

BEDENKINGEN BIJ HET "DERDENBESLAG" IN DE BTW

Luk Vandenberghe*

In aflevering 3 van *Jura Falconis* van de jaargang 1995-96 wijdt K. AESSELOOS een artikel aan "Het 'derdenbeslag' in de BTW". De bespreking heeft vooral betrekking op de inhouding van BTW-tegoeden, zoals geregeld in het huidige artikel 8.1, § 3 van het BTW-K.B. nr. 4. Deze bepaling voorziet dat de BTW-administratie in bepaalde gevallen aan de belastingplichtige terug te geven BTW-tegoeden kan inhouden, namelijk wanneer zij beschikt over vermoedens van fraude door de belastingplichtige of wanneer zij m.b.t. een vroegere aangifteperiode een navordering heeft ingesteld die door de belastingplichtige wordt betwist. De discussie over de (on)wettigheid van deze maatregel is op het ogenblik van dit schrijven nog steeds niet beslecht, al zijn in de laatste drie jaren wel reeds tientallen vonnissen en arresten over dit probleem geweest. Momenteel zijn hierover bij het Hof van Justitie zelfs vier prejudiciële vragen aanhangig. De zienswijze van AESSELOOS roept bij mij een aantal bedenkingen op, hierna kort uiteengezet, zowel wat betreft zijn argumentatie over de strijdigheid van de huidige regeling met het Gerechtelijk Wetboek, als wat betreft de vraag naar de strijdigheid met de Zesde BTW-richtlijn.

1. Wat betreft de strijdigheid met het Gerechtelijk Wetboek, heb ik eerder al gesteld dat de Koning zijn bevoegdheid heeft overschreden door een inhoudingsmaatregel te creëren die afwijkt van de fundamentele rechtswaarborgen die het Gerechtelijk Wetboek verschaft in geval van bewarend beslag.¹ Volgens AESSELOOS -die op dit punt exact dezelfde stelling verkondigt als de administratie- is de inhoudingsmaatregel van artikel 8.1, § 3, lid 4 e.v. van het BTW-K.B. nr. 4 een *sui generis* rechtsfiguur. Het feit dat zij afwijkt van de voorwaarden van het Gerechtelijk Wetboek, is volgens hem 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.; 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*".

* Assistent, Instituut fiscaal recht, K.U.Leuven; advocaat, Tournicourt & Vanistendael, Brussel.

¹ Zie VANDENBERGHE, L., "De inhouding van BTW-tegoeden. Non-conformiteit met het nationaal en communautair recht", *A.F.T.*, 1994, 171-175.

Als antwoord op deze zienswijze zou ik willen verwijzen naar een vonnis van de Beslagrechter te Leuven van 14 november 1995,² waarvan de overwegingen m.i. het werkelijke probleem perfect weergeven :

"De inhouding zoals georganiseerd door art. 8.1 BTW-K.B. nr. 4 is inderdaad een rechtsfiguur 'sui generis' in die zin dat zij ontegensprekelijk afwijkt van het gemeen recht. Het volstaat echter niet om een rechtsfiguur 'sui generis' te noemen om daarmee de gemeenrechtelijke, wettelijk vastgestelde basisbeginselen van openbare orde (cfr. in verband met het karakter van openbare orde Dirix, E. en Broeckx, K., A.P.R., Beslag, nr. 3) terzijde te schuiven. Het dient juist onderzocht of de uitvoerende macht gemachtigd was om een dergelijke rechtsfiguur in het leven te roepen.

De band met de gemeenrechtelijke regels werd door de wetgever zelf gelegd door uitdrukkelijk te verwijzen naar het bewarend beslag onder derden in de zin van art. 1445 Ger. W.

Uit de bewoordingen '... kan de Koning... een inhouding voorzien die geldt als bewarend beslag onder derden in de zin van art. 1445 Ger. W.' kan geenszins afgeleid worden dat de wetgever de uitvoerende macht de bevoegdheid verleende om de basisregels van het bewarend beslag volledig terzijde te schuiven.

De term 'geldt als' kan niet in de door de administratie vooropgestelde ruime zin geïnterpreteerd worden. In dit verband kan verwezen worden naar art. 1414 Ger. W. waar gesteld wordt dat elk vonnis 'geldt als toelating om bewarend beslag te leggen'. Na langdurige discussie is thans de rechtspraak in die zin gevestigd dat ook als een bewarend beslag wordt gelegd op basis van een vonnis, het criterium van de spoedeisendheid blijft gelden (zie o.m. Cass., 14.09.1984, R.W., 1985-86, 894).

Deze machtiging kan evenmin afgeleid worden uit de voorbereidende werken. Een duidelijke wettelijke bepaling dient immers niet geïnterpreteerd aan de hand van de voorbereidende werken. Zeker wanneer afgeweken wordt van wettelijk vastgelegde grondbeginselen dient deze machtiging duidelijk geformuleerd en te blijken uit de machtigingswet zelf, zonder dat de rechtszoekende (of de rechterlijke macht) de voorbereidende werken dient te raadplegen.

Bovendien kan zelfs uit de voorbereidende werken die ruime interpretatie niet eenduidig worden afgeleid. Daarin werd o.m. ook gesteld dat het de bedoeling was om de rechten van de schatkist te vrijwaren via een inhouding en dit tot beloop van de belastingschuld die aan te zuiveren is, zonder evenwel de rechten van de belastingplichtige te schaden.... Ook al wordt in de voorbereidende werken gesteld dat aan de bedoelde inhouding de waarde van een bewarend beslag onder derden dient toegekend en dat de Koning de regels en voorwaarden terzake kan bepalen, dan nog impliceert dit niet dat de grondvoorwaarden van het bewarend beslag terzijde zouden mogen geschoven worden, vermits daardoor de rechten van de belastingplichtige juist kunnen geschaad worden.

Derhalve dient besloten dat de Koning niet gemachtigd werd om af te wijken van art. 1413 Ger. W."

² Nog niet gepubl. (A.R. 59.182 en 59.940).

AESSELOOS beweert m.i. ten onrechte dat de wetgever "uitdrukkelijk" deze bevoegdheid aan de Koning zou hebben verleend om af te wijken van het Gerechtelijk Wetboek. Zijn stelling terzake staft hij in voetnoot 63 van zijn artikel met een verwijzing naar de parlementaire voorbereiding, meer bepaald de toelichting bij het regeringsamendement. Het weze evenwel duidelijk dat de Koning enkel de bevoegdheid heeft om af te wijken van een WET wanneer hij die bevoegdheid op *uitdrukkelijke* wijze verkrijgt door een WET (art. 105 en 108 G.W.). Een toelichting bij een regeringsamendement kan zeker niet met een wet gelijkgesteld worden. Het feit dat de Koning volgens artikel 76, § 1, 3e lid W.B.T.W. een inhouding mag regelen "die geldt als bewarend beslag", houdt geen zo'n uitdrukkelijke bevoegdheidstoekenning in. Het gebruik van de woorden "geldt als" wijst enkel op de bijzondere situatie waarin dit bewarend derdenbeslag wordt gelegd: de administratie beschikt namelijk zelf reeds over het BTW-tegoed waarop zij volgens artikel 76 W.B.T.W. het bewarend derdenbeslag mag leggen. De beslagleggende schuldeiser is in wezen dezelfde persoon als de derde-beslagene.

2. Internrechtelijk is de inhoudingsmaatregel hoe dan ook onwettig wegens de schending van het non-discriminatiebeginsel van art. 10 en 11 G.W. Door het Arbitragehof werd vroeger reeds beslist dat deze grondwetsbepalingen geschonden zijn wanneer aan een bepaalde categorie van burgers een jurisdictionele waarborg wordt ontnomen die aan alle andere burgers wordt geboden, zonder dat het verschil in behandeling verantwoord is door de aangevoerde doelstellingen.³ Het is duidelijk dat bij BTW-inhoudingen aan de belastingplichtige niet dezelfde rechten worden geboden als aan de "gewone" burgers die met een bewarend beslag geconfronteerd worden. Dit onderscheid is m.i. niet gerechtvaardigd. Deze argumentatie werd weliswaar weggewuifd in arresten van de hoven van beroep van Gent⁴ en van Brussel,⁵ doch werd inmiddels wel uitdrukkelijk bevestigd door het Arbitragehof. In een recent arrest vernietigde het Arbitragehof namelijk een gelijkaardige inhoudingsmaatregel op het vlak van de sociale zekerheid omdat en in de mate dat hij afbreuk deed aan het recht dat eenieder moet hebben om het tegen hem gelegde beslag aan een daadwerkelijk jurisdictioneel toezicht te onderwerpen.⁶

3. Mijn zienswijze, volgens dewelke de huidige inhoudingsmaatregel ook strijdig is met de Zesde BTW-richtlijn, wordt door AESSELOOS evenmin gedeeld. Volgens hem heeft artikel 18, § 4 van de Zesde BTW-richtlijn geen directe werking omdat men deze bepaling op verschillende wijzen zou kunnen interpreteren. Meer bepaald bestaat volgens hem geen duidelijkheid over het in artikel 18, § 4 vermelde begrip "verschuldigde belasting". Volgens AESSELOOS zal de belasting ook verschuldigd geweest zijn als de administratie later kan

³ Arbitragehof, 22 april 1993, *Fundamentele Rechtspraak*, 17 mei 1993, 10.

⁴ Gent, 28 april 1995, *R.W.*, 1995-96, 644, (r.o. 9).

⁵ Brussel, 1 februari 1996, niet gepubl.

⁶ Arbitragehof, 14 december 1995, *B.S.*, 3 januari 1996, eerste editie, p. 3.

aantonen dat een belastbaar feit waarvan zij nu enkel het vermoeden heeft dat het zich heeft voorgedaan, zich ook effectief heeft voorgedaan.

Deze auteur ziet evenwel over het hoofd dat de verschuldigde BTW in het BTW-systeem wordt bepaald per aangifteperiode. Artikel 18, § 4 moet worden samengelezen met artikel 18, § 2 van de Zesde BTW-richtlijn. Volgens deze laatste bepaling wordt de BTW-aftrek toegepast op de BTW die door de belastingplichtige verschuldigd is *over het tijdvak* waarin het recht op aftrek is ontstaan. Wanneer voor een bepaalde aangifteperiode een BTW-tegoed bestaat, moet dit volgens artikel 18, § 4 onmiddellijk worden teruggegeven ofwel worden overgebracht naar de volgende aangifteperiode (om te worden verrekend met het BTW-saldo van die volgende aangifteperiode). In tegenstelling tot wat AESSELOOS voorhoudt, is het niet voldoende dat het BTW-tegoed "ooit", in "een" volgende aangifteperiode zou worden verrekend.

De administratie mag (moet) voor elke aangifteperiode nagaan of het aangegeven BTW-saldo correct is. Dit wordt niet verhinderd door de bepalingen van art. 18, § 2 en § 4 van de Zesde BTW-richtlijn. Dit principe werd trouwens ook door het Hof van Cassatie bevestigd.⁷ Wel moet de administratie haar onderzoek naar de oprechtheid van het voor een bepaalde aangifteperiode aangegeven BTW-tegoed binnen een redelijke termijn afronden.⁸ Wanneer de administratie zou vaststellen dat het in een aangifte vermelde BTW-tegoed in werkelijkheid niet bestaat, dan hoeft zij het in die aangifte vermelde bedrag niet terug te geven.

Het probleem dat zich in casu stelt, is echter dat de administratie vaststaande, door haar niet betwiste BTW-tegoeden inhoudt omwille van betwistingen m.b.t. *vroegere* aangifteperiodes. De discussie over de voor een vroegere aangifteperiode verschuldigde BTW heeft dan evenwel geen invloed op het door de administratie reeds erkende BTW-tegoed van de latere aangifteperiode. De inhouding van een niet-betwist BTW-tegoed van een latere aangifteperiode kan niet worden beschouwd als een overdracht van dit tegoed naar de volgende aangifteperiode, en kan ook niet worden beschouwd als een onmiddellijke teruggaaf ervan. De inhouding van dergelijk vaststaand BTW-tegoed is dus strijdig met art. 18, § 4.

Weliswaar hebben de Lid-Staten krachtens art. 18, § 4 van de Zesde BTW-richtlijn het recht om zelf de "modaliteiten" van de teruggaaf van de BTW-tegoeden te bepalen. Volgens DIRIX komt de inhouding neer op dergelijke "*modaliteit van het verrekeningsrecht die door de nationale wetgever op grond van de BTW-richtlijn mag worden bepaald*"⁹. Deze stelling is m.i. onjuist. De ontstaansgeschiedenis van art. 18, § 4 toont aan dat met het begrip "modaliteiten" enkel wordt bedoeld: de wijze waarop de teruggaaf materieel wordt uitgevoerd. In de voor het Hof van Justitie aanhangige prejudiciële geschillen werd door de

⁷ Cass., 12 maart 1993, *F.J.F.*, 93/251 en 95/144.

⁸ *Queens Bench, R v C & E Comms (Ex p. Strangewood Ltd)*, QB June 1987, [1987], stc 502.

⁹ DIRIX, E., "De inhouding in het raam van de BTW", noot onder Antwerpen, 27 juni 1994, *R.W.*, 1994-95, 991.

Belgische Staat zelf reeds toegegeven dat de inhouding niet kan worden beschouwd als een modaliteit van de teruggaaf.

Door de inhoudingsmaatregel wordt de teruggaaf van een voor een bepaalde aangifteperiode vaststaand BTW-tegoed afhankelijk gemaakt van een negatieve voorwaarde, nl. dat er geen betwisting bestaat met betrekking tot een vroegere aangifteperiode. Dergelijke voorwaarde wordt niet toegelaten door artikel 18, § 4 van de Zesde BTW-richtlijn.

4. Samen met DIRIX¹⁰ stelt AESSELOOS tenslotte dat de inhouding kan worden beschouwd als een *exceptio non adimpleti contractus*. Er moet evenwel worden opgemerkt dat diegene die zich op dergelijke exceptie beroept, zelf moet beschikken over een zekere, (niet-betwiste) schuldvordering, die al opeisbaar is.¹¹ De problemen met de BTW-inhouding stellen zich echter precies in gevallen waarin de administratie absoluut (nog) niet beschikt over een zekere schuldvordering. Bovendien kan deze exceptie niet in alle rechtsverhoudingen worden ingeroepen. Zij kan in principe worden toegepast in wederkerige overeenkomsten of andere wederkerige rechtsverhoudingen.¹² Men kan zich echter niet op deze exceptie beroepen in overeenkomsten met de overheid wanneer de continuïteit van de openbare dienst in het gedrang zou worden gebracht.¹³ Aldus kan deze exceptie al evenmin worden ingeroepen i.v.m. fiscale schuldvorderingen of schulden aan of van de Staat, tenzij de belastingwet dit uitdrukkelijk zou toestaan. In casu wordt dergelijke exceptie echter precies verboden door de hiervoor aangehaalde bepalingen. Bovendien, indien men het beroep op dergelijke exceptie in casu zou toelaten, dan zou precies de belastingplichtige zich op de door de administratie niet nageleefde teruggaafverplichting kunnen beroepen om op zijn beurt zijn BTW-betalingsverplichtingen m.b.t. toekomstige aangifteperiodes op te schorten. Dan zou van de hele BTW-systematiek helemaal niets meer overblijven en zouden de belangen van de Schatkist werkelijk in gevaar komen.

5. Ondanks de voorgaande opmerkingen, blijkt AESSELOOS het in zijn artikel toch op één punt met mij eens: de beknotting van de bevoegdheid van de beslagrechter is onredelijk en onevenredig. In de rechtspraak - althans reeds op het niveau van eerste aanleg - dringt steeds meer het besef door dat artikel 8.1, § 3, lid 4 e.v. van het BTW-K.B. nr. 4 inderdaad onwettig is.¹⁴ Deze zienswijze

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ VAN GERVEN, W., *Verbintissenrecht*, Acco, Leuven, 1995, 141; HERBOTS, J., "De exceptie van niet-nakoming", *T.P.R.*, 1991, (379), 388, nrs. 17-18; HERBOTS, J., "L'exception d'inexécution et la mesure à garder dans le contrat de bail", *R.C.J.B.*, 1990, (563), 575, nr. 15. (Weliswaar is niet vereist dat de vordering al een vaststaand karakter heeft).

¹² Zie LAMINE, L., *Het retentierecht*, Kluwer, Antwerpen, 1993, 75 e.v.

¹³ HERBOTS, J., "De exceptie van niet-nakoming", *T.P.R.*, 1991, (379), 386-387, nr. 13; D'HOOGHE, D., "Overeenkomsten met de overheid", in *De overeenkomst vandaag en morgen* (STORME, MERCHIERS en HERBOTS ed.), Kluwer, Antwerpen, 1990, 161.

¹⁴ Cf. Beslagrechter Antwerpen, 15 juli 1993, *Fisc. Koer.* 93/518; Beslagrechter Luik, 23 maart 1994, *J.L.M.B.*, 1994, 706; Beslagrechter Nijvel, 12 april 1995, *J.D.F.*, 1995, 361; Beslagrechter Brussel, 13 april 1995, *J.T.*, 1995, 651; Beslagrechter Mechelen, 15 september 1995, *A.J.T.*, 1995-96, 81; Beslagrechter Leuven, 14 november 1995, niet gepubl.

werd inmiddels ook ondersteund door het hiervoor vermelde arrest van het Arbitragehof. De conclusie is dan ook duidelijk: de huidige regeling en toepassing van de BTW-inhoudingen zijn onaanvaardbaar.