

INHOUD

VOORWOORD	v
INLEIDING	1
– Motivering van deze studie: de invordering van niet-vrijwillig betaalde belastingen als een essentieel onderdeel van een rechtvaardige belastingheffing	1
– Onderwerp van deze studie: de aanpak van de invorderingsproblemen in een grensoverschrijdende context	1
– Structuur van deze studie.	4

DEEL I. EENZIJDIGE NATIONAALRECHTELIJKE MAATREGELEN OM DE INVORDERING VAN FISCALE SCHULDEN TE WAARBORGEN T.A.V. NIET IN BELGIË GEVESTIGDE BELASTINGSSCHULDIGEN

AFDELING 1. ALGEMENE ANALYSE VAN DE TOELAATBAARHEID VAN EENZIJDIGE INVORDERINGSGARANTIES IN HET LICHT VAN DE ONTWIKKELING VAN DE INVORDERINGSBIJSTAND, IN HET BIJZONDER BINNEN EG-VERBAND	11
A. Inleiding	13
– Het arrest <i>Bachmann</i>	13
– Inachtneming van de evolutie van de wetgeving sinds het arrest <i>Bachmann</i> ?	16
B. Vergelijking met de invloed van de Europese wetgeving betreffende de wederzijdse uitwisseling van inlichtingen tussen EG-lidstaten op de nationale fiscale controlemaatregelen	17
– Overzicht van de rechtspraak	18
– Besluit betreffende de invloed van de administratieve samenwerking op de nationale fiscale controlemaatregelen	24
– Algemene slotopmerking	25
C. Beoordeling betreffende eenzijdige nationale invorderingsmaatregelen	26
– Principiële mogelijkheid	27
– Evenredigheidseis	29

AFDELING 2. NATIONAALRECHTELIJKE PROCEDURELE MAATREGELEN OM DE INNING VAN BELASTINGEN TE WAARBORGEN T.A.V. NIET IN BELGIË GEVESTIGDE BELASTING- SCHULDIGEN	33
INLEIDING	35
HOOFDSTUK 1. DE BORG- OF ZEKERHEIDSTELLING.....	37
Inleiding	37
A. Rechtspraak betreffende zekerheidseisen als voorwaarde voor de uitoefening van een activiteit in een lidstaat door niet- ingezetenen.....	37
B. Rechtspraak betreffende de “ <i>cautio judicatum solvi</i> ”	39
C. Rechtspraak betreffende een consignatieverplichting als eis voor de ontvankelijkheid van een gerechtelijke procedure	42
D. Conclusie	43
§ 1. De Europese benadering betreffende borg- en zekerheidseisen betreffende belastingen.....	44
A. Inzake btw	44
– Evolutie van de Zesde Btw-richtlijn.....	44
– De Achtste Btw-richtlijn	48
– De Dertiende Btw-richtlijn	51
B. Inzake accijnzen	53
C. Inzake de niet Europees geharmoniseerde belastingen	56
§ 2. Toepassing op Belgische borg- en zekerheidseisen.....	62
A. Inkomstenbelastingen	62
1. De vroegere Belgische wetgeving	62
– Algemene verplichting voor buitenlandse belasting- schuldigen.....	62
– Schending van het Europese Gemeenschapsrecht.....	63
2. De huidige Belgische wetgeving	66
– Concrete afweging van de noodzaak van een borg- of zekerheidstelling	66
– Toch een risico van schending van het Europese Gemeenschapsrecht?.....	67
3. Vergelijking met de Spaanse wetgeving.....	68
4. Vergelijking met de Franse wetgeving	70
B. Inzake btw	72
– De borg- of zekerheidseis van artikel 88BIS WBTW	72
– De consignatie- of zekerheidseis van artikel 92 WBTW	73

C.	Inzake belastingen op verzekeringscontracten	73
1.	De vroegere Belgische wetgeving	73
2.	Schending van – en aanpassing aan – het Europese Gemeen- schapsrecht	74
D.	Inzake successierechten	78
1.	Verplichte borgstelling voor buitenlandse erfgenamen	78
2.	Schorsing van de invordering	81
HOOFDSTUK 2. BRONHEFFINGEN		83
Inleiding		83
§ 1.	De Europese benadering inzake bronheffingen	84
A.	Algemeen	84
–	Bronheffing als adequaat middel tegen belastingfraude en -ontwijking	84
–	Tendens tot afschaffing van bronheffing op specifieke inkomsten	86
–	Bronheffing als geoorloofd middel om de inning van de belasting te waarborgen in grensoverschrijdende situaties	88
B.	Eerbiediging van het EG-recht bij bronheffing op beroeps- inkomsten, betaald aan niet-inwoners	94
1.	Geen bronheffing zonder heffingsbevoegdheid	94
2.	Bronheffing geen rechtvaardiging voor overtaxatie	97
–	De arresten <i>Biehl</i> en <i>Commissie/Luxemburg</i>	97
–	Het arrest <i>Schumacker</i>	99
–	Het arrest <i>Gerritse</i>	101
–	Het arrest <i>Centro Equestre</i>	103
–	Het arrest <i>Wallentin</i>	109
–	Besluit	111
3.	Aanpassing van het niveau van de bronheffing aan de uiteindelijk verschuldigde belasting	112
–	Toepassing van de evenredigheidsvereiste	112
–	Het arrest <i>Scorpio</i>	113
C.	Eerbiediging van de EG-Verdragsvrijheden bij bronheffing op uitgaande dividenden en intresten	116
D.	Eerbiediging van de EG-Verdragsvrijheden in geval van bronheffing bij toepassing van de Spaarrichtlijn	118
§ 2.	De Belgische bronheffing op inkomsten van niet-inwoners	121
A.	Algemene verplichting tot inhouding van bedrijfsvoorheffing op bezoldigingen betaald aan niet-inwoners	122

– Geleidelijke uitbreiding van de toepassing van de bronheffing	122
– Geen bronheffing in geval van vrijstelling	123
– Geen bronheffing indien vrijstelling – probleem van buitenlandse kaderleden	125
– Verrekening van de bedrijfsvoorheffing met de belasting van niet-inwoners	127
B. Problemen bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing	128
1. Algemeen	128
2. Specifieke problemen bij de toepassing van de schalen van de Belgische bedrijfsvoorheffing op inkomsten van niet-inwoners	132
a. De inachtneming van de persoonlijke en familiale situatie	133
– Onderscheid tussen niet-inwoners met of zonder tehuis in België	133
– Discriminatie van niet-inwoners zonder tehuis in België?	134
b. Inachtneming van de beroepskosten	139
– Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing	139
– Bij de bepaling van de B.N.I.	140
C. De bronheffing op betalingen aan niet in België gevestigde artiesten en sportbeoefenaars	141
1. De relevante wetgeving	141
2. Onverenigbaarheid van de Belgische wetgeving met het EG-Verdrag	143
– Kritiek t.a.v. het definitieve karakter van de bedrijfsvoorheffing	143
– Kritiek t.a.v. de beperking van de aftrekbare kosten	144
3. Toepassing bedrijfsvoorheffing onderworpen aan heffingsbevoegdheid	145
4. Slotbedenking betreffende de taxatie van buitenlandse artiesten en sportbeoefenaars	150
D. De inhoudingsplicht m.b.t. werken, toevertrouwd aan niet in België gevestigde noch geregistreerde aannemers	153
1. De relevante wetgeving	153
2. Doel van deze inhoudingsplicht	154
3. Europeesrechtelijke veroordeling	155
4. Commentaar	159
– Onredelijkheid van de door de Belgische staat voorgenomen doelstellingen van algemeen belang	160

- Minder vrijheidsbelemmerende maatregelen waren mogelijk. 163
- Mogelijkheid tot registratie vormde geen aanvaardbaar excuus 165
- Problemen van de opdrachtgever betreffende zijn verweer tegen een eventuele aansprakelijkheid 167
- Vergelijking met de toetsing door het Arbitragehof 168
- 5. Vergelijking met de Duitse wetgeving 170
 - Vroegere wetgeving. 170
 - Huidige wetgeving. 171

AFDELING 3. CONCLUSIES BETREFFENDE DE EENZIJDIGE MAATREGELEN TER WAARBORGING VAN BELASTINGVORDERINGEN LASTENS BUITENLANDSE PERSONEN. 175

- § 1. Algemeen. 177
- § 2. Betreffende borg- of zekerheidstellingen 177
- § 3. Betreffende bronheffingen 180
- § 4. Slotopmerkingen 181
 - Vermijding van invorderingsproblemen door aanpassingen van de belastingstelsels. 181
 - Internationale invorderingsbijstand als bijkomend wapen tegen moedwillige niet-voldoening van belastingen 182

DEEL II. INTERNATIONALE INVORDERINGSBIJSTAND

INLEIDING 187

AFDELING 1. ANALYSE VAN DE MOGELIJKHEDEN INZAKE FISCALE INVORDERINGSBIJSTAND 189

INLEIDING 191

HOOFDSTUK 1. DE TOEPASSELIJKE WETGEVING 193

Inleiding 193

- § 1. De ontwikkeling van de invorderingsbijstand 194
 - A. Bilaterale verdragen inzake invorderingsbijstand 194
 - 1. Algemene ontwikkeling van de bijstandsinitiatieven 194
 - De eerste initiatieven 194
 - Initiatief van de OESO 195
 - Verdere ontwikkeling: initiatief van de Verenigde Naties 196

2.	Bilaterale fiscale invorderingsbijstand in België	197
–	De start van de fiscale invorderingsbijstand in België.	197
–	Beperkte of uitgebreide invorderingsbijstand.	201
–	Invorderingsbijstand voor de belastingen op erfenissen.	204
B.	Multilaterale regelingen inzake invorderingsbijstand	204
1.	Het Benelux-invorderingsverdrag.	205
2.	Fiscale invorderingsbijstand binnen de Europese Gemeenschap	206
–	Nationale omzetting van de EG-wetgeving	207
–	Wederzijdse bijstand of administratieve samen- werking	213
3.	Het Verdrag van de Raad van Europa en de OESO van 1988	214
4.	Verdere ontwikkeling: een mogelijke invorderingsbijstand met Zwitserland	216
§ 2.	Temporele werking van de fiscale rechtsinstrumenten	217
	Inleiding	217
A.	Uitdrukkelijke regeling van de temporele uitwerking van de nieuwe bepalingen	220
B.	Invloed van een wijziging bij ontbreken van een uitdrukkelijke regeling in de wetgeving.	221
1.	Principe van de onmiddellijke gelding van de wijziging.	221
2.	Bevestiging door de Raad van State en door het Hof van Justitie	222
a.	Het advies van de Raad van State i.v.m. de materiële uitbreiding van het toepassingsgebied	222
b.	Het arrest <i>Tsapalos</i> en <i>Diamantakis</i> i.v.m. de territoriale uitbreiding van het toepassingsgebied	224
§ 3.	Verhouding tussen de fiscale rechtsinstrumenten	234
A.	Verhouding tussen het Benelux-invorderingsverdrag en het dubbelbelastingverdrag met Nederland	235
B.	Verhouding tussen het RvE/OESO-Verdrag en de andere bi- en multilaterale verdragen.	235
C.	Verhouding tussen de EG-wetgeving en de bi- en multi- laterale verdragen	237
D.	Verhouding tussen het RvE/OESO-Verdrag en de EG- wetgeving	240

HOOFDSTUK 2. VORMEN VAN FISCALE INVORDERINGS- BIJSTAND EN VERHOUDING TOT VERGELIJKBARE MOGELIJK- HEDEN OP GROND VAN ANDERE RECHTSINSTRUMENTEN	251
Inleiding	251
§ 1. Uitwisseling van informatie	251
A. Uitwisseling van informatie op grond van de rechts- instrumenten inzake fiscale invorderingsbijstand	252
– Specificiteit van de gegevensuitwisseling in het kader van de invorderingsbijstand	252
– Beperking krachtens de wetgeving van de verzoekende staat – strijdigheid met de EG-wetgeving?	255
– Vrijwillige gegevensuitwisseling of uitwisseling op verzoek	257
– Specifieke beperkingen t.a.v. de informatie-uitwisselings- verplichting: geheimhoudingsplicht en openbare orde en veiligheid	260
B. Verhouding tot de gegevensuitwisseling op grond van andere rechtsinstrumenten	265
1. Overzicht van andere rechtsinstrumenten betreffende fiscale gegevensuitwisseling	266
– Bilaterale verdragen	266
– Benelux-verdragen	267
– Het RvE/OESO-Verdrag	267
– EG-wetgeving	268
2. Het gebruik van de op grond van die andere wetgeving uitgewisselde inlichtingen voor de invordering van belastingen	270
3. Beoordeling betreffende de specificiteit van de gegevens- uitwisseling in het kader van de invorderingsbijstand	271
§ 2. Notificatiebijstand	272
A. Notificatiebijstand op grond van de rechtsinstrumenten inzake fiscale invorderingsbijstand	273
– Begrip	273
– Notificatiebijstand geen beletsel voor rechtstreekse notificatie	275
– Onderscheid tussen de “algemene” notificatiebijstand en de notificatie van de uitvoerbare titel door de aangezochte autoriteit als inleidende handeling voor de door haar genomen invorderingsmaatregelen	279
B. Notificatiebijstand krachtens andere rechtsinstrumenten	283
1. Verhouding tot andere wetgeving i.v.m. fiscale administratieve samenwerking	283

– Op Benelux-niveau	283
– Op EG-niveau	284
2. Verhouding tot niet specifiek fiscale wetgeving inzake notificatiebijstand	286
– De betekeningsverordeningen (EG) nr. 1348/2000 en 1393/2007	286
– Omschrijving van het begrip “burgerlijke zaken” in de voorbereidende werken	288
– Verduidelijking in de rechtspraak van het Hof van Justitie	289
– Conclusie	302
§ 3. Eigenlijke invorderingsbijstand	303
A. Eigenlijke invorderingsbijstand op grond van de rechts- instrumenten inzake invorderingsbijstand	303
B. Andere mogelijkheden inzake de eigenlijke invordering	305
1. Buitenlandse uitvoering betreffende civielrechtelijke schuldvorderingen	305
2. Het rechtstreeks optreden in faillissementsprocedures in een andere staat	307

HOOFDSTUK 3. TOEPASSINGSGEBIED VAN DE FISCALE INVORDERINGSBIJSTAND

Inleiding	311
§ 1. Materieel toepassingsgebied van de invorderingsbijstand	311
A. Door de diverse rechtsinstrumenten beoogde belastingen	311
1. De dubbelbelastingverdragen	311
– De huidige Belgische verdragen	311
– Een mogelijke toekomstige uitbreiding?	312
2. Het Benelux-invorderingsverdrag	313
3. De EG-wetgeving	315
– Geleidelijke uitbreiding van het toepassingsgebied	315
– Precisering t.a.v. het begrip “belastingen op inkomen en vermogen”	317
4. Het RvE/OESO-Verdrag	319
B. Invorderingsbijstand voor de niet-strafrechtelijke sancties	320
§ 2. Personeel toepassingsgebied van de invorderingsbijstand	324
A. Invordering bij de eigenlijke schuldenaar(s)	324
1. De bilaterale verdragen	324
2. Het Benelux-invorderingsverdrag	327

3.	Het RvE/OESO-Verdrag	328
4.	De EG-wetgeving	329
B.	Invordering bij andere personen	329
1.	Toepasselijke wetgeving ter bepaling van de aansprakelijke derde lastens wie om invorderingsbijstand kan worden verzocht	331
a.	Traditionele visie	331
b.	Invorderingsbijstand op grond van de equivalentie (aansprakelijkheid volgens de wetgeving van de staat van de verzoekende autoriteit)	332
–	Ontwikkeling van de equivalentiegedachte	332
–	Overeenstemming tussen de EG-basisrichtlijn en de EG-uitvoeringswetgeving?	334
–	Impact van de EG-wetgeving	336
2.	Beperking van de toepassing van de wetgeving van de verzoekende staat in geval van extraterritoriale werking van de aansprakelijkheid van derden?	337
–	Nood aan rechtszekerheid van derden	338
–	Extraterritoriale werking van derdenaansprakelijkheidsregelingen afhankelijk van de nationale wetgeving	339
–	Verenigbaarheid met het EG-Verdrag?	343
–	Eerbiediging van het recht van verdediging	350

AFDELING 2. CONCRETE TOEPASSING VAN DE EIGENLIJKE INVORDERINGSBIJSTAND 351

INLEIDING 353

HOOFDSTUK 1. TOEPASSINGSVOORWAARDEN EN -MOGELIJKHEDEN 355

Inleiding 355

§ 1. Voorwaarde betreffende het bedrag van de vordering 355

§ 2. Voorwaarde van voorafgaande invorderingsmaatregelen door de verzoekende autoriteit 357

A. De bilaterale verdragen, het Benelux-invorderingsverdrag en het RvE/OESO-Verdrag 357

B. De EG-wetgeving 359

C. Praktisch belang van deze voorwaarde 361

§ 3. Mogelijkheden naargelang het al dan niet definitieve karakter van de belastingvordering 364

A.	Uitvoeringsmaatregelen: vereiste van een niet (meer) betwist(bar)e belastingvordering?	365
1.	Rechtsinstrumenten met een traditionele beperking van de bevoegdheden t.a.v. niet definitieve belastingvorderingen.	365
	– Diversiteit in de dubbelbelastingverdragen.	365
	– Het Benelux-invorderingsverdrag.	366
2.	Rechtsinstrumenten gekenmerkt door een ontwikkeling inzake de invorderbaarheid van betwiste belastingvorderingen.	367
	– De EG-richtlijn	367
	– Het RvE/OESO-Verdrag en het nieuwe dubbelbelastingverdrag met Nederland.	370
B.	Bewarende maatregelen	372
1.	Traditionele toepassing op betwist(bar)e belastingvorderingen.	372
	– De dubbelbelastingverdragen	372
	– Het Benelux-invorderingsverdrag.	374
	– Het RvE/OESO-Verdrag.	375
	– De EG-wetgeving.	375
2.	Verruimde toepassing van bewarende maatregelen ingeval er nog geen uitvoerbare titel bestaat.	377
 HOOFDSTUK 2. DE UITVOERING VAN HET BIJSTANDSVERZOEK		381
Inleiding		381
§ 1.	De toepasselijke wetgeving.	381
	– Bijstandmaatregelen op grond van de wetgeving van de aangezochte autoriteit	381
	– De toepassing van de invorderingsmaatregelen voor ‘soortgelijke’ schuldvorderingen: praktische vragen	383
	– Een overbodige bevestiging.	386
	– Geen verplichting tot het nemen van maatregelen die niet toegestaan zijn in de verzoekende staat	387
	– Beperking aan de toepasselijkheid van de eigen wetgeving op grond van de aard van de invorderingsbijstand	390
§ 2.	Specifieke beperkingen t.a.v. de te nemen maatregelen.	393
	– De onverenigbaarheid van de belasting met een verdrag tussen de betrokken staten	393
	– Bescherming van de belastingplichtige	394
	– Bescherming van de aangezochte staat.	395
	– Geen discriminatie van de eigen onderdanen	396

§ 3. Erkenning of aanpassing van de executoriale titel	396
Inleiding	396
A. Verdragsrechtelijke en EG-rechtelijke bepalingen: geen regeling of eerbiediging van de nationale bepalingen.	397
– De dubbelbelastingverdragen en het Benelux-invorderings- verdrag	397
– Het RvE/OESO-Verdrag	398
– De EG-wetgeving	398
B. De Belgische interne situatie: eerbiediging van de taalwet- geving	400
C. Beoordeling van de Belgische vereiste betreffende de vervanging van de buitenlandse titel	403
§ 4. De al dan niet bevoorrechte behandeling van de vreemde belastingvordering.	406
– Absolute uitsluiting van enig voorrecht voor buitenlandse schulden (in de meeste dubbelbelastingverdragen, het Benelux-invorderingsverdrag en het RvE/OESO-Verdrag)	406
– Beslissing van de aangezochte autoriteit (volgens de EG- wetgeving)	409
– Concrete gevolgen betreffende de door België verleende invorderingsbijstand	414
§ 5. De verlening van betalingsuitstel of betalingstermijnen.	416
– Bevoegdheid van de aangezochte autoriteit	416
– Intrest verschuldigd wegens het door de aangezochte autoriteit verleende uitstel	418
§ 6. De tenlastelegging van de invorderingskosten	420
– Inleiding	420
– Kostenregeling in de diverse verdragen	421
– Kostenregeling in de EG-wetgeving	424
– Conclusie	428
 HOOFDSTUK 3. DE VERJARING	 429
Inleiding	429
§ 1. Toepassing van de verjaringstermijn volgens de wetgeving van de verzoekende autoriteit.	429
– De bilaterale verdragen en het Benelux-invorderingsverdrag.	429
– De EG-wetgeving	434
– Het RvE/OESO-Verdrag	435
§ 2. Bepierking van de toepassing van de wetgeving van de verzoekende autoriteit	437

§ 3. De stuiting van de verjaringstermijn	439
A. De bevoegdheid tot stuiting van de verjaring	439
1. Bevoegdheid van de verzoekende autoriteit	439
2. Bevoegdheid van de aangezochte autoriteit	442
3. Wederzijdse kennisgeving i.v.m. (stuiting van) de verjaringstermijn	443
B. De op stuitingshandelingen toepasselijke wetgeving	444
1. Diversiteit in de wetgeving	444
2. Kritiek op de traditionele administratieve zienswijze	446
3. Kritiek op de Europeesrechtelijke benadering (zoals omgezet in de Belgische wet)	447

**HOOFDSTUK 4. RECHTSBESCHERMING VAN DE BELASTING-
SCHULDIGE** 449

Inleiding	449
§ 1. Verweermogelijkheden van de belastingschuldige	449
A. Onderscheid naargelang de aard van de betwisting	449
B. De kennisgeving van de betwisting van de schuldvordering en/of de uitvoerbare titel	450
C. Schorsing van de executieprocedure in het vooruitzicht van een betwisting	452
§ 2. De aansprakelijkheid in geval van onrechtmatige invordering	457
A. Onrechtmatigheid begaan door de verzoekende autoriteit	457
B. Onrechtmatigheid begaan door de aangezochte autoriteit	459

**AFDELING 3. ALGEMENE BEOORDELING EN CONCLUSIES
BETREFFENDE DE INVORDERINGSBIJSTAND** 461

INLEIDING	463
§ 1. Het belang van internationale administratieve fiscale invorderings- bijstand	463
A. Toename van de verzoeken om invorderingsbijstand	463
– Overzicht van de statistieken	463
– Verklaring van de globale toename	468
B. Resultaten van de invorderingsbijstand	469
– Een beperkt doch groeiend succes	469
– Blijvende beperkingen van de kansen op daadwerkelijke inning	472

§ 2. Bijzondere pijnpunten in de invorderingsbijstand	473
A. De juridische grondslag voor de wederzijdse bijstand	473
– Complexiteit door de veelheid van rechtinstrumenten	473
– Ontwikkeling van een alomvattende EG-regeling met een uitbreider toepassingsgebied?	474
– Ruimte voor een EG-verordening?	478
B. De praktische toepassing van de invorderingsbijstand	490
– Elektronische gegevensuitwisseling	491
– Eenvormige executoriale titel	492
– Optimalisering van de technologische mogelijkheden	493
§ 3. Het essentiële element van de wederkerigheid	494
A. Wederkerigheid in de toepasselijke wetgeving versus erkenning van het eigen karakter van de invorderingswetgeving van de aangezochte staat	494
B. Wederkerigheid bij de toepassing van de invorderings- bijstand: de last van de invorderingsbijstand versus het eigenbelang van de bijstand verlenende staat	495
SLOT	499
BIBLIOGRAFIE	501
Rechtspraak	501
Rechtsleer	507
Andere verslagen en commentaren	518