

Wegwijs in

FISCAAL RECHT

Michel Maus
Thomas De Jonckheere

| OWL PRESS |
LEGAL

WOORD VOORAF

Het boek *Wegwijs in fiscaal recht* is bedoeld als introductie in de complexe wereld van de fiscaliteit. Het boek richt zich tot studenten en rechtspractici die een eerste inzicht willen krijgen in het fiscaal recht. Het boek vertrekt van een aantal basisbegrippen en fundamentele fiscale rechtsbeginselen. Daarna worden de belangrijkste fiscale rechtsdomeinen van nabij bekeken.

Het boek is bijgewerkt tot 30 juni 2025.



→ Scan de QR-code
om eventuele wetswijzigingen en verwijzingen
naar de actualiteit te raadplegen.



→ Scan de QR-code
om uw eventuele tips en opmerkingen bij dit boek na te laten.

I.

ALGEMENE PRINCIPES VAN
HET BELGISCH BELASTINGRECHT

- 10 I. Inleiding
- 18 II. De definitie en de functie van belastingen
- 46 III. Grondwettelijke voorschriften
- 55 IV. Belangrijke toepassingsregels voor de belastingwetten

II.

BASISPRINCIPES VAN
DE INKOMSTENBELASTINGEN

- 70 I. Inleiding
- 73 II. De bepaling van de materiële belastingschuld in de personenbelasting
- 168 III. De bepaling van de materiële belastingschuld in de vennootschapsbelasting
- 222 IV. De bepaling van de materiële belastingschuld in de rechtspersonenbelasting
- 225 V. De bepaling van de materiële belastingschuld in de belasting van niet-inwoners
- 227 VI. De formalisering van de belastingschuld in de inkomstenbelastingen

III.

BASISPRINCIPES VAN
DE SUCCESSIERECHTEN

- 240 I. Inleiding
- 242 II. Ruimtelijk toepassingsveld
- 244 III. Algemene kenmerken en heffingsregels
- 266 IV. De formalisering van de belastingschuld in de successierechten

IV.

BASISPRINCIPES VAN
DE REGISTRATIERECHTEN

- 274 I. Inleiding
- 276 II. Nut van de registratieformaliteit
- 279 III. Aanleiding voor de registratie
- 282 IV. Grondslag en tarieven van de registratierechten
- 295 V. De formalisering van de belastingschuld in de registratierechten

V.

BASISPRINCIPES VAN DE BELASTING
OP DE TOEGEVOEGDE WAARDE

- 302 I. Algemene beschrijving van het btw-stelsel
- 304 II. Praktische benadering van de btw

I

INLEIDING

AFDELING 1

Inhoud en voorwerp van het belastingrecht

Het fiscaal recht is de rechtstak waarin is vastgelegd welke prestaties de overheid kan vragen van de individuele deelnemers (fysieke personen, vennootschappen enz.) aan onze samenleving. Als dusdanig behoort het tot het publiek recht, dat de regels omvat die de verhouding tussen de rechtsonderhorigen en de overheid bepalen.

Het fiscaal recht bevat grosso modo de rechtsvoorschriften m.b.t. volgende punten:

- › Hoe kan de overheid **rechtsgeldig aanspraak** maken op een (financiële) prestatie van de rechtsonderhorigen, m.a.w. onder welke voorwaarden en binnen welke perken kan de overheid een belasting opleggen? Het antwoord op deze vraag is voornamelijk te vinden in de Grondwet, alsook in enkele internationale verdragen, inzonderheid het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.
- › Wat is het **toepassingsgebied** van de belasting en dit zowel *ratione personae* (de vraag naar het subject, de belastingplichtige), als *ratione materiae* (de vraag naar het object, i.e. inkomen, een rechtshandeling enz.), als *ratione tempore* (wanneer ontstaat de belastingschuld, wanneer moet zij voldaan worden?).
- › Hoe kan de fiscus de **effectieve betaling** van de belasting bewerkstelligen? Wat zijn de waarborgen waarover de fiscus beschikt om zijn aanspraken

hard te maken (hypotheek, voorrecht, rechten tegenover derden, sancties en vervolgingen)?

- › Hoe kan de belastingplichtige zijn rechten doen gelden tegenover de fiscus en hoe worden de geschillen tussen de belastingplichtige en de overheid beslecht? Daarbij wordt in het bijzonder de vraag behandeld naar de **rechtsmiddelen** waarover de belastingplichtige beschikt.

Uit het bovenstaande blijkt dat de belasting doorgaans bestaat in het afdwingen van een financiële prestatie van de deelnemers aan de samenleving en dit in het publieke belang. De geïnde belastingen hebben immers tot doel de overheid te financieren zodat zij een beleid kan voeren in functie van het algemeen belang. Het feit dat belastingen moeten worden aanzien als een prestatie die door de overheid wordt opgelegd en als dusdanig ook kan worden afgedwongen, ligt maatschappelijk nogal gevoelig. Belastingen maken dan ook vaak het voorwerp uit van het maatschappelijk debat en geven vaak aanleiding tot heftige politieke discussies.

Belastingplichtigen hebben vaak de neiging om het bedrag van de door hen te betalen belasting zo klein mogelijk te maken. Om dit doel te bereiken kunnen zij gebruikmaken van geoorloofde middelen, of met andere woorden: van technieken van *belastingontwijking*. Wanneer zij zich evenwel laten verleiden tot ongeoorloofde praktijken om belastingen te vermijden, dan maken ze zich schuldig aan *belastingontduiking* of *fiscale fraude*, wat een misdrijf is en dus strafrechtelijk kan betoegeld worden.

AFDELING 2

De geschiedenis van de belasting

De belasting is bijna zo oud als de mensheid zelf. Bij de oudste belastingen behoren de zogenaamde ‘veroveringsbelastingen’, waarbij de overwinnaars in een oorlog beslag legden op de goederen van overwonnen volkeren of hen een tribuut lieten betalen. De belasting was als het ware een teken van onderwerping. In Babylonië en het oude Egypte zijn echter reeds belastingen ingevoerd die het vermogen en de welstand van het eigen volk tot grondslag hadden. In die tijd was vooral het grondbezit het belangrijkste element in een vermogenssituatie, zodat die belasting de vorm had aangenomen van een grondbelasting. Ook belastingen op het verkeer van goederen hebben een oude geschiedenis. Tolheffingen zijn hier een voorbeeld van. Bij de Grieken waren zij het belangrijkste middel om in de overheidsinkomsten te voorzien.

Bij de Romeinen is eigenlijk de grondslag gelegd voor de indeling van de belasting in directe en indirecte heffingen. De eerste omvatten subjectieve bijdragen die verschuldigd waren naar aanleiding van een regelmatig, permanent of periodiek feit zoals de oogst of de maatschappelijke positie van de belastingplichtige (*capitatio*, *capitatio humana*) terwijl de andere rechten omvatten die geheven werden op het vervoer van goederen, de verkoop van zout, slaven enz. (*portorium*) en zelfs akten van burgerlijk recht zoals successies (*vectigalia*). De heffing van de meeste van deze belastingen werd verpacht. Deze tollenaars waren niet erg populair, niet zozeer omdat ze op een deel van het particulier bezit beslag legden maar vooral omwille van de hardhandige en vaak arbitraire manier waarop zij dat deden.

Ook in het Frankisch tijdvak en in de middeleeuwen werden tal van belastingen geheven die voor een goed deel geïnspireerd waren op een aantal verbruiks- en bezitshffingen die reeds in de Romeinse tijd bestonden. Daarnaast bestonden ook heffingen die de aard van een **bede** (*petitio*) hadden, waarbij een bijdrage werd gevraagd naar aanleiding van een bijzondere gebeurtenis (zoals het huwelijk van een dochter van de leenheer) of gewoonweg elk jaar (jaarbede). Aanvankelijk

had de bede het karakter van vrijwilligheid, maar langzamerhand werd zij meer en meer als een verplichting gezien, vooral vanuit de gezichtshoek van de vorsten. Het ontstaan en de bloei van steden en gemeenten gaven ook aanleiding tot het ontstaan van de lokale fiscaliteit.

In het Spaans tijdvak werd een permanent belastingstelsel in het voordeel van de vorst ingevoerd dat drie heffingen omvatte:

- › **de 100e penning**, een eenmalige heffing van 1% op roerend en onroerend vermogen;
- › **de 20e penning** (5%) op de verkoop van onroerende goederen;
- › **de 10e penning** (10%) op de verkoop van roerende goederen, koopwaren en eetwaren.

De invoering van deze belastingen stuitte op zeer veel weerstand. Het Franse ancien régime kende vier belastingen:

- › **de taille**, onderscheiden in *taille personnelle*, geheven naar het inkomen en de *taille réelle*, een soort grondbelasting;
- › **de capitation**, een klassebelasting in functie van de maatschappelijke positie en het beroep van de burgers;
- › **de dixième, vingtième** enz. op afzonderlijke klassen van inkomen;
- › **de dîme**, een belasting in natura ten voordele van de Kerk.

Dit belastingstelsel van het ancien régime was met de jaren zeer arbitrair geworden ingevolge tal van vrijstellingen en privilegiën, en omwille van misbruiken door de belastingpachters. Het lag mede aan de basis van de Franse Revolutie. In de *Déclaration des Droits de l’Homme et du Citoyen* van 1789 werden dan ook enkele belangrijke fiscale bepalingen opgenomen. In artikel 13 van de *Déclaration* werd bepaald:



‘Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés.’

Met deze bepaling werd aldus het principe ingevoerd van de veralgemeende en gelijkmatige verdeling van de belasting onder alle burgers, rekening houdend met hun draagkracht. Daarnaast werd in artikel 14 van de *Déclaration* bepaald:



‘Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée.’

Hiermee werd het principe van de soevereiniteit van het volk ook op fiscaal gebied geïntroduceerd, krachtens hetwelk de belasting alleen kon bestaan indien zij de instemming gekregen had van het volk of van zijn vertegenwoordigers.

De belastingen die na de Franse en de Nederlandse tijd in België overbleven, kunnen in drie grote types worden onderverdeeld:

- › *belastingen op (de overdrachten van) het kapitaal of vermogen*: de registratie- en successierechten;
- › *belastingen op het verbruik*: accijnzen, invoer- en douanerechten;
- › *belastingen op inkomen of uitwendige tekenen van inkomen*: grondbelasting, belastingen op de huurwaarde, het aantal deuren en vensters, en op meubelen, paarden en zelfs dienstboden.

De eerste grondige belastinghervorming kwam in België pas in 1919 na de Eerste Wereldoorlog tot stand toen drie **cedulaire inkomstenbelastingen** werden ingevoerd (grondbelasting, mobiliënbelasting en bedrijfsbelasting). Elk van deze belastingen werd tegen een eigen tarief geheven op een specifiek inkomstentype (onroerend, roerend dan wel beroepsinkomen). Daarbovenop werd een belasting op het globaal inkomen geheven (eerst de supertaxe, nadien de aanvullende personele belasting). Een en dezelfde belastingplichtige werd dan ook belast in meerdere inkomstenbelastingen. In 1962 werden deze *cedulaire* inkomstenbelastingen vervangen door een stelsel van **globale inkomstenbelastingen** bestaande uit de ‘personenbelasting’, ‘vennootschapsbelasting’, ‘rechts-personenbelasting’ en ‘belasting der niet-verblijfhouders’. Sindsdien wordt elke belastingplichtige nog maar in één inkomstenbelasting belast (bv. elke natuurlijke

persoon die in België woont, die betaalt in België uitsluitend personenbelasting). Het oorspronkelijk Wetboek van de Inkomstenbelastingen is in de loop der jaren zeer vaak gewijzigd. Dit heeft in 1992 tot een nieuwe coördinatie geleid van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, het zogenaamde ‘Wetboek Inkomstenbelastingen 1992’ (WIB 92).

Ook de successierechten en de registratierechten hebben het voorwerp uitgemaakt van interessante ontwikkelingen. Door de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (BS 17 januari 1989) werden zij als een gewestbelasting aangemerkt. Dit betekent dat de opbrengst van deze belastingen momenteel volledig aan de gewesten toekomt. Enkele minder belangrijke registratierechten zijn evenwel federaal gebleven. M.b.t. de successierechten en registratierechten die gewestbelastingen geworden zijn, hebben de gewesten een deel van de normatieve bevoegdheid gekregen. Zo mogen zij momenteel o.m. de heffingsgrondslag, het tarief en de belastingverminderingen zelf bepalen. Het heeft enkele jaren geduurd vooraleer de gewesten van die normatieve bevoegdheid gebruik hebben gemaakt. Inmiddels heeft dit reeds geleid tot het ontstaan van belangrijke verschillen tussen de Vlaamse, Waalse en Brusselse successie- en registratierechten.

Inzake verbruiksbelastingen is de belangrijkste innovatie pas in 1969 tot stand gebracht met de invoering van de btw. Deze belasting die van Europese inspiratie is, werd met ingang van 1992 in alle lidstaten van de EU in belangrijke mate gewijzigd om het vrij verkeer van goederen en diensten tussen lidstaten vlotter te maken.

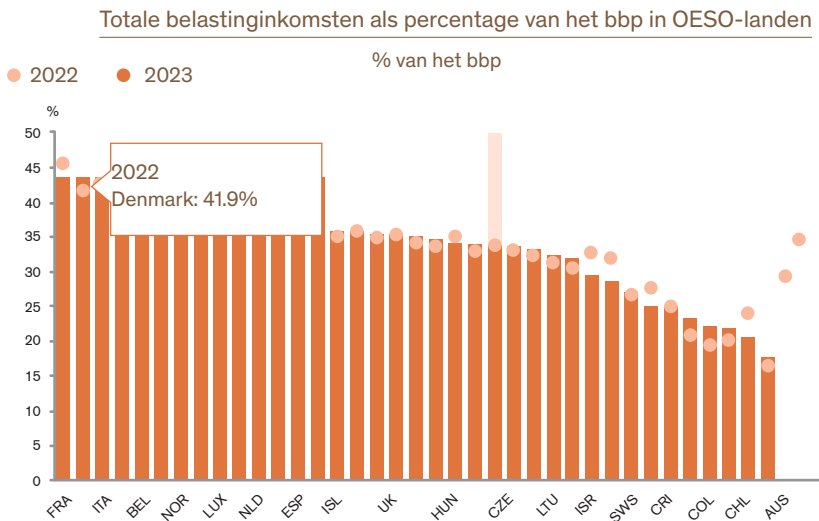
Tot de belangrijkste ontwikkelingen van de jongste jaren behoort ongetwijfeld ook de mogelijkheid voor de supranationale instellingen om belastingbevoegdheid uit te oefenen. Daartoe is trouwens de tekst van de Grondwet aangepast (art. 34 GW) aangezien tot dan toe de belastingheffing de exclusieve bevoegdheid was van de nationale overheden. De belastingbevoegdheid van de EU komt overigens reeds tot uiting binnen het kader van de nationale belastingheffing, in het bijzonder op het vlak van de douanerechten en de btw die grotendeels Europees werden gereguleerd.

AFDELING 3

Het belang van belastingen

Het belang van belastingen in onze samenleving kan de dag van vandaag niet worden ontkend. Belastingen vormen immers de financiële brandstof van de verzorgingsstaat waarmee de overheid beleid kan voeren. En dat is heel wat. Denk maar aan veiligheid, onderwijs, volksgezondheid, wegeninfrastructuur etc. De deelnemers aan onze samenleving betalen dan ook heel wat belastingen, en dat wordt uitgedrukt in belastingdruk. Heel wat internationale organisaties, zoals de OESO, berekenen elk jaar de belastingdruk van hun lidstaten (in functie van het Bruto Binnenlands Product) en dat maakt het mogelijk om internationaal te gaan vergelijken.

De belastingdruk voor 2023 in de OESO-lidstaten kan u in onderstaande tabel terugvinden.



Gegevens voor 2023 zijn voorlopig en nog niet beschikbaar voor Australië.
Bron: OESO (2024), Inkomstenstatistieken 2024.

Uit deze tabel blijkt dat België, met een gemiddelde belastingdruk van 42,6% van het BNP, de vijfde hoogste belastingdruk heeft van alle 38 OESO-landen, na Denemarken, Frankrijk en Italië.

Wat dit betekent in absolute cijfers kunnen we afleiden uit de begroting van de verschillende beleidsniveaus. Zo bijvoorbeeld blijkt uit de federale begroting 2023 dat de Federale Overheid maar liefst 133 miljard euro aan fiscale ontvangsten heeft geïnd. Wat gewesten betreft voorziet het Vlaamse Gewest bijvoorbeeld in 17 miljard euro aan eigen fiscale inkomsten. Voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest gaat het om 2,8 miljard euro aan eigen fiscale inkomsten en voor het Waalse Gewest gaat het om 6,4 miljard euro. Daarnaast zijn er ook nog de lokale overheden, zijnde de provincies en de gemeenten die ook fiscale bevoegdheden hebben en belastingen innen. De Vlaamse gemeenten bijvoorbeeld hebben allen samen in 2022 voor 6 miljard euro aan fiscale inkomsten geïnd.

Het is dan ook niet verwonderlijk dat de hoge belastingdruk in ons land vaak het voorwerp uitmaakt van verhitte debatten. Nochtans moeten we er ons ook van bewust zijn dat we in een verzorgingsstaat leven en dat de overheid zeer veel zaken voor de samenleving financiert. Dat heeft uiteraard een kostprijs en dat is natuurlijk afhankelijk van de politieke keuzes die worden gemaakt.

II

DE DEFINITIE EN DE FUNCTIE VAN BELASTINGEN

AFDELING 1

Definitie

De definities van het concept ‘belasting’ zijn vrij talrijk. Het belastingbegrip evolueert immers mee met de menselijke samenleving en past zich aan bij de politieke, economische, sociale en technologische ontwikkelingen. Daarenboven verschillen de opvattingen over het concept ‘belasting’ naargelang wordt uitgegaan van een juridische, een economische dan wel van een sociale benadering.

Vanuit een juridische benadering kan een belasting echter als volgt worden gedefinieerd:



‘Een belasting is een rechtsband tussen een belastingplichtige en een overheid waarbij aan de belastingplichtige die op het grondgebied van deze overheid verblijft of er belangen heeft, een heffing of een prestatie wordt opgelegd, teneinde de algemene openbare uitgaven van deze overheid te financieren, dan wel te voorzien in het algemeen belang.’

Uit de definitie van het begrip ‘belasting’ kunnen vier essentiële elementen gedistilleerd worden:

- › een rechtsband;
- › tussen de overheid en de belastingplichtige;
- › met als voorwerp een heffing of prestatie;
- › met als doel de algemene openbare uitgaven van de overheid te financieren, dan wel te voorzien in het algemeen belang.

AFDELING 2

Samenstellende elementen van deze definitie

§ 1. Rechtsband

A. THEORIE

De belasting doet in eerste instantie een rechtsband, een juridische relatie ontstaan tussen de overheid en de belastingplichtige. De belasting heeft juridische gevolgen doordat zij verplichtingen doet ontstaan ten laste van de belastingplichtige en ten behoeve van de overheid. Aan deze rechtsband is een materieel en een formeel aspect verbonden.

Het begrip ‘**materiële belastingschuld**’ heeft in essentie te maken met de kwantificering van het bedrag of de prestatie dat/die een concrete belastingplichtige m.b.t. een welbepaalde belasting n.a.v. een concreet belastbaar feit aan de overheid verschuldigd is. De materiële belastingschuld moet voor elke belastingplichtige berekend of bepaald worden. De enkele omstandigheid dat de wettelijke toepassingsvoorwaarden van een belasting in concreto vervuld zijn doet de materiële belastingschuld ontstaan.

Het geheel van specifieke wettelijke toepassingsvoorwaarden van elke belasting wordt **‘het belastbaar feit’** genoemd. Wanneer de specifieke toepassingsvoorwaarden van een belastbaar feit vervuld zijn, wordt het belastbaar feit voltrokken. Bij sommige belastingen wordt het belastbaar feit onmiddellijk voltrokken, van het ene moment op het andere. Dit is o.m. het geval bij de indirecte belastingen zoals de btw en de registratie- en successierechten (registratie- en erfbelasting). Bij andere belastingen wordt het belastbaar feit niet onmiddellijk voltrokken maar slechts na het verloop van een tijdspanne. Dit is meestal het geval voor de directe belastingen zoals de inkomstenbelastingen.

De materiële belastingschuld moet echter soms in een **formele belastingschuld** worden omgevormd opdat die principieel aan de overheid verschuldigde heffingen of prestaties door de belastingplichtige effectief betaald of uitgevoerd zouden worden. Soms gebeurt dit ‘spontaan’, bijvoorbeeld bij de btw en bij de (Waalse en Brusselse) registratie- en successierechten. Het is dan ook slechts bij wanbetaling dat de overheid een titel (dwangbevel of dwangschrift) zal uitvaardigen die haar toelaat de belastingschuld onder dwang te laten betalen of te laten uitvoeren. In andere gevallen is het evenwel vereist dat de belasting door de administratie formeel gevestigd wordt opdat de belastingschuld een formeel bestaan verkrijgt. Dit maakt het overigens ook mogelijk dat de belasting gedwongen wordt ingevorderd indien de belastingplichtige niet vrijwillig betaalt, bijvoorbeeld bij de inkomstenbelastingen. De problematiek van de formele belastingschuld heeft in essentie te maken met het tot betaling of tot uitvoering brengen van de wettelijk verschuldigde belasting.

B. ILLUSTRATIE ONTSTAAN VAN DE MATERIËLE EN FORMELE BELASTINGSCHULD INZAKE SUCCESSIERECHTEN (ERFBELASTING)

a. Ontstaan van de materiële belastingschuld

De successierechten (erfbelasting) worden geheven naar aanleiding van het overlijden van een natuurlijk persoon. Het door de wetgever omschreven belastbaar feit van deze belasting wordt gevormd door de patrimoniale overgang die ingevolge dit overlijden tot stand komt tussen de erflater en zijn erfgerechtigden. Tot zijn overlijden was de erflater inderdaad titularis van een vermogen. Ingevolge dat overlijden wordt dit vermogen kosteloos overgedragen aan zijn erfgerechtigden. Deze overdracht gebeurt op het moment van het overlijden. De erfgerechtigden worden op dat tijdstip eigenaar van al wat voordien toebehoorde aan hun rechtsvoorganger. Dit belastbaar feit wordt onmiddellijk van het ene moment op het andere voltrokken. De successierechten (erfbelasting) worden dan ook wettelijk verschuldigd vanaf het overlijden. Op die dag ontstaat de **materiële belastingschuld** t.o.v. elk van de erfgerechtigden. Dit betekent niet dat het bedrag van het door elke erfgerechtigde verschuldigde successierecht reeds op de dag van het overlijden moet berekend zijn, laat staan moet betaald zijn. De wetgever heeft de erfgerechtigden de nodige tijd gegeven om een ‘aangifte nalatenschap’ in te dienen (in principe 4 maanden te rekenen vanaf de datum van het overlijden, cf. art. 40 W.Succ.¹ – art. 3.3.1.0.5, § 2 VCF²). Daarin moeten de erfgerechtigden alle elementen opnemen die aan de fiscale administratie moeten toelaten het correcte bedrag van de wettelijk verschuldigde belasting te berekenen. De fiscale ambtenaar moet m.a.w. het exacte bedrag van de vanaf de dag van het overlijden wettelijk verschuldigde materiële belastingschuld kunnen bepalen aan de hand van enerzijds de ingediende aangifte en anderzijds de regels van het Wetboek van de Successierechten (W.Succ.) of de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF). De dag waarop de materiële belastingschuld inzake successierechten (erfbelasting) ontstaat, i.e. de dag van het overlijden, is een belangrijk gegeven waarmee bij de berekening van de belasting rekening moet worden gehouden.

1. W.Succ.: Wetboek Successierechten.

2. VCF: Vlaamse Codex Fiscaliteit.

Vooreerst moet de samenstelling van het te belasten vermogen bepaald worden in functie van de toestand die bestaat op de dag van het overlijden. Vermogen is immers een dynamisch begrip. De waarde van bepaalde vermogensbestanddelen kan van dag tot dag verschillen. Een goed (bv. een pakket aandelen) dat een jaar voor het overlijden van de latere erflater in zijn vermogen aanwezig was, is dit niet noodzakelijk meer op de dag van zijn overlijden. Bijgevolg zijn in beginsel geen successierechten (erfbelasting) verschuldigd op goederen die voor het overlijden deel waren van het vermogen van de latere erflater maar dit niet meer zijn op de dag van zijn overlijden. Op deze regel bestaan echter wel uitzonderingen (zie infra). De bepaling van de samenstelling van het vermogen van de erflater op de dag van zijn overlijden laat op zich niet toe de verschuldigde belasting onmiddellijk te berekenen. Een aantal goederen (bv. onroerend goed, effecten ...) bevindt zich in natura in het vermogen. Zij moeten eerst nog gewaardeerd worden voordat de belasting kan worden berekend. De wetgever heeft bepaald dat zij voor hun 'verkoopwaarde' in aanmerking te nemen zijn. Dit is hun abstracte marktwaarde. Ook dit is een dynamisch begrip dat kan evolueren met de tijd. Voor de berekening van de wettelijk verschuldigde belasting moet worden afgestemd op de 'verkoopwaarde' die de nagelaten goederen hadden op de dag van het ontstaan van de materiële belastingschuld. Dit is in principe de dag van het overlijden van de erflater (art. 19 W.Succ. – 2.7.3.3.1 VCF). Wanneer de waarde van een onroerend goed in de maanden na het overlijden sterk daalt, blijft deze daling zonder gevolg voor de bepaling van de materiële belastingschuld m.b.t. het maanden eerder gebeurde overlijden. Dit is ook het geval indien de aangifte nalatenschap nog niet is ingediend. Belastingwetten worden door de wetgever zeer vaak gewijzigd. Welke stand van de wetgeving inzake successierechten (erfbelasting) moet worden toegepast t.a.v. een gegeven overlijden is geen onbelangrijke vraag. In principe is het de wetgeving die bestaat of bestond op de dag waarop de materiële belastingschuld is ontstaan die toepasselijk is en blijft op de bepaling van het wettelijk verschuldigde bedrag. Indien het tarief van de belasting verhoogd wordt na de dag van het overlijden, blijft het oudere lagere tarief in beginsel van toepassing ook al is de aangifte nalatenschap nog niet ingediend op de dag dat het nieuwe tarief van toepassing wordt.

b. Ontstaan van de formele belastingschuld

1. Federaal geïnde successierechten (Brusselse en Waalse Gewest)

Nadat de aangifte nalatenschap is ingediend, gaat de fiscale administratie over tot de berekening van de door elke erfgerechtigde verschuldigde belasting. Zij worden vervolgens uitgenodigd om het aldus berekende bedrag te betalen. De meeste belastingplichtigen betalen 'spontaan'. Dit heeft o.m. te maken met de sterke waarborgen waarover de fiscus beschikt. Toch zijn er belastingplichtigen die weigeren te betalen of gewoonweg niet reageren. In dergelijk geval volstaat een uitnodiging niet meer en moet de belastingschuld geformaliseerd worden opdat zij kan worden ingevorderd. De fiscus zal dan ook over een uitvoerbare titel moeten beschikken wil hij de belastingplichtige kunnen dwingen om te betalen.

Een privaatrechtelijke schuldeiser die geconfronteerd wordt met een onwillige debiteur moet zich normaliter tot de rechter wenden om een uitvoerbare titel te verkrijgen. In het kader van belastingschulden heeft de wetgever de fiscale administratie meestal de bevoegdheid gegeven om zichzelf van een uitvoerbare titel te voorzien. Inzake successierechten wordt de uitvoerbare titel gevormd door het '**dwangsschrift**' dat de administratie zelf uitvaardigt en uitvoerbaar verklaart en dat bij exploit van gerechtsdeurwaarder aan de recalcitrante of onwillige belastingplichtige betekend wordt (cf. art. 142/1 W.Succ. dat verwijst naar de regeling bepaald in art. 220 W.Reg.).

2. De Vlaamse erfbelasting (Vlaamse Gewest)

Het Vlaamse Gewest heeft met ingang van 1 januari 2015 de dienst van de erfbelasting overgenomen van de federale overheid (FOD Financiën). In diezelfde beweging werd de regelgeving opgenomen in de (reeds bestaande) Vlaamse Codex Fiscaliteit. Het was de expliciete bedoeling van de Vlaamse decreetgever om t.a.v. alle in de Vlaamse Codex Fiscaliteit opgenomen belastingen, in uniforme procedureregels te voorzien. Dit heeft ertoe geleid dat de erfbelasting momenteel – net zoals bv. de personenbelasting – een **kohierbelasting** is geworden. Dit betekent dat de materiële belastingschuld sowieso geformaliseerd moet worden opdat de erfbelasting opeisbaar en invorderbaar zou zijn. Deze formalisering moet daarbij in de regel gebeuren binnen een termijn van 5 jaar te rekenen vanaf de dag waarop de aangiftetermijn start, i.e. doorgaans de dag van het overlijden (zie art. 3.3.3.0.1 VCF).

C. ILLUSTRATIE ONTSTAAN VAN DE MATERIËLE EN FORMELE BELASTINGSCHULD INZAKE DE PERSONEN-BELASTING

a. Ontstaan van de materiële belastingschuld

De inkomstenbelastingen zijn duidelijke directe belastingen in die zin dat zij het resultaat van een periode (een belastbaar tijdperk of inkomstenjaar) tot voorwerp hebben.

Zij kunnen dus veelal pas geheven worden na het verstrijken van dat tijdvak, nl. wanneer alle gegevens noodzakelijk voor de berekening bekend (kunnen) zijn.

De belastingschuld m.b.t. de inkomsten van het belastbaar tijdperk wordt juridisch gehecht aan een welbepaald **aanslagjaar**, dit is normaliter het jaar volgend op het belastbaar tijdperk of inkomstenjaar (cf. art. 200 van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek Inkomstenbelastingen, KB/WIB 92³). Het aanslagjaar identificeert a.h.w. de belastingschuld. De belasting is m.a.w. verschuldigd voor het aanslagjaar en wordt geheven op het inkomen van een belastbaar tijdperk of inkomstenjaar. De regels die gebruikt worden bij de bepaling van de verschuldigde belasting zijn steeds die van het aanslagjaar waarvoor de belasting verschuldigd is. Het belastbaar inkomen en de daarop slaande belastingschuld zijn gekend op het einde van het belastbaar tijdperk. Op dat moment ontstaat dan ook de materiële belastingschuld.

Deze belastingschuld is echter op dat moment nog niet opeisbaar. Daarvoor moet deze materiële belastingschuld eerst worden geformaliseerd.

Hiermee wijkt de juridische heffingstechniek van de personenbelasting duidelijk af van de juridische heffingstechniek met betrekking tot de federaal geïnde successierechten waar de materiële belastingschuld steeds opeisbaar is, en slechts moet worden geformaliseerd wanneer de belasting niet spontaan vereffend wordt.

3. WIB 92: Wetboek Inkomstenbelastingen 1992.

b. Ontstaan van de formele belastingschuld

In het kader van de personenbelasting moet de materiële belastingschuld worden geformaliseerd om opeisbaar en invorderbaar te zijn. Deze formalisering moet gebeuren binnen de wettelijk voorgeschreven termijn, berekend in functie van het toepasselijk aanslagjaar. Deze termijnen noemt men **‘aanslagtermijnen’**. In de regel bedraagt de aanslagtermijn 18 maanden te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar (art. 359, tweede lid WIB 92), maar op deze regel bestaan uitzonderingen. Indien de belastingplichtige bijvoorbeeld heeft gefraudeerd, beschikt de fiscus over een aanslagtermijn van 10 jaar te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar (cf. art. 354, § 2 WIB 92). De fiscus moet zich steeds binnen de wettelijke aanslagtermijnen van een uitvoerbare titel voorzien. Deze aanslagtermijnen zijn van openbare orde en vormen vervaltermijnen. Gaat de fiscus niet over tot het formaliseren van de materiële belastingschuld binnen de wettelijke aanslagtermijnen, dan is hij vervallen van het recht de belasting te heffen ondanks het feit dat de materiële belastingschuld bestaat.



De belastingplichtige diende tijdig een aangifte in voor aanslagjaar 2022. De aangifte is volledig regelmatig en correct, doch de fiscus is maar overgegaan tot de inkohiering van de belastingschuld op 11 juli 2023. De normale aanslagtermijn is echter reeds verstreken op 30 juni 2023.

* Uit het voorgaande volgt dat de fiscus vervallen is van het recht om de belasting te heffen voor aanslagjaar 2022. De eventueel reeds ingehouden bedrijfsvoorheffing of gedane voorafbetalingen moeten integraal worden terugbetaald. De fiscus kan evenmin overgaan tot hertaxatie.

Om de belastingschuld inzake inkomstenbelastingen te formaliseren moet de fiscus de belastingschuld vestigen. Dit gebeurt door de opname van de belastingschuld in een kohier dat vervolgens uitvoerbaar wordt verklaard door de leidinggevende ambtenaar van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen (cf. art. 298, § 1 WIB 92). Vanaf het moment van de inkohiering

is de formalisering van de belastingschuld een feit en beschikt de fiscus over een uitvoerbare titel (cf. art. 6 en 8 WMGI⁴). Een uittreksel van dit kohier wordt in de vorm van een aanslagbiljet aan de belastingplichtige toegezonden. Indien deze belasting vermeld op het aanslagbiljet niet vrijwillig betaald wordt, kan de fiscus op grond van het kohier tot gedwongen invordering van de belasting overgaan.

§ 2. Partijen bij de rechtsband

A. DE OVERHEID

a. Algemeen

Welke overheden belastingen kunnen heffen, is vastgelegd in de huidige artikelen 170 en 173 GW, en dat zijn:

- › de Staat;
- › de gemeenschappen en/of de gewesten;
- › de provincies en de bovengemeentelijke besturen;
- › de gemeenten en de agglomeraties en federaties van gemeenten.

Het is evident dat de **Staat** over de bevoegdheid beschikt om belastingen te mogen invoeren. Dit principe is vastgelegd in artikel 170 GW en is eigen aan de westerse democratieën. Daarnaast genieten in ons land ook de gedecentraliseerde besturen zoals provincies en gemeenten evenals de gewesten en gemeenschappen een algemene bevoegdheid tot belastingheffing, die evenwel door dezelfde grondwetsbepalingen die de bevoegdheden verstrekken, ondergeschikt wordt gemaakt aan wettelijke verbodsbepalingen. De federale wetgever beschikt aldus over de mogelijkheid om de belastingbevoegdheid van de gedecentraliseerde besturen aan banden te leggen.

Inzake **provinciale en gemeentelijke belastingen** heeft de wetgever ruim gebruik gemaakt van zijn beperkingsbevoegdheid, om daarna een aantal uitzon-

4. WMGI: Wetboek van de Minnelijke en Gedwongen Invordering van Fiscale en Niet-fiscale Schuldvorderingen.

deringen op de verbodsbepalingen toe te staan. Artikelen 464, 464/1 en 465 WIB 92 zijn daarvan een typerend voorbeeld (cf. infra). Artikel 464 WIB 92 bepaalt dat de provincies, de agglomeraties en gemeenten niet gemachtigd zijn tot het heffen van aanvullende belastingen op de inkomstenbelastingen en tot het heffen van belastingen op vee. Artikel 464/1 en artikel 465 WIB 92 bepalen dan weer uitzonderingen op deze verbodsbepalingen en stellen dat de provincies, de agglomeraties en de gemeenten *opcentiemen* mogen vestigen op de onroerende voorheffing en gewestelijke belastingen die het kadastraal inkomen als grondslag hebben. De agglomeraties en de gemeenten mogen dan weer een aanvullende belasting vestigen op de personenbelasting. Bovendien zijn de provinciale en gemeentelijke beslissingen tot het invoeren, wijzigen of afschaffen van belastingen onderworpen aan het toezicht van de administratieve voogdij.

Ook wat de **gemeenschappen en gewesten** betreft, laat artikel 170, § 2 GW toe dat de wetgever van het federale niveau een aantal ‘*noodzakelijke*’ beperkingen oplegt. Zo heeft de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, § 1 en 2 GW (momenteel art. 170, § 1 en 2 GW) bedoelde belastingbevoegdheid aan de gemeenschappen en de gewesten in beginsel een verbod opgelegd om belastingen te heffen op alle materies die het voorwerp uitmaken van een rijksbelasting of om opcentiemen te heffen of kortingen toe te staan op heffingen ten voordele van de Staat, met uitzondering evenwel van water en afval.

Deze beperking zorgt ervoor dat de gewesten en de gemeenschappen relatief weinig hebben kunnen doen met de fiscale bevoegdheid die hun door de Grondwet in beginsel werd gegeven. De enige autonome belastingen die de gewesten hebben weten in te voeren overeenkomstig artikel 170 GW zijn dus een aantal water- en afvalheffingen. De gemeenschappen hebben zelfs geen enkele eigen belasting kunnen invoeren omdat zij bij gebrek aan een ‘subnationaliteit’ geen geschikt subjectief criterium konden vinden om de personen aan te duiden die aan de gemeenschapsbelasting zouden worden onderworpen.

De beperkte fiscale bevoegdheid van de gewesten zorgt ervoor dat zij zich niet kunnen begeven op het fiscaal terrein van de federale overheid. Indien zij dit toch zouden doen, dan schenden zij de bevoegdheidsverdelende regels tussen de deelstaten en de Federale Staat, waardoor artikel 170 GW wordt geschonden.

Dat was o.m. het geval met de Vlaamse elektriciteitsheffing. Deze heffing die in de volksmond was gekend als de ‘**Turteltaks**’ naar minister Annemie Turtelboom, was een heffing per afnamepunt van elektriciteit, maar waarbij het tarief was gekoppeld aan het elektriciteitsverbruik. Het Grondwettelijk Hof stelde echter in het arrest 83/2017 van 22 juni 2017 dat deze Vlaamse heffing daardoor dezelfde grondslag had als de federale elektriciteitsbijdrage die was ingevoerd ter financiering van sommige openbare dienstverplichtingen en van de kosten verbonden aan de regulering van en de controle op de elektriciteitsmarkt. De Vlaamse heffing werd dan ook vernietigd.

Momenteel kunnen ook supranationale overheden t.a.v. de Belgen een belastingbevoegdheid uitoefenen nu artikel 34 GW toelaat dat de uitoefening van bepaalde machten door een verdrag of een wet aan volkenrechtelijke instellingen wordt opgedragen. De overgedragen bevoegdheid heeft alleen betrekking op de uitoefening van de door de wetgever bepaalde fiscale bevoegdheden. De fiscale bevoegdheid van supranationale overheden verdwijnt derhalve bij hun ontbinding of bij uittreding van België uit het supranationale orgaan. De grenzen van de supranationale belastingbevoegdheid zijn bijgevolg niet alleen bepaald door de wet die de bevoegdheden aanduidt maar ook door de Grondwet die niet toelaat aan de overdracht een definitief karakter te geven aangezien zij alleen op de uitoefening kan slaan.

Het meest sprekende voorbeeld van deze supranationale beperking van de Belgische belastingbevoegdheid is allicht terug te vinden in de btw-wetgeving. De btw is immers in essentie een Europese belasting waarvan het kader werd vastgelegd door Europese richtlijnen. Dit betekent in essentie dat de krachtlijnen van het btw-systeem in alle Europese lidstaten op dezelfde manier werden geïmplementeerd. De autonome bevoegdheid van de lidstaten t.a.v. de btw is dan ook beperkt. Zo bijvoorbeeld bepalen de Europese richtlijnen dat het basistarief van de btw (= normaal tarief) minstens 15% moet bedragen (cf. art. 97 Richtl. 2006/112/EG, 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel inzake btw). In bepaalde gevallen kunnen de lidstaten evenwel een of twee verlaagde tarieven vastleggen. Deze verlaagde tarieven mogen niet lager zijn dan 5% (cf. art. 99 Richtl.

2006/112/EG). De lidstaten zijn gebonden door deze bepaling en zij dienen er dan ook zorg voor te dragen dat het nationale btw-tarief in overeenstemming is met de Europese richtlijnen.

Een ander voorbeeld is de Europese Verordening (EU) 2022/1854⁵ van de Raad van 6 oktober 2022 betreffende een noodinterventie in verband met de hoge energieprijzen. Deze verordening heeft een ‘overwinstbelasting’ ingevoerd, die de EU-lidstaten verplicht om de ‘overwinsten’ van energiebedrijven in de periode van 8 oktober 2022 tot 31 maart 2023 te belasten. De marktinkomsten van producenten die elektriciteit opwekken worden in die periode geplafonneerd op maximaal 180 EUR per MWh geproduceerde elektriciteit. De inkomsten boven dit barema worden derhalve afgeroomd. In aansluiting bij deze verordening is de Belgische wetgever met de wet van 16 december 2022 tot wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt en tot invoering van een plafond op marktinkomsten van elektriciteitsproducenten⁶ nog een stap verder gegaan en heeft een overwinstbelasting op elektriciteitsproducenten ingevoerd in de periode tussen 1 augustus 2022 en 30 juni 2023 en op de overwinsten boven 130 EUR per MWh geproduceerde elektriciteit.

b. De federale belastingbevoegdheid

1. De autonome belastingbevoegdheid

De huidige artikelen 170 en 173 GW bepalen welke overheden een fiscale bevoegdheid hebben. Op grond van deze bepalingen heeft de Federale Staat in principe een algemene bevoegdheid tot belastingheffing. Het is dan ook evident dat de meest uitgebreide fiscale bevoegdheid toekomt aan de federale overheid.

Niettemin moet ook wat de fiscale bevoegdheid van de Federale Staat betreft, worden opgemerkt dat ook deze bevoegdheid niet absoluut is. Dit is in eerste instantie het gevolg van het feit dat de Belgische Staat een stuk van zijn fiscale bevoegdheid heeft afgestaan aan hogere internationale overheden.

5. Publicatieblad Europese Unie, LI 261/1.

6. BS, 22 december 2022.