

**DE AANGIFTE VAN NIEUW PASSIEF
EN DE PREJUDICIËLE VRAAG AAN HET HOF VOOR DE RECHTEN VAN DE MENS**

door Rik Deblauwe

Traditioneel wordt aangenomen dat de aangifte van successierechten definitief is, en dat de gronden voor teruggave van successierechten limitatief zijn. Maar is dat wel zo?

1. In zijn arrest van 22 december 2009¹ besliste het Hof van beroep te Gent o.m. dat bijkomend passief, na de indiening van de aangifte, niet aanvaardbaar was: er wordt dus geen rekening mee gehouden voor de berekening van de successierechten:

“Het bijkomend passief (4.513.534 BEF (111.887,59 EUR))

In de bijvoeglijke aangifte van 27 januari 1981 werden aangegeven:

als bijkomend actief: 482.097 BEF (11.950,87 EUR)

als bijkomend passief: 4.995.631 BEF (123.838,46 EUR)

4.513.534 BEF (111.887,59 EUR)

De administratie heeft dit passief slechts aanvaard ten belope van het bedrag van het bijkomend actief en het saldo passief verworpen.

Dit gebeurde terecht nu, eenmaal de termijn voor indienen van de aangifte is verstreken (wat te dezen zeker het geval was: de aangifte diende te zijn ingediend ten laatste op 10 juni 1973), de oorspronkelijke aangifte in beginsel een definitieve en onherroepelijke titel uitmaakt voor de heffing van de successierechten, zodat het niet meer mogelijk is door een bijkomende aangifte van passief buiten termijn deze rechten te doen verminderen (vgl. met Cass. 15 december 1881, Pas. 1882, I, p. 14; J. Decuyper en J. Ruysseveldt, Successierechten 2000-2001, Antwerpen, Kluwer, p. 500, nr. 871). Zulks geldt ook voor een laattijdige aangifte, zoals te dezen. Wel is het mogelijk dergelijk bijkomend passief in mindering te brengen van gelijktijdig of later aangegeven actief, wat de administratie hier gedaan heeft met het bijkomend gelijktijdig aangegeven actief van 482.097 BEF (11.950,87 EUR).

Terecht heeft de eerste rechter dan ook deze bijkomende passiefpost tot beloop van 4.513.534 BEF (111.887,59 EUR) niet aanvaard, zij het op andere gronden (zie het bestreden vonnis van 8 september 1986, cijfer B.3.).

2. In de noot bij het arrest² vraagt SVEN NELIS zich af of het principe van de onherroepelijkheid van de aangifte in de successierechten wel terug te vinden is in de wet. Hij

¹ TFR nr 384, 2010, 605

² TFR nr 384, 2010, 614 en vooral p. 618 ev.

verwijst daarbij naar ons artikel in TFR nr. 234³ waar wij hebben nagegaan wat de oorsprong van de regel is. De oudste tekst die wij terugvonden was de regel “*Laudimia non debentur, sed soluta non repetuntur*”: de Lods (het feodale recht van 20% dat bij verkoop van een grond aan de seigneur, de heer, betaald moest worden) zijn niet verschuldigd, maar als ze betaald zijn worden ze niet teruggevraagd'. Maar men paste die regel enkel toe op absoluut nietige akten, en bovendien ging het over een teruggave van een betaalde belasting, niet over het aangeven van bijvoeglijk passief. In latere teksten wordt de regel hoe langer hoe strenger, en het hof van Cassatie heeft inderdaad op 15 december 1881 beslist dat, na de normale indieningstermijn, *'toute nouvelle déclaration d'éléments passifs est interdite'*.⁴

NELIS wijst erop dat de opvatting ook inzake inkomstenbelasting gold, maar daar inmiddels al lang verlaten is, waar wij trouwens ook al op gewezen hadden⁵.

3. De auteur vindt dat men daarnaast zou kunnen argumenteren dat dit beginsel (van de onherroepelijkheid van de aangifte dus) ongrondwettig is, en bovendien in strijd is met artikel 1 van het eerste protocol bij het verdrag tot bescherming van de rechten van de mens. Dat lijkt mij inderdaad ook zo te zijn, en wat meer is: het lijkt mij ook billijk te zijn, want de fiscus kan, moet ook de belastingplichtige kunnen⁶.
4. Overigens: als de fiscus nu, op grond van de witwaswetgeving, in ernstige gevallen het recht heeft om via klacht bij het parket de belasting zonder beperking van termijn nog op te eisen, zou ook de belastingplichtige hetzelfde recht moeten hebben om in ernstige gevallen teveel betaalde belasting zonder beperking van termijn terug te eisen.
5. Het is trouwens typisch dat de auteur zijn vertrouwen niet stelt op het Hof van Cassatie, gezien de recente uitspraak in dezelfde zin⁷. Het hof verandert zelden zijn rechtspraak, en kiest trouwens de laatste tijd wel eens meer de kant van de fiscus. Denk aan het vertrouwensbeginsel dat meer en meer verlaten wordt⁸. Of aan de interpretatie van

³ TFR nr. 234, 2003, 82-85

⁴ Cass., 15 december 1881, *Pas.*, 1882, I, 14, zie ons artikel, randnummer 9.

⁵ zie ons artikel, randnummer 13: “*De bepalingen inzake inkomstenbelasting zijn nochtans even sterk als inzake successierechten. Zo bepaalt art. 339 WIB thans: 'De aangifte wordt onderzocht en de aanslag wordt gevestigd door de Administratie der directe belastingen. Deze neemt als belastinggrondslag de aangegeven inkomsten en andere gegevens, tenzij zij deze onjuist bevindt'. En toch is deze tekst geen bezwaar voor een bezwaar – leidend tot teruggave van belasting – terwijl een volstrekt gelijkaardige tekst inzake successierechten dat wel zou zijn.*”

⁶ Ons artikel, randnummer 20: “*Wat aan de ene partij toegelaten is, moet ook de andere mogen: Non debet actori licere quod reo non permittitur, zei Ulpianus al, en dat hoeft niet alleen procedureel begrepen te worden. Als de fiscus gedurende 2 jaar het recht heeft om een schatting recht te zetten, dan zou ook de belastingplichtige die mogelijkheid moeten hebben.*”

⁷ Cass., 13 september 2002, TFR 2003, p. 80.

⁸ Zie Handboek Tiberghien, nr. 0251. Wij schreven hierover in de Standaard van 4 februari 1999:

“Hoe het vertrouwensbeginsel met het wettelijkheidsbeginsel moet verenigd worden, is nog niet heel duidelijk. De rechtspraak aarzelt, en terecht. De burger heeft recht op bescherming, maar men mag ook niet in het andere uiterste vervallen, waardoor om het even welke ambtenaar allerlei voordelen kan beloven die in strijd met de wet zijn, op een onherroepelijke wijze. Ook dat zet de deur open voor misbruiken en willekeur.”

Het criterium van de marginale toetsing aan de wettelijke basis lijkt mij niet bruikbaar. Het vertrouwensbeginsel laat de burger er precies op vertrouwen dat de fiscus de wet beter kent als hij, en dat hij op richtlijnen van de overheid mag vertrouwen voor zijn economisch handelen, zonder voortdurend het staatsblad te moeten lezen, en de evolutie in de fiscale rechtspraak en rechtsleer te moeten volgen.

artikel 358 WIB waarbij steevast de gunstigste interpretatie voor de fiscus gekozen wordt⁹.

Op het Hof van Cassatie moeten wij dus niet teveel rekenen.

6. Het Grondwettelijk Hof staat wat dichter bij de belastingplichtige, en heeft al veel wetten op die manier ‘verbeterd’¹⁰. Maar in verband met hetzelfde artikel 358 WIB liet ook het Grondwettelijk Hof de belastingplichtige in de steek¹¹. Het is dus niet uitgesloten dat de burger ook hier bot vangt.
7. Vandaar dat het argument ex het verdrag Rechten van de mens zo interessant is. Er is veel rechtspraak over fiscale zaken –hét werk hierover is van SÉPULCHRE¹² – en die rechtspraak is dikwijls vernieuwend en in het voordeel van de belastingplichtige. De vraag is alleen hoe de vraag aan het Hof te Straatsburg voorgelegd kan worden. Is een prejudiciële vraag bij dit Hof mogelijk?

Maar dat is ook het einde van de regel: als het landbouwforfait retroactief gewijzigd wordt, dan is dat niet strijdig met het vertrouwensbeginsel, besliste het Hof van Cassatie. Er kan immers niet gesteld worden dat de landbouwer maar landbouwer gebleven is omdat dat forfait er zo uitzag.

Het is dezelfde regel die in de Engelse rechtspraak wordt toegepast over de promissory estoppel: als de verhuurder mij een bijkomende tijd geeft om mijn huis in orde te brengen, dan kan hij zich daarna niet meer op de eerst gegeven opzeg beroepen: hij wordt tegengehouden door zijn eigen belofte.

Het is dezelfde idee die we al in het laatromeinse recht tegekomen: een belofte, zelfs buiten de normale contractsvorm gedaan (een zgn. pactum nudum), moet nagekomen worden, als de tegenpartij van haar kant haar prestatie is nagekomen.

Dieper kunnen we hier op de materie niet ingaan, maar het komt mij voor dat men met recht en reden inspiratie kan zoeken in deze oude en wijze rechtstheorieën om duidelijke lijnen te trekken bij de nieuwe maatschappelijke problemen die zich stellen.”

Dat de wettekst duidelijk is, is trouwens het criterium niet, schreven we in de Standaard van 22 maart 2001:

“Het criterium is eigenlijk heel simpel: heeft het hof van beroep vastgesteld dat de burger in alle ernst kon vertrouwen op de uitspraak of op de gedraging van de fiscus, ja dan neen? Zo ja, dan is het vertrouwensbeginsel van toepassing. Zo neen, niet.

Dat een bepaalde wettekst zeer duidelijk is, kan misschien -- maar niet met zekerheid -- helpen om vast te stellen dat de burger er niet op mocht vertrouwen, maar dat is onzes inziens niet doorslaggevend.

In het arrest van 1992, dat voor het eerst het vertrouwensbeginsel toepaste, was de wettekst immers ook duidelijk: geen recht op aftrek op basis van facturen zonder chassisnummer. En toch kreeg de belastingplichtige zijn aftrek.”

⁹ Zie hierover ons artikel “De uitzonderlijke aanslagtermijn bij rechtsvordering: terugblik op een juridisch monster”, *Recueil général du Contentieux Fiscal*, Larcier, 2004/3, p. 44 – 50.

¹⁰ Om maar één voorbeeld te noemen: nu kan de rechtbank anders oordelen dan de deskundige inzake waardering van onroerend goed voor registratie- en successierechten. Zie arrest van 7 december 1999, nr. 132/99 en commentaar van R. Deblauwe en I. Lips in De standaard van 30 december 1999.

¹¹ Arrest 214/2004 van 21 december 2004. Het arrest gaf wel een interessante interpretatie van artikel 358 en preciseerde bij die gelegenheid:

Een herziening moet immers beperkt blijven tot de gegevens die door de rechtsvordering aan het licht zijn gekomen, zodat de (aanvullende) belasting die krachtens die bepaling mag worden geheven, « uitsluitend betrekking zal moeten hebben op de niet aangegeven inkomsten welke blijken uit [...] de rechtsvordering » (Parl. St., Kamer, 1975-1976, nr. 680/10, p. 33). Dat impliceert dat de rechtsvordering het bestaan van de niet aangegeven inkomsten moet uitwijzen. Bovendien is gepreciseerd (ibid., p. 34) dat de gegevens die blijken uit de rechtsvordering, moeten volstaan voor het vestigen van de (aanvullende) aanslag, zonder dat, zoals de Ministerraad aangeeft, de administratie vermag ter zake bijkomende onderzoeksdaden te stellen. Ten slotte kan de belastingplichtige steeds het tegenbewijs leveren van de met toepassing van de in het geding zijnde bepaling door de administratie aangevoerde belastbare inkomsten.

¹² SÉPULCHRE, Vincent, *Droits de l’homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Larcier, 2006.

Het korte antwoord is neen. De procedure van prejudiciële vragen is niet voorzien. Dus kan het niet.

8. De vraag is of dat wel zo is. Wat niet verboden is, is toegelaten. Wat belet een rechter dus om die vraag te stellen? En wat belet het Hof om te antwoorden? En wat artikel 35 van het verdrag betreft: als de rechter de procedure opschort, zijn de nationale rechtsmiddelen dan niet (minstens voorlopig) uitgeput?

Bemerken we dat de hoogste gerechtshoven hun opdracht meestal vrij ruim opvatten.

9. Artikel 35 van het verdrag bepaalt wel:

“Artikel 35.

“Het Hof kan een zaak pas in behandeling nemen nadat alle nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput, overeenkomstig de algemeen erkende regels van internationaal recht, en binnen een termijn van zes maanden na de datum van de definitieve nationale beslissing.”

Maar het Hof heeft al lang geleden aanvaard dat men geen zinloze procedures moet voeren: als de rechtspraak vast ligt, en als de kans op een wijziging in de rechtspraak dus miniem is, kan men zich onmiddellijk tot het Hof wenden.

Zo overwoog het hof in de zaak **GORRAIZ LIZARRAGA ET AUTRES c. ESPAGNE**¹³

« D'emblée, la Cour [...] rappelle que l'article 35 § 1 doit s'appliquer avec une certaine souplesse et sans formalisme excessif (voir, parmi d'autres, Cardot c. France, arrêt du 19 mars 1991, série A n° 200, p. 18, § 34). La Cour a de plus admis que la règle de l'épuisement des voies de recours internes ne s'accommode pas d'une application automatique et ne revêt pas un caractère absolu ; en contrôlant le respect, il faut avoir égard aux circonstances de la cause (Van Oosterwijck c. Belgique, arrêt du 6 novembre 1980, série A n° 40, p. 18, § 35). Cela signifie notamment qu'il doit être tenu compte de manière réaliste non seulement des recours prévus en théorie dans le système juridique de la Partie contractante concernée, mais également du contexte juridique dans lequel ils se situent ainsi que de la situation personnelle du requérant ; il faut rechercher ensuite si, vu l'ensemble des circonstances de l'espèce, l'intéressé peut passer pour avoir fait tout ce que l'on pouvait raisonnablement attendre de lui pour épuiser les voies de recours internes (voir, mutatis mutandis, les arrêts Akdivar et autres c. Turquie, 16 septembre 1996, Recueil 1996-IV, p. 1211, § 69 ; Aksoy c. Turquie, 18 décembre 1996, Recueil 1996-VI, p. 2276, §§ 53-54 ; Baumann c. France, n° 33592/96, § 40, 22 mai 2001).

Als het dus duidelijk is dat een gerechtelijke procedure niet tot het gewenste resultaat zal leiden, kan men zich rechtstreeks tot het Hof wenden. Waarom dan niet bij prejudiciële vraag?

¹³ Arrest van 27 april 2004, (62543/00), gecit.

http://fr.wikipedia.org/wiki/Cour_européenne_des_droits_de_l'homme#cite_note-margue6-14

10. Maar wat meer is: er is een precedent, van de Franse Conseil d'Etat in dat verband. In een arrest van 27 oktober 2000 oordeelde de Raad over een vraag van de rechtbank van Genève – een buitenlandse rechtbank dus!

De Raad overwoog:

... que, ..., le tribunal ... de Genève, ... a décidé de surseoir à statuer “jusqu’à droit jugé sur la question de savoir si monsieur le maire de la commune d’Hennebont, ..., a outrepassé la délégation du 29 janvier 1988” ; que ce jugement a été confirmé sur ce point par un arrêt de la Cour de Justice de ... Genève ...; que la SOCIETE a demandé au tribunal administratif de Rennes de déclarer qu’en signant cette convention, le maire d’Hennebont n’avait pas outrepassé les pouvoirs qu’il tenait de la délibération du conseil municipal du 29 janvier 1988 ;

Considérant qu’en l’absence de stipulation contraire de la convention concernant la compétence judiciaire et l’exécution des décisions en matière civile et commerciale, pour les Etats membres de la communauté économique européenne ou de l’Association européenne de libre échange, signée à Lugano le 16 septembre 1988 et entrée en vigueur entre la France et la Suisse le 1er juillet 1992, le tribunal administratif de Rennes pouvait se prononcer sur les conclusions en appréciation de validité dont il était ainsi saisi »

11. Met andere woorden : de rechtbank van Genève heeft niet rechtstreeks een vraag gesteld aan de Franse Conseil d'Etat, maar heeft haar beslissing opgeschort tot er beslist zou worden over die geldigheid, door een terzake bevoegde rechtbank. De partijen (allicht de meest gereede partij) legden de zaak dan voor aan de administratieve rechtbank van Rennes, en zo kwam de zaak bij de Franse Conseil d'Etat.
12. De onderstreepte overweging van de Raad van State geeft precies weer wat we hiervoor schreven: wat niet verboden is, is toegelaten. Het verdrag van Lugano verbiedt de rechtbank van Rennes niet op kennis te nemen van die betwisting, dus mocht hij dat doen.
13. Toegepast op de rechten van de mens: het verdrag voorziet geen prejudiciële vragen. Maar o.i. verhindert niets een rechtbank om de zaak op te schorten, op verzoek van een van de partijen, tot uitspraak gedaan zal zijn over de vraag of de ingeroepen rechtsregel in strijd is met het verdrag voor de rechten van de mens, en zelfs om rechtstreeks een vraag te stellen aan het Hof, zoals dat gebeurt met de prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie in Luxemburg.
14. Trouwens, dezelfde redenering geldt ook in andere zaken. Veronderstel dat een overeenkomst een bepaald recht afhankelijk maakt van een regel uit het canoniek recht. Waarom zou de rechtbank geen prejudiciële vraag kunnen stellen aan de Officiaal, de kerkelijke rechtbank?

Rechters dienen te zorgen voor de bescherming van de burger. Daarom zijn ze onafhankelijk van de wetgevende en de uitvoerende macht. Het is hun essentiële taak¹⁴.

¹⁴ “Nous sommes là pour faire en sorte que les droits fondamentaux de l’individu, trop souvent écrasés par le totalitarisme du siècle passé, ne soient méconnus.” Prof. Dr. Paul Martens, Juge à la Cour d’arbitrage de Belgique, Professeur à l’Université de Liège et à l’Université libre de Bruxelles, « Conférence des Cours constitutionnelles européennes XIIème Congrès, Les relations entre les Cours constitutionnelles et les autres juridictions

Daarom precies zijn ze onafzetbaar! Ze dienen de fundamentele rechten van de burgers te behartigen met alle middelen die hun te beschikking staan. Prejudiciële vragen aan het Hof te Straatsburg zijn een van de middelen.

15. Samenvattend:

- a. De aangifte zou, ook na de indiening, verbeterd moeten kunnen worden, net zoals in inkomstenbelastingen, bijvoorbeeld door opgave van nieuw passief ¹⁵;
- b. De termijn voor teruggave aan de belastingplichtige zou gelijk moeten lopen met de termijn voor navordering door de fiscus ¹⁶;
- c. Het is onwaarschijnlijk dat het hof van Cassatie op zijn rechtspraak zal terugkeren ¹⁷;
- d. Er is wel een kans dat het Grondwettelijk hof de regel – zoals geïnterpreteerd door het hof van Cassatie – ongrondwettig verklaart ¹⁸;
- e. Als dat niet gebeurt, zou er o.i. een prejudiciële vraag gesteld kunnen worden aan het Hof voor de rechten van de mens in Straatsburg ¹⁹.

Rik Deblauwe
14 juli 2010

nationales, y compris l'interférence en cette matière, de l'action des juridictions européennes, Conclusions finales » <http://www.confcoconsteu.org/reports/Conclusions%20finales-FR.pdf>, p. 4.

¹⁵ Cfr. supra nr. 3

¹⁶ Cfr. supra nr. 4

¹⁷ Cfr. supra nr. 5

¹⁸ Cfr. supra nr. 6

¹⁹ Cfr. supra nr. 13