

HET “DERDENBESLAG” IN DE B.T.W.

Kristoff Aesseloos

Onder wetenschappelijk begeleiding van
Prof. Dr. E. Dirix

“En matière de saisie aussi, il ne faut déroger au Code judiciaire qu'avec des mains tremblantes sous peine de rendre le droit encore un peu plus impraticable et dès lors de moins en moins adapté à sa finalité même.”

George De Leval¹

INLEIDING

1. Dit artikel gaat in op een probleem dat zich situeert op het raakvlak van het gerechtelijk privaatrecht -het derdenbeslag is immers een rechtsfiguur die helemaal in het Gerechtelijk Wetboek is uitgewerkt- en de B.T.W., die als tak van het fiscaal recht deel uitmaakt van het publiekrecht.

Aangezien het om een B.T.W.-probleem gaat, moet ook het Europees recht aan bod komen. De Europese Unie tracht al een aantal jaren via richtlijnen de B.T.W.-stelsels van de Lid-Staten dichter bij elkaar te brengen.

Het te behandelen probleem is gesitueerd op het vlak van de teruggave van de B.T.W. Enige uitleg over de teruggaveregeling is dan ook wenselijk, zonder in de details te treden.²

Ook de geschiedenis van de regeling zoals ze terug te vinden is in artikel 76 W.B.T.W. en K.B. nr. 4 moet aan bod komen. De huidige regeling vormt immers een reactie op de evolutie in de rechtspraak.

Tenslotte wordt onderzocht of het “bewarend derdenbeslag” inzake B.T.W. strijdig is met de bepalingen dienaangaande in het Gerechtelijk Wetboek en met de Europese reglementering.

I. TERUGGAAF VAN BELASTING

¹ DE LEVAL, G., “Les saisies”, in *Chroniques de droit à l'usage de Palais*, HANSENNE, J. en DE LEVAL, G. (eds.), I, Brussel, E. Story Scientia, 1986, 287.

² Zie X., “Teruggaven inzake B.T.W. na 1 januari 1993”, in *Fiscale Documentatie Vande-wincele IX - Forfaitaire winstbarema's*, Diegem, Ced. Samsom, 1993. Zie ook COUTURIER, J. J. en PEETERS, B., *Het Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu Uitgevers, 1994; HOFMANS, H., “Teruggaaf inzake B.T.W.”, in *Fiscaal praktijkboek '93-94 Indirecte belastingen en MAECKELBERGH*, W. (ed.), Deurne, Kluwer, 1994, 227-255.

A. HET SYSTEEM VAN DE TERUGGAAF VAN BELASTING

1. Het belastingkrediet

2. De administratie houdt voor iedere belastingplichtige die gehouden is tot indiening van periodieke aangiften een rekening-courant bij waarin de verichtingen worden ingeschreven die verband houden met de ingediende aangiften en de gedane betalingen.³ Inzake B.T.W. valt op dat de belastingplichtige in zijn aangifte dadelijk aangeeft hoeveel belasting hij moet betalen en dat de B.T.W.-administratie zich op de gegevens van die aangifte baseert - mits controlerecht natuurlijk!

Vertoont die rekening-courant een saldo in het voordeel van de belastingplichtige dan spreekt men van een belastingkrediet.

3. Zo'n tegoed kan verschillende oorzaken hebben. Door WAUTERS worden de belangrijkste oorzaken aangehaald.⁴ Het volstaat echter te wijzen op de regeling van de aftrek van belasting, opgenomen in hoofdstuk VII W.B.T.W.: indien de som van de voor aftrek in aanmerking komende bedragen de som overstijgt van de verschuldigde B.T.W., de administratieve geldboeten voor laattijdige aangiften en de administratieve geldboeten en interest verschuldigd overeenkomstig artikel 91, § 1 W.B.T.W. voor het te laat betalen van de belasting waarvan de opeisbaarheid uit diezelfde aangifte blijkt, beschikt de belastingplichtige over een belastingkrediet.⁵

B. DE TERUGGAAF VAN BELASTING

4. In principe wordt het belastingkrediet overgedragen naar het volgend kwartaal. Die regel ligt vervat in artikel 47 W.B.T.W. dat bepaalt:

“De aftrek wordt toegepast op de belasting over de toegevoegde waarde die door de belastingplichtige verschuldigd is over het tijdvak waarin het recht op aftrek is ontstaan.

Wanneer het af te trekken bedrag meer bedraagt dan dat van de belasting ter zake van de door de belastingplichtige verrichte leveringen en diensten, dan wordt het overschot overgebracht naar het volgend tijdvak.”

Ook het K.B. nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde stelt in zijn artikel 8.1, § 1 dit uitgangspunt voorop.⁶

³ Zie Koninklijk besluit nr. 24 van 29 december 1992 met betrekking tot de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.*, 31 december 1992.

⁴ WAUTERS, F. J., “Over B.T.W.-tegoeden - Een nieuwe lente, een nieuw geluid?”, *A.F.T.*, 1984, 98.

⁵ Zie de regeling van de rekening-courant in het Koninklijk Besluit nr. 24 van 29 december 1992 met betrekking tot de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.*, 31 december 1992.

⁶ K.B. nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.*, 31 december 1969.

5. De teruggaaf van belasting wordt geregeld in hoofdstuk XII W.B.T.W. Artikel 75 W.B.T.W. bepaalt dat een belasting slechts kan worden teruggegeven in de gevallen waarin het W.B.T.W. voorziet. Artikel 76, § 1 W.B.T.W. zegt dat het belastingkrediet zo'n geval vormt:

"Wanneer het bedrag van de belasting die ingevolge de artikelen 45 tot 48 voor aftrek in aanmerking komt, aan het einde van het kalenderjaar meer bedraagt dan de belasting die verschuldigd is door de belastingplichtige die in België is gevestigd, in België een vaste inrichting heeft of die, overeenkomstig artikel 55, in België een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft doen erkennen, dan wordt, onder de voorwaarden bepaald door de Koning, het verschil teruggegeven binnen de drie maanden op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige.

De Koning kan bepalen dat het overschot, in de door Hem te bepalen gevallen en onder de door Hem gestelde voorwaarden, vóór het einde van het kalenderjaar wordt teruggegeven.

Met betrekking tot de in het eerste en tweede lid bedoelde voorwaarden kan de Koning ten voordele van de Administratie van de BTW, registratie en domeinen, een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek."

Opdat men terugbetaling zou kunnen verkrijgen van het belastingkrediet moeten vijf voorwaarden vervuld zijn⁷: een uitdrukkelijk verzoek tot teruggave - door het plaatsen van zijn handtekening in het vak "Aanvraag om terugbetaling" op het aangifteformulier -, een regelmatige nakoming van de verplichtingen inzake betaling en indiening der periodieke aangiften, een tijdstip waarop teruggaaf mogelijk is, een minimumbedrag en een volmacht - de belastingplichtige moet namelijk aan een financiële instelling de volmacht geven om de teruggaaf te ontvangen.

Toch is, ook al zijn al die voorwaarden vervuld, de terugbetaling van het belastingkrediet dan nog niet verzekerd.

⁷ Zie X., "Teruggaven inzake B.T.W. na 1 januari 1993", in *Fiscale Documentatie Vande-wincele IX - Forfaitaire winstbarema's*, Diegem, Ced. Samsom, 1993, 15-24.

C. PROBLEEMSTELLING⁸

6. Artikel 76, § 1, derde lid bepaalt immers dat de Koning met betrekking tot de in het eerste en tweede lid van dat artikel bedoelde voorwaarden, ten voordele van de Administratie van de B.T.W., registratie en domeinen, een inhouding kan voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 van het Gerechtelijk Wetboek.

De Koning heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt - weliswaar op betwistbare wijze (*cfr. infra*, nr. 21 e.v.) - in K.B. nr. 4. In afwijking van de keuzevrijheid van de belastingplichtige om - mits vervulling van bepaalde voorwaarden - al dan niet teruggaaf van het belastingkrediet te vragen en te verkrijgen, bepaalt de Koning dat de Administratie in drie gevallen het belastingkrediet - geheel of gedeeltelijk - kan inhouden.

1. Aanwending van het belastingkrediet voor de betaling van openstaande schulden die zeker, opeisbaar en vaststaand zijn

7. Artikel 8.1, § 3, eerste lid K.B. nr. 4 luidt als volgt:

“Zonder onderscheid naargelang de belastingplichtige al dan niet geopteerd heeft voor de teruggaaf bedoeld in § 2, van het overschot in zijn voordeel dat blijkt op het tijdstip van het indienen van de aangifte als bedoeld in artikel 53, eerste lid, 3°, van het Wetboek, wordt die teruggaaf steeds geacht te zijn aangevraagd tot beloop van de belastingschuld die aan te zuiveren is, wanneer op het tijdstip van de ordonnanciering als bedoeld in het koninklijk besluit van 17 juli 1991 houdende coördinatie van de wetten op de Rijkscomptabiliteit of de verrichting gelijkgesteld met een betaling, de belastingplichtige uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde, belasting, geldboeten, interesten of bijkomende kosten verschuldigd is die voortvloeien uit overtredingen begaan vóór het verstrijken van de periode waarop de hierboven bedoelde aangifte betrekking heeft”.

8. Indien die belastingschuld - waarvan sprake is in artikel 8.1, § 3, eerste lid K.B. nr. 4 - voor de Administratie een schuldvordering oplevert die zeker, opeisbaar en vaststaand is, dan wordt het belastingkrediet tot het passende beloop aangewend ter aanzuivering van die belastingschuld.⁹ De schuldvordering is zeker, opeisbaar en vaststaand indien ze niet betwist wordt; dit is bij-

⁸ *Cfr.* HOFMANS, H., “Teruggaaf inzake B.T.W.”, in *Fiscaal praktijkboek '93-'94 Indirecte belastingen*, MAECKELBERGH, W. (ed.), Deurne, Kluwer, 1994, 237-239; VANDEBERGH, H., *Het B.T.W.-Handboek*, Gent, Mys & Bresch, 1993, 397-398 en X., “Teruggaven inzake B.T.W. na 1 januari 1993”, in *Fiscale Documentatie Vandewinckele IX - Forfaitaire winstbarema's*, Diegem, Ced. Samsom, 1993, 25-27.

⁹ *Cfr.* Art. 8.1, § 3, tweede lid K.B. nr. 4.

voorbeeld het geval bij achterstand in de betalingen voor sommen die blijken uit eerder ingediende aangiften of waarvoor men, na controle, zijn akkoord heeft gegeven.¹⁰ De belastingschuld is tevens zeker, opeisbaar en vaststaand indien ze aanleiding heeft gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 85 van het Wetboek, waarvan de tenuitvoerlegging niet werd gestuit door het verzet bedoeld in artikel 89 van het Wetboek.

In deze hypothese betwist de belastingplichtige niets en bijgevolg stelt zich hier geen probleem. De inhouding zal in dit geval als betaling gelden. Dit blijkt overigens uit artikel 8.1, § 3, derde lid K.B. nr. 4:

"De ordonnancering of de verrichting gelijkgesteld met een betaling, geschiedt uiterlijk de derde maand volgend op het tijdvak waarop de kwartaalaangifte of de aangifte van de laatste maand van dit kwartaal betrekking heeft...".

2. Inhouding van het belastingkrediet omwille van schulden die niet zeker, vaststaand en opeisbaar zijn.¹¹

9. In artikel 8.1, § 3, vierde lid K.B. nr. 4 behandelt de Koning de hypothese waarin de administratie over een belastingschuld in haar voordeel - zoals die bedoeld in artikel 8.1, § 3, eerste lid K.B. nr. 4 - beschikt, maar waarbij die belastingschuld geen schuldvordering vormt die zeker, opeisbaar en vaststaand is omdat men ze bijvoorbeeld betwist of omdat ze aanleiding heeft gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 89 van het Wetboek.

In deze hypothese wordt het belastingkrediet tot het beloop van de schuldvordering van de administratie ingehouden en die inhouding geldt als "bewarend beslag onder derden" tot het geschil definitief wordt beëindigd op administratieve wijze of bij wijze van een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest. De voorwaarde gesteld door artikel 1413 Ger W. - de vereiste spoed - wordt voor de toepassing van deze inhouding geacht te zijn vervuld.¹²

10. Vervolgens bevat het K.B. nr. 4 een onduidelijkheid. In lid zeven van het artikel 8.1, § 3 bepaalt het namelijk dat de inhouding als bedoeld in het vierde en het vijfde lid geldt als bewarend beslag onder derden tot op het ogenblik dat het bewijs vervat in de in het vorige lid bedoelde processen-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 lidstaten van de gemeenschap. Bovendien staat er

¹⁰ WAUTERS, F. J., *l.c.*, 1984, 95-112.

¹¹ *Cfr.* Art. 8.1, § 3, vierde lid K.B. nr. 4.

¹² Art. 8.1, § 3, vierde lid, laatste zin K.B. nr. 4.

dat voor de toepassing van deze inhouding de voorwaarde vereist door artikel 1413 Ger.W. geacht wordt te zijn vervuld.¹³ Uit dit lid zou men kunnen afleiden dat voor de hypothese vervat in het vierde lid van artikel 8.1, § 3 steeds een proces-verbaal nodig is; nochtans lijkt dit niet het geval te zijn: er wordt immers in het vierde lid zelf gewezen op het feit dat een dwangbevel waartegen verzet werd aangetekend ook kan dienen als basis om een inhouding te doen. Het is bovendien vreemd en verwarrend dat de automatische vervulling van de vereiste van artikel 1413 Ger.W. en van de manieren die een einde stellen aan de inhouding - beide reeds uitdrukkelijk vermeld in de vierde alinea - nog eens herhaald worden in het zevende, respectievelijk elfde lid van artikel 8.1, § 3 K.B. nr. 4.¹⁴

11. De kennisgeving van de inhouding en haar aanzegging aan de belastingplichtige gebeuren binnen de termijn voorzien in artikel 1457 Ger.W., zijnde acht dagen na de ontvangst van de akte van derdenbeslag door de derdebeslagene, bij een ter post aangetekende brief. *“De afgifte van het stuk ter post geldt als kennisgeving vanaf de daaropvolgende dag.”*¹⁵

*“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 uur na het neerleggen ter post van het aangetekende schrijven verzonden aan de griffier van de rechtbank van eerste aanleg”.*¹⁶

*“De belastingplichtige kan enkel verzet doen tegen de inhouding door toepassing te maken van artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek. De beslagrechter kan evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten zolang het door de processen-verbaal, bedoeld in het zesde lid [Dit zesde lid situeert zich echter binnen de toepassing van de derde hypothese! Cfr. de eerder aangehaalde verwarring binnen het K.B. nr. 4, supra, nr. 10], geleverde bewijs niet is weerlegd; zolang de gegevens overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen Lid-Staten van de Gemeenschap niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek van het Parket of een gerechtelijk onderzoek van de onderzoeksrechter.”*¹⁷

¹³ Art. 8.1, § 3, zevende lid K.B. nr. 4.

¹⁴ Zie art. 8.1, § 3 K.B. nr. 4.

¹⁵ Art. 8.1, § 3, achtste alinea K.B. nr. 4.

¹⁶ Art. 8.1, § 3, negende lid K.B. nr. 4.

¹⁷ Art. 8.1, § 3, tiende lid K.B. nr. 4.

*“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.”*¹⁸

*“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 overeenkomstig het tweede lid [Dit is de eerste hypothese] zonder dat enige formaliteit moet worden nageleefd.”*¹⁹

3. Inhouding van het belastingkrediet omwille van ernstige vermoedens of bewijzen²⁰

12. De hypothese van de inhouding van het belastingkrediet omwille van ernstige vermoedens of bewijzen vindt men terug in het vijfde lid van artikel 8.1, § 3 K.B. nr. 4:

*“indien ten aanzien van een voor teruggaaf vatbaar overschot dat blijkt uit de aangifte als bedoeld in artikel 53, eerste lid, 3° van het Wetboek en waarvoor de belastingplichtige al dan niet voor teruggaaf heeft geopteerd, hetzij ernstige vermoedens, hetzij bewijzen bestaan dat de voormelde aangifte of de aangiften voor daaraan voorafgaande perioden gegevens bevatten die onjuist zijn en een belastingschuld in het vooruitzicht stellen zonder dat een daadwerkelijke bepaling ervan vóór het tijdstip van de genoemde ordonnancering of de verrichting gelijkgesteld met een betaling kan geschieden, heeft de ordonnancering van dit overschot of de over-brenging ervan naar het volgend aangiftetijdvak niet plaats en wordt het belastingkrediet ingehouden teneinde de administratie toe te laten de waarachtigheid van de gegevens na te gaan.”*²¹

De derde hypothese is dus die waarin de B.T.W.-administratie nog geen formele vordering heeft ingesteld; de B.T.W.-schuld werd bijgevolg nog niet formeel vastgesteld!²²

*“De ernstige vermoedens of bewijzen bedoeld in het vorige lid [het vijfde lid], die de belastingschuld aantonen of helpen aantonen, dienen te worden gerechtvaardigd in processen-verbaal conform artikel 59, § 1 van het Wetboek en worden per aangetekende brief vooraf ter kennis gebracht van de belastingplichtige.”*²³

Er zijn dus een aantal voorwaarden in deze hypothese.

¹⁸ Art. 8.1, § 3, elfde lid K.B. nr. 4.

¹⁹ Art. 8.1, § 3, twaalfde lid K.B. nr. 4.

²⁰ Cfr. Art. 8.1, § 3, vijfde lid K.B. nr. 4.

²¹ Art. 8.1, § 3, vijfde lid K.B. nr. 4.

²² GHEYSENS, L., (commentaar), *Fisc. Koer.*, 1993, 516.

²³ Art. 8.1, § 3, zesde lid K.B. nr. 4.

Voor het overige gelden dezelfde regels als vermeld onder “2. Inhouding van het belastingkrediet omwille van schulden die niet zeker, vaststaand en opeisbaar zijn.” (*supra*, nrs. 10 e.v.).

II. WAT AAN DE HUIDIGE REGELING VOORAFGING...

13. In de inleiding werd er reeds op gewezen dat de huidige regeling een reactie is van de wetgever op de discussie die voorheen plaatsvond in rechtspraak en rechtsleer. De huidige regeling zorgt echter op zijn beurt voor discussiestof, zoals verder zal blijken (*infra*, nr. 21 e.v.).

VANDENBERGHE wijst erop dat de huidige regeling slechts de bevestiging is van een bestaande administratieve praktijk: “het was voorheen immers zo dat de B.T.W.-administratie B.T.W.-tegoeden inhield wanneer zij bij een controle vaststelde of meende dat voor vroegere aangifteperiodes meer B.T.W. verschuldigd was dan uit de aangiften zelf bleek.”²⁴ Welke argumenten haalde de administratie aan om die inhouding te verantwoorden?

A. RECHTVAARDIGING VAN DE INHOUDING

1. Voorafgaande bemerkingen

14. Door de wet van 28 december 1983 werd artikel 76 van het W.B.T.W. zo aangepast dat de belastingplichtige teruggave van het belastingtegoed kon vragen, daar waar er vroeger een automatische teruggave van het tegoed was: de overdracht van het tegoed naar de volgende periode werd dus de regel!²⁵ De keuzevrijheid van de belastingplichtige kende echter beperkingen die opgenomen werden in artikel 8.1, § 3 K.B. nr. 4²⁶: hij werd geacht de teruggaaf te hebben gevraagd tot beloop van de belastingschuld die aan te zuiveren is, indien hij op het tijdstip van het indienen van de aangifte van het voor teruggaaf vatbaar overschot - uit hoofde van B.T.W. - belasting, geldboeten, interesten of bijkomende kosten verschuldigd was, waarvan de eisbaarheid niet werd betwist of die aanleiding hebben gegeven tot een dwangbevel bedoeld in artikel 85 W.B.T.W., waarvan de tenuitvoerlegging niet werd gestuit door het verzet bedoeld in artikel 89 W.B.T.W.²⁷ In deze gevallen vond de inhouding haar rechtvaardiging in de wet en doordat in deze situaties in feite geen betwisting bestond over de verschuldigdheid van belasting, kon een verrekening met het tegoed gebeuren.

15. In verband met de hierboven aangehaalde tweede en derde hypothese bestond echter geen wettelijke regeling en bijgevolg heerste er veel discussie over de mogelijke rechtvaardiging van een dergelijke praktijk.

²⁴ VANDENBERGHE, L., “De inhouding van B.T.W.-tegoeden”, *A.F.T.*, 1994, 171.

²⁵ Zie WAUTERS, F. J., *l.c.*, 1984, 104-106.

²⁶ *Cfr.* Huidig art. 8.1, § 3, tweede lid K.B. nr. 4.

²⁷ WAUTERS, F. J., *l.c.*, 1984, 106.

WILLEMART ziet in het niet-uitbetalen van de belastingkredieten in deze hypothesen een ontnemen van het belastingkrediet aan de belastingplichtige-teruggaafgerechtigde zonder recht noch titel.²⁸

WAUTERS meent echter dat door de teruggaaf aan de belastingplichtige geen titel wordt verstrekt, immers het recht van de belastingplichtige op teruggaaf "stoelt op de wet en moet op feiten berusten en zolang er, ten nadele van de staat geen verjaring is ingetreden, kan de administratie steeds terugkomen op de "uitbetaling" die ze ten onrechte zou hebben gedaan".²⁹ De administratie mag volgens hem m.a.w. het belastingkrediet inhouden en moet het niet dadelijk uitbetalen indien zij - getuigend van een algemene voorzichtigheid, ingegeven door het goed beheer van de staatsfinanciën - ervan overtuigd is of vermoedt dat er nog een vroegere belastingschuld bestaat: de discussie tussen beide partijen draait om hun werkelijke rechten.³⁰ DELVAUX wijst op de meer genuanceerde benadering die verschillende rechterlijke uitspraken in kort geding vertonen: zij bevelen of weigeren de terugbetaling van het belastingkrediet op basis van een korte beoordeling van de respectievelijke rechten van de partijen in de geschilbeslechting ten gronde en ze trachten daarbij de voor beide minst nadelige oplossing te vinden.³¹ Een dergelijke oplossing lijkt aangewezen vermits de fiscale wetgeving geen recht op terugbetaling geeft aan de belastingplichtige in geval van betwisting, maar evenmin een recht op inhouding voor de administratie voorziet: om relatief snel uit de impasse te komen is een beroep op de rechter in kort geding de ideale oplossing.

2. Argumenten van de administratie en beoordeling

16. Om de inhouding te rechtvaardigen, haalt de administratie verschillende argumenten boven. Zo legt ze in de eerste plaats de nadruk op de noodzaak van een goed beheer van de staatsfinanciën, een voorzichtigheidsbeginsel dat ze van het administratief recht naar het fiscaal recht wil uitbreiden.³²

DELVAUX meent dat men dat principe niet in deze context kan toepassen omdat dat juridisch onzekerheid met zich meebrengt aangezien het de administratie toelaat elke aanspraak te rechtvaardigen.³³

Ook de rechtspraak aanvaardt de argumentatie van de B.T.W.-administratie niet.³⁴ In een uitspraak van de rechtbank van Brussel van 13 april 1989 wordt er

²⁸ WILLEMART, P., "Le paiement de dettes de T.V.A. litigieuses par compensation d'office de soldes créiteurs de comptes-courants", *J.D.F.*, 1991, 157-167.

²⁹ WAUTERS, F. J., *l.c.*, 1984, 108.

³⁰ Zie WAUTERS, F. J., *l.c.*, 108-110.

³¹ DELVAUX, A., "Le remboursement des soldes créiteurs T.V.A. - Quelques tendances jurisprudentielles", *R.G.F.*, 1990, 204.

³² BOURS, J.-P. en PIROTTE, N., "Le titre exécutoire en droit fiscal", in *De executie ter discussie (Akte van het colloquium gehouden op 12 december 1991 in de "Université Libre de Bruxelles")*, LINSMEAU, J. (ed.), Brussel, Bruylant, 1993, 97; DELVAUX, A., "Le remboursement des soldes créiteurs T.V.A. - Quelques tendances jurisprudentielles", *R.G.F.*, 1990, 202 en WAUTERS, F. J., *l.c.*, 1984, 110.

³³ DELVAUX, A., *l.c.*, 1990, 202.

bijvoorbeeld op gewezen dat het voorzichtigheidsbeginsel dat de administratie inroept, op geen juridische basis berust.³⁵ Volgens het Hof van Beroep te Gent is er zelfs geen enkel wettelijk beginsel op basis waarvan het de administratie zou toegestaan zijn als het ware bij zichzelf beslag te leggen, in weerwil van het recht op teruggave voor de belastingplichtige, vermeld in artikel 76 W.B.T.W.³⁶ Zo kan ook het argument dat de belastingplichtige zich door onjuiste aangiften kan verrijken zonder recht - wat duidelijk in strijd is met de *ratio legis* van het W.B.T.W. -, geen basis vormen voor een inhouding: de ontduiking van belasting wordt immers door andere wettelijke regels bestreden zoals door het systeem van de controle, de naheffingen en de invorderingsprocedures van de belastingen.³⁷

17. Vervolgens zoekt de administratie heil in het begrip “verschuldigde belasting” in artikel 76 W.B.T.W. Volgens de administratie kan een krediet op de rekening-courant slechts het gevolg zijn van het feit dat de werkelijk aftrekbare B.T.W. de werkelijk verschuldigde B.T.W. overstijgt.³⁸ De administratie moet dan ook de mogelijkheid hebben controle uit te oefenen op de waarachtigheid van de gegevens vermeld in de aangifte. WAUTERS deelt deze visie (*Cfr. supra*, nr. 15).

DELVAUX is echter van oordeel dat dit argument getuigt van een verkeerd begrip van de werking van de B.T.W.-rekening-courant: een krediet op de rekening-courant kan immers een andere oorzaak hebben dan een overstijgen van de verschuldigde belasting door de aftrekbare belasting en bovendien is in de zin van artikel 76, § 1 W.B.T.W. enkel die belasting verschuldigd waarvan de opeisbaarheid niet betwist wordt en dus in hoofdzaak die belasting waarvan de opeisbaarheid volgt uit de aangifte van de belastingplichtige.³⁹ WILLE-MART wijst er bovendien op dat dit argument van de administratie afbreuk doet aan het principe volgens hetwelk de aangifte van de belastingplichtige voor waarachtig wordt genomen tot bewijs van het tegendeel.⁴⁰

Ook in de rechtspraak is er verdeeldheid over dit verdedigingsargument van de administratie.⁴¹

³⁴ Gent, 18 april 1989, *F.J.F.*, 1989, nr. 89/182; Rb. Brussel, 30 juni 1986, *F.J.F.*, 1986, nr. 88/87; Rb. Brussel, 13 april 1989, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/112; *contra* Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, (644), 646.

³⁵ Rb. Brussel, 13 april 1989, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/112, p. 233.

³⁶ Gent, 18 april 1989, *F.J.F.*, 1989, nr. 89/182, p. 340.

³⁷ Rb. Kortrijk, 24 januari 1991, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/94, p. 195.

³⁸ DELVAUX, A., “Le remboursement des soldes créditeurs T.V.A. - Quelques tendances jurisprudentielles”, *R.G.F.*, 1990, 202.

³⁹ DELVAUX, A., *l.c.*, 1990, 202.

⁴⁰ WILLEMART, P., *l.c.*, 1991, 162.

⁴¹ Rechterlijke uitspraken die de administratie op dit punt volgen: Gent, 2 februari 1984, *F.J.F.*, 1984, nr. 84/141; Antwerpen, 25 maart 1991, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/206; Gent, 25 april 1991, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/113; Antwerpen, 5 september 1991, *F.J.F.*, 1992, nr. 92/84; Rb. Antwerpen (kort ged.), 5 juni 1986, *F.J.F.*, 1987, nr. 87/215; *Contra* Cass., 12 maart 1993, *F.J.F.*, 1993, nr. 93/251; Antwerpen, 10 september 1985, *F.J.F.*, 1986, nr. 86/91; Gent, 18 april 1989, *F.J.F.*, 1989, nr. 89/182; Rb. Brussel, 30 juni 1986, *F.J.F.*, 1988, nr. 88/87; Rb. Brussel (kort ged.), 31 december 1987, *F.J.F.*, 1988, nr. 88/128; Rb. Brussel, 13 april 1989, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/112; Rb. Kortrijk, 24 januari 1991, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/94.

In de zaak beslecht door de rechtbank te Brussel op 30 juni 1986⁴² wordt overigens gezegd dat de vaststelling door de administratie van een feit of van een nalatigheid die zij als overtreding bestempelt, niet automatisch impliceert dat die overtreding ook echt werd begaan en dat de boete bijgevolg verschuldigd is.

18. Soms steunt de administratie zich ook op de wettelijke compensatie om een inhouding van het belastingkrediet te doen. Daarbij laat ze dan wel na om de voorwaarden van de wettelijke compensatie die neergelegd zijn in artikel 1291 B.W., na te leven. Artikel 1291, eerste lid B.W. bepaalt immers:

"Schuldvergelijking heeft alleen plaats tussen twee schulden die beide tot voorwerp hebben een geldsom of een zekere hoeveelheid vervangbare zaken van dezelfde soort en die beide vaststaande en opeisbaar zijn".

Welnu, de schuldvordering die de administratie op de belastingplichtige heeft, is niet zeker en opeisbaar indien de belastingplichtige de schuld betwist of indien de controle nog aan de gang is en de administratie enkel meent over een schuldvordering te zullen beschikken. Bijgevolg kan in deze gevallen artikel 1291, eerste lid B.W. niet toegepast worden, hoewel op zich beschouwd niets de toepassing van artikel 1291 B.W. in fiscale zaken verhindert, tenzij de fiscale wet er uitdrukkelijk van afwijkt.⁴³

DELVAUX beweert trouwens dat de administratie zich op glad ijs begeeft door beroep te doen op de wettelijke compensatie aangezien ze zo indirect aanvaardt dat het creditsaldo op de rekening-courant van de belastingplichtige in zijn hoofd een schuldvordering uitmaakt die weldegelijk zeker, vaststaand en opeisbaar is, zonder dat de administratie zelf de verrekening van haar schuldvordering met die van de belastingplichtige door een rechtbank zal kunnen laten erkennen op basis van de wettelijke compensatie.⁴⁴ De recht-

⁴² Rb. Brussel, 30 juni 1986, *F.J.F.*, 1988, nr. 88/87.

⁴³ Zie VANDEBERGH, H., *B.T.W.-vraagstukken (capita selecta van B.T.W.-problemen vaar aanleiding van recente rechtspraak)*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, 102-104.

⁴⁴ DELVAUX, A., *l.c.*, 1990, 202-203.

spraak heeft een inhouding door de administratie op basis van de rechtsfiguur van de wettelijke compensatie inderdaad niet aanvaard.⁴⁵

19. Tenslotte doet de administratie soms ook een beroep op artikel 92 W.B.T.W. dat haar toelaat in kort geding een voorlopige storting te vragen. Ze is ervan overtuigd dat aangezien ze dat kan doen, ze zeker de gelden die zich al in haar handen bevinden, kan inhouden.⁴⁶ Artikel 76 W.B.T.W. bepaalt echter dat het belastingkrediet moet worden teruggegeven op het uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige.

3. Bevoegdheid van de rechter in kort geding

20. Er bestaat echter niet alleen discussie over de mogelijke rechtvaardiging van de inhouding door de administratie van de belastingtegoeden, maar ook over de vraag of de rechter in kort geding bevoegd is om uitspraak te doen over de gerechtvaardigheid van de inhouding wanneer de belastingplichtige het er niet mee eens is.

WILLEMART geeft een kort overzicht van rechtspraak voor en tegen de bevoegdheid van de rechter in kort geding in deze materie.⁴⁷ Hij onderschrijft terecht de rechtspraak die de rechter in kort geding bevoegd verklaart en wel om volgende redenen:

21. Vooreerst is het niet respecteren door de administratie van het recht op teruggaaf aan de belastingplichtige - een recht dat in de bepalingen van het W.B.T.W. is opgenomen - een duidelijke schending van dit recht vanaf het moment dat de belastingplichtige aan alle wettelijke voorwaarden voldoet om die teruggave te bekomen. De rechter in kort geding is, in de gevallen die hij spoedeisend acht, bevoegd om ten aanzien van de administratie de nodige voorlopige maatregelen te nemen ter bescherming van dit recht op teruggaaf.⁴⁸

22. Bovendien neemt de rechter in kort geding hier geen kennis van een vraag tot terugbetaling in de zin van artikel 90 W.B.T.W. - een bepaling die volgens WILLEMART overigens niet over de terugbetaling van een creditsaldo op de rekening-courant gaat -, maar gaat hij in op de vraag van de belastingplichtige om een einde te stellen aan een onwettige daad van de administratie die de

⁴⁵ Zie Antwerpen, 10 september 1985, *F.J.F.*, 1986, nr. 86/91; Rb. Brussel (kort ged.), 31 december 1987, *F.J.F.*, 1988, nr. 88/128; Rb. Brussel, 13 april 1989, *F.J.F.*, 1991, nr. 91/112.

⁴⁶ Zie BOURS, J.-P. en PIROTTE, N., "Le titre exécutoire en droit fiscal", in *De executie ter discussie (Akte van het colloquium gehouden op 12 december 1991 in de "Université Libre de Bruxelles")*, LINSMEAU, J. (ed.), Brussel, Bruylant, 1993, 96-97.

⁴⁷ Zie WILLEMART, P., *l.c.*, 1991, 162-166.

⁴⁸ WILLEMART, P., *o.c.*, 163.

belastingplichtige ernstig benadeelt in die zin dat hij door de inhouding beroofd wordt van de geldsommen die hij nodig heeft voor de uitoefening van zijn beroepsactiviteit - en waarop hij dacht te kunnen rekenen.⁴⁹ Met de veroordeling van de administratieve praktijk der inhouding brengt de rechter geen schade toe aan de grond van de zaak aangezien de rechter de schuldvordering van de Staat op de belastingplichtige niet ten gronde onderzoekt, maar gewoon nagaat of ze voldoende zeker en opeisbaar voorkomt;⁵⁰ blijkt de schuld waarvan de inhouding door de rechter veroordeeld werd, nadien toch een zekere en opeisbare schuld te zijn, dan kan de administratie nog altijd het geld terugvorderen - weliswaar binnen de verjaringstermijn.

23. Bovendien is de rechter in kort geding telkens bevoegd wanneer de gewone procedure te lang aansleept en voor de belastingplichtige een ernstig nadeel meebrengt, of zelfs maar een ernstig ongemak, dat door een onmiddellijke beslissing zou kunnen vermeden worden.⁵¹

B. HET CASSATIEARREST VAN 12 MAART 1993⁵²

24. Gezien de voortdurende discussie in de rechtspraak met betrekking tot de wettigheid van de administratieve praktijk van de inhouding van het belastingkrediet in geval van een betwiste schuldvordering, kon een uitspraak door het Hof van Cassatie niet uitblijven.

Op 12 maart 1993 besliste het Hof van Cassatie dat de belasting slechts "verschuldigd" is - en bijgevolg op een tegoed kan worden aangerekend - wanneer de administratie over een uitvoerbare titel beschikt (bv. een niet betwist dwangbevel of een definitieve rechterlijke uitspraak).⁵³

De discussie is daarmee echter niet afgelopen want de wetgever acht de beknopping door het Hof van Cassatie van de administratieve praktijk van de inhouding alles behalve wenselijk.

C. DE REACTIE VAN DE WETGEVER

25. Bij de hervorming van het W.B.T.W. werd al door artikel 86 van de wet van 28 december 1992 (*B.S.*, 31 december 1992) in artikel 76, § 1 W.B.T.W. een derde lid gevoegd dat het de administratie moest mogelijk maken B.T.W.-tegoeden als bewarende maatregel in te houden. Aan de Koning werd de mogelijkheid gegeven de modaliteiten van die inhouding te regelen. Deze nieuwe bepaling werd van kracht vanaf 1 januari 1993.

26. Welnu, de Koning heeft van de hem gegeven bevoegdheid gebruik gemaakt in het K.B. van 14 april 1993 tot wijziging van het Koninklijk Besluit nr. 4 van

⁴⁹ Zie WILLEMART, P., *o.c.*, 163-164.

⁵⁰ Zie ook Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, 644-645.

⁵¹ WILLEMART, P., *o.c.*, 164. Zie over de bevoegdheid van de kort gedingrechter in beslagzaken: DIRIX, E. en BROECKX, K., "Beslag", *A.P.R.*, 32, nr. 49.

⁵² Cass., 12 maart 1993, *F. Rechtspr.*, 1993, nr. 6, p.7.

⁵³ Noot onder Cass., 12 maart 1993, *Fisc. Koer.*, 1993, 440.

29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde.⁵⁴ Op dat moment is de huidige regeling tot stand gekomen waarbij de administratie ook het belastingkrediet kan inhouden als zij over een betwiste schuldvordering beschikt en zelfs als zij nog niet over een schuldvordering beschikt, maar wanneer zij naar aanleiding van een controle vermoedt dat ze over een schuldvordering ten aanzien van de belastingplichtige zal beschikken.⁵⁵

27. Dat de Koning zo snel na het arrest van 12 maart 1993 is opgetreden, is niet zo verwonderlijk: men was al van bij de hervorming van het W.B.T.W. in 1992 bevreesd voor toenemende fiscale fraude naar aanleiding van de afschaffing van de grenscontroles in het kader van de Europese eenwording.⁵⁶ De administratieve praktijk van de inhouding vormde een ideaal wapen ter bestrijding van de B.T.W.-carrouselfraudes - ook al was ze zelf niet van kritiek ontbloot -, zodat de wetgever niet zomaar kon toestaan dat het Hof van Cassatie die administratieve praktijk ging indijken.⁵⁷

Zo'n B.T.W.-carrousel werkt immers als volgt: een bedrijf bouwt enorme B.T.W.-tegoeden op door in de aangiften te gewagen van aankoop van goederen in België en verkoop van die goederen aan een partij in het buitenland. Het bedrijf kan de B.T.W. die het betaalt bij de aankoop terugvorderen, terwijl op de verkopen geen Belgische B.T.W. verschuldigd is, maar wel de B.T.W. - te betalen door de koper - van het land en voor het land waar de goederen terecht komen. Soms worden de zogenaamd uitgevoerde goederen echter "in het zwart" op de Belgische markt verkocht. Vooraleer men het bedrag aan ontdoken B.T.W. heeft kunnen becijferen, zijn de bedrijven met de teruggestorte aankoop-B.T.W. verdwenen.

De vraag is echter of de huidige regeling niet strijdig is met de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek en met de Europese reglementering terzake.

⁵⁴ Koninklijk besluit van 14 april 1993 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 4 van 29 december 1969 met betrekking tot de teruggaven inzake belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.*, 30 april 1993.

⁵⁵ Art. 8.1, § 3, vierde en vijfde lid K.B. nr. 4.

⁵⁶ *Cfr. Gedr. St. Kamer*, 1992, nr. 684/4, 18-21.

⁵⁷ Zie DE LEVAL, G., "Règles spéciales de saisie conservatoire en matière de T.V.A.", noot onder *Rb. Luik (beslagr.)*, 23 maart 1994, *J.L.M.B.*, 1994, (706), 712-713.

III. STRIJDIGHEID VAN DE HUIDIGE REGELING MET HET GERECHTELIJK WETBOEK?

A. ALGEMEEN: GERECHTVAARDIGDE STRIJDIGHEID

28. Volgens artikel 76, § 1, derde lid W.B.T.W. "kan de Koning ten voordele van de administratie van de BTW, registratie en domeinen, een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 Ger.W.".

29. VANDENBERGHE meent dat deze bepaling impliceert dat de Koning de voorwaarden die in het Ger.W. gesteld worden aan een bewarend derdenbeslag moet respecteren en dat bij het niet respecteren van die voorwaarden, de inhouding onwettelijk is.⁵⁸ Hij vindt voor deze redenering steun in de beslissing van de beslagrechter te Antwerpen van 15 juli 1993.⁵⁹ De beslagrechter bepaalt in die beschikking dat overeenkomstig het huidige artikel 159 G.W. de hoven en de rechtbanken de algemene, provinciale en plaatselijke besluiten en verordeningen alleen mogen toepassen in zoverre zij met de wetten overeenstemmen. Aangezien de betwiste bepalingen van artikel 8.1, § 3 K.B. nr. 4 volgens de rechter de conformiteitstoetsing aan de bepalingen van artikel 76 W.B.T.W. en de artikelen 1395, 1396, 1413, 1415 en 1445 Ger.W. niet doorstaan, is er geen wettelijke grond om de inhouding te doen. DIRIX wijst er wel op dat de kwaliteiten van zekerheid en vaststaandheid waaraan de schuldvordering moet voldoen, bij het uitvoerend en bewarend beslag verschillend zijn: voor een bewarend beslag is het voldoende dat de schuldvordering *prima facie* aan die kwaliteit voldoet.⁶⁰

Die opvatting in de rechtspraak - die door VANDENBERGHE onderschreven wordt - wordt door de administratie aangevochten op basis van de theorie dat de inhouding van B.T.W.-tegoeden op grond van artikel 8.1, § 3, vierde en

⁵⁸ VANDENBERGHE, L., "De inhouding van B.T.W.-tegoeden", *A.F.T.*, 1994, 172-173. Zie ook Mechelen (beslagr.), 15 september 1995, *A.J.T.*, (81), 82-83. Zie ook DE BRUYN, W., "Inhouding van B.T.W.-tegoeden als bewarende maatregel: een vervolgvverhaal", noot onder Rb. Brugge (beslagr.), 30 juni 1994, *T.G.R.*, 1995, 150-152 en DE BRUYN, W., "Inhouding van B.T.W.-tegoeden: is er dan toch hoop...?", noot onder Rb. Mechelen (beslagr.), 15 september 1995, *A.J.T.*, 1995-'96, (81), 83-84.

⁵⁹ Rb. Antwerpen (beslagr.), 15 juli 1993, *Fisc.Koer.*, 1993, 518. Zie ook Rb. Luik (beslagr.), 23 maart 1994, *J.L.M.B.*, 1994, 706; Rb. Mechelen (beslagr.), 15 september 1995, *A.J.T.*, 1995-96, 81-84. *Contra* beslagr. Gent, 21 september 1993 en beslagr. Antwerpen, 4 november 1993 (beide aangehaald in DE LEVAL, G., "Règles spéciales de saisie conservatoire en matière de T.V.A.", noot onder beslagr. Luik, 23 maart 1994, (706), 712-713; Rb. Brugge (beslagr.), 30 juni 1994, *T.G.R.*, 1995, 150.

⁶⁰ Zie DIRIX, E., "De "inhouding" in het raam van de B.T.W.", noot onder Antwerpen, 27 juni 1994, *R.W.*, 1994-'95, (990), 992.

vijfde lid K.B. nr. 4 een *sui generis* rechtsfiguur is. Die rechtsfiguur ressorteert weliswaar dezelfde rechtsgevolgen als het bewarend derdenbeslag van het Ger.W., maar ze is - in zoverre het K.B. nr. 4 afwijkt van de bepalingen van het Ger.W. - niet aan dezelfde toepassingsvoorwaarden en formaliteiten onderworpen.⁶¹ Deze opvatting moet worden goedgekeurd.

30. Dat in de hypothesen van artikel 8.1, § 3, vierde en vijfde lid K.B. nr. 4 de voorwaarden die het Gerechtelijk Wetboek aan het bewarend derdenbeslag stelt niet gerespecteerd worden, is echter irrelevant vermits de wetgever de Koning uitdrukkelijk de bevoegdheid gegeven heeft een inhouding te voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 Ger.W.⁶²; de Koning moet m.a.w. enkel de gevolgen die het Gerechtelijk Wetboek aan een bewarend derdenbeslag geeft, respecteren. De inhouding wordt uitgeoefend overeenkomstig de regelen en onder de voorwaarden die de Koning bepaalt, en enkel wat niet specifiek door de Koning bepaald wordt, zou overeenkomstig het Gerechtelijk Wetboek of andere bepalingen die specifiek van toepassing zijn op de staat, dienen te gebeuren.⁶³

31. Eigenlijk gaat het hier over de vraag of het Gerechtelijk Wetboek het gemeen recht van het gerechtelijk recht uitmaakt. Deze vraag moet ontkennend beantwoord worden. "De bepalingen van dit wetboek zullen alleen dan mogen ingeroepen worden wanneer, enerzijds, de bepalingen van materieel recht, die het voorwerp van de rechtsvordering uitmaken met de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek bestaanbaar zijn en anderzijds, voor zover geen bijzondere regels op de uitoefening van de rechtsvordering toepasselijk zijn of, wanneer zulke regels leemten vertonen, de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek met deze regels verenigbaar zijn."⁶⁴

Welnu, *in casu* zijn de bepalingen van materieel recht die het voorwerp van de rechtsvordering uitmaken wel degelijk te rijmen met de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek. De wetgever verwijst in de parlementaire voorbereiding van de Wet tot wijziging van het W.B.T.W. immers naar het feit dat de B.T.W.-administratie vóór de huidige regeling bij betwisting van de inhouding steeds een beroep deed op de procedure van het bewarend beslag onder derden in eigen handen, zoals voorzien in het Gerechtelijk Wetboek.⁶⁵ Maar de wetgever zegt tevens dat hij nu de rechten van de Schatkist wettelijk wil vrijwaren via een inhouding - en zo creëert hij dus een eigen formeel recht voor het B.T.W.-recht.⁶⁶

⁶¹ Antwerpen, 27 juni 1994, *R.W.*, 1994-95, 990 met noot DIRIX. Zie ook Rb. Luik (beslagnr.), 23 maart 1994, *J.L.M.B.*, 1994, 707; Rb. Brugge, 30 juni 1994, *T.G.R.*, 1995, 150.

⁶² Art. 76, § 1, derde lid W.B.T.W.

⁶³ Zie de parlementaire voorbereiding bij de wet van 28 december 1992 tot wijziging van het W.B.T.W.: *Gedr.St., Kamer*, 1992, nr. 684/2, 10.

⁶⁴ KRINGS, E., "De toepassing van de regels van het gerechtelijk wetboek op de rechtsplegingen in strafzaken, tuchtzake, fiscale zaken e.a.", in *Actuele problemen van gerechtelijk privaatrecht*, VAN DIEVOET, G. (ed.), Leuven, Acco, 1976, 13.

⁶⁵ *Gedr. St. Kamer*, 1992, nr. 684/2, 10.

⁶⁶ *Gedr. St. Kamer*, 1992, nr. 684/2, 10.

32. De regeling van het B.T.W.-derdenbeslag mag dus aan andere voorwaarden onderworpen zijn dan die die het Gerechtelijk Wetboek aan de uitoefening van het derdenbeslag stelt. In tegenstelling tot wat VANDENBERGHE beweert, verleent artikel 76 W.B.T.W. -krachtens artikel 105 G.W. - aan de Koning wel degelijk de bevoegdheid om een regeling uit te werken die afwijkt van de bepalingen van het gemeen recht m.b.t. het bewarend derdenbeslag.⁶⁷

Men kan immers niet bepalen dat de Koning een inhouding mag regelen die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van artikel 1445 Ger.W. en tegelijkertijd zeggen dat de Koning niet mag afwijken van de bepalingen m.b.t. het derdenbeslag uit het Gerechtelijk Wetboek, aangezien het derdenbeslag volledig in het Gerechtelijk Wetboek is geregeld.

B. PROBLEEM: DE BEKNOTTING VAN DE BEVOEGDHEID VAN DE BESLAGRECHTER

33. Voor de gevolgen van het B.T.W.-derdenbeslag moet men volgens artikel 76 W.B.T.W. naar het Gerechtelijk Wetboek kijken. Hét gevolg van het derdenbeslag is de onbeschikbaarheid van de hele schuldvordering, zelfs al overtreft die de oorzaak van het beslag.⁶⁸ Dit gevolg is zeer nadelig voor de belastingplichtige-teruggavegerechtigde die rekent op een terugbetaling van het belastingkrediet. Dit gevolg wordt overigens in artikel 8.1, § 3, vierde lid K.B. nr. 4 al niet gerespecteerd vermits in deze hypothese het belastingkrediet ten belope van de schuldvordering van de administratie wordt ingehouden, en dus niet noodzakelijk het hele bedrag van het belastingkrediet!

34. Maar ook de bevoegdheid van de beslagrechter voor de vorderingen m.b.t. de beslagen kan als een gevolg van het leggen van een derdenbeslag gezien worden (*cfr.* art. 1395 Ger.W.). Artikel 1420 Ger.W. bepaalt namelijk:

"In de gevallen waarin beslag kan worden gelegd zonder voorafgaandelijke beschikking van de beslagrechter, kan de beslagene de beslaglegger dagvaarden vóór de beslagrechter, ten einde de opheffing van het beslag te doen gelasten".

Bovendien zegt het K.B. nr. 4 uitdrukkelijk dat de belastingplichtige enkel verzet tegen de inhouding bedoeld in artikel 8.1, § 3, vierde en vijfde lid kan doen door toepassing te maken van dit artikel 1420 Ger.W.⁶⁹ zodat een beroep op de rechter in kort geding wordt uitgesloten

35. VANDENBERGHE meent echter dat de bevoegdheid van de beslagrechter bij de inhouding sterk beknott wordt, vooreerst omdat de beslagrechter het vervuld zijn van de voorwaarde van de spoedeisendheid - artikel 1413 Ger.W. -

⁶⁷ *Cfr. Gedr. St. Kamer*, 1992, nr. 684/2, 10. Zie ook DIRIX, E., "De "inhouding" in het raam van de B.T.W.", noot onder Antwerpen, 27 juni 1994, *R.W.*, 1994-95, (990), 991-993

⁶⁸ Zie hierover DIRIX, E. en BROECKX, K., "Beslag", *A.P.R.*, 351, nr. 687 e.v.

⁶⁹ Art. 8.1, § 3, tiende lid K.B. nr. 4.

niet in concreto zou kunnen beoordelen.⁷⁰ In de rechtspraak zijn hierover tegengestelde opvattingen.⁷¹ Het is inderdaad zo dat de beslagrechter om doeltreffend te kunnen optreden, de mogelijkheid moet hebben om te controleren of de voorwaarden voor het bewarend derdenbeslag (nog) vervuld zijn.

Maar dat hoeft hier geen probleem te vormen: de voorwaarde van een zekere, vaststaande en opeisbare schuldvordering wordt voor het B.T.W.-derden-beslag immers niet gesteld. En hoewel VANDENBERGHE er blijkbaar vanuit gaat dat de spoedvereiste van artikel 1413 Ger. W. onweerlegbaar wordt vermoed te zijn vervuld inzake het B.T.W.-derdenbeslag⁷², wijst niets erop dat het hier om een onweerlegbaar vermoeden gaat.

Door te stellen dat de voorwaarde van artikel 1413 Ger.W. voor de toepassing van de inhouding geacht wordt te zijn vervuld, wordt de bewijslast gewoon omgekeerd: de beslaglegger hoeft niet aan te tonen dat er weldegelijk spoedeisendheid is, de beslagene moet daarentegen wel aantonen dat er geen spoedeisendheid is.

36. De bevoegdheid van de beslagrechter wordt wel beknot doordat artikel 8.1, § 3, tiende lid K.B. nr. 4 het volgende bepaalt:

"... De beslagrechter kan evenwel de opheffing van het beslag niet gelasten zolang het door de processen-verbaal, bedoeld in het zesde lid, geleverde bewijs niet is weerlegd, zolang de gegevens overeenkomstig de procedures van de door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering inzake het uitwisselen van inlichtingen tussen de Lid-Staten van de Gemeenschap niet werden bekomen of gedurende een opsporingsonderzoek van het Parket of een gerechtelijk onderzoek van de onderzoeksrechter."⁷³

Dit vormt inderdaad een ernstige beperking van de bevoegdheid van de beslagrechter vermits in principe het niet vervuld zijn van één van de voorwaarden voor het beslag volstaat om het beslag op te heffen (*cfr.* artikel 1396 Ger.W.); hier mag de beslagrechter echter het beslag niet opheffen, en wel op basis van het vervuld zijn van slechts één van de voorwaarden voor de inhouding die geldt als bewarend beslag - namelijk de toepassingsvoorwaarden van artikel 8.1, § 3, vierde en vijfde lid K.B. nr. 4.

Stel nu dat voor de beslagrechter aangetoond wordt dat er hoegenaamd geen spoedeisendheid is, dan moet het voor de beslagrechter perfect mogelijk zijn het beslag op te heffen. De Koning treedt met deze bepalingen over de bevoegdheden van de beslagrechter zijn eigen bevoegdheid duidelijk te buiten. De wetgever rept in artikel 76, § 1 W.B.T.W. immers met geen woord over de bevoegdheid van de rechter. De beslagrechter te Luik is dezelfde mening toegeedaan en noemt de beperking - en zelfs opheffing - van de bevoegdheid van de

⁷⁰ VANDENBERGHE, L., *l.c.*, 1994, 173.

⁷¹ Zie DE PLAEN, E., "T.V.A.: la retenue peut-elle déroger au droit commun des saisies?", *Actualités fiscales*, 2 maart 1995, 9/5.

⁷² VANDENBERGHE, L., *l.c.*, 1994, 173.

⁷³ Art. 8.1, § 3, tiende lid K.B. nr. 4. Zie VANDENBERGHE, L., *l.c.*, 1994, 173; *Contra* Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, 644.

beslagrechter om kennis te nemen van een rechtspleging tot verzet op deze inhouding onwettelijk⁷⁴ want "aan de Koning werd immers geen bevoegdheid verleend om de voorziening(en) die de belastingplichtige tegen de inhouding zou kunnen uitoefenen en de weigering om het creditsaldo terug te geven, te reglementeren, of om de beoordelingsbevoegdheid te beperken van de rechtbank waarbij de zaak aanhangig werd gemaakt."⁷⁵ De wetgever dacht bij de invoering van het derde lid van deze bepaling enkel aan het mogelijk maken van een inhouding in de gevallen gelijkaardig aan datgene waarin het Hof van Cassatie gezegd had dat geen inhouding mogelijk was (*cf. supra*, nr. 24); zo bijvoorbeeld in gevallen waar men enkel een sterk vermoeden heeft dat er fiscale fraude gepleegd is.

37. De beslagrechter te Luik beslist dat de regeling van artikel 8.1, § 3 K.B. nr. 4 niet alleen onwettig is vanwege de beperking van de beoordelingsbevoegdheid van de beslagrechter, maar ook wegens van het feit dat de inhouding enkel kan aangevochten worden door een beroep te doen op de beslagrechter - door toepassing te maken van artikel 1420 Ger.W. - en aldus bijvoorbeeld een actie voor de rechtbank van eerste aanleg uitsluit - een actie die, indien ze succesvol zou zijn, de opheffing van het beslag met zich zou meebrengen door een analogische toepassing van artikel 1492 Ger.W.⁷⁶ Artikel 1492 Ger.W. bepaalt immers dat het vonnis over de zaak zelf waarbij de vordering wordt verworpen, de beslissing tot opheffing van het beslag inhoudt.

38. Bovendien wordt geargumenteed dat volgens de administratie het tegenbewijs tegen de vermoedens en bewijzen in de processen-verbaal niet voor de beslagrechter kan worden geleverd, maar enkel voor de rechtbank van eerste aanleg via een procedure die gemakkelijk enkele jaren kan aanslepen. Ook het verkrijgen van inlichtingen uit de E.G. kan enige tijd op zich laten wachten.

39. Deze regeling schaadt duidelijk de rechten van de belastingplichtige. Natuurlijk kan de wetgever dit niet gewild hebben; de wetgever heeft overigens in de parlementaire voorbereiding naar aanleiding van de invoering van het derde lid in artikel 76, § 1 W.B.T.W. uitdrukkelijk bepaald dat de regeling van de inhouding de rechten van de belastingplichtigen niet mag schaden.⁷⁷ De Koning is met deze regeling dan ook de bevoegdheid die hem in artikel 76 W.B.T.W. gegeven werd, te buiten gegaan en heeft zo administratieve willekeur mogelijk gemaakt. Het volstaat immers dat de B.T.W.-administratie aan een E.G.-Lid-Staat inlichtingen vraagt i.v.m. door de belastingplichtige gestelde handelingen opdat de teruggave van het belastingkrediet geruime tijd aan de belastingplichtige geweigerd kan worden: de belastingplichtige kan wel naar de

⁷⁴ Luik (beslagr.), 23 maart 1994, *J.L.M.B.*, 1994, 706-707.

⁷⁵ DE PLAEN, E., "B.T.W.: mag de inhouding afwijken van de gemeenrechtelijke beslag-regels?", *Fiscale actualiteit*, 6 maart 1995, 10/2.

⁷⁶ Zie Rb. Luik (beslagr.), 23 maart 1994, *J.L.M.B.*, 1994, (706), 709-710.

⁷⁷ *Gedr. St. Kamer*, 1992, nr. 684/2, 10.

beslagrechter stappen, maar die kan niets doen vooraleer de inlichtingen van de E.G.-Lid-Staat zijn verkregen.

40. Het Hof van Beroep te Gent is een andere mening toegedaan: de beoordeling door de beslagrechter “zal geschieden overeenkomstig de wettelijke opdracht van de beslagrechter en de wijze waarop hij recht spreekt, te weten *prima facie* en na summier onderzoek; zijn beoordeling is een beslissing bij voorraad die de rechter van het bodemgeschil niet bindt”.⁷⁸ Volgens het Hof is een andere zienswijze uitgesloten omdat de wetgever aan de Koning niet de opdracht heeft gegeven de betwistingen ten gronde te doen beslechten door de beslagrechter en omdat de regel van artikel 8.1, § 3, vierde lid K.B. nr. 4 niet derwijze kan worden geïnterpreteerd dat de beslagrechter geen enkele appreciatie is gelaten - nl. als de inhouding zou gelden tot bij de beslissing ten gronde -, vermits zo’n interpretatie de tussenkomst van de beslagrechter zou herleiden tot dode letter.⁷⁹ Dergelijke argumenten kan men echter ook gebruiken om te zeggen dat er toch iets niet in orde is.

IV. STRIJDIGHEID MET DE ZESDE B.T.W.-RICHTLIJN ?

41. Volgens VANDENBERGHE is de inhouding van B.T.W.-tegoeden in geval van betwisting omtrent de vordering van de B.T.W.-administratie m.b.t. een vroegere aangifteperiode ook strijdig met de Europese wetgeving.⁸⁰ Hij beroept zich hiervoor in de eerste plaats op de keuzemogelijkheid die artikel 18, § 4 van de Zesde B.T.W.-Richtlijn de Lid-Staten biedt: “Indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de toegestane aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting, kunnen de Lid-Staten hetzij het overschot doen overbrengen naar de volgende periode, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling”.

VANDENBERGHE is vervolgens van oordeel dat aangezien de inhouding van een B.T.W.-tegoed niet kan beschouwd worden als een overdracht van het B.T.W.-tegoed naar een volgende periode en evenmin als een wijze van teruggave van het overschot, deze inhouding strijdig is met artikel 18, § 4 Zesde B.T.W.-Richtlijn.⁸¹ De bepaling is volgens hem immers voldoende nauwkeurig en onvoorwaardelijk - zodat ze rechtstreekse werking heeft - ook al biedt ze de Lid-Staten een keuzemogelijkheid: de belastingplichtige moet het B.T.W.-tegoed dat voor een bepaalde aangifteperiode is vastgesteld, hoe dan ook terugkrijgen, ofwel via directe teruggave, ofwel via een overdracht en een aantekening op de voor de volgende periode verschuldigde B.T.W.

42. Deze opvatting lijkt zeer redelijk; toch zit er een addertje onder het gras. In artikel 18, § 4 wordt namelijk gesproken over verschuldigde belasting en dit

⁷⁸ Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, (644), 645.

⁷⁹ Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, (644), 645.

⁸⁰ VANDENBERGHE, L., *l.c.*, 1994, 173-175.

⁸¹ VANDENBERGHE, L., *l.c.*, *A.F.T.*, 1994, 173.

begrip is niet duidelijk: artikel 10, 1, b Zesde B.T.W.-Richtlijn bepaalt immers dat

"de belasting wordt geacht "verschuldigd te zijn" wanneer de Schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld."

Bijgevolg zal de belasting ook verschuldigd geweest zijn als de administratie later kan aantonen dat een belastbaar feit waarvan zij nu enkel het vermoeden heeft dat het zich heeft voorgedaan, zich ook effectief heeft voorgedaan. De tweede en derde hypothese van artikel 8.1, § 3 K.B. nr. 4 passen dus perfect in de regeling van artikel 18, § 4 Zesde B.T.W.-Richtlijn. Het belasting-krediet dat honderd procent zeker is, zal immers overgedragen of teruggegeven worden. Blijkt nadien de inhouding door de B.T.W.-administratie niet geoorloofd, dan zal dit bedrag alsnog in een volgende periode in rekening worden gebracht.

43. Men zou echter ook de tegenovergestelde opvatting kunnen volgen dat artikel 10, 1, b Zesde B.T.W.-Richtlijn een uitvoerbare titel vereist en dan zijn de inhoudingen in de tweede en derde hypothese van artikel 8.1, § 3, K.B. nr. 4 niet langer gerechtvaardigd (*cfr.* ook het arrest van het Hof van Cassatie van 12 maart 1993). Bijgevolg zou het K.B. in deze opvatting strijdig zijn met de Europese reglementering.

Uit het feit dat men artikel 18, § 4 Zesde B.T.W.-Richtlijn op verschillende wijzen kan interpreteren, volgt echter dat deze bepaling niet duidelijk genoeg is om rechtstreekse werking te hebben; men kan er zich dus niet op beroepen om K.B. nr. 4 buiten werking te stellen. Om met zekerheid te kunnen zeggen of de Belgische regeling al dan niet strijdig is met de Europese reglementering zal echter het antwoord op de prejudiciële vraag die het Hof van Beroep van Antwerpen aan het Europese Hof van Justitie heeft gesteld m.b.t. die strijdigheid, moeten afgewacht worden.⁸²

44. Opmerkelijk is overigens ook het arrest van het Hof van Beroep te Gent waarin vermeld wordt dat de bepalingen van artikel 76, § 1, derde lid W.B.T.W. en van artikel 8.1, § 3 van het K.B. nr. 4 helemaal geen schending inhouden van het communautaire recht aangezien de inhouding niet een modaliteit van terugbetaling van een belastingkrediet is, maar wel een bewarende maatregel tot invordering van B.T.W. uit verlopen periodes, zodat het communautaire recht niets ter zake doet.⁸³

⁸² Antwerpen, 17 oktober 1994, *P.B.*, C., 370/2, 24 december 1994. De rechtsvraag die aan het Europese Hof van Justitie gesteld werd was de volgende: "On a proper construction of Article 18 (4) of the Sixth VAT Directive, may a Member State refrain from refunding substantial VAT credits of its residents or carrying them forward to a following tax period, and instead attach them as a protective measure under national rules owing to the existence of serious grounds for suspecting tax evasion, without creating a definitive legal title in that respect and without the Member State having received any authorization under Article 27 of the Sixth VAT Directive?"

⁸³ Zie Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, (644), 645.

Bovendien worden in datzelfde arrest de strijdigheid met artikel 6 E.V.R.M. en met artikel 10 en 11 van de G.W. ontkent.⁸⁴

CONCLUSIE

45. Uit al het voorgaande is gebleken dat de huidige regeling gewoon de bevestiging is van een - soms betwiste - administratieve praktijk, maar een bevestiging die er moest komen omdat het Hof van Cassatie de overheid in haar bestrijding van de fiscale fraude dwarsboomde door de administratieve praktijk te veroordelen in de gevallen waarin de B.T.W.- administratie niet over een uitvoerbare titel beschikte.

46. De huidige regeling wordt echter fel bekritiseerd. Vooral de kritiek op de regeling van de beslagrechterlijke bevoegdheid in het K.B. nr. 4 is gerechtvaardigd. De Koning heeft in casu niet de bevoegdheid gekregen om te bepalen wat de rechters al dan niet mogen doen: de regels van het Gerechtelijk Wetboek m.b.t. de bevoegdheid van de beslagrechter moeten hier dan ook worden toegepast zonder enige beperking. Anders is administratieve willekeur mogelijk zonder dat de belastingplichtige hier met succes kan tegen reageren.

47. Men had vele moeilijkheden kunnen vermijden als men in artikel 76, § 1 W.B.T.W. gewoon gezegd had dat de Koning in een inhouding kan voorzien, zonder verder te verwijzen naar de regeling van het bewarend derdenbeslag in het Ger.W. De regeling van K.B. nr. 4 zou dan allicht als een volledig autonome fiscale regeling beschouwd worden zonder verdere discussie. Maar - zoals reeds gezegd en aangetoond - is de huidige regeling volledig in één bestaand denkpatroon tot stand gekomen en is het moeilijk zich daaruit los te maken.

DIRIX heeft dit toch gedaan.⁸⁵ Hij wijst erop dat de "inhouding" veeleer aansluit bij de gemeenrechtelijke niet-uitvoeringsexceptie. Door een beroep te doen op deze *exceptio non adimpleti contractus* - die dezelfde gevolgen heeft als het beslag - gaat hij de vereiste van de hoogdringendheid uit de weg en heeft hij artikel 76, § 1 W.B.T.W. niet eens nodig. Dé grote vraag blijft echter ook bij deze oplossing wat men onder ernstige aanwijzingen, vermoedens van onjuiste aangiften dient te verstaan. Wanneer de rechter op basis van het inroepen van de *exceptio non adimpleti contractus* moet nagaan of er in casu ernstige vermoedens aanwezig zijn, is hij gelukkig niet in het kader van het K.B. nr. 4 aan het werken zodat hij snel kan beslissen of de teruggaaf al dan niet moet plaatsvinden. Probleem blijft natuurlijk dat het de belastingplichtige is die geconfronteerd wordt met een niet-teruggave, die naar de rechter zal stappen en dat het de administratie is die dan als exceptie de "inhouding", dan wel de *exceptio non adimpleti contractus* zal inroepen: door voor de inhouding te opteren legt de

⁸⁴ Zie Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-'96, (644), 646-647.

⁸⁵ DIRIX, E., "De "inhouding" in het raam van de B.T.W.," noot onder Antwerpen, 27 juni 1994, *R.W.*, 1994-'95, (990), 991-993.

Het “derdenbeslag” in de B.T.W.

administratie het bewijs van de afwezigheid van spoed bij de belastingplichtige en kan ze een rechterlijke beslissing nog wat uitstellen.

De discussies over de “inhouding” gaan door...