand, leidt tot moeilijkheden bij de invordering van belasting naar aanleiding van controleverrichtingen waarbij meerdere overtredingen worden vastgesteld die over meerdere jaren gespreid liggen. In dergelijke gevallen past de administratie een vereenvoudigde formule voor interestberekening toe: de interesten over het totaalbedrag van de overtredingen lopen vanaf de 21ste van de maand die volgt op de laatste maand of het laatste kwartaal van de periode waarop de controleverrichtingen betrekking hadden.

§ 2. Kwijtschelding van nalatigheidsinteresten in bijzondere gevallen

693 Op grond van artikel 84bis WBTW mag de bevoegde gewestelijke directeur van de belasting over de btw, registratie en domeinen onder door hem

bepaalde voorwaarden, vrijstelling verlenen voor alle in artikel 91, §§ 1 en 2 WBTW bedoelde interesten of voor een deel ervan.

694 Deze regeling – die van openbare orde is – komt er op neer dat een daadwerkelijke kwijtschelding van interesten wordt verleend. De draagwijdte ervan strookt met diegene die geldt op het vlak van de inkomstenbelastingen (vgl. boven, randnrs. 200-209; BTW-Handleiding nr. 628).

AFDELING III

INVORDERING VAN BETWISTE BELASTINGEN

§ 1. De betwiste belastingsschuld

695 De tenuitvoerlegging vooronderstelt in de regel dat het (fiscaal) vorderingsrecht een zekeren vaststaand karakter heeft.

696 De omstandigheid dat een btw-schuld zou betwist worden, verhindert de administratie evenwel niet om een dwangbevel uit te vaardigen.

In voorkomend geval moet het dwangbevel bovenal als een loutere taxatietitel worden beschouwd waarvan de gegrondheid door een rechter kan worden beoordeeld (Cass. 9 maart 2006, www.cass.be, TFR 2006, afl. 308, 776, noot H. VANDEBERGH; zie ook boven, randnr. 649).

697 De uitvaardiging van het dwangbevel impliceert weliswaar dat de administratie eveneens over een uitvoerbare titel zal beschikken.

De tenuitvoerlegging op grond van deze uitvoerbare titel wordt overeenkomstig artikel 89 WBTW nochtans g e s t u i t door een vordering in rechte.

Voorts schorsen de termijnen van verzet, hoger beroep en cassatie, alsmede het verzet, het hoger beroep en de voorziening in cassatie de tenuitvoerlegging van de gerechtelijke beslissing (art. 92bis WBTW).

Te noteren valt dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel met betrekking tot belastingen, interesten en fiscale boeten waarvan de oorzaak van eisbaarheid zich heeft voorgedaan vóór 1 januari 1999 slechts kan worden gestuit door een met redenen omkleed verzet met dagvaarding.

698 In voorkomend geval kan de betwiste belastingsschuld bestaande uit de belasting en de erop betrekking hebbende interesten, fiscale boeten en kosten, op grond van het uitgevaardigde dwangbevel dat uitvoerbaar werd verklaard en ter kennis werd gebracht of betekend werd aan de schuldenaar van de belasting, niettemin voor het geheel het voorwerp zijn van bewarende beslagen of van alle andere maatregelen welke ertoe strekken de invordering te waarborgen (art. 89bis WBTW). Onder deze bewarende maatregelen vallen

ook het consignatieverzoek en de vraag tot inschrijving van de wettelijke hypotheek (BTW-Handleiding nr. 636*ter*).

§ 2. Consignatieverplichting i.g.v. beroep

699 Van oudsher stond in het WBTW ingeschreven dat de btw-administratie kon eisen dat het bedrag van de verschuldigde sommen in consignatie zou worden gegeven. Het effectief consigneren gold daarbij als een *o n t v a n k e l i j k h e i d s v e r e i s t e* voor het hoger beroep. De volledige consignatieregeling werd – mede vanuit de bekommernis om tegemoet te komen aan verscheidene arresten van het Grondwettelijk Hof – ingrijpend herschreven in de nasleep van de in 1999 doorgevoerde hervorming van de fiscale procedure.

De mogelijkheid om een provisionele storting of borgtocht te eisen vóór het vonnis dat het geschil beslecht, werd met diezelfde procedurehervorming opgeheven.

700 Thans bepaalt de wet dat de btw-ontvanger, in geval van beroep tegen het vonnis dat de door de schuldenaar ingestelde eis heeft verworpen, deze laatste kennis kan geven bij een ter post aangetekende brief van een verzoek tot het in consignatie geven van het geheel of een gedeelte van de verschuldigde bedragen. De ontvanger moet daarbij wel rekening houden met de concrete gegevens van het dossier, met inbegrip van de financiële toestand van de schuldenaar. Het verzoek tot consignatie moet derhalve gemotiveerd zijn (BTW-Handleiding, 1470).

701 De consignatie moet gedaan worden bij de Deposito- en Consignatiekas.

702 Aan de schuldenaar kan voorts worden toegestaan dat de consignatie wordt vervangen door een zakelijke of persoonlijke zekerheid die wordt aangenomen door de btw-administratie.

703 De gevorderde bedragen moeten in consignatie worden gegeven of de zekerheid moet worden gevestigd binnen twee maanden vanaf de kennisgeving.

704 Bij gebreke van het in consignatie geven van de bedragen of het vestigen van de zekerheid binnen de bepaalde termijn, moet de rechtsinstantie waarbij de voorziening aanhangig is gemaakt, binnen drie maanden te rekenen vanaf het verstrijken van die termijn, de voorziening als niet-ontvankelijk verklaren, tenzij zij, op grond van een met redenen omkleed verzoekschrift ingediend door de schuldenaar binnen twee maanden vanaf de kennisgeving door de ontvanger van de btw besluit, binnen dezelfde termijn van drie maanden, dat het door de ontvanger gedane verzoek niet gegrond is.

705 Bij dit alles moet wel rekening worden gehouden met het feit dat het consignatieverzoek in ieder geval geen hinderpaal mag vormen voor de be-

lastingsplichtige om toegang te krijgen tot de rechter. Indien m.a.w. het consignatieverzoek een zo uitzonderlijk hoog bedrag betreft waardoor het voor de belastingplichtige onmogelijk wordt om te consigneren, dan is er sprake van een *kennelijk* onredelijk verzoek dat niet in verhouding staat met het door de wetgever nagestreefde doel. Dergelijke maatregel is dan ook in strijd met artikel 6 EVRM (EHRM 25 september 2007, Loncke, *FJF* 2008, 1030; voor een bespreking zie J. VANDEN BRANDEN, “Excessief consignatieverzoek is onrechtmatig”, *Fisc.Act.* 2008, nr. 4, 1-5).

AFDELING IV

VERVOLGINGSMAATREGELEN

§ 1. Rechtstreekse vervolgingen

A. ALGEMENE REGELS BETREFFENDE DE TENUITVOERLEGGING

706 Net zoals op het vlak van de inkomstenbelastingen, verloopt ook inzake btw de tenuitvoerlegging in grote mate op een aan het gemeen procesrecht gelijkaardige wijze. Aldus bepaalt artikel 89, eerste lid WBTW expliciet dat de tenuitvoerlegging van het dwangbevel in principe gebeurt met inachtneming van de bepalingen van het vijfde deel, titel III van het Gerechtelijk Wetboek inzake gedwongen tenuitvoerlegging (zie de art. 1494 t.e.m. 1675 Ger.W.). De specifieke aard van het dwangbevel op het vlak van de btw werd hiervoor reeds besproken (zie boven, randnr. 649).

B. ADMINISTRATIEF BEWAREND BESLAG OP VERDACHTE GOEDEREN

1. Begrip en duiding

707 Middels de programmawet van 27 december 2006 werd artikel 52*bis* in het WBTW ingevoegd.

Deze bepaling werd inmiddels vervangen door de programmawet van 27 april 2007 teneinde de Nederlandstalige versie beter te laten aansluiten bij de Franstalige versie.

708 Ingevolge deze bepaling is het de btw-administratie toegestaan een administratief beslag met bewarend karakter op verdachte goederen evenals op de voor hun vervoer dienende middelen, te verrichten.

Dergelijke maatregel werd opportuun geacht teneinde de ambtenaren van de btw toe te laten op een meer doeltreffende wijze de fiscale fraude te bestrijden. Net zoals de inhouding van het btw-krediet, beoogt dit bewarend beslagrecht bijgevolg de betaling van de btw te waarborgen (MvT, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-2773/001, 11-12).

709 Goederen worden als *verdacht* aangemerkt indien ter gelegenheid van een onderzoek door de btw-administratie redelijkerwijs kan worden ver-

ondersteld dat de btw-voorschriften niet werden nageleefd omdat het onmogelijk is de tussenkomende partijen te identificeren of de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen vast te stellen.

2. Procedure

710 De ambtenaren van de btw-administratie moeten in voorkomend geval een proces-verbaal van beslag opstellen dat de feiten vermeldt die het niet-naleven van de btw-voorschriften aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen.

Het proces-verbaal moet tevens een inventaris bevatten van de goederen die het voorwerp van het beslag uitmaken.

711 Dit proces-verbaal wordt aan de houder van de verdachte goederen ter kennis gegeven uiterlijk binnen de vierentwintig uren volgend op de opmaak.

712 Indien de beslagene het bewijs levert van de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen en van de identiteit van de partijen, moet de administratie de opheffing van het beslag uitspreken.

713 In ieder geval moet de geldigheid van het beslag binnen de termijn van een maand te rekenen vanaf de kennisgeving van het proces-verbaal worden bekrachtigd door de beslagrechter.

De procedure wordt ingeleid op eenzijdig verzoekschrift. De beslissing van de beslagrechter is uitvoerbaar bij voorraad. Wanneer de beslagene de gegrondheid van het beslag betwist, wordt er uitspraak gedaan zoals in kort geding, door de beslagrechter. De territoriaal bevoegde beslagrechter is steeds de beslagrechter van het ambtsgebied waarin zich het kantoor bevindt waar de inning moet worden uitgevoerd.

714 Indien de beslagene de goederen die het voorwerp van het beslag uitmaken verduistert, zijn de bepalingen van artikel 507 van het Strafwetboek van toepassing.

§ 2. Onrechtstreekse vervolgingen

A. HET VEREENVOUDIGD FISCAAL DERDENBESLAG

715 Net zoals in de inkomstenbelastingen wordt op het vlak van de btw in een mogelijkheid voorzien tot het leggen van een vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag (zie ook aanschrijving nr. 18/1980, www.fisconetplus.be). De regeling die ter zake is opgenomen in artikel 85bis WBTW vormde overigens de bron van inspiratie tot herformulering van de artikelen 164 en 165 KB WIB 1992.

1. Voorwerp en oorzaak van het beslag

716 Het beslag wordt gelegd op de bedragen en zaken die de bewaarnemer of schuldenaar aan de belastingplichtige verschuldigd is of moet teruggeven.

2. De beslagprocedure

717 Aan de belastingsschuldige moet voorafgaand geen bevel tot betaling worden betekend (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag in APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 373, nr. 562).

a. Het leggen van het beslag

718 Een belangrijk verschilpunt met de gemeenrechtelijke procedure is dat het uitvoerend beslag onder derden door de bevoegde ontvanger kan worden gelegd bij een ter post aangetekende brief. Anders dan in het gemeen recht moet het beslag dus niet gelegd worden bij deurwaardersexploot (art. 1539, eerste lid Ger.W.).

Het feit dat de akte van beslag hier geen deurwaardersexploot is maar slechts een aangetekende brief, neemt echter niet weg dat de tekst van de artikelen 1452 tot 1455 Ger.W. evenals de tekst van artikel 1543 Ger.W. in deze aangetekende brief moeten worden opgenomen. Zulks wordt immers expliciet voorgeschreven door artikel 1539, vierde lid Ger.W., bepaling die op grond van artikel 85bis, § 2 WBTW van toepassing wordt verklaard op het vereenvoudigd derdenbeslag. M.i. impliceert dit dat tevens de tekst van artikel 85bis WBTW zelf in de akte van beslag moet worden opgenomen, vermits deze bepaling een *lex specialis* vormt van artikel 1543 Ger.W. Voor het overige kan het verzoek tot betalen evenwel niet opgevat worden als een bestuurshandeling in de zin van de wet van 29 juli 1991 betreffende de motivering van bestuurshandelingen.

Het beslag heeft uitwerking vanaf de overhandiging van het stuk aan de geadresseerde. Het beslag geeft voorts aanleiding tot het opmaken van het bericht van beslag ingevoerd door artikel 1390 Ger.W. Dit bericht wordt aangelegd door de met de invordering belaste ontvanger die het aan de griffier van de rechtbank van eerste aanleg zendt binnen 24 uren na het neerleggen ter post van het bij aangetekende brief gedane beslag (art. 85bis, § 1, tweede en derde lid WBTW).

b. De verklaring van de derde-beslagene

719 Binnen de vijftien dagen na het derdenbeslag is de derde-beslagene gehouden verklaring te doen van de sommen of zaken die het voorwerp zijn van het beslag. Dit gebeurt overeenkomstig de in de artikelen 1452 t.e.m. 1455 Ger.W. voorgeschreven wijze en modaliteiten (art. 85bis, § 2 WBTW *juncto* art. 1539, vierde lid Ger.W.). De derde-beslagene is overigens tevens verplicht een verklaring af te leggen indien hij van oordeel is geen schuldenaar te zijn van de belastingsschuldige.

720 Indien uit de verklaring van de derde-beslagene zou blijken dat deze zijn schuld tegenover de belastingsschuldige betwist, dan moet de ontvanger over-

schakelen op de gemeenrechtelijke beslagprocedure (zie verder, randnrs. 725 e.v.).

c. De aanzegging van het beslag aan de belastingschuldige

721 Het beslag wordt – eveneens bij ter post aangetekende brief – binnen de acht dagen aan de belastingschuldige aangezegd door de ontvanger. De termijn van acht dagen is niet voorgeschreven op straffe van nietigheid. De aanzegging is wel noodzakelijk om de termijn van verzet te doen lopen en determineert tevens de afgifteverplichting (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 505, nr. 813).

d. Het verzet door belastingschuldige

722 De belastingschuldige kan zijn niet-akkoord met het gelegde beslag uitdrukken. In voorkomend geval wordt omgeschakeld naar een gemeenrechtelijk beslag (zie verder).

e. Afgifte van het bedrag van het beslag

723 Ten vroegste twee dagen na het verstrijken van de voornoemde termijn van vijftien dagen is de derde-beslagene wiens schuld vaststaande en eisbaar is, ertoe gehouden, overeenkomstig zijn verklaring, op overlegging van het exploit van aanzegging, afgifte te doen in handen van de bevoegde ontvanger van het bedrag van het beslag, bij gebreke waarvan hij daartoe zal worden veroordeeld op dagvaarding door de ontvanger, voor de beslagrechter (art. 85*bis*, § 2 WBTW *juncto* art. 1543 Ger.W.). De derde-beslagene kan wel de kosten afhouden van de sommen waarvan hij zelf schuldenaar is (art. 1454 Ger.W.).

724 Ingevolge de afgifte van de in beslag genomen gelden aan de fiscus, is het beslag voltooid.

3. *De omschakeling naar een gemeenrechtelijk beslag*

725 Ofschoon artikel 85*bis* WBTW de ontvanger dus machtigt om op een werkelijk vereenvoudigde wijze uitvoerend beslag te leggen onder derden, worden in de derde paragraaf van deze bepaling niettemin een aantal gevallen opgesomd waarbij het uitvoerend beslag onder derden volledig moet geschieden op de wijze bepaald in het Gerechtelijk Wetboek en bijgevolg met tussenkomst van een gerechtsdeurwaarder.

a. Gevallen

726 De gevallen waarin moet worden overgeschakeld naar een gemeenrechtelijk uitvoerend derdenbeslag zijn van diverse aard. In de regel zijn ze er op

gericht te vermijden dat de ontvanger belast zou worden met het oplossen van betwistingen die n.a.v. het beslag zouden kunnen ontstaan.

727 Ten eerste zal de ontvanger het gemeenrechtelijke pad moeten volgen wanneer blijkt dat de belastingschuldige zich *verzet* tegen het beslag.

Aangezien artikel 1541 Ger.W. niet toepasbaar is gesteld in de vereenvoudigde procedure van beslag onder derden door artikel 85*bis*, § 2 WBTW, duiden de termen *verzet* van de belastingschuldige enkel op een niet-akkoord van de beslagen schuldenaar met de afgifte van de sommen en zaken die hem verschuldigd zijn, en niet op een *verzet* met dagvaarding voor de beslagrechter in de zin van het Gerechtelijk Wetboek (BTW-Handleiding 636/4).

728 Ten tweede zal eveneens moeten worden overgeschakeld op het gemeenrechtelijk uitvoerend beslag indien de derde-beslagene zijn schuld tegenover de belastingschuldige *betwist*. Deze betwisting zal moeten blijken uit de verklaring van de derde-beslagene. Ook hier kan de ontvanger natuurlijk van verdere vervolgingen afzien indien de ontvanger ervan overtuigd is dat de betwisting van de derde-beslagene gefundeerd is.

729 Ten derde zal het gemeen recht eveneens toepassing vinden indien de sommen en zaken reeds het voorwerp zijn van een *verzet* of beslag onder derden door *andere schuldeisers* vooraleer de vereenvoudigde procedure werd opgestart. Ingevolge de eerder gelegde beslagen is het voorwerp van het beslag inderdaad reeds onbeschikbaar geworden. Vanuit die optiek spreekt het voor zich dat de ontvanger niet langer de rechtstreekse betaling kan vorderen van het bedrag van het beslag. De later aantredende schuldeisers kunnen het reeds gelegde beslag echter niet langer aantasten.

Hierbij kan ook nog aangestipt worden dat de term *verzet* eveneens verwijst naar een *derdenbeslag* of, op zijn minst, naar een wijze om zich bij een gelegd beslag aan te sluiten. Hieronder vallen dus niet-overdrachten van schuldvorderingen e.d.m. (zie hierover E. MERCIER, "La cession de créance est-elle une opposition au sens de l'article 165 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus?" (noot onder Luik 15 juni 2000), *JLMB* 2001, nr. 34, 1466 e.v.).

b. Gevolgen t.a.v. het vereenvoudigd *derdenbeslag*

730 In al deze gevallen blijft het reeds gelegde vereenvoudigd fiscaal *derdenbeslag* evenwel niet zonder gevolg. Het beslag behoudt in voorkomend geval immers een bewarend effect, althans voor zover het gemeenrechtelijk *derdenbeslag* gelegd werd binnen een maand na de afgifte ter post van het *verzet* van de belastingschuldige of binnen een maand na de verklaring van derde-beslagene. In voorkomend geval loopt de ingevolge het vereenvoudigd *derdenbeslag* ontstane onbeschikbaarheid dus door.

Indien binnen de vernoemde termijn van een maand geen beslag wordt gelegd, dan kan worden aangenomen dat het beslag als niet-bestaande moet worden beschouwd.

B. HET BESLAG IN EIGEN HANDEN

1. *Algemeen*

731 Indien de bedragen waarvoor de belastingplichtige een recht op aftrek kan laten gelden meer bedragen dan de door hem verschuldigde btw, dan kan de belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden aan de administratie vragen dat het saldo hem wordt teruggegeven.

732 De administratie kan evenwel in bepaalde omstandigheden het voor teruggave vatbaar saldo inhouden, in voorkomend geval met het oog op de aanzuivering op de openstaande belastingschuld (zie art. 8(1), § 3, 8(2) en 8(3) KB BTW nr. 4).

733 De inhouding zal in elk geval maar toegelaten zijn indien de belastingplichtige uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde, belasting, geldboeten, interesten of bijkomende kosten verschuldigd is die voortvloeien uit overtrede~~n~~gen begaan vóór het verstrijken van de periode waarop de aangifte betrekking heeft waaruit een terugbetaalbaar krediet blijkt.

De schulden die het gevolg zijn van het normaal indienen van btw-aangiften zijn inderdaad opgenomen in de rekening-courant van de belastingplichtige alwaar zij worden verrekend met de kredietbedragen. De schulden die daarentegen voortvloeien uit een overtreding op de bepalingen van het WBTW worden via het systeem van de opnulzetting en de creatie van een bijzondere rekening uit de rekening-courant onttrokken of worden gewoonweg niet in de rekening-courant ingeschreven, met name wanneer zij voortvloeien uit een controle (BTW-Handleiding nr. 547/3).

De inhouding is bijgevolg eveneens mogelijk op een schuld die wordt vastgesteld na deze periode, maar die betrekking heeft op overtredingen begaan uiterlijk bij het verstrijken van de periode waaruit het belastingkrediet blijkt (bv. een schuld die blijkt bij de controle van het belastingkrediet). Indien de schuld daarentegen het gevolg is van overtredingen die na de voornoemde periode zijn begaan, dan is de inhouding niet mogelijk.

Dit laatste verhindert evenwel niet dat in voorkomend geval een beroep wordt gedaan op de regels inzake schuldvergelijking, althans voor zover aan de daartoe gestelde voorwaarden voldaan zijn (zie BTW-Handleiding nr. 547/3).

734 Deze inhouding kan doorgevoerd worden, zelfs indien de belastingplichtige niet daadwerkelijk om de terugbetaling heeft verzocht.

2. *Inhouding met het oog op de aanzuivering*

735 Voor zover deze btw-schuld niet betwist wordt of voor zover er een dwangbevel voor werd uitgevaardigd waartegen geen vordering in rechte

werd ingesteld, zal het ingehouden saldo gebruikt worden tot aanzuivering van deze belastingsschuld. In voorkomend geval is er sprake van schuldvergelijking.

Er moet worden opgemerkt dat de administratie van mening is dat de btw-schuld niet formeel betwist wordt in de fase die voorafgaat aan de gerechtelijke fase, bij gebrek aan georganiseerd administratief beroep. In dit verband wordt in de BTW-Handleiding dan ook gesteld dat er weliswaar een probleem rijst om te weten of een schuld, die in eerste instantie anders dan voor een rechtbank door de belastingplichtige wordt betwist als een zekere schuld kan worden beschouwd. Zulks zou evenwel niet verhinderen dat de aanwending, die een vorm van gedwongen tenuitvoerlegging is, na de betekening of kennisgeving van het dwangbevel zonder meer mogelijk zou zijn (zie BTW-Handleiding nr. 547/3). Dit standpunt is betwistbaar en daarenboven moeilijk verenigbaar met de tekst van artikel 8, § 3, vierde lid *in fine* waar duidelijk verwezen wordt naar een betwisting in de administratieve fase. In diezelfde BTW-Handleiding staat overigens evenzeer te lezen dat de geringste betwisting door de belastingplichtige afbreuk doet aan het zekere karakter van de schuld en bijgevolg verhindert dat deze met het belastingkrediet wordt aangezuiverd. Daarbij wordt geëxpliciteerd dat de betwisting zowel schriftelijk als eenvoudigweg mondeling geformuleerd kan zijn. Eveneens wordt uitdrukkelijk gesteld dat de schuld betwist kan zijn, zowel op administratief als op gerechtelijk vlak (zie BTW-Handleiding nr. 547/3, 1328 en 1330).

736 De aanzuivering geschiedt daarbij ten belope van de schuldvordering van de administratie tegenover de belastingplichtige. De btw-ontvanger hoeft daarbij geen samenloop te vrezen met andere schuldeisers (BTW-Handleiding nr. 547/3).

3. Inhouding als bewarend beslag onder derden

a. Inhouding in geval van betwisting

737 Een aanzuivering kan niet zonder meer worden doorgevoerd om vaststaande btw-tegoeden te compenseren met btw-navorderingen die wel betwist worden door de belastingplichtige.

De praktijk die eertijds in die zin binnen de schoot van de administratie bestond, werd dan ook door het Hof van Cassatie veroordeeld (Cass. 12 maart 1993, *FJF*, 93/251 en 95/144; zie ook nog recent Cass. (AR C.04.0313) 9 maart 2006, www.cass.be: een inhouding door het bestuur van btw-tegoeden die met succes door de belastingsschuldige wordt aangevochten geldt niet als een voldoening van de belastingsschuld). Het Hof stelde als fundamenteel beginsel dat compensatie enkel mogelijk is voor schulden die zeker, vaststaand en opeisbaar zijn.

738 Teneinde alsnog een zekerheid van betaling te behouden, werd dan ook in het WBTW uitdrukkelijk bepaald dat de inhouding bij betwiste belastingsschulden louter geldt als *bewarend beslag onder derden* in de zin van artikel 1445 Ger.W. en dit tot het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest (art. 76, § 1, derde lid WBTW).

Aan de Koning werd de bevoegdheid verleend deze regeling uit te werken, hetgeen gebeurde in artikel 8(1), § 3, vierde lid e.v. van het KB BTW nr. 4.

Een betwisting over de inhouding krachtens artikel 76, § 1 WBTW die weliswaar geldt als bewarend beslag onder derden, valt niet onder toepassing van artikel 633, maar is een betwisting

betreffende de toepassing van de belastingwet in de zin van artikel 632 Ger.W. (Cass. 16 december 2005, *FJF* 2007, 869 en *Pas.* 2005, 2563).

739 Op grond van de voornoemde bepalingen zal de administratie dan ook het belastingkrediet inhouden tot het geschil definitief beëindigd wordt op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest.

740 De administratie benadrukt wel dat de inhouding, die als bewarend beslag onder derden geldt omdat ze dezelfde uitwerking heeft van een dergelijk beslag, geen bewarend beslag onder derden is maar een rechtsfiguur *sui generis* die zich situeert in het kader van het recht op aftrek van de btw dat de grondslag vormt van een gemeenschappelijk systeem van de btw dat is ingesteld door een communautaire wetgeving (BTW-Handleiding nr. 547/3).

De administratie stelt zich dan ook de vraag welk het lot is van het belastingkrediet wanneer er naderhand een toestand van samenloop optreedt (zie BTW-Handleiding nr. 547/3, 1336).

741 Van een betwiste belastingschuld is er volgens het KB BTW sprake wanneer deze geen schuldvordering vormt die geheel of gedeeltelijk zeker, opeisbaar en vaststaand is, wat onder meer het geval is wanneer ze wordt betwist of aanleiding heeft gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 85 WBTW waarvan de tenuitvoerlegging werd gestuit door een vordering in rechte bedoeld in artikel 89 WBTW.

b. Inhouding in geval van vermoedens of bewijzen van onjuistheden in de aangifte

742 De inhouding, geldend als bewarend beslag, is eveneens mogelijk wanneer de administratie ernstige vermoedens of bewijzen heeft van onjuistheden in vroegere aangiften.

Hiermee wordt dus beoogd te vermijden dat de belastingplichtige aanspraak zou maken op een belastingkrediet waarvan vermoed wordt dat dat ten onrechte wordt gevorderd (zie BTW-Handleiding nr. 547/3, 1332).

743 De ernstige vermoedens of bewijzen kunnen voortvloeien uit precieze feiten die door de taxatieambtenaar zijn vastgesteld: ten onrechte gedane afrekken, niet-gerechtvaardigde uitvoer of intracommunautaire leveringen die niet zijn gerechtvaardigd door een reeks van bewijzen die in een dergelijk geval zijn vereist (vervoerdocumenten, betaaldocumenten...), verdwijning van investeringsgoederen, onverantwoorde vermindering van de voorraad... (zie BTW-Handleiding nr. 547/3, 1333).

744 Deze vermoedens of bewijzen moeten wel vóór de inhouding van het btw-tegoed in een proces-verbaal worden vastgelegd en aan de belastingplichtige per aangetekend schrijven ter kennis worden gebracht.

745 De inhouding geldt als bewarend beslag onder derden en dit tot op het ogenblik dat het bewijs vervat in het proces-verbaal is weerlegd, of tot op het ogenblik dat de waarachtigheid van de handelingen blijkt uit gegevens verkregen overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de lidstaten van de Gemeenschap.

c. Procedure

746 De kennisgeving van de inhouding aan het controlekantoor (de zogenaamde derde-beslagene) gebeurt bij een ter post aangetekende brief. De afgifte van het stuk ter post geldt als kennisgeving vanaf de daaropvolgende dag.

747 De inhouding moet eveneens worden a a n g e z e g d aan de belastingplichtige. Dit gebeurt eveneens bij aangetekende brief. Deze aanzegging moet gebeuren binnen de acht dagen vanaf de kennisgeving van de inhouding.

748 De derde-beslagene moet tevens een verklaring opstellen. Deze verklaring wordt toegezonden aan de beslagleggende schuldeiser (de ontvanger) en aan de beslagen schuldenaar (de belastingplichtige). In deze verklaring vermeldt de E.a. Inspecteur van het controlekantoor dat het belastingkrediet slechts een definitieve schuldvordering op de staat zal vormen wanneer de toestand van de schuldenaar globaal gezien als regelmatig kan beschouwd worden (BTW-Handleiding 547/3, 1339).

749 De inhouding geeft aanleiding tot het opmaken en het verzenden, door de met de invordering belaste ambtenaar, van een bericht van beslag als bedoeld in artikel 1390 van het Gerechtelijk Wetboek. Dit bericht wordt binnen de vierentwintig uren na het neerleggen ter post van het aangetekend schrijven verzonden aan de griffier van de rechtbank van eerste aanleg.

750 De inhouding neemt een einde ten gevolge van de opheffing ervan door de administratie of ten gevolge van een rechterlijke beslissing. In geval van opheffing door de administratie wordt de belastingplichtige in kennis gesteld per aangetekend schrijven met vermelding van de datum van opheffing.

751 Na het einde van de inhouding van het belastingkrediet wordt, in voorkomend geval, de belastingschuld, zijnde de schuldvordering in hoofde van de administratie, die zeker, opeisbaar en vaststaand is, aangezuiverd zonder dat enige formaliteit moet worden nageleefd.

d. Rechterlijk toezicht

752 De belastingplichtige kan verzet doen tegen de inhouding bij de beslagrechter en zulks bij toepassing van artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek.

De beslagrechter kan evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten zolang het door de processen-verbaal geleverde bewijs niet is weerlegd of nog zolang de gegevens overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de lidstaten van de Gemeenschap niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek van het parket of een gerechtelijk onderzoek van de onderzoeksrechter.

Op basis van de wettekst zal de inhouding dan ook – spijs het eventueel verzet van de belastingplichtige – voortduren tot op het moment dat het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest, dan wel tot op het ogenblik dat het bewijs vervat in de processen-verbaal is weerlegd.

Ook de vereiste van spoedeisendheid kan op het eerste gezicht niet beoordeeld worden, vermits deze vereiste onweerlegbaar geacht wordt vervuld te zijn (zie BTW-Handleiding nr. 547/3).

753 Het kan dan ook niet verwonderen dat deze regeling heel wat kritiek heeft uitgelokt binnen zowel de rechtspraak als de rechtsleer.

Zo oordeelde het Europees Hof van Justitie dat de lidstaten bij de uitvaardiging van dergelijke inhoudingmaatregelen niet verder mogen gaan dan voor het beoogde doel noodzakelijk is. Dit impliceert dat een maatregel waarbij de administratie overgaat tot een inhouding van btw-tegoeden tot wanneer de belastingplichtige op een definitieve wijze de vermoedens of de navordering van de administratie heeft weerlegd, op een onevenredige wijze inbreuk maakt op de aan de lidstaten opgelegde verplichting om de btw-tegoeden onmiddellijk terug te geven (HvJ 18 december 1997, nr. C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage Molenheide*, *Jur. HvJ* 1997, I, 7281).

Ook het Grondwettelijk Hof besloot dat een grondwetsconforme interpretatie van artikel 76, § 1 WBTW vereist dat het de Koning niet is toegestaan af te wijken van de gemeenrechtelijke regels, maar de Koning enkel opdracht geeft om een inhoudingmaatregel uit te werken die de fundamentele waarborgen inzake rechtsbescherming bepaald in het Gerechtelijk Wetboek volgt. In de mate dat die bepalingen aan de personen die het voorwerp van een inhouding uitmaken iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en rechtmatigheid van de inhouding ontzeggen, mogen de hoven en rechtbanken ze dan ook niet toepassen op grond van artikel 159 Gw. (zie Arbitragehof 7 juli 1998, nr. 78/98, www.const-court.be, Arbitragehof 18 november 1998, nr. 119/98, www.const-court.be; Arbitragehof 26 mei 1999, nr. 58/99, www.const-court.be).

Op basis van dit alles is het dan ook niet verwonderlijk dat ook het Hof van Cassatie bevestigde dat het in het kader van het jurisdictioneel toezicht over de regelmatigheid en de rechtmatigheid van de inhouding tot de taak van de beslagrechter behoort te oordelen of de bewijselementen of de aanwijzingen van fraude aangevoerd in de processen-verbaal van de administratie de inhoudingsmaatregel van de btw-tegoeden kunnen rechtvaardigen, rekening houdend met de omstandigheden van de zaak, de noodzaak om de belangen van de Schatkist te beschermen en de noodzakelijke proportionaliteit tussen de aangewende middelen en het nagestreefde doel (Cass.

3 januari 2003, www.cass.be, *FJF* 2003, afl. 7, 724, *Pas.* 2003, 8, concl. THijs en *TFR* 2003, afl. 244, 620, noot F. VANBIERVLIET).

754 Op grond hiervan is de administratie dan ook tot het inzicht gekomen dat deze bijzondere regeling verhindert dat:

- de voorwaarde van spoedeisendheid op onweerlegbare wijze geacht vervuld te zijn;
- de belastingplichtige niet de mogelijkheid zou hebben om in voorkomend geval onder het toezicht van een rechter, te verzoeken om de vervanging van de inhouding door een andere voldoende waarborg die minder nadelig voor hem is doch die tevens de rechten van de Schatkist vrijwaart;
- de beslagrechter de opheffing niet kan bevelen zolang het door de processen-verbaal geleverde bewijs niet is weerlegd, zolang de gegevens voortvloeiend uit de uitwisseling van de inlichtingen tussen de lidstaten van de EU niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek door het parket of een gerechtelijk onderzoek door de onderzoeksrechter (BTW-Handleiding nr. 547/3).

Zulks impliceert dus dat de hoven en de rechtbanken de toepassing van het KB nr. 4 buiten toepassing moeten laten en dit op grond van artikel 159 van de Grondwet, althans in die mate dat deze bepalingen strijden met het bovengenoemde jurisprudentieel kader.

HOOFDSTUK III “FISCALE” ZEKERHEDEN

AFDELING I

VOORRECHTEN EN HYPOTHEKEN

§ 1. Het algemeen voorrecht van de Schatkist

755 Overeenkomstig artikel 86 WBTW beschikt de Schatkist voor de invordering van de belastingschulden over een algemeen voorrecht op de inkomsten en op de roerende goederen van alle aard van de belastingschuldige, met uitzondering evenwel van de schepen en vaartuigen.

A. BELASTINGSCHULDIGEN T.A.V. WIE HET VOORRECHT KAN WORDEN INGEROEPEN

756 Het algemeen voorrecht treft enkel de inkomsten en de goederen van de belastingschuldige.

Met de notie belastingschuldige wordt in essentie enkel bedoeld op de eigenlijke belastingschuldige en – bij uitbreiding – op de derden-aansprakelijken die met de eigenlijke belastingschuldigen kunnen worden vereenzelvigd (zie boven, randnr. 679).

Het algemeen voorrecht kan daarentegen niet worden uitgeoefend tegen de algemene rechtsopvolgers van de belastingschuldigen wiens goederen onder het algemeen voorrecht vallen, tenzij de fiscus zich natuurlijk zou beroepen op het voorrecht van boedelafscheiding (cf. art. 878 BW e.v.). Het voorrecht kan evenmin worden uitgeoefend tegen de echtgeno(o)t(e) of de wettelijk samenwonende partner van de eigenlijke belastingschuldige. Het voorrecht geldt voorts evenmin t.a.v. de derden-aansprakelijken (anderen dan diegenen die met de eigenlijke belastingschuldigen kunnen worden vereenzelvigd) (vgl. boven, randnrs. 292-294).

B. BELASTINGSCHULDEN WAARVOOR HET VOORRECHT KAN WORDEN INGEROEPEN

757 Het voorrecht treft niet enkel de hoofdsom, maar eveneens de interesten en de kosten. Het voorrecht geldt daarentegen niet t.a.v. de administratieve sancties (vgl. Cass. 12 maart 1936, *Pas.* 1936, I, 192; zie ook BTW-Handleiding nr. 638).

C. HET VOORWERP VAN HET VOORRECHT

758 Het voorrecht treft de inkomsten en de roerende goederen van alle aard, met uitzondering evenwel van schepen en vaartuigen. Roerende goederen die onroerend geworden zijn door bestemming, vallen hier dus niet onder.

759 Het voorrecht geldt voorts enkel t.a.v. de goederen die binnen het Belgische territorium te gelde worden gemaakt (zie hierover M. DELANOTE, *Schuld en Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 556, nr. 605; M. DELANOTE, “Territorium, territoriale bevoegdheid en territorialiteitsbeginsel: *terra incognita*?” in *Jaarboek Lokale & Regionale belastingen 2006-2007*, Brugge, die Keure, 2007, 189-213).

D. DE RANG VAN HET VOORRECHT

760 Het voorrecht neemt dezelfde rang als het voorrecht vermeld in artikel 19, 4^o ter Hyp.W. Voorts wordt uitdrukkelijk bepaald dat de volgorde van het verhaal bepaald in artikel 19 hypotheekwet van toepassing is op de btw.

Voor de wijziging in die zin door de programmawet van 27 december 2006 (BS 28 december 2006, inw. 7 januari 2007) nam het voorrecht rang in onmiddellijk na dat vermeld in artikel 19, 5^o Hyp.W. De wijziging had tot doel om het voorrecht op het vlak van de btw gelijk te stellen met het voorrecht inzake bedrijfsvoorheffing en de bijdragen van de sociale zekerheid. De wijziging van rang kan evenwel geen afbreuk doen aan de rechten die onherroepelijk zijn vastgelegd ten gevolge van een voor de inwerkingtreding ontstane situatie van samenloop (zie BTW-Handleiding nr. 639).

§ 2. De wettelijke hypotheek

761 De invordering van de btw wordt op grond van de artikelen 86 en 88 WBTW gewaarborgd door een wettelijke hypotheek. Een w e t t e l i j k e hypotheek is een hypotheek die de wet zelf in het leven roept tot zekerheid van een bepaalde schuldvordering die de wet zelf aanwijst (zie art. 44, eerste lid Hyp.W.).

A. BELASTINGSSCHULDIGEN T.A.V. WIE DE HYPOTHEEK KAN WORDEN INGEROEPEN

762 De wettelijke hypotheek treft de (daarvoor vatbare) goederen van de belastingschuldige.

Deze personele omschrijving sluit aan bij de omschrijving van de belastingschuldigen t.a.v. wie het algemeen voorrecht kan worden ingeroepen. Er kan dan ook in het algemeen aansluiting worden gezocht bij de hiervoor gemaakte analyse betreffende het algemeen voorrecht (zie boven, randnr. 756), met dien verstande dat geen afbreuk kan worden gedaan aan het met de ingeschreven hypotheek verbonden volgrecht.

Ook voor de toepassing van de wettelijke hypotheek moet de notie belastingschuldige bijgevolg beperkend geïnterpreteerd worden. Dit betekent eveneens dat de wettelijke hypotheek geen betrekking kan hebben op de persoonlijke (voor hypotheek vatbare) goederen van de algemene rechtsoptvolgers. Aldus kunnen de erfgenamen slechts als schuldenaren van een schuld in de nalatenschap worden aangesproken, doch niet als belastingschuldigen (vgl. Cass. 4 november 1955, *Pas.* 1956, I, 211). Dit verhindert op zich natuurlijk niet dat een inschrijving wordt genomen op de daarvoor vatbare goederen die in de nalatenschap zijn gevallen (zie art. 82 en 86 Hyp.W.).

B. BELASTINGSSCHULDEN WAARVOOR DE HYPOTHEEK KAN WORDEN INGEROEPEN

763 Ook de schuldvorderingen die door de hypotheek gewaarborgd zijn, stoken met de schuldvorderingen die onder de toepassing vallen van het algemeen voorrecht (zie boven, randnr. 757). Aldus treft de hypotheek niet enkel de hoofdsom, maar eveneens de interesten en de kosten. Het voorrecht geldt daarentegen niet t.a.v. de administratieve sancties (vgl. Cass. 12 maart 1936, *Pas.* 1936, I, 192).

Wat de interesten betreft, waarborgt de hypotheek eveneens ambtshalve de te vervallen interesten voor drie jaar in dezelfde rang als het kapitaal en zulks op basis van artikel 87 Hyp.W. (BTW-Handleiding nr. 640).

C. HET VOORWERP VAN DE HYPOTHEEK

764 De wettelijke hypotheek bezwaart al de aan de belastingschuldige toebehorende goederen die in België gelegen en daarvoor vatbaar zijn (vgl. boven, randnrs. 309-312).

D. DE INSCHRIJVING VAN DE HYPOTHEEK

1. Algemeen

765 De wettelijke hypotheek neemt slechts rang vanaf haar inschrijving, dit in toepassing van het openbaarheidsbeginsel (vgl. boven, randnr. 313).

766 De inschrijving mag pas gevorderd worden krachtens het uitgevaardigde en uitvoerbaarverklaarde dwangbevel, waarvan overeenkomstig artikel 85 aan de belastingschuldige kennisgeving of betekening is gedaan (art. 88, § 1 en § 2, tweede lid WBTW).

767 De inschrijving heeft plaats, niettegenstaande verzet, betwisting of beroep (art. 88, § 2, tweede lid WBTW). De ontvanger mag dus ten bewarende titel overgaan tot het nemen van een wettelijke inschrijving ondanks het feit dat het verzet (of de vordering in rechte) de uitvoering van het dwangbevel opschort (BTW-Handleiding nr. 640).

768 De hypotheek wordt ingeschreven op verzoek van de minister van Financiën of van zijn afgevaardigde (art. 88, § 2, eerste lid WBTW). De afgevaardigde is de ambtenaar die het hoofd is van het ontvangkantoor van de btw waaronder de belastingplichtige die eigenaar of vruchtgebruiker is van het voor hypotheek vatbaar goed of van een gedeelte ervan, ressorteert (art. 1 MB nr. 14, 17 oktober 1980 met betrekking tot de inschrijving van de wettelijke hypotheek tot zekerheid van de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, van de interesten en van de kosten verschuldigd aan de Schatkist, *BS* 30 oktober 1980, inw. 1 november 1980).

2. Inschrijving na faillissement

769 In artikel 88 WBTW wordt expliciet voorgeschreven dat artikel 19, tweede lid van de faillissementswet niet van toepassing is op de wettelijke hypotheek inzake de verschuldigde belasting waarvoor een dwangbevel werd uitgevaardigd waarvan kennisgeving of betekening aan de belastingschuldige is gedaan vóór het vonnis van faillietverklaring.

De uitsluiting van artikel 19, tweede lid van de faillissementswet impliceert dat er geen mogelijkheid bestaat om de wettelijke hypotheek die na het vastgestelde tijdstip van de staking van betaling werd ingeschreven alsnog niet-tegenwerpbaar te verklaren. De wettelijke hypotheek kan dus steeds worden ingeschreven in de periode die door de rechtbank bepaald is als zijnde de periode van de staking van betaling (zie ook BTW-Handleiding nr. 640).

Een en ander verhindert natuurlijk niet dat de Schatkist in het kader van een faillissementsprocedure slechts als separatist kan worden beschouwd indien de hypotheek waarover zij beschikt, ook daadwerkelijk werd ingeschreven (vgl. boven, randnrs. 319-320).

3. Inschrijving in het kader van de notariële notificatieverplichtingen

770 Een laatste belangrijke afwijking betreffende de mogelijkheid om de wettelijke hypotheek in te schrijven, kadert binnen de sfeer van de hierna besproken notariële notificatieverplichtingen (zie verder, randnrs. 780 e.v.).

Indien de notaris vaststelt dat de in het kader van de notariële notificatieverplichtingen door beslag onder derden getroffen sommen en waarden minder bedragen dan het totaal van de sommen verschuldigd aan de ingeschreven schuldeisers en aan de verzetdoende schuldeisers (m.i.v. de ontvangers van de directe belastingen), moet hij, op straffe van persoonlijke aansprakelijkheid voor het overschot, uiterlijk de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte, de bevoegde instanties hierover inlichten. Na ontvangst van het bericht door de notaris, beschikt de ontvanger over een bijkomende termijn van acht werkdagen om de wettelijke hypotheek te laten inschrijven. De reeds overgeschreven of ingeschreven akte kan in voorkomend geval – onverminderd de rechten van derden – niet worden ingeroepen tegen de staat (art. 93quinquies WBTW).

AFDELING II

HET OPLEGGEN VAN ZAKELIJKE ZEKERHEDEN OF PERSOONLIJKE BORGSTELLINGEN

771 Waar zulks reeds lange tijd op het vlak van de inkomstenbelastingen mogelijk was, kan ook sinds de programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006, inwerkingtreding 7 januari 2007, inmiddels gewijzigd door programmawet 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007, inwerkingtreding 8 mei 2007) op het vlak van de btw de gewestelijke directeur een zakelijke zekerheid of een persoonlijke borgstelling eisen (art. 88*bis* WBTW). De draagwijdte van de hierna besproken bepaling strookt dan ook met de boven besproken tegenhanger op het vlak van de inkomstenbelastingen (zie boven, randnr. 324 e.v.).

§ 1. Toepassingsgebied**A. BELASTINGSSCHULDIGEN AAN WIE DE ZEKERHEDEN KUNNEN WORDEN OPGELEGD**

772 De zakelijke zekerheid of de persoonlijke borgstelling kan worden geëist van elke natuurlijke of rechtspersoon die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51, §§ 1, 2 en 4 WBTW, althans indien de venale waarde van zijn in België gelegen goederen die het pand van de Schatkist vormen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag aan btw te dekken dat vermoedelijk voor een periode van 12 kalendermaanden zal verschuldigd zijn (art. 88*bis*, § 1, eerste lid WBTW).

Het betreft dus alle personen die, door het feit dat zij een economische activiteit uitoefenen, btw-schuldenaar zijn of zullen worden voor de handelingen die zij verrichten. Merk op dat de personen die volgens artikel 51, § 3 van dit wetboek belastingschuldenaars geworden zijn naar aanleiding van een deskundige schatting niet onder deze regeling vallen (BTW-Handleiding nr. 644/4).

Opdat de invorderingswaarborg daadwerkelijk benut zou kunnen worden, is het aldus voldoende dat de venale waarde van de in België gelegen goederen die het pand van de Schatkist vormen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag aan belastingen te dekken dat vermoedelijk voor een periode van 12 kalendermaanden zal verschuldigd zijn. Enig bedrieglijk oogmerk moet hierbij niet aangetoond worden (vgl. boven, randnr. 329).

B. DE VASTSTELLING VAN DE INSOLVABILITEIT

773 De wijze waarop de wetgever de insolvabiliteit aan de hand van een objectief criterium heeft ingevuld, lokt een vergelijking uit tussen twee waarden.

In eerste instantie moet de waarde begroot worden van het vermogen van de belastingschuldige dat zich in België bevindt. Van de venale waarde moeten vervolgens de schulden en lasten die ze bezwaren (met inbegrip van de in het verleden opgebouwde en nog openstaande belastingschulden) worden afgetrokken.

De in het buitenland gelegen goederen komen hier dus niet in aanmerking, zelfs niet wanneer deze goederen ingevolge een verzoek tot invorderingsbijstand te gelde kunnen worden gemaakt.

In tweede instantie moet de waarde begroot worden van het bedrag van de vermoedelijke belastingschuld voor een jaar.

Strikt genomen bepaalt de wet niet hoe dit bedrag moet worden bepaald. Wel moet de Koning nog een concrete regeling uitwerken ter begroting van de waarborg (zie verder, randnr. 778). Er kan worden aangenomen dat deze regeling op zijn minst als een leidraad zal kunnen dienen voor de administratie om na te gaan welk het bedrag is van de vermoedelijke belastingschuld voor een jaar. Hierbij kan worden aangenomen dat de verwijzing naar het bedrag dat vermoedelijk voor een jaar zal verschuldigd zijn, slechts toelaat rekening te houden met de eigenlijke btw-schuld. Er kan immers bezwaarlijk vermoed worden dat de belastingschuldige administratieve sancties zou oplopen of dat hij nalatigheidsinteressen, laat staan eventuele vervolgingskosten zou verschuldigd zijn.

C. DE SCHULDVORDERINGEN WAARVOOR EEN ZEKERHEID KAN WORDEN OPGELEGD

774 Ofschoon de wet niet expliciet bepaalt op welke schulden de waarborgen betrekking (kunnen) hebben, blijkt niettemin uit de context ervan dat de waarborg de invordering beoogt veilig te stellen van de btw-schulden die tijdens de navolgende 12 kalendermaanden verschuldigd zullen worden.

§ 2. De waarborgregeling

775 Het is de gewestelijke directeur die – aan de hand van de verslagen van de bevoegde ambtenaren – zal beslissen of er al dan niet een waarborg moet worden geëist. De beslissing zal moeten worden gemotiveerd door de aanduiding van de elementen in feite of in rechte die haar verantwoorden (BTW-Handleiding 644/5). Dit neemt natuurlijk niet weg dat de beslissing zelf een eenzijdige administratieve beslissing blijft, hetgeen concreet betekent dat ze niet het voorwerp moet uitmaken van een discussie met de belastingschuldige.

776 Binnen de maand na de kennisgeving van de beslissing kan de schuldenaar een verhaal inleiden voor de beslagrechter. De rechtspleging geschiedt zoals in kort geding.

Op het vlak van de btw is de territoriaal bevoegde beslagrechter diegene van het ambtsgebied waarin zich het kantoor bevindt waar de inning moet worden uitgevoerd.

777 Het stellen van een zakelijke zekerheid of van een persoonlijke borg moet uiterlijk geschieden binnen de twee maanden na de kennisgeving van de beslissing van de directeur of – in voorkomend geval – na de datum waarop de rechterlijke uitspraak kracht van gewijsde heeft verkregen.

Indien de betrokken schuldenaar evenwel zijn btw-plichtige activiteit staakt vóór het verstrijken van die termijn, zal de waarborg niet meer moeten gesteld worden.

778 Voor het overige moet een nog uit te vaardigen koninklijk besluit de elementen die als basis moeten dienen voor het bepalen van de bedragen van voormelde zakelijke zekerheid en van de verbintenis van de persoonlijke borg, alsook de voorwaarden en de modaliteiten van vaststelling, nog nader specificeren. Zolang dit niet gebeurd is, is deze nieuwe regeling niet praktisch uitvoerbaar.

§ 3. Het sanctieapparaat

779 Ingevolge de programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006, inw. 7 januari 2007) werd een nieuw artikel 88^{ter} WBTW ingevoegd op grond waarvan de gewestelijke directeur, bij gemotiveerde beslissing, voor een bepaalde periode de sluiting kan bevelen van de vestigingen waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent indien de waarborgen bedoeld in artikel 88^{bis} WBTW niet zijn gesteld.

De beslissing van de directeur – die aan de betrokkene ter kennis moet worden gebracht door een gerechtsdeurwaarder – is in ieder geval slechts uitvoerbaar na het verstrijken van een termijn van twee maanden te rekenen vanaf de datum van betekening. Daarenboven zal de beslissing niet uitvoerbaar worden indien de belastingschuldige een beroep instelt bij de rechtbank alvorens de voornoemde termijn is verstreken. Mede op grond hiervan kan natuurlijk wel getwijfeld worden aan de effectiviteit van deze maatregel.

De rechtbank kan zowel de wettigheid als de proportionaliteit van de beslissing van de directeur beoordelen (MvT bij programmawet 27 december 2006, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-2773/001, 16; BTW-Handleiding nr. 644/10).

De btw-administratie geeft alvast te kennen dat deze maatregel – gelet op de verstrekende gevolgen ervan – in hoofdzaak zal worden toegepast in fraudegevoelige sectoren (MvT bij programmawet 27 december 2006, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-2773/001, 16; BTW-Handleiding 644/8).

HOOFDSTUK IV NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN

AFDELING I

DE NOTARIELE NOTIFICATIEVERPLICHTINGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN VOOR HYPOTHEEK VATBARE GOEDEREN

§ 1. Algemene duiding en toepassingsgebied

780 Teneinde de invordering van de btw-schulden te waarborgen, werd met de wet van 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980 (*BS* 15 augustus 1980) een bijzonder invorderingsmechanisme ingevoerd dat er in essentie toe strekt de fiscus op de hoogte te brengen van de overdracht of de hypothecaire aanwending van een voor hypotheek vatbaar goed. Op die manier kan de fiscus nagaan of de overdracht of de hypothecaire aanwending de invordering van de belastingschulden in het gedrang zou kunnen brengen. Voor zover dit het geval is, kan de fiscus de nodige maatregelen nemen.

Het invoeren van deze invorderingswaarborg op het vlak van de btw was rechtstreeks geïnspireerd op de reeds bestaande op het vlak van de inkomstenbelastingen (zie boven, randnrs. 356 e.v.).

§ 2. Geviseerde belastingplichtigen: informatie- en meldingsplicht

781 De invorderingswaarborg viseert evident enkel die personen die in de regel btw verschuldigd zijn.

Hieronder vallen volgens de administratie ook de personen die hun beroepswerkzaamheid hebben stopgezet maar niettemin schuldenaar blijven van de btw (BTW-Handleiding nr. 640/3 met verwijzing naar Parl.vr. nr. 83 van 23 juni 1981, GILLET, *Vr.en Antw.* Senaat 1980-81, nr. 41, 1662 en *BTW Rev.*, nr. 51, 658; Parl.vr. nr. 171, 27 januari 1989, LEROY, *Vr.en Antw.* Kamer 1988-89, nr. 51, 3759-3760 en *BTW Rev.*, nr. 85, 174-176).

782 Om deze reden en teneinde onnodige kennisgevingen te vermijden, is de notaris ertoe gehouden aan de eigenaar of de vruchtgebruiker van het goed of van een gedeelte ervan te vragen of deze een belastingplichtige is of een lid van een btw-entiteit in de zin van artikel 4, § 2 WBTW (art. 93^{ter}, § 1, eerste lid WBTW).

Enkel indien het antwoord op deze vraag bevestigend luidt, moet de notaris tot de nodige kennisgevingen overgaan, bij gebreke waarvan hij persoonlijk aansprakelijk kan worden gesteld (zie verder, randnrs. 794-796).

783 De belastingplichtige op zijn beurt (of diens gevolmachtigde, zie Parl.vr. nr. 92, van 9 februari 1990 van de heer senator DE CLIPPELE, *Vr.en Antw.* Senaat 1989-90, nr. 23, 1090-1091 en *BTW Rev.*, nr. 90, 266-267), dan wel het lid van een btw-entiteit in de zin van artikel 4, § 2 WBTW zijn gehouden

op verzoek van de notaris die belast is met het opmaken van de akte houdende de vervreemding of hypotheekstelling van het goed, aan deze laatste hun hoedanigheid van belastingplichtige of lid van een btw-eenheid in de zin van artikel 4, § 2 kenbaar te maken (art. 62, § 2 WBTW).

De belastingplichtigen die eigenaar zijn van een voor hypotheek vatbaar goed of van een gedeelte ervan of die houder zijn van een zakelijk recht op een dergelijk goed of op een gedeelte ervan en die gehouden zijn hun hoedanigheid van belastingplichtige of lid van een btw-eenheid in de zin van artikel 4, § 2 kenbaar te maken, zijn:

- 1° de natuurlijke personen en de rechtspersonen aan wie een btw-identificatienummer is toegekend;
- 2° de natuurlijke personen en de rechtspersonen aan wie een sub-btw-identificatienummer is toegekend;
- 3° de natuurlijke personen en de rechtspersonen die binnen vijf jaar vóór de datum van de akte van vervreemding of van hypotheekstelling een gebouw met betaling van de btw hebben vervreemd bij toepassing van artikel 8 van het wetboek;
- 4° de personen die deel uitmaken van een feitelijke vereniging of van een tijdelijke vereniging die de hoedanigheid van btw-belastingplichtige hebben (MB nr. 13, 4 maart 1993 met betrekking tot de verplichtingen waartoe een belastingplichtige of een lid van een btw-eenheid in de zin van art. 4, § 2 WBTW, eigenaar van een voor hypotheek vatbaar goed of van een gedeelte ervan of houder van een zakelijk recht op een dergelijke goed of op een gedeelte ervan, gehouden is, *BS* 20 april 1993).

Elke weigering inlichtingen te verschaffen en elke onjuiste inlichting worden gestraft met een geldboete van 25 tot 2.500 EUR per overtreding (art. 70, § 4 en 62, § 2 WBTW).

§ 3. Akten houdende vervreemding en hypothecaire aanwending

784 Opdat het notificatiemechanisme in werking zou treden, is vereist dat een notaris – en bij uitbreiding alle personen die bevoegd zijn om aan dergelijke akten authenticiteit te verlenen – gevorderd wordt een akte op te maken die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed, van een schip of een vaartuig tot voorwerp heeft.

A. DE AKTE

785 De wetgever viseert louter de akten die daadwerkelijk moeten worden overgeschreven op het hypotheekkantoor. Onder de akte wordt bijgevolg de *authentieke akte* begrepen (vgl. boven, randnr. 359).

B. HET VOORWERP VAN DE AKTE

786 Enkel die akten die de *vervreemding* of de *hypothecaire aanwending* van de voor de wettelijke hypotheek vatbare goederen tot voorwerp hebben, worden gevisieerd (vgl. boven, randnrs. 360-364).

C. DE TERRITORIALE BEGRENZING

787 Het invorderingsmechanisme wordt in de wet uitdrukkelijk beperkt tot de akten die in België worden verleden.

788 Teneinde de omzeiling van de invorderingsmaatregel te vermijden, werd in de wet wel bepaald dat een in het buitenland verleden akte die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed, een schip of een vaartuig tot voorwerp heeft, in België slechts tot overschrijving of inschrijving in de registers van een hypotheekbewaarder wordt toegelaten, indien deze akte vergezeld gaat van een attest van de btw-ontvanger. Uit dit attest moet blijken dat de eigenaar of de vruchtgebruiker geen belastingen schuldig is of dat de wettelijke hypotheek die de verschuldigde belastingen waarborgt, ingeschreven werd (art. 93*undecies* WBTW).

Indien de eigenaar of vruchtgebruiker een belastingplichtige is, wordt het attest uitgereikt door de ontvanger van het btw-ontvangkantoor waaronder de betrokkene ressorteert. Indien de eigenaar of vruchtgebruiker geen belastingplichtige is, wordt dat attest uitgereikt door de btw-ontvanger in het ambtsgebied waarin de betrokkene zijn woonplaats of zijn maatschappelijke zetel heeft. Indien de eigenaar of vruchtgebruiker in het buitenland is gevestigd of gedomicilieerd, wordt het attest aangevraagd bij de met invordering belaste ambtenaar van het Centraal btw-kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen (BTW-Handleiding 640/11 en KB BTW nr. 11).

§ 4. De kennisgeving door de notaris of door een andere bevoegde persoon

A. ALGEMEEN

789 Voordat de akte die de vervreemding of de hypothecaire aanwending van een onroerend goed, van een schip of een vaartuig tot voorwerp heeft daadwerkelijk wordt verleden, moet deze aan de in de wet aangeduide ontvangers ter kennis worden gebracht.

De notarissen spelen hierbij een cruciale rol. De toepassings sfeer is echter niet beperkt tot de notarissen. De medewerkingsverplichting geldt overeenkomstig artikel 93*nonies* WBTW immers t.a.v. elke persoon die bevoegd is om de authenticiteit te verlenen aan de in artikel 93*ter* WBTW bedoelde akten.

Er kan binnen dit kader verwezen worden naar de provinciegouverneurs en de burgemeesters die optreden ter uitvoering van de wet van 27 mei 1870 betreffende de onteigening voor openbaar nut, de ambtenaren van de comités tot aankoop van onroerende goederen en de andere ambtenaren van de administratie van de btw, registratie en domeinen wanneer zij optreden bij de aankoop van een onroerend goed voor rekening van de staat, de gemeenschappen of de gewesten een overwegend belang hebben (BTW-Handleiding nr. 640/3).

790 In bepaalde gevallen wordt de medewerkingsverplichting van de notaris nochtans in een beperkte mate vervangen door een medewerkingsverplichting van de banken en de andere in artikel 93*decies* WBTW genoemde financiële instellingen. Zulks vereist wel het akkoord van de belastingschuldige. In voorkomend geval zijn de vernoemde instellingen gemachtigd het in artikel 93*ter* bedoelde bericht toe te sturen en bekwaam om de in artikel 93*quater* bedoelde kennisgeving te ontvangen. De banken en financiële instellingen die deze procedure toepassen, moeten de notaris een attest bezorgen betreffende de verzending van het bericht en het gevolg dat daaraan door de ontvangers is gegeven. De afgifte van dit attest stelt de aansprakelijkheid van die instellingen in de plaats van die van de notaris.

B. DE WIJZE WAAROP DE KENNISGEVING VERRICHT WORDT

791 In de regel moet de kennisgeving gebeuren middels een elektronische toezending aan de stafdienst ICT van de FOD Financiën. Deze dienst zal de berichten automatisch sorteren en ze naar de bevoegde ontvangkantoren doorsturen.

De implementatie van deze elektronische toezending kadert in de uitbouw van het zogenaamde e-government, waartoe de Koning gemachtigd werd op basis van artikel 409 van de programmawet van 24 december 2002 (vgl. boven, randnr. 369).

792 In subsidiaire orde blijft het wel mogelijk dat de kennisgeving desgevallend zal moeten plaatsvinden middels de verzending van een bericht in tweevoud en dit bij een ter post aangetekende brief gericht aan de ontvanger van het btw-ontvangkantoor waaronder de belastingplichtige of het lid van een btw-eenheid, die eigenaar of vruchtgebruiker is van het voor hypotheek vatbaar goed of van een gedeelte ervan, ressorteert (zie art. 93^{ter}, § 1, tweede lid, 2° WBTW en KB BTW nr. 11).

De nood aan een papieren kennisgeving zal zich evenwel slechts opdringen wanneer het bericht omwille van overmacht of een technische storing niet op elektronische wijze kan worden meegedeeld.

De modellen voor de papieren kennisgeving werden vastgelegd bij MB 28 oktober 2009 tot bepaling van het model der berichten en kennisgevingen als bedoeld in de artikelen 93^{ter} en 93^{quinquies} van het WBTW en in de artikelen 433 en 435 WIB 1992 (BS 13 november 2009).

C. HET TIJDSTIP VAN DE KENNISGEVING

793 De in artikel 93^{ter} WBTW beoogde kennisgeving moet worden verricht vooraleer de akte wordt verleden. Indien de akte echter niet verleden wordt binnen drie maanden te rekenen van de verzending van het bericht, wordt het bericht voor niet-bestaande gehouden.

Indien de verzending gebeurt langs elektronische weg, wordt onder de datum van verzending van het bericht verstaan de datum van de ontvangstmelding meegedeeld door de bevoegde dienst. Gebeurt de verzending (subsidiair) per aangetekend schrijven, dan wordt – althans wat de aanvullende verklaring betreft – expliciet gesteld dat de datum van neerlegging ter post van de aangetekende brief als datum van inlichting wordt aangemerkt. Wanneer zowel een papieren verzending als een elektronische verzending plaatsvindt, dan zal de datum van het elektronische bericht slechts primeren indien de datum van toezending de verzendingsdatum van het papieren bericht voorafgaat. Met deze verduidelijking beoogt men de situatie waarbij wegens een technische stoornis een papieren verzending heeft plaatsgevonden, terwijl bij het einde van de storing alsnog een ontvangstmelding van de elektronische verzending wordt verstuurd (verslag aan de Koning bij KB 25 februari 2007 houdende de

ontwikkeling van het elektronisch systeem van notificaties tussen de federale overheidsdienst Financiën en sommige ministeriële officieren, openbare ambtenaren en andere personen, *BS* 28 februari 2007).

D. DE PERSOONLIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE NOTARIS

794 Diegene die nalaat de in artikel 93^{ter} WBTW bedoelde kennisgeving te verrichten, is persoonlijk aansprakelijk voor de openstaande belastingschulden die aanleiding hadden kunnen geven tot de inschrijving van de wettelijke hypotheek.

Het spreekt voor zich dat de partijen de notaris van deze aansprakelijkheid – die van openbare orde is – niet kunnen ontslaan (zie bv. Brussel 6 mei 1958, *Pas.* 1959, II, 2; Brussel 30 juni 1965, *TPR* 1970, 50; Brussel 11 april 2000, *Rev.not.b.* 2000, 395; zie ook N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 125).

795 De aansprakelijkheid wordt wettelijk beperkt in die zin dat zij de waarde van het vervreemde goed of het bedrag van de hypothecaire inschrijving, na aftrek van de sommen en waarden waarop beslag onder derden werd gelegd, niet te boven mag gaan (art. 93^{septies} WBTW).

796 De persoonlijke aansprakelijkheid kan niet vereenzelvigd worden met een echte derdenaansprakelijkheid (zie hierover boven, randnr. 677). De aansprakelijkheid moet immers beschouwd worden als een verbijzondering van de civielrechtelijke aansprakelijkheid waarbij de Belgische staat optreedt als benadeelde (N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 127).

De kwalificatie van het aan de aansprakelijkheid gelinkte vorderingsrecht als een schadevergoegend vorderingsrecht heeft verscheidene gevolgen (vgl. boven, randnr. 375).

Bij wijze van illustratie kan verwezen worden naar de arresten van het hof van beroep te Luik van respectievelijk 5 februari 1993 en 22 maart 2002.

In het arrest van 5 februari 1993 werd beslist dat de notaris die door de btw-ontvanger in kennis werd gesteld van het feit dat de schuld van de belastingplichtige aanleiding kon geven tot de inschrijving van een wettelijke hypotheek maar nalaat de kredietnemer en de geldschietter daarvan in kennis te stellen en de leningsakte verlijdt, terwijl de vennootschap slechts wou lenen mits een inschrijving in eerste rang, een fout begaat. Zodoende schiet de notaris tekort in zijn plicht als raadsman en moet hij de door de geldschietter en de kredietnemers geleden schade vergoeden (Luik 5 februari 1993, *JLMB* 1993, 1100 en *Not.Fisc.M.* 1993, 275, noot G. VANDENBERGHE).

In het arrest van 22 maart 2002 werd beslist dat vanaf het ogenblik dat de notaris – in uitvoering van artikel 93^{quater} WBTW – van de ontvanger een notificatie ontvangt, hij, krachtens artikel 93^{quinquies} WBTW, uiterlijk de eerste werkdag volgend op het verlijden van de akte, de ontvanger hiervan in kennis moet stellen, teneinde hem toe te laten een wettelijke hypothecaire inschrijving te nemen met de hoogst mogelijke rang. De notaris heeft geen enkele appreciatiebevoegdheid ten aanzien van het schadelijk karakter of het al dan niet gemotiveerd zijn van de betreffende maatregel. Indien de verplichting niet wordt nageleefd, zal de notaris aansprakelijk zijn voor de schade die wordt opgelopen aangezien de staat, door zijn fout, belemmerd zou zijn een hypotheek in eerste rang te nemen. Hij zal derhalve moeten instaan voor de schade (meer bepaald diegene die het gevolg is van de gedeeltelijke niet-recuperatie van de belasting) die voortkomt uit het feit dat de notaris de ontvanger niet tijdig in kennis heeft gesteld. De notaris

moet worden veroordeeld tot schadevergoeding wegens tergend en roekeloos hoger beroep in de mate dat elk normaal voorzichtig en nadenkend persoon van deze vordering zou hebben afgezien aangezien deze lichtzinnig werd uitgeoefend op basis van een beoordelingsfout die zo evident was dat zij had moeten worden vermeden, des te meer omdat het in dit geval gaat om een specialist in het recht. *In casu* bestond de fout van de notaris erin een wettelijke bepaling te schenden die op een bijzonder duidelijke manier zijn rechtstreekse aansprakelijkheid regelt en is hij aldus bewust tussengekomen in de rangregeling tussen twee potentiële hypothecaire schuldeisers (Luik 22 maart 2002, *FJF* 2002, nr. 7, 623).

§ 5. De notificatie door de ontvanger

A. ALGEMEEN

797 Voor zover het belang van de Schatkist zulks vereist, stelt de ontvanger overeenkomstig de wettelijk bepaalde modaliteiten de notaris in kennis van het bedrag van de belastingen en bijbehoren die aanleiding kunnen geven tot de inschrijving van de wettelijke hypotheek van de Schatkist op de goederen die het voorwerp zijn van de akte (art. 93^{quater} WBTW).

798 De notificatie moet worden beschouwd als een handeling die strekt tot de tenuitvoerlegging door het bestuur van een voorafbestaande, uit een uitvoerbare titel voortvloeiende verbintenis. Vanuit die optiek is de kennisgeving aan de notaris dan ook niet onderworpen aan de in de wet motivering bestuurshandelingen opgenomen motiveringsplicht (vgl. Cass. 10 november 2000, www.cass.be, *Arr.Cass.* 2000, 1770, *Bull.* 2000, 1733, *Bull.Bel.* 2003, nr. 837, 1403, *RW* 2000-01, 910, noot en *T.Not.* 2001, 172).

799 Er moet worden aangenomen dat de ontvanger middels de kennisgeving de belastingtoestand van de verkoper of de ontlener ten opzichte van de verkrijger of van de hypothecaire schuldeiser definitief vastlegt (zie F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 567, zie ook 573). Naderhand kan dus geen rekening meer worden gehouden met niet-genotificeerde belastingschulden. Eveneens zal de persoonlijke aansprakelijkheid van de notaris voor de niet-genotificeerde belastingschulden niet in het gedrang komen.

800 De notaris mag niet overgaan tot het verlijden van de akte vooraleer de notificatietermijn is verstreken.

B. DE WIJZE WAAROP DE NOTIFICATIE GEBEURT

801 Spijts de verdere uitbouw van het e-government (zie boven, randnr. 791), moeten de fiscale notificaties uitgaande van de ontvangers op het vlak van de inkomstenbelastingen nog steeds gebeuren door middel van een aangetekende brief.

C. HET TIJDSTIP WAAROP DE NOTIFICATIE PLAATSVINDT

802 De notificatie moet plaatsvinden vóór het verstrijken van de twaalfde werkdag volgend op de verzending van het bericht door de notaris. Dit betekent dat de notificatie moet gebeuren binnen een termijn van twaalf werkdagen en niet binnen een termijn van twaalf dagen waarvan alleen de laatste dag een werkdag moet zijn (vgl. Cass. 13 maart 1969, *Arr.Cass.* 1969, 649 en *Pas.* 1969, 617).

Onder "werkdag" verstaat men de andere dagen dan de wettelijke feestdagen, daarin begrepen de zondagen.

803 Een notificatie die buiten deze termijn zou worden verzonden, kan niet gelden als een bewarend beslag maar louter als een buitengerechtelijk verzet. Hiermee mag de notaris voor de toepassing van het invorderingsmechanisme dan ook geen rekening houden. Wel moet hij de ontvanger van deze laattijdigheid op de hoogte brengen opdat deze zijn toevlucht kan nemen tot een gemeenrechtelijk beslag onder derden (Cass. 19 april 1990, *RW* 1990-91, 561, noot E. DIRIX en *JLMB* 1990, 982, noot G. DE LEVAL; Gent 24 november 1994, *T.Not.* 1995, 185, noot F. BOUCKAERT en *RW* 1995-96, 368; zie ook E. DIRIX, "Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag" in E. DIRIX en P. Taelman (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 196, nr. 18).

D. HET VEREISTE BELANG VAN DE SCHATKIST

804 Het verzenden van een notificatie aan de notaris is slechts toegelaten indien het belang van de Schatkist zulks vereist. Het vereiste belang wordt gekoppeld aan de urgentievereiste zoals die geldt voor het leggen van een bewarend beslag. Dit heeft te maken met de juridische aard van de notificatie als een (bewarend) beslag onder derden (zie verder, randnr. 806).

805 De vraag of er van hoogdringendheid dan wel van het vereiste belang sprake is, hangt evident sterk af van de feitelijke omstandigheden van de zaak. De bewijslast ter zake rust overigens op de beslaglegger (vgl. boven, randnr. 386).

Wanneer niet kan worden bewezen dat de rechten van de Schatkist in gevaar zijn omdat het risico bestaat dat een belastingschuld niet kan worden geïnd moet de ontvanger handlichting geven. De omstandigheid dat de kennisgeving niet onderworpen is aan de verplichting tot de motivering die door de wet motivering bestuurshandelingen is opgelegd (zie boven, randnr. 798), impliceert geen omkering van de bewijslast. Bij betwisting aan de kennisgeving, komt het dus niet aan de belastingschuldige toe zijn solvabiliteit te bewijzen (zie BTW-Handleiding nr. 640/7).

§ 6. De gevolgen van de notificatie

A. DE NOTIFICATIE ALS EEN BESLAG ONDER DERDEN

806 Indien de akte daadwerkelijk verleden is, geldt de kennisgeving van de belastingschulden door de ontvanger als een beslag onder derden in handen

van de notaris. Het voorwerp van het beslag bestaat in voorkomend geval uit de bedragen en waarden die de notaris krachtens de akte onder zich houdt voor rekening of ten bate van de belastingschuldige.

Het verzenden van de notificatie zal niet steeds leiden tot een effectief beslag. Bij ontvangst van de notificatie zijn inderdaad verschillende hypothesen denkbaar. Zo kunnen partijen afzien van het verder verlijden van de akte. In voorkomend geval dooft het invorderingsmechanisme uit. Indien partijen daarentegen het verlijden van de akte wensen voort te zetten, zal de notificatie *de facto* moeten worden beschouwd als een door de ontvanger verstuurd aanmaning om de verschuldigde bedragen te voldoen. De notaris treedt daarbij in wezen slechts op als informatiekanaal tussen de belastingschuldige en de ontvanger.

Indien de belastingschuldige de genotificeerde belastingschulden vóór het verlijden van de akte vrijwillig betaalt, dooft het invorderingsmechanisme zonder meer uit. De belastingschuldige kan er echter evenzeer – en zulks n.a.v. het verlijden van de akte – mee instemmen dat de notaris het bedrag – maximaal ten belope van de genotificeerde belastingen – inhoudt op de koopsom of het geleende bedrag en doorstort aan de ontvanger. In dat geval kan de betaling door de notaris verbintenisrechtelijk naargelang de omstandigheden worden geduid als de betaling door een aangewezen derde of als de uitvoering van een delegatieovereenkomst (E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 200-201).

Indien de belastingschuldige daarentegen zijn schuld niet wenst te vereffenen vóór het verlijden van de akte, zal de notificatie – op het moment van het verlijden van de akte – gelden als een beslag onder derden.

807 De notificatie op zich moet beschouwd worden als een bewarende maatregel tot bescherming van de rechten van de Schatkist.

Het is overigens vanuit deze context dat algemeen wordt aangenomen dat de grondvoorwaarde tot het verzenden van een notificatie uitdrukking geeft aan de gemeenrechtelijke urgentievereiste die bij elk bewarend beslag voorhanden moet zijn.

808 De typering van de notificatie als een beslag onder derden, brengt met zich mee dat het gemeenrechtelijk beslagrecht in principe van toepassing zal zijn. Zulks impliceert dat tegen de notificatie verzet kan worden gedaan voor de beslagrechter. Eveneens blijven de bedragen waarop beslag werd gelegd aan samenloop onderworpen (vgl. boven, randnr. 389).

809 Dit neemt evenwel niet weg dat de fiscale wet op welbepaalde punten expliciet van de gemeenrechtelijke regeling afwijkt (vgl. boven, randnr. 390).

Een belangrijk onderscheid ligt alvast in de sterk vereenvoudigde procedure. Anders dan in artikel 1445 Ger.W. wordt voorgeschreven, moet het beslag – dat op eigen gezag zonder voorafgaande rechterlijke machtiging wordt gelegd – immers niet bij gerechtsdeurwaardersexploot gebeuren. Zoals gezegd, volstaat hier immers een aangetekende verzending. Evenmin moet een beslagbericht worden opgemaakt.

Daarnaast wordt aan de fiscus ook een bijzondere bescherming geboden tegen later aantredende schuldeisers waarmee de notaris geen rekening kunnen houden in zijn aanvullend bericht. Aldus zullen de schuldvorderingen waarvoor slechts na het verstrijken van de eerste werkdag die volgt op het verlijden van de akte beslag wordt gelegd of verzet wordt aangekend, zonder uitwerking zijn ten opzichte van de door de ontvanger genotificeerde belastingschulden (art. 93*quinquies*, § 3, tweede lid WBTW). De positie van de ontvanger wordt t.a.v. de vernoemde schuldeisers dus gefixeerd, zodat deze het aandeel dat de ontvanger toekomt niet kunnen aantasten.

B. DE NOTIFICATIE ALS EEN VERZET TEGEN DE PRIJS IN DE ZIN VAN ARTIKEL 1642 GER.W.

810 Wanneer de verkoop in het kader van een uitvoerend beslag op onroerend goed plaatsvindt, gaan de rechten van de ingeschreven schuldeisers over op de prijs. Daarbij wordt de notaris belast met de rangregeling overeenkomstig artikelen 1639 e.v. Ger.W. De notaris moet (o.m.) rekening houden met de schuldeisers die overeenkomstig artikel 1642 Ger.W. verzet hebben gedaan op de prijs. Bij programmawet van 27 april 2007 werd de notificatie bijkomend gekwalificeerd als een verzet tegen de prijs in de zin van artikel 1642 van het Gerechtelijk Wetboek in de gevallen waarin de notaris gehouden is de bedragen en waarden overeenkomstig de artikelen 1639 tot 1654 van het Gerechtelijk Wetboek te verdelen. Hiermee reageerde de wetgever op het andersluidend cassatiearrest van 17 november 2006 met betrekking tot de analoge regeling op het vlak van de inkomstenbelastingen (Cass. 17 november 2006, www.cass.be, concl. D. THUIS, *Not.Fisc.M.* 2007, nr. 4, 106, concl. D. THUIS en *RW* 2006-07, nr. 43, 1758, noot D. MICHIELS; zie ook MvT bij programmawet 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 28 en 32; zie verder D. MICHIELS, “De fiscus en de rangregeling” (noot onder Cass. 17 november 2006), *RW* 2006-07, nr. 43, 1759-1764).

§ 7. De aanvullende verklaring door de notaris en de inschrijving van de wettelijke hypotheek

811 Het voorwerp van het derdenbeslag zal niet steeds volstaan ter voldoening van alle ingeschreven en verzetdoende schuldeisers. In voorkomend geval moet de notaris een aanvullende verklaring opstellen die in zekere zin vergelijkbaar is met een verklaring van derde-beslagene (F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 570).

812 Deze aanvullende verklaring gebeurt via elektronische weg en moet plaatsvinden uiterlijk de eerste werkdag die volgt op de akte.

813 De informatie uit de aanvullende verklaring van de notaris moet de ontvanger toelaten te oordelen of een inschrijving van de wettelijke hypotheek

op de goederen die het voorwerp uitmaken van de akte en m.b.t. de belasting-schulden die werden genotificeerd opportuun is.

814 Indien deze inschrijving effectief wordt genomen binnen acht werkdagen na de datum van de verzending van de aanvullende verklaring, kan de overschrijving of de inschrijving van de akte niet worden ingeroepen tegen de staat.

Op dit vlak behoudt de wettelijke hypotheek dus nog een beperkt occult karakter in die zin dat de ontvanger, binnen de grenzen van zijn wettelijke bevoegdheden, kan voorbijgaan aan de hypothecaire in- of overschrijving van de akte. Door de inschrijving van de hypotheek versterkt de ontvanger meteen ook zijn vordering in het geval dat hij naderhand in samenloop komt met gewone schuldeisers (F. DESTERBECK, “De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW”, *RW* 1986-87, 571; N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée* in *Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 127-128).

De inschrijving van de wettelijke hypotheek na het verstrijken van de voor-noemde termijn van acht dagen is daarentegen noch aan de hypothecaire schuldeiser noch aan de verkrijger die de opheffing ervan zal kunnen vorderen tegenstelbaar (zie BTW-Handleiding nr. 640/9).

815 De notaris die zou nalaten deze aanvullende verklaring te verrichten kan persoonlijk aansprakelijk gesteld worden voor het overschot, waarmee bedoeld wordt op het verschil tussen de in beslag genomen bedragen en de som van de schuldvorderingen van de samenlopende schuldeisers (E. DIRIX, “Het vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 197, nr. 21; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 175, nr. 242).

§ 8. De afgifteverplichting van de notaris

816 Ingevolge de door de programmawet van 27 april 2007 aangebrachte wijzigingen, wordt thans in artikel 93*quinquies*, § 1, tweede lid WBTW gesteld dat de notaris onverminderd de rechten van derden en behoudens de toepassing van de artikelen 1639 tot 1654 van het Gerechtelijk Wetboek, ertoe gehouden is de bedragen en waarden die hij voor rekening of ten bate van de belastingschuldige onder zich houdt uiterlijk de achtste werkdag die volgt op het verlijden van de akte, aan de ontvangers door te storten tot beloop van het bedrag van de belastingen en bijbehoren die hem ingevolge de notificatie ter kennis werden gebracht.

Hier kan worden aangenomen dat er in wezen sprake is van een omzetting van een bewarend in een uitvoerend derdenbeslag (E. DIRIX en K. BROECKX, *Beslag* in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2010, 502, nr. 807). Deze omzetting gebeurt evenwel zonder dat een voorafgaandelijke betekening van een bevel tot betalen vereist is.

817 De afgifteverplichting geldt evenwel slechts in de mate dat deze belastingen en bijbehoren aanleiding hebben gegeven tot een dwangbevel waarvan de tenuitvoerlegging niet werd gestuit door een vordering in rechte (zie hierover boven, randnr. 697).

818 De in de wet ingebouwde afgifteverplichting doet geen afbreuk aan het feit dat de in beslag genomen sommen, zoals voorheen, onder het beslag blijven indien de belastingschuldige zich verzet heeft tegen de notificatie. In voorkomend geval wordt de notaris dus verhinderd de sommen vrij te geven tot andersluidend akkoord tussen partijen of rechterlijke beslissing (vgl. boven, randnr. 399). Voorts kan ook een reeds ontstane samenloop situatie deze afgifteverplichting doorkruisen.

AFDELING II

INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ OPENBARE VERKOPINGEN

§ 1. Algemene duiding en toepassingsgebied

819 Op basis van artikel 93*undecies*, D WBTW wordt de ontvanger op de hoogte gebracht van de openbare verkoping van roerende goederen. Op basis van deze informatie kan de ontvanger vervolgens nagaan in welke mate het opportuun is om op de opbrengst van de verkoop beslag te leggen. Als voorwaarde wordt wel gesteld dat de waarde van de roerende goederen die openbaar verkocht worden minstens 250 EUR bedraagt.

820 Deze bepaling, die reeds lang gekend is op het vlak van de inkomstenbelastingen (zie boven, randnrs 400 e.v.), werd met de programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006, inwerkingtreding 7 januari 2007, inmiddels gewijzigd door programmawet 27 april 2007, *BS* 8 mei 2007 (zelfde datum inwerkingtreding)) in het WBTW ingevoegd teneinde in overeenstemming te zijn met de bepalingen in het WIB 1992 (MvT *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 51-3058/001, 47).

§ 2. De kennisgeving door de gerechtsdeurwaarders en notarissen

821 In het kader van het hier besproken invorderingsmechanisme wordt een uitdrukkelijk beroep gedaan op de openbare ambtenaren of ministeriële officieren, belast met de openbare verkoping. Hiermee wordt inzonderheid bedoeld op de gerechtsdeurwaarders en notarissen.

822 De kennisgevingsverplichting houdt concreet in dat de ontvanger bevoegd voor de eigenaar van de goederen minstens acht werkdagen voorafgaand aan de openbare verkoping van deze verkoop op de hoogte moet worden gebracht.

823 De notarissen of de gerechtsdeurwaarders die nalaten de ontvanger op de hoogte te brengen van de geplande openbare verkoping zijn persoonlijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting en het bijbehoren waarop het invorderingsmechanisme van toepassing is. Het betreft hier een civielrechtelijke aansprakelijkheid (zie ook BTW-Handleiding nr. 640/22).

§ 3. De notificatie door de ontvanger

824 Voor zover de eigenaar van de roerende goederen op het ogenblik van de verkoop belastingen en/of bijbehoren verschuldigd is, kan de ontvanger bij aangetekend schrijven een notificatie verzenden naar de optredende gerechtsdeurwaarder of notaris.

De bijbehoren omvatten de fiscale boetes, de interesten en de kosten (BTW-Handleiding nr. 640/21).

Voor zover de btw-schuld nog niet ter kennis werd gebracht of betekend werd aan de schuldenaar, moet zulks alsnog gebeuren voor de kennisgeving aan de openbare of ministeriële ambtenaar (BTW-Handleiding nr. 640/21).

825 Deze kennisgeving – althans voor zover zij uiterlijk daags voor de verkoop is gedaan – geldt als beslag onder derden in handen van de voornoemde openbare ambtenaren of ministeriële officieren.

De draagwijdte en de typering van dit beslag sluiten in grote mate aan bij het boven besproken derdenbeslag in het kader van de notariële notificatieverplichtingen. Ofschoon zulks als dusdanig in de wet niet wordt geëxpliciteerd, kan ook hier worden aangenomen dat het verzenden van de notificatie slechts mogelijk is voor zover het belang van de Schatkist dit vereist. Uit de premisse dat de notificatie in voorkomend geval geldt als een bewarend beslag volgt immers dat in ieder geval aan de gemeenrechtelijke urgentievereiste moet voldaan zijn. Zoals boven besproken, valt deze gemeenrechtelijke urgentievereiste samen met het vereiste belang van de Schatkist.

826 Het voorgaande neemt evenwel niet weg dat de “afwikkeling” van het beslag op een aantal punten afwijkt van het beslag in het kader van de notariële notificatieverplichtingen. Zo voorziet artikel 93*undecies*, D WBTW alvast niet in een bijzondere bescherming tegen later aantredende schuldeisers. Daarnaast wordt evenmin melding gemaakt van enige afgifteverplichting in hoofde van de gerechtsdeurwaarder of de notaris. Dit betekent dan ook dat de door de notarissen of de gerechtsdeurwaarders ontvangen bedragen onder het beslag blijven en bijgevolg niet vrijgegeven mogen worden, behoudens andersluidend akkoord tussen partijen of ingevolge een rechterlijke beslissing.

Bij een gerechtelijke verkoop zal de ontvanger deelnemen aan de verdeling van de verkoopprijs tussen de schuldeisers en bij een vrijwillige verkoop zal beslag gelegd worden op de opbrengst van de verkoop (BTW-Handleiding nr. 640/21).

AFDELING III

VERPLICHTINGEN VAN KREDIETINSTELLINGEN OF -INRICHTINGEN

§ 1. Algemene duiding en toepassingsgebied

827 Op basis van artikel 93*duodecies* WBTW en het KB BTW nr. 39 wordt de vrijgave van kredieten, leningen of voorschotten, waarvoor een voordeel is verleend of aangevraagd in het kader van de regelgeving inzake economische expansie, geblokkeerd zolang de openstaande belastingschulden niet worden betaald. De maatregel vormt op het vlak van de btw de tegenhanger van artikel 443 WIB 1992 (vgl. boven, randnrs. 408 e.v.). Beide artikelen werden overigens simultaan bij wet van 8 augustus 1980 in het fiscale landschap geïntroduceerd (wet 8 augustus 1980 betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *BS* 15 augustus 1980, *err.* *BS* 9 september 1980).

828 Het invorderingsmechanisme houdt in dat de toegekende fondsen, hetzij in hun geheel, hetzij gedeeltelijk, niet mogen worden vrijgegeven. De finaliteit van dit mechanisme is uiteindelijk gericht op de effectieve betaling van de eisbare belastingen en bijbehoren. Daarbij geldt als principe dat de krediet-aanvrager met eigen middelen de openstaande belastingschulden moet betalen. Dit neemt echter niet weg dat – voor zover de kredietaanvrager hiermee instemt – de geblokkeerde fondsen bij wijze van betaling rechtstreeks aan de ontvanger worden overgemaakt (art. 5, § 1, tweede lid KB BTW nr. 39). Vanuit deze optiek is in wezen sprake van een bewarende maatregel die – net zoals een bewarend beslag – leidt tot de onbeschikbaarheid van de fondsen.

829 Opdat het invorderingsmechanisme toepassing zou kunnen vinden, volstaat het dat voor het vermelde krediet, lening of voorschot een voordeel is aangevraagd in het kader van de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake economische expansie. De omstandigheid dat het voordeel naderhand niet zou worden toegekend, vormt dan ook geen hinderpaal voor de toepassing van het invorderingsmechanisme (verslag namens de commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St.* Kamer 1979-80, nr. 323/47, 78).

830 Het voordeel moet dus voortkomen uit de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake economische expansie. Hierbij moet thans rekening gehouden worden met het feit dat deze regelgeving thans een bevoegdheid van de gewesten is (vgl. boven, randnr. 411).

831 Het voordeel moet daarenboven verband houden met het toegekende krediet, lening of voorschot. Daarmee wordt dus gedoeld op de staatswaarborg, de rentetoelagen en de interestbonussen (MvT bij wetsontwerp betref-

fende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St. Kamer* 1979-80, nr. 323/1, 9; BTW-Handleiding nr. 640/13/2). Andere voordelen die uit de economische expansiewetgeving zouden voortvloeien – zoals bepaalde fiscale voordelen – worden hier dus niet gevisieerd. *A fortiori* geldt het invorderingsmechanisme evenmin indien een borg wordt verleend door een erkende vennootschap voor onderlinge borgstelling (verslag namens de commissie voor de Financiën bij het wetsontwerp betreffende de budgettaire voorstellen 1979-1980, *Parl.St. Kamer* 1979-80, nr. 323/47, 78).

§ 2. Principieel verbod op vrijgave van de toegekende fondsen

832 Voor zover de kredietaanvraag binnen het toepassingsgebied valt van artikel 93 *duodecies* WBTW moet de kredietinstelling in de regel de toegekende fondsen integraal blokkeren. Deze mogen in voorkomend geval noch geheel, noch gedeeltelijk worden vrijgegeven. Het is daarbij dus van geen belang of de kredietaanvrager al dan niet daadwerkelijk belastingschulden heeft.

§ 3. Aanvraag en uitreiking van een attest

833 Teneinde het attest te verkrijgen moet de belanghebbende natuurlijke persoon of rechtspersoon, middels een gestandaardiseerd formulier, een aanvraag in drie exemplaren indienen.

Het verzoek mag eveneens worden neergelegd door de kredietinstelling of -organisme bij dewelke om een krediet, een lening of een voorschot werd verzocht, wanneer de belastingplichtige daartoe volmacht heeft gegeven (BTW-Handleiding nr. 640/13/2).

834 De ontvanger moet het attest uitreiken binnen acht dagen na de indiening van de aanvraag (art. 3 KB BTW nr. 39).

Het attest wordt in drie exemplaren opgemaakt op een formulier waarvan het model wordt vastgesteld door de directeur-generaal van de btw-administratie. Een exemplaar wordt door de aanvrager aan de kredietinstelling overgelegd. Een ander exemplaar van het attest wordt door de bevoegde ontvanger gezonden aan de overheid waarbij een voordeel inzake economische expansie werd aangevraagd. Het laatste exemplaar wordt door de btw-ontvanger in het dossier van de belastingplichtige bewaard (BTW-Handleiding nr. 640/14 en art. 4, eerste lid KB BTW nr. 39).

Op het vlak van de btw is de bevoegde ontvanger, bij wie het voormelde attest moet worden aangevraagd, in de regel het hoofd van het ontvangkantoor van de btw waaronder de begunstigde ressorteert aan wie een krediet, lening of voorschot wordt toegekend (art. 1 KB BTW nr. 39).

Het attest moet worden aangevraagd vooraleer het voordeel inzake economische expansie wordt aangevraagd. Daarenboven mag de datum van uitreiking van het voornoemde attest niet vroeger zijn dan een maand vóór de datum van de aanvraag tot verkrijging van het voordeel, noch later dan deze datum (art. 3, tweede lid KB BTW nr. 39). Deze bepaling strekt ertoe aan de overheid

die over de toekenning van het voordeel moet beslissen, toe te laten om in voorkomend geval in de daarop betrekking hebbende beslissing een bijzonder beding op te nemen omtrent de betaling van de belastingschulden.

Het attest heeft voorts een beperkte geldigheidsduur. In die zin zal een nieuw attest moeten worden voorgelegd wanneer de beslissing tot toekenning van het voordeel niet is genomen binnen zes maanden te rekenen van de datum van het attest. In dit geval hoeft de kredietinstelling of -inrichting met de gegevens van het nieuwe attest slechts rekening te houden in zoverre de fondsen nog niet zijn vrijgegeven vóór het verstrijken van die termijn van zes maanden (art. 3, derde en vijfde lid, § 2 KB BTW nr. 39).

§ 4. De in het attest op te nemen belastingschulden

835 In het attest wordt het bedrag van de eisbare belastingen en bijbehoren vermeld. Het bedrag van de eisbare belastingen en bijbehoren wordt beoordeeld op het ogenblik dat het attest wordt uitgereikt.

Onder de bijbehoren worden de interesten, de boeten en de kosten begrepen (zie BTW-Handleiding nr. 640/12).

836 Zelfs wanneer een belastingschuld voor redelijke betwisting vatbaar blijkt en de rechten van de Schatkist niet in gevaar zijn, kan de vrijgave van de fondsen op grond van artikel 93*duodecies* WBTW dan ook strikt genomen geblokkeerd worden. Of zulks te rijmen valt met de bedoeling van de wetgever kan wel in vraag gesteld worden (vgl. boven, randnr. 419).

§ 5. De gevolgen van het attest

837 Voor zover het attest aangeeft dat in hoofde van de kredietaanvrager geen belastingen of bijbehoren eisbaar zijn, mogen de fondsen zonder meer integraal worden vrijgegeven.

838 Indien daarentegen uit het attest blijkt dat een bepaald bedrag aan belastingen en bijbehoren eisbaar is, moet de betaling van de verschuldigde bedragen het voorwerp uitmaken van een bijzonder beding in de beslissing tot toekenning van het voordeel (art. 93*duodecies*, eerste lid, 2° WBTW).

De Koning heeft deze bepaling in die zin uitgewerkt dat in de beslissing tot toekenning van het voordeel bepaald moet worden dat de kredietinstelling of -inrichting de fondsen niet geheel mag vrijgeven tenzij de betrokkene zijn belastingschuld en toebehoren heeft betaald (art. 4, tweede lid KB BTW nr. 39). Zolang deze betaling niet heeft plaatsgevonden zal de kredietinstelling (op straffe van persoonlijke aansprakelijkheid op basis van het leerstuk van de onrechtmatige daad; BTW-Handleiding nr. 640/16) de fondsen slechts mogen vrijgeven voor zover en in de mate dat deze meer bedragen dan het bedrag van

de eisbare belastingen en bijbehoren. De fondsen worden in dit geval dus geblokkeerd ten belope van de verschuldigde bedragen. De uiteindelijke vrijgave zal hier slechts kunnen plaatsvinden indien de kredietaanvrager een (tweede) attest overlegt waarin de bevoegde ambtenaar verklaart dat de belastingen en bijbehoren effectief betaald zijn, tenzij de kredietinstelling de geblokkeerde fondsen rechtstreeks heeft overgemaakt aan het bevoegde ontvangkantoor. Voor dergelijke rechtstreekse betaling door de kredietinstelling zal (natuurlijk) wel de instemming van de belastingschuldige vereist zijn (art. 5, § 1 KB BTW nr. 39).

HOOFDSTUK V SPECIFIEKE AANSPRAKELIJKHEDEN

AFDELING I

DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE BELASTING- SCHULDEN VAN EEN AANNEMER

839 In de artikelen 400 WIB 1992 e.v. werd een specifieke invorderingswaarborg opgenomen in de strijd tegen het zwartwerk en de praktijken van koppelbazerij in de bouwsector.

Ofschoon deze maatregel in eerste instantie de invordering beoogt van de inkomstenbelastingen, kan het door de opdrachtgever (of aannemer) in te houden en door te storten bedrag eveneens aangewend worden ter aanzuivering van de in hoofde van de aannemer (of onderaannemer) openstaande btw-schulden (zie boven, randnr. 442).

AFDELING II

INVORDERINGSWAARBORGEN BIJ DE OVERDRACHT VAN EEN GEHEEL VAN GOEDEREN

840 In artikel 93*undecies*, B WBTW wordt een invorderingsmaatregel opgenomen die beoogt te verhinderen dat de schuldenaren van belastingen hun handelsfonds zouden overdragen zonder hun fiscale schuld te voldoen. Deze maatregel voorziet in essentie in een tijdelijke niet-tegenstelbaarheid van de overdracht van de handelszaak, waarna de overnemer in beperkte mate hoofdelijk aansprakelijk werd gesteld voor de belastingschulden van de overdrager. Ingeval er door de ontvanger een certificaat werd afgeleverd, is de regeling echter niet van toepassing (zie hierover reeds M. DELANOTE, “Invordering van belastingschulden en socialezekerheidsbijdragen bij de overdracht van een geheel van goederen”, *Not.Fisc.M.* 2006, nr. 8, 231-254 en *AFT* 2007, nr. 4, 13-39).

Op het vlak van de btw werd deze regeling – die voorheen reeds bestond op het vlak van de inkomstenbelastingen (zie boven, randnr. 463) – pas ingevoegd met de wet van 10 augustus 2005 tot wijziging van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde en het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, teneinde in te gaan tegen de organisatie van onvermogen in het kader van bedrieglijke overdracht van een geheel van goederen.

§ 1. Toepassingsgebied

841 Artikel 93*undecies*, B WBTW is van toepassing bij een overdracht in eigendom of in vruchtgebruik, van een geheel van goederen, samengesteld uit onder meer elementen die het behoud van de cliënteel mogelijk maken, die voor de uitoefening van een vrij beroep, ambt of post of een industrieel, handels- of landbouwbedrijf worden aangewend, evenals de vestiging van een vruchtgebruik op dezelfde goederen.

A. GEHEEL VAN GOEDEREN

842 Het staat vast dat de wetgever voornamelijk de klassieke handelszaak in de handelsrechtelijke betekenis viseerde. Het was immers de expliciete bedoeling de schuldenaars van belastingen te verhinderen hun handelsfonds over te dragen zonder hun fiscale schuld te voldoen.

843 Het toepassingsgebied kan evenwel niet tot de klassieke handelszaak beperkt worden.

Aldus wordt duidelijk bedoeld op goederen die bijdragen tot activiteiten die hetzij winsten, hetzij baten opleveren.

Voorts kan nog worden opgemerkt dat de administratie de mening blijkt toegedaan dat de cliënteel – ofschoon dit een wezenlijk element vormt van de handelszaak – niet noodzakelijkerwijze moet worden overgedragen. In die zin wordt gesteld dat de cliënteel, begrepen als abstract geheel, niet onmisbaar is voor de industriële, handels- of landbouwproductie en voor het behoud van de cliënteel. Er wordt zelfs geëxpliciteerd dat de cliënteel slechts een accessorium vormt van het exploitatiefonds (Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/I-1/76.268), 5 december 2005, www.fisconetplus.be, randnr. 5).

Binnen dit verband kan wel worden opgemerkt dat de wettekst expliciteert dat het geheel van goederen samengesteld moet zijn uit onder meer elementen die het behoud van de cliënteel mogelijk maken. Ofschoon de wetgever het vermoedelijk niet alsdusdanig bedoeld heeft, lijkt uit deze zinsnede te moeten worden afgeleid dat de cliënteel dus wel degelijk een noodzakelijk onderdeel uitmaakt van de overdracht (H. DERYCKE, “Overdracht van een ‘geheel van goederen’, Circulaire verduidelijkt nieuwigheden”, *Fisc.Act.* 1999, nr. 32, 5).

844 Het overgedragen geheel van goederen bestaat niet enkel uit de cliënteel zelf, maar tevens uit de elementen die het behoud van de cliënteel mogelijk moeten maken. Er kan in dit verband – zoals de administratieve richtlijnen terecht voorschrijven – worden gedacht aan het uithangbord, het recht op de huurceel, de aanwezige voorraad, de geïnformatiseerde bestanden, het klantenbestand, de octrooien, de merken, het recht om de naam van de firma te voeren (Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/I-1/76.268), 5 december 2005, www.fisconetplus.be, randnr. 5).

845 Ook elementen die op zich niet gericht zijn op het behoud van de cliënteel kunnen in het geheel van goederen worden begrepen (Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/I-1/76.268), 5 december 2005, www.fisconetplus.be, randnr. 5).

846 De omschrijving van het toepassingsgebied van artikel 93*undecies*, B WBTW komt er dus in wezen op neer dat er voor elk concreet geval moet worden nagegaan of het overgedragen geheel van goederen als een e c o n o - m i s c h e eenheid kan worden beschouwd dat erop gericht is cliënteel te werven of te behouden.

B. DE OVERDRACHT IN EIGENDOM OF IN VRUCHTGEBRUIK

847 Artikel 93*undecies*, B WBTW beoogt overdrachten in eigendom en in vruchtgebruik en tevens de vestiging van een vruchtgebruik. Daarmee wordt bedoeld op afgeleide wijzen van eigendomsverkrijging. Inzonderheid de verdeling, die als aanwijzend wordt bestempeld, valt hier dus buiten.

848 Voorts moet er sprake zijn van een a k t e tot overdracht (zie inzonderheid art. 93*undecies*, B, § 3 WBTW). Met het woord “akte” bedoelt artikel 93*undecies*, B WBTW ongetwijfeld elke overeenkomst (*negotium*) onder welke vorm ook. Overdrachten louter uit kracht van de wet – zoals bv. de nalatenschappen – zijn echter geen akten.

849 Zowel overdrachten onder bezwarende titel als overdrachten ten kostelozen titel worden gevisieerd. Het voorgaande sluit echter niet uit dat bij een overdracht ten kostelozen titel de hoofdelijke aansprakelijkheid *de facto* niet geldt (zie verder, randnr. 873).

C. UITGESLOTEN OVERDRACHTEN

1. Faillissement en gerechtelijke reorganisatie

850 De overdrachten die worden uitgevoerd door een curator of door een gerechtsmandataris gelast met het organiseren en realiseren van een overdracht onder gerechtelijk gezag overeenkomstig artikel 60 van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen ressorteren niet onder artikel 93*undecies*, B WBTW.

851 De thans geldende uitsluiting van overdrachten in het kader van faillissement en gerechtelijke reorganisatie kan niet naar analogie worden uitgebreid naar andere situaties van samenloop.

Aldus is artikel 93*undecies*, B WBTW wel van toepassing in geval van de vereffening ingevolge de ontbinding van rechtspersonen (BTW-Handleiding nr. 640/17) of nog indien de overdracht plaatsvindt binnen het kader van een specifieke uitwinningprocedure.

Dat artikel 93*undecies*, B WBTW in dergelijke – niet-uitgesloten – situaties toepassing vindt, sluit evenwel niet uit dat de draagwijdte van de daarin vernoemde invorderingswaarborgen in belangrijke mate genuanceerd moet worden (zie verder, randnrs. 863-871).

2. *Vennootschapsrechtelijke herstructureringen*

852 Artikel 93*undecies*, B WBTW viseert evenmin de overdrachten ingevolge fusie, splitsing, inbreng van de algemeenheid van goederen of van een tak van werkzaamheid verricht overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen.

§ 2. **Uitzondering: gecertificeerde overdracht**

853 De in artikel 93*undecies*, B WBTW genoemde invorderingswaarborgen gelden niet indien de overdrager bij de akte van overdracht een certificaat voegt waaruit blijkt dat de overdrager geen openstaande schulden heeft en dat in zijn hoofd geen controle lopende of aangekondigd is. Dit certificaat moet zijn opgemaakt door de bevoegde ontvangers binnen de dertig dagen die de kennisgeving van de overdracht voorafgaan.

A. PROCEDURE

854 Teneinde een certificaat te bekomen, moet de overdrager een aanvraag in tweevoud indienen bij dezelfde ontvanger aan wie de kennisgeving van de overdracht moet worden gericht, d.i. de ontvanger van zijn woonplaats of maatschappelijke zetel. De territoriaal bevoegde ontvanger moet worden beoordeeld op de dag dat de aanvraag gebeurt. Indien de aanvraag bij de territoriaal onbevoegde ontvanger zou worden ingediend, zal de administratie zelf de aanvraag onmiddellijk toezenden aan de bevoegde ontvanger.

855 Na de indiening van de aanvraag beschikt de bevoegde ambtenaar vervolgens over een termijn van dertig dagen na de indiening van de aanvraag door de overdrager om hetzij het certificaat uit te reiken, hetzij het certificaat te weigeren. Het komt mij logisch voor dat deze termijn pas begint te lopen vanaf de indiening van de aanvraag bij de ontvanger die werkelijk bevoegd is (J. GILLIS, “Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 4).

856 In geval van weigering van uitreiking van het certificaat moet de ontvanger de aanvrager daarvan schriftelijk op de hoogte brengen. De ontvanger moet daarbij de wettelijke basis en de feitelijke omstandigheden vermelden op basis waarvan hij de uitreiking van het certificaat weigert.

857 Indien het certificaat wordt toegekend, moet de kennisgeving van de overdracht binnen de dertig dagen na de toekenning gebeuren. Indien de overdracht niet tijdig gebeurt, vervalt het certificaat waardoor artikel 93*undecies*, B WBTW opnieuw ten volle toepassing vindt.

B. WEIGERINGSGRONDEN

858 Enkel de in de wet opgesomde redenen kunnen tot een weigering leiden. De ontvanger beschikt dienomtrent niet over enige discretionaire bevoegdheid.

1. De overdrager heeft openstaande schulden

859 Overeenkomstig artikel 93*undecies*, B, § 3, derde lid WBTW wordt de uitreiking van het certificaat geweigerd indien de overdrager op de dag van de aanvraag bedragen verschuldigd blijft als belastingen, interesten, belastingboetes of bijkomende kosten. Het is daarbij zonder belang of de belasting-schuld al dan niet betwist wordt.

2. Aangekondigde, lopende controle

860 Het certificaat wordt aan de overdrager geweigerd indien de aanvraag is ingediend na een aangekondigde of lopende controle.

Concreet brengt dit met zich mee dat op de dag van de aanvraag van het certificaat er nog geen aangekondigde of lopende belastingonderzoeken of controlemaatregelen mogen zijn. Evenmin mag een vraag om inlichtingen betreffende de belastingtoestand van de overdrager zijn verzonden.

§ 3. Niet-tegenstelbaarheid van de overdracht**A. ALGEMEEN**

861 De niet-tegenstelbaarheid impliceert dat de rechtsgevolgen van de overdracht t.a.v. de ontvanger worden geneutraliseerd en geacht worden niet te bestaan. Ingevolge deze neutralisering kunnen de ontvangers t.a.v. de overgedragen goederen alle bewarende maatregelen of maatregelen van tenuitvoerlegging nemen die zij nodig achten om de rechten van de Schatkist te bewaren of uit te oefenen.

862 Deze vervolgingen en bewarende maatregelen moeten – althans volgens de administratie – worden ingesteld of genomen tegen de overdrager (Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/I-1/76.268), 5 december 2005, www.fisconetplus.be, randnr. 10).

863 Artikel 93*undecies*, B WBTW creëert geen volgrecht op de overgedragen algemeenheid van goederen en de toepassing ervan resulteert niet in een in hoofde van de overdrager afgescheiden vermogensbestanddeel, waarop enkel de ontvanger zich kan verhalen. De niet-tegenstelbaarheid verleent de ontvanger enkel een persoonlijk recht om op de overgedragen goederen (d.i. het voorwerp van de niet-tegenstelbaarheid) vervolgingen in te stellen (vgl. boven, randnr. 486).

Bijgevolg moeten de ontvangers in ieder geval rekening houden met het bestaan van de op de overgedragen goederen rustende zakelijke zekerheden zoals de hypotheek of het pand op de handelszaak.

Meer in het algemeen kan overigens worden opgemerkt dat de niet-tegenstelbaarheid voor de fiscus geen bron van winst kan zijn. Dit houdt verband met het schadevergoedend karakter van de niet-tegenstelbaarheid.

864 De niet-tegenstelbaarheid van de overdracht heeft slechts een relatief karakter, hetgeen in de tekst van artikel 93^{undecies}, B WBTW uitdrukkelijk bevestigd wordt in die zin dat de niet-tegenstelbaarheid enkel ten goede komt aan de ontvanger van de belastingen. Dit betekent dat de overdracht zelf niet in vraag wordt gesteld (N. PIROTTE, *Le recouvrement fiscal. Impôt sur les revenus et taxe sur la valeur ajoutée in Pratique du droit*, 10, Diegem, Kluwer, 2000, 76).

Dit impliceert dat de ontvangers geen samenloop moeten vrezen met de andere schuldeisers van de overdrager. Doorgaans wordt ook aangenomen dat de ontvangers evenmin in samenloop komen met de schuldeisers van de overnemer (vgl. boven, randnr. 487).

865 Het feit dat de ontvangers bewarende of uitvoeringsmaatregelen kunnen nemen ten aanzien van de overgedragen goederen, verhindert niet dat er vervolgingen worden ingesteld op het nieuw samengesteld vermogen van de overdrager, desgevallend door onrechtstreekse vervolgingen in te stellen tegen de overnemer.

B. TERMIJN VAN NIET-TEGENSTELBAARHEID

866 De niet-tegenstelbaarheid loopt principieel vanaf het ogenblik van de overdracht of de vestiging van het vruchtgebruik en neemt een einde na verloop van de maand die volgt op die waarin een kennisgeving van de akte van de overdracht werd gedaan aan de ontvanger van de woonplaats of van de maatschappelijke zetel van de overdrager. De kennisgeving is dus een noodzakelijke voorwaarde om de termijn te laten verstrijken.

Voorbeeld: indien het afschrift van de akte op het kantoor werd neergelegd op 30 april 2009 of indien de poststempel eenzelfde datum vermeldt, heeft de kennisgeving plaats tijdens de maand april, zodat de termijn op 31 mei 2009 verstrijkt.

867 De kennisgeving is op zich niet aan enige formaliteit gebonden (Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/I-1/76.268), 5 december 2005, www.fisconetplus.be, randnr. 10). Omwille van het belang van de datum van kennisgeving is het wenselijk de overdrager aan te raden om in zijn eigen belang, niettegenstaande de afwezigheid van enige wettelijke verplichting ter zake, de overdracht bij een ter post aangetekende verzending ter kennis te brengen.

868 Het voorwerp van de kennisgeving bestaat uit een met het origineel eensluidend verklaard afschrift van de akte van overdracht of vestiging.

869 De wet verduidelijkt niet wie de kennisgeving moet doen. Aangezien voornamelijk de overnemer er belang bij zal hebben dat de termijn zo snel mogelijk aanvangt, komt het aannemelijk voor dat dan ook op hem in de eerste plaats de plicht rust de kennisgeving te doen. Dit neemt echter niet weg dat ook de overdrager deze kennisgeving kan doen.

In de administratieve richtlijnen wordt de kennisgevingsverplichting overigens voornamelijk gelinkt aan de overdrager; zie Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/I-1/76.268), 5 december 2005, www.fis-conetplus.be, nr. 10.

§ 4. Hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer

A. ALGEMEEN

870 Na het verstrijken van de niet-tegenstelbaarheidsperiode wordt de overnemer hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de betaling van de op dat ogenblik nog openstaande schulden in hoofde van de overdrager.

871 Deze hoofdelijke aansprakelijkheid geldt van rechtswege en bijgevolg ook in de hypothese waarbij de overnameprijs gestort moet worden in handen van derden die op de ontvangers bevoorrecht zijn. Dit neemt evenwel niet weg dat de toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid in deze situatie in strijd lijkt met het gelijkheidsbeginsel (vgl. boven, randnr. 494).

872 Anders dan bij de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de belastingsschulden van een aannemer heeft de wetgever geen maximumplafond ingesteld indien een gecumuleerde toepassing wordt gemaakt van artikel 93*undecies*, B WBTW en daaraan gelijkaardige bepalingen inzake inkomstenbelastingen (art. 442*bis* WIB 1992) en op het vlak van de sociale zekerheid (zie inzonderheid art. 41*quinquies* RSZ-wet, art. 16*ter* Sociaal Statuut Zelfstandigen). Deze uitbreiding leidt tot een gecumuleerde toepassing van het hier besproken invorderingsstelsel over verschillende wetgevingen heen, hetgeen dan ook concreet betekent dat een ongelukkige overnemer, met een beetje tegenslag, zijn engagement om een zaak op te starten, bestraft kan zien met een betaling van viermaal de overnameprijs (J. GILLIS, “Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 5).

B. BEPERKING VAN DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

873 De hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer is – naar de uitdrukkelijke bewoordingen van artikel 93*undecies*, B WBTW – beperkt tot beloop van het bedrag dat reeds door hem is gestort of verstrekt, of van een bedrag dat overeenstemt met de nominale waarde van de aandelen die in ruil voor de overdracht zijn toegekend.

874 Onder de notie gestort of verstrekt bedrag moet volgens het Hof van Cassatie de overnameprijs begrepen worden (zie boven, randnr. 497).

C. HET VOORWERP VAN DE HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID

875 Het is voorts duidelijk dat de overnemer hoofdelijk aansprakelijk is voor de in de wet aangeduide fiscale schulden die in hoofde van de overdrager werden vastgesteld tot een maand na de maand die volgt op de kennisgeving van de overdracht. Het is dan ook perfect mogelijk dat de tijdens de niet-tegenstelbaarheidsperiode ingekohierde belastingen verhaald worden op de overnemer. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer wordt in die hypothese immers uitgebreid tot de nieuwe aanslag (Circ. nr. Ci.RH.81/488.797, 28 april 1999, *Bull.*, nr. 793, 1517, nr. 21).

876 De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt t.a.v. de belastingschulden verschuldigd door de overdrager. Daarbij kan m.i. worden aangenomen dat hiermee enkel de belastingschulden worden bedoeld die door de overdrager als eigenlijke belastingschuldige verschuldigd zijn (zie boven, randnrs. 657 e.v.). De notie belastingschuld zou volgens de administratie niet alleen verwijzen naar de btw, maar tevens naar de interesten, de boetes en de kosten.

Ook belastingen die het voorwerp zijn van een betwisting, moeten in aanmerking worden genomen (Circ. nr. AINV 7/2005 (IR/1-1/76.268), 5 december 2005, www.fisconetplus.be, nr. 11; J. GILLIS, "Invorderingswaarborg voor publieke schuldeisers (Directe Belastingen, BTW en RSZ) bij overdracht van handelsfonds", *Nieuwsbrief Notariaat* 2005, nr. 19, 3).

877 Het is voorts duidelijk dat de overnemer hoofdelijk aansprakelijk is voor de in de wet aangeduide fiscale schulden die verschuldigd zijn geworden in hoofde van de overdrager tot een maand na de maand die volgt op de kennisgeving van de overdracht. Het is dan ook perfect mogelijk dat de tijdens de niet-tegenstelbaarheidsperiode verschuldigd geworden belastingen verhaald worden op de overnemer. De hoofdelijke aansprakelijkheid van de overnemer wordt in die hypothese immers uitgebreid tot de nieuwe schulden.

AFDELING III

HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN BESTUURDERS VOOR NIET-BETAALDE BTW-SCHULDEN

878 De programmawet van 20 juli 2006 heeft op het vlak van de btw gepleuteld aan de aansprakelijkheid van bestuurders (art. 15 programmawet 20 juli 2006, *BS* 28 juli 2006 (inwerkingtreding 28 juli 2006)). Met diezelfde programmawet werd tevens in een gelijkaardige regeling voorzien op het vlak van de inkomstenbelastingen (art. 442^{quater} WIB 1992 zoals ingevoegd door art. 14 programmawet 20 juni 2006, *BS* 28 juni 2006; zie boven, randnrs. 514 e.v.). De neerslag van dit wetgevend ingrijpen is terug te vinden in artikel 93^{undecies}, C WBTW.

§ 1. Toepassingsgebied

879 Artikel 93*undecies*, C WBTW viseert de bestuurder of bestuurders van een aan de btw onderworpen vennootschap of rechtspersoon bedoeld in artikel 17, § 3 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de vzw's, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen (zie T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.", *JT* 2006, nr. 6245, 736-737, randnrs. 16-20).

880 Bestuurders van zowel binnenlandse als van buitenlandse vennootschappen worden gevisieerd (D. DESCHRIJVER, "Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken", *RGCF* 2008, nr. 3, 203-204, randnr. 19; *anders* T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.", *JT* 2006, nr. 6245, 738, randnr. 24).

881 De gerechtelijke mandatarissen worden expliciet uit het toepassingsgebied gesloten.

Deze uitsluiting geldt dus niet t.a.v. de vereffenaars aangezien deze geen gerechtelijk mandataris zijn (*anders* BTW-Handleiding nr. 653/5). Het feit dat de benoeming van de vereffenaar thans bevestigd moet worden door de rechtbank van koophandel doet hieraan geen afbreuk (D. DESCHRIJVER, "Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken", *RGCF* 2008, nr. 3, 199, randnr. 8).

882 Principieel geldt wel als voorwaarde dat de bestuurders belast moeten zijn met de dagelijkse leiding van de voornoemde rechtspersonen. Dit neemt echter niet weg dat ook andere bestuurders aansprakelijk kunnen worden gesteld voor zover de fiscus in hun hoofde een fout kan aantonen die bijgedragen heeft tot de niet-betaling van de bedrijfsvoorheffingen. Ook de personen die in feite de vennootschap hebben bestuurd, vallen onder de draagwijdte van deze regeling. De uiteindelijke beoordeling of iemand al dan niet als feitelijk bestuurder kan worden aangemerkt, komt toe aan de rechter. De aansprakelijkheidstelling kan dan ook niet worden afgeleid "op loutere grond van de titel die hij of zij voert" (verslag namens de commissie voor de Financiën en de Begroting bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/012, 17, 19 en 20).

§ 2. Toepassingsvoorwaarde

A. ALGEMEEN

883 Artikel 93*undecies*, C WBTW kan slechts toepassing vinden in geval van een tekortkoming door de rechtspersoon aan zijn verplichting tot betalen van de btw.

884 Daarenboven is vereist dat deze tekortkoming in hoofde van de betrokken bestuurders te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, die ze hebben begaan bij het besturen van de vennootschap of de rechtspersoon.

Uit het feit dat de betrokken rechtspersoon de btw niet heeft betaald, kan dan ook niet zonder meer worden afgeleid dat de bestuurders een dergelijke fout zouden hebben begaan. Bovenal blijft immers vereist dat de fiscus kan aantonen dat de bestuurder zijn algemene zorgvuldigheidsplicht heeft miskend door in de gegeven omstandigheden een foutieve uitvoering te hebben gegeven aan de op de rechtspersoon wegende doorstortingsverplichting (zie ook T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.", *JT* 2006, nr. 6245, 735, randnrs. 7-8; D. DESCHRIJVER, "Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken", *RGCF* 2008, nr. 3, 199-202, randnrs. 9-13).

B. VERMOEDEN VAN FOUT

885 Teneinde het bestaan van een fout aan te tonen kan de fiscus zich beroepen op een wettelijk vermoeden *juris tantum* in die zin dat de herhaalde niet-betaling van de btw geacht wordt voort te vloeien uit een bestuursfout in de zin van artikel 1382 BW.

Daarbij wordt eveneens aangegeven wat men moet begrijpen onder herhaalde inbreuken op de verplichting tot betaling van de btw. Dit zal het geval zijn bij een gebrek aan betaling van ten minste twee vervallen schulden binnen een periode van een jaar, wat een trimestriële schuldenaar van de btw betreft enerzijds, en bij een gebrek aan betaling van ten minste drie vervallen schulden binnen een periode van een jaar, wat een maandelijks schuldenaar van de btw betreft anderzijds.

886 Het bovenvernoemde vermoeden van fout speelt evenwel niet indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijke reorganisatie, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.

Het weerleggen van het foutvermoeden ontslaat de bestuurder echter niet automatisch van zijn aansprakelijkheid. Het zal in dat geval wel aan de fiscus toekomen om overeenkomstig het gemeen recht een fout aan te tonen. Daarenboven werd reeds geoordeeld dat de weerlegging van het foutvermoeden enkel mogelijk is als de niet-betaling alleen te wijten was aan financiële moei-

lijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het faillissement (vgl. Kh. Mechelen 5 maart 2009, *Fisc.Act.* 2009, nr. 27, 1-4, weergave M. DELANOTE en *Fisc.Koer.* 2009, 615, noot S. VERTOMMEN).

§ 3. Procedure

A. VOORAFGAAND OVERLEG

887 De rechtsvordering tegen de aansprakelijke bestuurders is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van een maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aangetekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maatregelen te treffen om de tekortkoming te verhelpen of om aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hem begane fout.

Tijdens het voorafgaandelijk overleg wordt de bestuurder dus in staat gesteld de omstandigheden van het vastgestelde gebrek te verduidelijken, hetzij om aan te tonen dat het niet-betalen te wijten is aan andere omstandigheden en dat zij geen fout hebben begaan, hetzij om er over te waken dat de vennootschap of de rechtspersoon het gebrek aan betaling oplost (amendement nr. 1 bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/002, 5).

B. BEWARENDE MAATREGELEN

888 De wachttermijn van een maand verhindert niet dat door de ontvanger bewarende maatregelen kunnen worden gevorderd ten laste van het vermogen van de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of rechtspersoon aan wie een kennisgeving is toegezonden. In voorkomend geval zal dan wel vereist zijn dat aan alle daartoe gestelde voorwaarden is voldaan. Inzonderheid het leggen van een bewarend beslag lijkt moeilijk haalbaar indien er geen sprake is van enige urgentie of nog indien blijkt dat de aansprakelijkheid van de bestuurder voor redelijke betwisting vatbaar is.

C. INSTELLEN VAN DE RECHTSVORDERING

889 Na het verstrijken van de voornoemde wachttermijn zal een rechtsvordering kunnen worden ingesteld tegen de betrokken bestuurders, althans voor zover de achterstallige voorheffingschulden niet werden aangezuiverd.

890 Tijdens de parlementaire werkzaamheden werd verklaard dat de bevoegde rechtbank waar de rechtsvordering moet worden ingeleid, de rechtbank van koophandel is in het geval van bestuurders van commerciële vennootschappen en, voor de andere gevallen, de rechtbank van eerste aanleg (amendement nr. 1 bij programmawet 20 juli 2006, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 51-2517/002, 6). Men kan zich echter de vraag stellen of de rechtbank van eerste aanleg ter zake niet altijd bevoegd is, gelet op het feit dat de administratie de toepassing van een belastingwet beoogt (art. 569, 32° Ger.W.).

§ 4. De hoofdelijke aansprakelijkheid

891 De hoofdelijke aansprakelijkheid geldt niet van rechtswege vermits deze slechts kan worden ingeroepen na het doorlopen van de voornoemde (gerechtelijke) procedure. Zulks neemt nochtans niet weg dat de hier geviseerde aansprakelijkheid wel degelijk een (hoofdelijke) derdenaansprakelijkheid is voor andermans belastingschuld. Indien deze bepaling derhalve succesvol wordt toegepast, zal de administratie derhalve niet enkel de mogelijkheid hebben in te vorderen bij de schuldige vennootschap, doch eveneens bij de aansprakelijkgestelde bestuurder(s) van die vennootschap (BTW-Handleiding nr. 653/4).

In bepaalde rechtsleer wordt nochtans (m.i. ten onrechte) gesteld dat in artikel 93*undecies*, C WBTW slechts sprake zou zijn van een civielrechtelijke aansprakelijkheid (D. DESCHRIJVER, "Enkele vraagpunten met betrekking tot het nieuwe stelsel inzake de aansprakelijkheid van bestuurders in fiscale zaken", *RGCF* 2008, nr. 3, 203, randnrs. 17-18; zie ook T. AFSCHRIFT, "Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006 (première partie). Responsabilité des dirigeants pour certaines dettes fiscales de la société et obligation solidaire de paiement dans certains cas de fraude à la T.V.A.", *JT* 2006, nr. 6245, 734, randnr. 5; J. BEKAERT, "De nieuwe bestuurdersaansprakelijkheid voor fiscale schulden: slapeloze nachten voor de bestuurders of much ado about nothing?", *RW* 2006-07, nr. 43, 1753).

892 De hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden ingeroepen voor de betaling, in hoofdsom en toebehoren van de schulden inzake btw.

§ 5. Sluiting van de vestiging

893 De programmawet van 27 december 2006 (*BS* 28 december 2006) heeft een nieuw artikel 88*ter* in het WBTW ingevoegd op grond waarvan de gewestelijke directeur, bij gemotiveerde beslissing, voor een bepaalde periode de sluiting kan bevelen van de vestigingen waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent indien er sprake is van een herhaaldelijke niet-betaling van de btw in de zin van artikel 93*undecies*, C, § 2 WBTW tenzij die niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden van de schuldenaars van de belastingplichtige die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding (vgl. boven, randnr. 779).

AFDELING IV

HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID BIJ VEROORDELING VOOR FISCALE MISDRIJVEN

894 Artikel 73*sexies* WBTW bepaalt dat personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 73 en 73*bis* WBTW werden veroordeeld hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de ontdoken belasting.

§ 1. De aard van de hoofdelijke aansprakelijkheid

895 De hoofdelijke aansprakelijkheid van de mededaders of medeplichtigen tot betaling van de ontdoken belasting wordt door het Hof van Cassatie beschouwd als een burgerrechtelijk gevolg van de veroordeling dat van rechtswege werkt. Ook het Grondwettelijk Hof bevestigde naderhand het niet-strafrechtelijke karakter van de in artikel 73^{sexies} WBTW opgenomen hoofdelijke aansprakelijkheid (zie boven, randnr. 532).

§ 2. Het voorwerp van de hoofdelijke aansprakelijkheid

896 De hoofdelijke gehoudenheid heeft enkel betrekking op **o n t d o k e n b e l a s t i n g e n** en wel middels de fiscale inbreuken waarvoor een veroordeling door de strafrechter werd uitgesproken.

AFDELING V

DERDEAANSPRAKELIJKHEID VOOR DE VOLDOENING VAN DE BTW

§ 1. Derdeaansprakelijkheid van de medecontractant

897 De medecontractant is, ten opzichte van de staat, met de schuldenaar van de belasting hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting krachtens:

- artikel 51, § 1, 1° en §§ 2 en 4 WBTW wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan het uitreiken is voorgeschreven door de artikelen 53 en 54 of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet werd uitgereikt of een onjuiste vermelding bevat ten aanzien van de naam, het adres of het btw-identificatienummer van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of de verstrekte diensten of de prijs of het toebehoren ervan;
- artikel 51, § 1, 2° WBTW wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk niet werd uitgereikt of een onjuiste vermelding bevat ten aanzien van de naam, het adres of het btw-identificatienummer van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de verworven goederen of de prijs of het toebehoren ervan;
- artikel 51, § 1, 1° WBTW wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk het bedrag van de op de handeling verschuldigde belasting niet of onjuist vermeldt;
- artikel 51, §§ 2 en 4 WBTW wanneer hij een bedrag aanrekent als belasting.

§ 2. Derdeaansprakelijkheid van de depothouder en de vervoerder

898 In de regeling entrepot ander dan douane-entrepot, zijn de depothouder, degene die zich belast met het vervoer van de goederen uit het entrepot alsook, in voorkomend geval, zijn lastgever, tegenover de staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de belasting met de persoon die er krachtens de artikelen 51, § 1, 1° en 2°, § 2, eerste lid, 3°, 4° en 5°, of 52, § 1, tweede lid, schuldenaar van is (art. 51*bis*, § 3 WBTW).

AFDELING VI

DERDEAANSPRAKELIJKHEID IN GEVAL VAN BTW-FRAUDE

899 De programmawet van 20 juli 2006 (*BS* 28 juli 2006) heeft op het vlak van de btw artikel 51*bis* WBTW aangevuld met een vierde paragraaf waarin bepaald wordt dat elke belastingplichtige hoofdelijk gehouden is de belasting te voldoen met de persoon die er krachtens artikel 51, §§ 1 en 2, schuldenaar van is, als hij op het tijdstip waarop hij een handeling heeft verricht, w i s t o f m o e s t w e t e n dat de betaling van de belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd gedaan of zal worden gedaan met de bedoeling de belasting te ontduiken.

900 Teneinde na te gaan of de belastingplichtige wist of moest weten, moet men zich dan ook plaatsen op het moment waarop de verrichtingen werden gesteld. Later aan het licht gekomen omstandigheden mogen hier niet bij de beoordeling worden betrokken.

901 De achtergrond van deze bepaling moet in Europese middens worden gezocht. Zonder dat zulks in de memorie expliciet wordt aangestipt, maar zoals wel door de Raad van State uitvoerig werd toegelicht (Adv.RvS, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr. 2517/001, 93-96), is het duidelijk dat de regering inspiratie heeft gevonden in de conclusie van Adv. Gen. POIARES-MADURO van 7 december 2005 in de zaak C-384/04 bij het Europees Hof van Justitie. Hierin werd in essentie de stelling ingenomen dat de lidstaten in bepalingen kunnen voorzien waarbij een derde samen met de eigenlijke schuldenaar van de belasting hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de belastingschuld zolang (o.m.) het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel wordt gehonoreerd. Het Europees Hof sloot zich naderhand aan bij deze conclusie (HvJ 11 mei 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*). Dit neemt niet weg dat de Belgische wettekst toch nog op enkele punten afwijkt van de Britse tegenhanger zodat toch nog problemen aangaande rechtszekerheid rijzen (zie M. DELANOTE, “Invordering van belastingschulden op het vlak van de inkomstenbelasting en de btw. Overzicht van de tijdens de vorige legislatuur doorgevoerde wijzigingen”, *AFT* 2007, nr. 12, 31-33).

HOOFDSTUK VI TENIETGAAN VAN DE BELASTINGSSCHULD

AFDELING I

ONBEPERKT UITSTEL VAN DE INVORDERING

§ 1. Algemeen

902 De programmawet van 27 april 2007 heeft in de artikelen 84*quinquies* t.e.m. 84*undecies* WBTW het zgn. onbeperkt uitstel van invordering van btw-schulden ingevoegd. Ingevolge deze bepalingen kan de directeur der belastingen aan een belastingsschuldige, natuurlijke persoon, of aan de echtgenoot op wiens goederen de belasting wordt ingevorderd, onbeperkt uitstel van invordering verlenen voor een geheel of een gedeelte van de verschuldigde belastingsschuld. Deze regelgeving strookt in belangrijke mate met het parallele systeem dat eveneens bestaat op het vlak van de inkomstenbelastingen (zie boven, randnr. 536 e.v.).

903 Spijts de bewoording in die zin kan het onbeperkt uitstel van invordering bezwaarlijk aangemerkt worden als een aan de belastingsschuld toegevoegde modaliteit waarbij uitstel van betaling wordt verleend. Het onbeperkt uitstel komt daarentegen neer op een daadwerkelijke kwijtschelding.

§ 2. Personen die van het onbeperkt uitstel kunnen genieten

904 Het onbeperkt uitstel kan in de regel enkel verleend worden aan de belastingsschuldige, natuurlijke persoon. Bovendien mag de belastingsschuldige niet langer de hoedanigheid van belastingplichtige van btw hebben. Het moet dus verplicht gaan om een btw verschuldigd voor een vroegere en definitief stopgezette activiteit.

Het onbeperkt uitstel kan eveneens worden toegestaan aan de echtgenoot op wiens goederen de btw wordt ingevorderd.

Daaraan kan worden toegevoegd dat ook de algemene rechtsopvolgers van dergelijk uitstel kunnen genieten. Derden-aansprakelijken vallen hier evenwel buiten, tenzij indien zij met de eigenlijke belastingsschuldige kunnen worden vereenzelvigd (zie boven, randnr. 679).

905 Opdat een belastingsschuldige (of diens echtgenoot) in aanmerking zou kunnen komen voor een onbeperkt uitstel van invordering moet hij zich in een toestand bevinden waarin hij niet in staat is om, op duurzame wijze, zijn opeisbare schulden te betalen. Dergelijk onvermogen mag echter niet door de belastingsschuldige (of diens echtgenoot) kennelijk zelf zijn bewerk-

stelligd. Daarenboven mag de belastingschuldige geen beslissing tot onbeperkt uitstel van de invordering hebben verkregen binnen de vijf jaar voorafgaand aan het verzoek (art. 84*quinquies*, § 2 WBTW).

De administratie zelf stelt dat de belastingschuldige ongelukkig en te goeder trouw moet zijn, hetgeen zou betekenen dat het moet gaan om blijvende betalingsmoeilijkheden die van structurele aard zijn (BTW-Handleiding nr. 629/3).

§ 3. Schulden waarvoor het onbeperkt uitstel kan worden ingeroepen

A. ALGEMEEN

906 Het uitstel kan enkel betrekking hebben op de door de belastingschuldige verschuldigde belastingschuld, bestaande uit de belasting, de intresten en de belastingboeten. Vervolgingskosten worden niet onder het toepassingsgebied van het onbeperkt uitstel van invordering opgenomen.

907 De uitstelregel impliceert vanzelfsprekend dat het uitstel enkel betrekking kan hebben op belastingschulden die nog niet zijn uitgedoofd om een of andere reden.

B. DE UITSLUITING VAN BETWISTE BELASTINGSSCHULDEN

908 Het onbeperkt uitstel kan niet worden verleend voor belastingschulden die het voorwerp uitmaken van een gerechtelijk geschil.

C. DE UITSLUITING IN GEVAL VAN FRAUDE

909 Niet alleen de betwiste belastingschulden worden uitgesloten, maar tevens de belastingen die gevestigd werden ten gevolge van de vaststelling van een fiscale fraude. Deze bepaling moet in die zin worden begrepen dat zij verwijst naar de gevallen waarbij er sprake is van een bedrieglijk opzet of een oogmerk om te schaden.

D. DE UITSLUITING IN GEVAL VAN SAMENLOOP

910 Er kan evenmin een gunstig gevolg worden gegeven aan het verzoek tot onbeperkt uitstel in geval van samenloop van schuldeisers. Hierdoor wordt de mogelijkheid uitgesloten om een onbeperkt uitstel te verkrijgen in de hypothesen waar de fiscale schuldvordering van de Schatkist in samenloop komt met deze van andere schuldeisers.

§ 4. Procedure

A. HET VERZOEK TOT UITSTEL

911 Het uitstel gebeurt in principe op verzoek van de belastingschuldige (of diens echtgenoot) doch kan eveneens ambtshalve worden verleend op voorstel van de ambtenaar die bevoegd is voor de invordering (art. 84*quinquies*, §§ 1 en 3 WBTW).

912 Het verzoek tot uitstel moet bij ter post aangetekende brief worden ingediend bij de directeur der belastingen in wiens ambtsgebied de belastingsschuldige zijn woonplaats heeft (art. 84*sexies*, § 2 WBTW).

Er kan worden aangenomen dat het in deze gaat om de gewestelijk directeur invordering. In de BTW-Handleiding wordt vermeld dat het zou gaan om de gewestelijke directeur van de btw (zie nr. 629/3). Op basis van de wettekst kan het verzoek dat wordt ingediend bij een andere directeur – voor zover deze binnen de woonplaats bevoegd is – echter niet worden geweigerd.

913 Het verzoek moet gemotiveerd zijn en daarenboven gespijsd worden met bewijskrachtige elementen m.b.t. de toestand van de verzoeker (art. 84*sexies*, § 1 WBTW). Van dit verzoek wordt een ontvangstbewijs uitgereikt met vermelding van de datum van ontvangst van het verzoek (art. 84*sexies*, § 3 WBTW).

B. GEVOLGEN VAN HET INDIENEN VAN HET VERZOEK

914 De indiening van het verzoek alsook het ambtshalve voorstel tot onbeperkt uitstel schorsen alle middelen van tenuitvoerlegging tot op de dag dat de beslissing van de directeur definitief is geworden of, in het geval van beroep, tot op de dag van de kennisgeving van de beslissing van de beroepscommissie. De reeds gelegde beslagen behouden echter hun bewarende werking.

Ofschoon zulks als dusdanig niet expliciet blijkt uit de betrokken wettekst, kan worden aangenomen dat de schorsing van de tenuitvoerlegging enkel geldt voor de btw-schulden die in het verzoek zijn opgenomen en die voor uitstel in aanmerking komen.

915 Het voorgaande verhindert evenwel niet dat de ontvanger maatregelen neemt welke ertoe strekken de invordering te waarborgen.

916 Evenzeer kan blijvend een dwangbevel worden betekend teneinde de verjaring te stuiten (art. 84*nonies* WBTW). De procedure heeft op zich inderdaad geen invloed op de verjaring. Zolang het uitstel niet wordt toegestaan, blijft de belastingschuld bestaan en moet de ontvanger er bijgevolg zorg voor dragen dat de verjaring tijdig gestuit wordt.

C. DE BEHANDELING VAN HET VERZOEK

917 De behandeling van het verzoek wordt toevertrouwd aan de ambtenaar belast met de invordering (art. 84*septies* WBTW). Indien het verzoek tot uitsluiting betrekking heeft op schuldvorderingen die tot de bevoegdheid behoren van verschillende ambtenaren belast met de invordering, wordt de behandeling toevertrouwd aan de ambtenaar in wiens ambtsgebied de verzoeker zijn woonplaats heeft op de dag waarop het verzoek werd ingediend (art. 1 KB 7 juni 2007 tot uitvoering van de art. 84*quinquies* tot 84*decies* WBTW, *BS* 21 juni 2007).

918 De ontvanger aan wie de behandeling van het verzoek wordt toevertrouwd, stelt in alle gevallen een solvabiliteitsonderzoek in ten laste van de belastingschuldige of zijn echtgenoot om tegelijkertijd de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding vast te stellen.

Met dit doel wordt de belastingschuldige of zijn echtgenoot uitgenodigd zijn verzoek (desgevallend) te vervolledigen met een overzicht van de vermogenssituatie en van de inkomsten en uitgaven van de huishouding. Daartoe wordt een gestandaardiseerd formulier gebruikt (art. 2 KB 7 juni 2007 tot uitvoering van de art. 84*quinquies* tot 84*decies* WBTW, *BS* 21 juni 2007).

Het begrip huishouding wordt niet nader gedefinieerd. Er kan dan ook worden aangenomen dat dit begrip in een feitelijke betekenis moet worden begrepen. Bijgevolg zou de ontvanger tevens de vermogenssituatie van de feitelijke gezinnen moeten nagaan.

919 Met het oog op de behandeling van het verzoek beschikken de ontvangers van de inkomstenbelastingen over de in artikel 63*bis* WBTW bedoelde onderzoeksbevoegdheden. Daarbij wordt expliciet aangehaald dat de ontvanger vanwege de kredietinstellingen alle hun gekende inlichtingen kan eisen die nuttig zijn teneinde de vermogenssituatie van de verzoeker te bepalen (art. 84*septies*, tweede en derde lid WBTW).

D. DE BESLISSING

920 De directeur der belastingen doet uitspraak bij gemotiveerde beslissing binnen de zes maanden na de ontvangst van het verzoek (art. 84*octies*, § 1, eerste lid WBTW). Aan het overschrijden van deze termijn worden geen expliciete sancties gekoppeld. Het betreft een gewone ordetermin (vgl. boven, randnr. 553). Zolang de directeur evenwel geen beslissing heeft genomen, blijft de regel gelden dat alle middelen tot tenuitvoerlegging geschorst blijven. Deze beslissing wordt bij ter post aangetekende brief ter kennis gebracht van de verzoeker (art. 84*octies*, § 1, tweede lid WBTW).

921 Voor het nemen van zijn beslissing baseert de directeur zich op het verslag en het voorstel van beslissing dat hem daartoe door de ontvanger wordt verstrekt (art. 2 KB 7 juni 2007 tot uitvoering van de art. 84*quinquies* tot 84*decies* WBTW, *BS* 21 juni 2007). De directeur moet tevens rekening

houden met de door de belastingsschuldige of zijn echtgenoot vermelde bijzondere elementen in het verzoek, met de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding evenals met zijn vervallen of nog te vervallen fiscale schulden (art. 3 KB 7 juni 2007 tot uitvoering van de art. 84*quinquies* tot 84*decies* WBTW, *BS* 21 juni 2007).

E. BEROEPSMOGELIJKHEID

922 De beslissing van de directeur kan, binnen de maand van de kennisgeving, het voorwerp uitmaken van een beroep bij een beroepscommissie. Deze commissie is samengesteld uit de leidende ambtenaar van de diensten bevoegd voor de invordering (of diens gedelegeerde), alsook uit drie directeurs van de belastingen, aangewezen door de minister van Financiën (art. 84*octies*, § 2, eerste lid WBTW en art. 4 KB 7 juni 2007 tot uitvoering van de art. 84*quinquies* tot 84*decies* WBTW, *BS* 21 juni 2007).

923 De wijze waarop het beroep moet worden ingesteld, is niet aan bijzondere formaliteiten gebonden. Wel krijgt de eiser een ontvangstbewijs met vermelding van de datum van ontvangst van het beroep. Deze commissie doet uitspraak bij gemotiveerde beslissing binnen de drie maanden na de ontvangst van het beroep. Deze termijn is een ordetermijn. Zolang de beroepscommissie haar beslissing niet ter kennis heeft gebracht van de verzoeker, blijft ook hier de regel gelden dat alle middelen tot tenuitvoerlegging geschorst blijven (art. 84*nonies*, eerste lid WBTW). De beslissing wordt ter kennis gebracht aan de eiser per aangetekende brief.

924 De wet verduidelijkt verder dat de beslissing van de commissie zelf niet vatbaar is voor beroep (art. 84*octies*, § 2, vierde lid WBTW).

Zulks verhindert m.i. echter niet dat bij de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg een vordering aanhangig gemaakt wordt met het oog op een wettigheidscontrole van de genomen beslissing (vgl. boven, randnr. 558).

§ 5. Toekenningsvoorwaarden

925 Met het oog op het verlenen van het onbeperkt uitstel stelt de directeur der belastingen (of in voorkomend geval de beroepscommissie) de toekenningsvoorwaarden vast. De directeur beschikt hierbij over een ruime beoordelingsbevoegdheid (zie expliciet BTW-Handleiding nr. 629/3), hetgeen meteen ook de grondwettelijke achillespees blijkt te vormen van de ganse regeling, gelet op het legaliteitsbeginsel.

926 Inzonderheid verbindt de directeur of de commissie de beslissing aan de voorwaarde dat de verzoeker onmiddellijk of gespreid een betaling doet van een som die bestemd is om te worden aangewend op de verschuldigde belastingen en waarvan het bedrag door hem wordt bepaald. Het onbeperkt uitstel zal slechts uitwerking hebben na de betaling van deze som (art. 84*quinquies*, § 1, tweede en derde lid WBTW).

Deze aanwending kan desgevallend tevens gebeuren ingevolge een schuldvergelijking die na de beslissing van de directeur wordt doorgevoerd.

927 Bij het bepalen van het bedrag van de voornoemde som houdt de directeur rekening met de door de belastingschuldige of zijn echtgenoot vermelde bijzondere elementen in het verzoek, met de vermogenssituatie en de inkomsten en uitgaven van de huishouding evenals met zijn vervallen of nog te vervallen fiscale schulden (art. 3 KB 7 juni 2007 tot uitvoering van de art. 84*quinquies* tot 84*decies* WBTW, BS 21 juni 2007).

In feite komt dit er op neer dat de directeur moet nagaan welke betaling hij redelijkerwijze nog kan verkrijgen. Dit bedrag kan dan ook eerder symbolisch zijn of zelfs – op straffe van ongrondwettigheid – op *nil* worden vastgesteld in de hypothese waarbij de belastingschuldige totaal en definitief onvermogen is (vgl. Arbitragehof 13 maart 2001, nr. 35/2001, www.const-court.be en *JLMB* 2001, 899; Arbitragehof 30 januari 2003, nr. 28/2003, www.const-court.be, BS 20 maart 2003 en *RW* 2003-04, 130, noot; Arbitragehof 3 april 2003, nr. 38/2003, www.const-court.be en BS 27 juni 2003).

§ 6. Het verlies van het onbeperkt uitstel

928 Indien naderhand vastgesteld wordt dat de belastingschuldige (of diens echtgenoot) niet of niet langer aan de voormelde voorwaarden voldoet, verliest hij het voordeel van het onbeperkt uitstel van invordering in de hypothese dat dit voordeel hem toch al zou toegekend zijn.

Dit zal inzonderheid het geval zijn indien de belastingschuldige (of diens echtgenoot) onjuiste informatie heeft verstrekt teneinde het voordeel te verkrijgen, wanneer hij de door de directeur vastgestelde voorwaarden niet eerbiedigt, indien hij onrechtmatig zijn passief heeft verhoogd of zijn actief heeft vermindert of indien hij zijn onvermogen heeft bewerkstelligd (art. 84*decies* WBTW). Het feit dat de begunstigde van het uitstel naderhand tot een beter fortuin zou komen, betekent daarentegen niet dat hij daardoor het uitstel zou verliezen.

AFDELING II

VERJARING VAN DE BELASTINGSSCHULD

§ 1. Algemeen

929 De verjaring van de rechten van de Schatkist (materie van openbare orde) wordt geregeld in de artikelen 81 t.e.m. 83 WBTW (zie ter zake B. VANERMEN, *Verjaring inzake directe belastingen en B.T.W.*, Brussel, Larcier, 2008, 107 e.v.).

§ 2. De verjaringstermijn

930 De vordering tot voldoening van belasting, van de interesten en van de administratieve geldboeten begint te verjaren vanaf de dag dat deze vordering ontstaat (art. 81 WBTW).

931 In de regel is er verjaring voor de vordering tot voldoening van de belasting, van de interesten en van de administratieve geldboeten, na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid van die belasting, interesten en administratieve geldboeten zich heeft voorgedaan (art. 81*bis*, eerste lid WBTW).

932 In afwijking op deze algemene regel zal de verjaring evenwel pas intreden na het verstrijken van het zevende kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid zich heeft voorgedaan, wanneer (zie art. 81*bis*, § 1, tweede lid WBTW):

- Een inlichting, een onderzoek of een controle aantoonde dat belastbare handelingen niet werden aangegeven in België, dat er handelingen ten onrechte werden vrijgesteld of dat er onrechtmatige belastingaftrekken werden toegepast.

Als voorwaarde wordt hierbij wel gesteld dat de inlichting werd medegedeeld of verzocht of het onderzoek of de controle werd uitgevoerd of verzocht door, hetzij een andere lidstaat van de Europese Unie, overeenkomstig de regels daartoe bepaald in het WBTW of in de regelgeving van deze Unie, hetzij een bevoegde overheid van enig ander land waarmee België een overeenkomst heeft gesloten tot het vermijden van dubbele belasting, in verband met de belasting waarop die overeenkomst van toepassing is.

- Een rechtsovereenkomst aantoonde dat belastbare handelingen niet werden aangegeven in België, dat er handelingen ten onrechte werden vrijgesteld of dat er onrechtmatige belastingaftrekken werden toegepast.
- Bewijskrachtige gegevens, waarvan de administratie kennis heeft gekregen, aantoonen dat belastbare handelingen niet werden aangegeven in België, dat er handelingen ten onrechte werden vrijgesteld of dat er onrechtmatige belastingaftrekken werden toegepast.
- De fiscale overtreding begaan is met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden.

933 Voorts geldt nog een bijzondere verjaringstermijn in de hypothese waarbij een procedure tot controleschatting werd geïnitieerd en waarbij deze procedure uitwijst dat er belasting over een ontoereikende maatstaf werd voldaan.

In voorkomend geval verjaart de vordering tot voldoening van de aanvullende belasting, van de interesten, van de administratieve geldboeten en van de procedurekosten door verloop van twee jaar te rekenen van de laatste daad in die procedure (zie art. 81*bis*, § 2 WBTW).

934 De verjaringstermijn wordt berekend overeenkomstig het gemeen recht. Zo wordt hij berekend bij dagen, niet bij uren (art. 2260 BW). De verjaring is verkregen wanneer de laatste dag van de termijn is verlopen (art. 2261 BW). Voorts worden zon- en feestdagen onverkort in de termijn meegerekend. Evenmin wordt de termijn verlengd indien de termijn op een van die dagen ingaat of verstrijkt.

§ 3. De stuiting van de verjaring

A. ALGEMEEN

935 Net zoals in het gemeen recht kan de fiscale verjaringstermijn worden gestuit. Binnen die optiek wordt in artikel 83, § 1 WBTW voorgeschreven dat er in geval van stuiting een nieuwe verjaring intreedt, die op dezelfde wijze kan worden gestuit, door verloop van vijf jaren na de laatste akte of handeling waardoor de vorige verjaring is gestuit. Daarbij worden de regels van de (burgerlijke) stuiting expliciet van toepassing verklaard op de fiscale verjaringstermijn (art. 2244 e.v. BW).

B. STUITING VAN DE VERJARING DOOR DE FISCUS

1. Dagvaarding voor het gerecht

936 De fiscale schuldeiser kan aldus de stuiting van de verjaring uitlokken door een dagvaarding voor het gerecht. De notie dagvaarding voor het gerecht moet ruim worden uitgelegd. Deze term verwijst in wezen naar iedere vordering in rechte die ertoe strekt het bedreigde recht rechtens te doen erkennen. Voorwaarde blijft in ieder geval dat de dagvaarding voor het gerecht uitgaat vanwege de schuldeiser (vgl. boven, randnr. 572).

2. Bevel tot betaling

937 De schuldeiser kan eveneens de stuiting van de verjaring uitlokken door een bevel tot betaling of een beslag, te betekenen aan hem die men wil beletten de verjaring te verkrijgen (vgl. boven, randnr. 574).

938 De omstandigheid dat de in het dwangbevel opgenomen btw-schuld betwist zou worden, verhindert overigens niet dat het dwangbevel alsnog betekend wordt. Het dwangbevel vormt op het vlak van de btw immers niet alleen de uitvoerbare titel (met bevel tot betaling), maar eveneens de taxatie-titel (zie boven, randnr. 649).

939 Teneinde hieromtrent onnodige discussies te vermijden wordt in artikel 83, § 2 WBTW voorts expliciet aangegeven dat de kennisgeving van het dwangbevel per aangetekende brief een verjaringstuitende handeling vormt.

C. STUITING VAN DE VERJARING DOOR DE BELASTINGSSCHULDIGE

940 De schuldenaar bewerkstelligt de stuiting door afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijnen (art. 83, § 2 WBTW) of door diens erkenning van het recht van hem tegen wie de verjaring loopt (art. 2248 BW).

§ 4. De schorsing van de verjaring

941 De verjaring kan eveneens worden geschorst. Dergelijke schorsing is de uitzondering vermits als algemeen principe geldt dat de verjaring tegen alle personen loopt, “behalve tegen hen voor wie de wet uitzondering maakt” (art. 2251 BW).

Merk op dat de verjaring eveneens geschorst wordt indien een opschorting van de opeisbaarheid van de belastingsschuld wordt toegestaan in toepassing van de wet van 1 augustus 1985 (zie boven, randnr. 688).

A. SCHORSING VAN DE VERJARING NA VERJARINGSTUITENDE AKTE

942 Ter zake bepaalt artikel 83, § 1 WBTW alvast dat er door de stuiting een nieuwe verjaring intreedt na de laatste akte of handeling, althans indien geen geding voor het gerecht aanhangig is. Met deze laatste zinsnede wordt ge-expliciteerd dat een rechtsgeding dat samenhangt met een verjaringstuitende akte of handeling de verjaring zal schorsen. Dergelijke schorsing lijkt een wettelijke extrapolatie van wat door het Hof van Cassatie ook in het gemeen recht als gevolg aan de verjaringstuitende dagvaarding werd gekoppeld (bv. Cass. 11 januari 1957, *Pas.* 1957, I, 326; Cass. 2 oktober 1981, *Arr.Cass.* 1981-82, 175; Cass. 30 juni 1997, *Arr.Cass.* 1997, 732).

B. SCHORSING VAN DE VERJARING IN GEVAL VAN BETWISTING

943 Elk rechtsgeding met betrekking tot de toepassing of de invordering van de belasting dat wordt ingesteld door de Belgische staat, door de schuldenaar van deze belasting of door ieder ander persoon die gehouden is tot de betaling van de schuld op grond van het fiscaal recht, dan wel op grond van het gemeen recht, schorst de verjaring.

Deze schorsing vangt aan met de akte van rechtsingang en eindigt wanneer de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan (art. 83, § 1, tweede en derde lid WBTW).

944 Wanneer een belastingplichtige derhalve verzet aantekent tegen een dwangbevel zal de uitvoerbare kracht van dit dwangbevel worden opgeschort.

Tijdens het geding zal de verjaring niet tegen de staat lopen. Evenmin zal de verjaring in voorkomend geval lopen tegen de hoofdelijk gehouden medeplichtige (art. 73^{sexies} WBTW). De strafrechtelijk veroordeelde dader of medeplichtige kan immers niet tot betaling worden gedwongen zolang niet vaststaat dat de belasting verschuldigd is en het bedrag ervan niet vaststaat ingevolge het verzet van de belastingplichtige tegen het dwangbevel (Cass. 15 december 2011, F.10.0083.N, www.cass.be).

AFDELING III

SCHULDVERGELIJKING

945 Op grond van artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 (zoals inmiddels gewijzigd door de programmawet van 22 december 2008) kan elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of terugbetaald, hetzij in toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de federale overheidsdienst Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die federale overheidsdienst worden verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, naar keuze en zonder formaliteit door de bevoegde ambtenaar worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde bedragen bij toepassing van bedoelde belastingwetten of ter voldoening van de fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen waarvan de inning en invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de federale overheidsdienst Financiën worden verzekerd.

De draagwijdte van deze regeling werd hierboven reeds toegelicht (zie boven, randnrs. 591 e.v.).

AFDELING IV

KWIJTSCHELDING IN HET KADER VAN INSOLVENTIEPROCEDURES

946 In het kader van een insolventieprocedure bestaat vaak de mogelijkheid om tot de kwijtschelding van belastingschulden over te gaan. De betreffende regelgeving werd hierboven toegelicht (zie boven, randnrs. 612 e.v.).

HOOFDSTUK VII

GRENDOVERSCHRIJDENDE INVORDERING

947 Verscheidene internationaalrechtelijke instrumenten verlenen aan de Belgische administratie het recht om voor de invordering van belastingschulden een beroep te doen op de bijstand van buitenlandse belastingadministraties. Deze grensoverschrijdende invorderingsmogelijkheden worden doorgaans aangeduid onder de noemer van de invorderingsbijstand. De draagwijdte van deze invorderingsbijstand werd hierboven reeds toegelicht (zie boven, randnrs. 615 e.v.; zie ook M. DELANOTE, “De grensoverschrijdende bijstand bij de invordering van btw-schulden” in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK, *Fiscaal Praktijkboek. Indirecte belastingen 2009-2010*, Mechelen, Kluwer, 2009, 183-231).

Hierbij moet echter wel worden opgemerkt dat bijna alle door België afgesloten dubbelbelastingverdragen enkel toelaten dat invorderingsbijstand verleend wordt voor de belastingen waarvoor in het verdrag de heffingsbevoegdheid geregeld wordt. Dit betekent dat invorderingsbijstand op basis van de dubbelbelastingverdragen in de regel enkel mogelijk is voor alle belastingen die naar het inkomen of naar het vermogen worden geheven. Hiermee wijken de meeste Belgische dubbelbelastingverdragen dan ook af van het (thans) door de OESO vooropgestelde model (art. 27 van het OESO-modelverdrag is in de regel van toepassing op alle belastingen).

ZAAKREGISTER

De cijfers verwijzen naar de randnummers.

A

Aangetekende herinneringsbrief: zie aanmaning

Aanmaning, 231-234

Aannemer, 427

Aanslagbiljet: zie kohier kennisgeving

Aanvullende verklaring notaris, 392-396, 811-815

Actio judicati, 569

Administratieve sancties, 75, 134-135, 152, 188, 196, 295, 307, 330, 443, 445-449, 460, 498, 512, 529, 533, 540, 567, 597, 621, 659, 698, 733, 757, 763, 773, 824, 835, 876, 892, 906, 931, 933

Afbetalingsplan, 109, 462

Afstand van verjaring, 579, 940

Afzonderlijke aanslag, 70, 76

Algemeen voorrecht, 45, 289-303, 755-760

Algemene rechtsopvolger, 39-68, 292, 306, 586, 626, 661-675, 904

Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten, 510

Authentieke akte, 5

B

Bedrijfsvoorheffing, 37, 74, 115, 131-133, 174, 188, 190, 233, 295, 300, 307, 315, 325, 339, 401, 514-529, 540, 566

Belastingplichtige: zie belasting-schuldige

Belastingsschuldige (eigenlijke -), 34-38, 291, 306, 657-660

Belastingverhoging: zie administratieve sancties

Beneficiaire erfgenaam, 45, 665

Bericht van beslag, 266

Beroepscommissie, 555, 922

Beslag

– administratief bewarend, 707-714
– bewarend, 126, 216-217, 228-230, 321-322, 525, 698, 888, 915

– in eigen handen, 286-288, 601, 731-754

– notificatie, 387-390, 405-406, 806-809

– uitvoerend, 21, 126, 218-224, 240-288, 914

– vereenvoudigd fiscaal derden-, 254-285, 575, 715-730

Bestuurder, 515-518, 879-882

Betaling, 173-183, 246, 560, 926

Betalingstermijn, 20, 127-135, 185, 314, 418, 681-683

Betalingsfaciliteiten, 109, 136-141, 385, 684-686

Betwiste belastingschuld, 198, 211-224, 419, 434, 542, 583-585, 600-602, 631-632, 645-646, 695-705, 908, 943

Bevel tot betaling, 574, 576-578, 937-939

Bezwaar, 103-105, 122, 337

Bijzondere rekening, 733

Blote eigenaar, 42, 664

Boete: zie administratieve sancties

Btw-eenheid, 659, 782-783, 792

Burgerlijke partijstelling, 656

C

Centraal Orgaan voor de Inbeslagname en de Verbeurdverklaring, 610-611

Certificaat, 477-483, 853-860

Civielrechtelijke aansprakelijkheid, 306, 375, 396, 404, 528, 794, 815

Collectieve schuldenregeling, 109, 604, 613-614, 945

Consignatieverplichting, 699-705
Contra non valentem agere non currit praescriptio, 583, 644

D

Dagelijkse leiding, 518, 882

Delegatie, 653

Depothouder, 898

Derden-aansprakelijken, 64, 119-125, 291, 293, 451, 493, 511, 528, 532, 538, 587-588, 625, 660, 673, 677-679, 871, 891, 895, 897, 898, 899, 904

Derdenbeslag (vereenvoudigd fiscaal-): zie beslag

Dwangbevel, 17, 50, 239, 243-248, 264

Dwangbevel (btw), 648-655, 666-667, 674-675, 696-697, 706, 938

Dwangschrift, 235-242

E

Echtgenoot: zie gehuwde

Economische expansie, 410-411

Eigen goederen, 85

e-Notariaat, 369, 791

Erfgenaam: zie algemene rechtsopvolger

Erfgerechtigde, 39

Erkenning, 579-580, 940

Executieplicht

– algemene executieplicht, 21-33, 120

– herstructurering, 66

– onroerende voorheffing, 24-29

– overlijden, 48-50

– vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid, 30-33

F

Faillissement, 319, 431, 473, 517, 522, 530, 609, 613-614, 769, 850, 881, 886, 945

Feitelijke scheiding, 70, 102-117

Fraude: zie ontdoken belasting

Fusie: zie herstructurering

G

Gegevensbank, 434

Gehuwden en wettelijk samenwonenden, 69-118, 545, 589-590, 676

Gemeenschappelijke aanslag, 69, 76, 77-80

Gemeenschappelijke goederen, 83, 93

Genoteerde vennootschap, 510

Gerechtelijke ontbinding, 522, 530, 886

Gerechtelijke reorganisatie, 109, 320, 431, 473, 517, 522, 530, 604, 613-614, 850, 881, 886, 945

Gerechtsdeurwaarder, 238

H

Handelszaak, 465-469, 842-846

Herstructurering

– gehoudenheid van de algemene rechtsopvolgers, 60-65, 670-673

– overdracht handelszaak, 475, 852

– vestiging van de aanslag, 66-68, 674-675

Hoofdelijkheid, 38, 41, 62-63, 84, 441, 451-462, 493-499, 511-513, 528-529, 531-535, 587-588, 589, 658, 663, 870-877, 895, 897, 898, 899

Huwelijksstelsel

– gemeenschapsstelsel, 93, 113

– ontbinding, 95-101

– stelsel van scheiding van goederen, 94

– wettelijk stelsel, 94

Hypothecaire aanwending, 361, 786

Hypothecair mandaat, 361
 Hypotheek: zie wettelijke hypotheek

I

Inbreng van een algemeenheid of een bedrijfstak: zie herstructurering
 Inhouding, 731-754
 Inhoudings- en doorstortingsplicht, 435-441
 Inschrijving (wettelijke hypotheek), 313-323, 765-770
 Interesten: zie nalatigheidsinteresten
 Invorderingsbijstand, 175, 459, 615-647, 946

K

Kasgeldvennootschap, 500, 508-509
 Ketenaansprakelijkheid, 454, 461
 Kohier
 – begrip, 1-8
 – bewijskracht 6, 18
 – draagwijdte, 21-33, 237
 – kennisgeving, 9-20, 50, 110
 – invorderingsbijstand, 629-630
 Kosten: zie vervolgingskosten
 Kredietinstellingen, 408-420, 827-838
 Kwijtschelding, 200-209, 537, 612-614, 693-694

M

Maatschap, 30-33, 441, 451, 461
 Medecontractant, 897
 Microfiches, 6
 Motivering, 209, 226, 316, 335, 355, 377, 530, 547, 553, 557, 650, 700, 718, 775, 798, 805, 913, 920

N

Nalatenschap: zie belastingschuldigen-algemene rechtsopvolgers

Nalatigheidsinteresten, 20, 28, 75, 152, 184-209, 295, 307-308, 330, 443, 460, 512, 529, 533, 540, 567, 597, 621-622, 659, 689-694, 698, 733, 757, 763, 773, 824, 835, 876, 892, 906, 931, 933
 Niet-tegenstelbaarheid, 484-492, 861-869
 Notificatieverplichtingen
 – bij openbare verkopen, 400-407, 819-826
 – notariële, 323, 356-399, 770, 780-818

O

Onbeperkt aansprakelijke vennoten, 123
 Onbeperkt uitstel van invordering, 536-562, 902-929
 Onderaannemer, 427
 Onmiddellijk verschuldigd gedeelte, 199, 213-214, 398, 696
 Onrechtstreekse vervolgingen, 253-288
 Onroerende voorheffing
 – algemeen voorrecht, 295
 – betaling, 174
 – betalingstermijn, 128-130
 – gehuwden en wettelijk samenwonenden, 73, 82
 – nalatigheidsinteresten, 188, 190
 – notariële notificatie, 365, 379
 – onbeperkt uitstel van invordering, 540
 – onverdeeldheid, 36-38
 – overgang kohier, 24-29
 – schuldvergelijking, 599
 – verjaring, 565
 – vervolging, 126
 – wettelijke hypotheek, 312
 Ontdoken belasting, 47, 533, 543, 896, 899-901, 909
 Opdrachtgever, 427
 Opeisbaarheid, 126-172, 680-688

Openbare verkoop: zie notificatie-verplichtingen
 Opschorting van opeisbaarheid, 144-172, 688
 Overbruggingskrediet, 408
 Overdracht van schuldvordering, 431, 606
 Overlijden
 – gehoudenheid van de erfgenaam, 40-47, 662-665
 – verzending aanslagbiljet, 13
 – vestiging van de aanslag, 48-56, 666-667
 Overnameprijs, 497

P

Persoonlijke borgstelling, 324-355, 702, 771-779
 Privilège du préalable, 1

R

Rechtbank, 207-209, 215, 223, 230, 242, 318, 338-340, 355, 389, 450, 527, 558, 583-585, 645-647, 713, 738, 749, 752, 776, 890, 924, 943
 Rechtstreekse vervolgingen, 240-252
 Rechtstreekse vordering tot betaling, 168-172
 Registratie van aannemers, 424
 Rekening-courant, 733
 Roerende voorheffing, 37, 74, 115, 131-133, 174, 188, 190, 233, 295, 300, 307, 315, 325, 339, 401, 540, 566

S

Samenloop, 474, 544, 607-609, 851, 910
 Schorsing van verjaring, 581-585, 642-644, 941-943
 Schuldvergelijking, 288, 560, 591-611, 735, 944
 Sluiting van de vestiging, 355, 530, 779, 893

Solvabiliteitsonderzoek, 551
 Splitsing: zie herstructurering
 Stille handelsvennootschap, 30-33, 441, 451, 461
 Stimer, 598
 Stuiting van verjaring, 570-580, 582, 642-643, 935-940

T

Tijdelijke handelsvennootschap, 30-33, 441, 451, 461

U

Uitputtingsvereiste, 627
 Uitstel van betaling, 136-143, 684-688
 Uitstel van invordering, 223-224
 Uitvoerbaarverklaring: zie kohier/dwangbevel btw
 Uitvoerbare titel: zie kohier/dwangbevel btw

V

Verdachte goederen, 709
 Verdeling, 362, 470, 506
 Vereffening, 320, 432, 474, 517, 851, 881
 Verjaring, 20, 84, 563-590, 641-644, 929-943
 Verklaring (van derde-beslagene), 267-268
 Vervolgingskosten, 188, 295, 307, 330, 443, 460, 512, 529, 533, 540, 597, 621, 659, 698, 733, 757, 763, 773, 824, 835, 876, 892, 906, 933
 Verzet tegen de prijs, 391, 810
 Vestiging, 7, 35-36, 48-56, 66-68
 Voorrecht: zie algemeen voorrecht
 Voorrecht op het loon, 301-303
 Voorschot, 683
 Vruchtgebruiker, 42, 664

W

WCO: zie gerechtelijke reorganisatie

Wederbelegging, 92-93

Werken in onroerende staat, 426

Wettelijke hypotheek, 304-323, 761-770

Wettelijk samenwonenden: zie gehuwden

Z

Zakelijke zekerheid, 324-355, 702, 771-779

Zekere en vaststaande schuld: zie onmiddellijk verschuldigd gedeelte