

stichtingen en trusts. De Belgische private stichting kon eerder wel al rekenen op de goedkeuring van de Vlaamse belastingdienst. In dat geval kon de erfbelasting

over het uitgekeerde vermogen achterwege blijven.

**Peter POPPE en Anton
VAN ZANTBEEK**
Advocaten Rivus

Is een regularisatieheffing aftrekbaar als passief in de aangifte nalatenschap?

In een arrest van 23 maart 2021 heeft het Hof van Beroep Gent zich negatief uitgesproken over de mogelijkheid tot aftrek van een regularisatieheffing als schuld in de aangifte nalatenschap. Het Hof oordeelde dat een regularisatieheffing een autonome heffing *sui generis* is en niet gelijk te stellen is met de onderliggende geregulariseerde belasting. Deze schuld staat volgens het Hof slechts definitief vast op het ogenblik van de betaling van de regularisatieheffing zelf en ontstaat dan ook pas op die dag, en niet op moment van het overlijden. Zodoende is niet voldaan aan de voorwaarden van (oud) artikel 27 W. Succ. Inmiddels heeft VLABEL in standpunt nr. 21055 dd. 13 september 2021 bevestigd deze rechtspraak te zullen toepassen vanaf datum van publicatie van het gewijzigde standpunt (1 oktober 2021).

1. WELKE FEITEN LAGEN AAN DE GRONDSLAG?

De heer A hield tegoeden op buitenlandse rekening(en). Na zijn overlijden anno 2013 werd namens zijn nalatenschap een regularisatieaangifte ingediend bij het Contactpunt Regularisaties (hierna 'CPR'), cf. de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd door de wet van 11 juli 2013.

In deze regularisatie-aanvraag werd verzocht om de regularisatie van niet-verjaarde buitenlandse roerende alsook

onroerende inkomsten genoten door de heer A. en zijn vooroverleden echtgenote. Ook werd regularisatie gevraagd van het aandeel van de vooroverleden echtgenote in het buitenlands vermogen, dat niet werd aangegeven in de aangifte van haar nalatenschap.

Vervolgens werd de aangifte van nalatenschap van de heer A ingediend. In 2015 werd een bijvoeglijke aangifte in zijn nalatenschap ingediend, met aangifte van schenkingen gedaan aan twee erfgenamen voor het overlijden. Als passief werd o.a. de regularisatieheffing betaald t.a.v. het CPR naar aanleiding van de regularisatie-aangifte bijkomend aangegeven. Deze aftrekpost werd echter niet geaccepteerd door VLABEL op basis van (oud) artikel 27 W.Succ. Er werd tevens een belastingverhoging van 20 % opgelegd wegens verzuim. Zowel in de administratieve fase als in eerste aanleg werd de regularisatieheffing als aftrekpost geweigerd.

2. ANALYSE VAN HET ARREST

2.1. Oordeel van het Hof: komt de regularisatieheffing in aanmerking als aannemelijk passief?

De vraag rees dus of de regularisatieheffing een zekere en definitieve last van de nalatenschap vormde. In het arrest wordt vooreerst gesteld dat de regularisatieheffing een autonome heffing *sui generis*

betreft en dat deze niet gelijk te stellen is met de onderliggende geregulariseerde belasting.

Het Hof oordeelt verder dat de betaling van de regularisatieheffing vrijwillig gebeurde, na aanvraag daartoe van de betrokkene en na goedkeuring van het dossier door het CPR. Bij gebrek aan betaling kan de heffing door de overheid niet ingevorderd worden.

De schuld ontstaat volgens het Hof pas op de dag van betaling van de heffing (en wordt op die dag onmiddellijk vereffend), en dus niet op moment van overlijden. Hierin verschilt volgens het Hof de regularisatieheffing van reguliere belastingen. De schuld inzake belastingen ontstaat materieel immers op het ogenblik dat het belastbare feit zich voordoet, nl. wanneer de feitelijke omstandigheden de toepassing van de belastingwet uitlokken. Rekening houdend met het feit dat de regularisatieheffing pas werd betaald na overlijden, oordeelt het Hof dat de schuld slechts definitief vaststond op het ogenblik van betaling van de regularisatieheffing en pas op die dag ook ontstaan is.

Ze bestond dus niet op de dag van het overlijden van de heer A en ze kan niet worden beschouwd als een zekere en definitieve last van de nalatenschap. Schulden tot betaling waarvan de erfopvolgers van de erflater gehouden zijn ingevolge hun eigen handelen, komen niet voor aftrek in aanmerking omdat zij de nalatenschap niet bezwaren.

VLABEL heeft inmiddels in standpunt nr. 21055 bevestigd de hogervermelde rechtspraak van het Hof van Beroep Gent te zullen volgen. Het standpunt is van toepassing vanaf 1 oktober 2021. Het eerdere standpunt nr. 15165 inzake dit onderwerp werd vervangen.

2.2. Welke schulden zijn aftrekbaar als passief in de nalatenschap?

Luidens oud artikel 27 W.Succ. gelden als aannemelijk passief met betrekking tot de nalatenschap van een rijksinwoner de schulden en de begrafenis kosten, die bestaan op dag van overlijden. (1) (2) Als dergelijke schulden kunnen slechts worden beschouwd de schulden die een zekere en definitieve last van de nalatenschap vormen. De overledene moet er zeker en definitief toe gehouden zijn, dat wil zeggen dat de erfopvolgers de uitgave zullen moeten verrichten en dragen. (3)

Belastingen komen in principe in aanmerking voor deze aftrek, ook welke op moment van overlijden nog niet ingekohierd waren. (4) Zowel bestaande belasting-schulden als belastingschulden die pas ontstaan na het overlijden vb. door een rechterlijke of administratieve beslissing, kunnen toch nog deel uitmaken van het passief van de nalatenschap. (5) In het inmiddels vervangen standpunt nr. 15165 had VLABEL bovendien beslist dat de schuld ingevolge fiscale regularisatie van buitenlandse tegoeden, die op datum van overlijden van de erflater nog tot de

(1) De relevante bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit waren *in casu* bij toepassing van artikel 325 van het decreet van 19 december 2014 tot wijziging van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 pas in werking getreden op 1 januari 2015. Bij een wijziging van de fiscale wetgeving zijn de bepalingen van de nieuwe fiscale wet niet van toepassing op rechtshandelingen en toestanden die juridisch voltrokken zijn onder de oude wet (art. 2 BW; zie ook Cass. 28 februari 2017, AR P.16.0261.N, op <http://jure.juridat.just.fgov.be>).

(2) In de VCF opgenomen in artikel 2.7.3.4.1 VCF.

(3) Cass. 20 maart 2014, AR F.12.0199.N; J. DECUYPER en J. RUYSEVELDT, *Successierechten 2018-2019*, nr. 660, p. 712

(4) A. TIBERGHIE, *Handboek Fiscaal recht 2020-2021*, Mechelen, Kluwer, 1491 en de verwijzingen aldaar.

(5) A. TIBERGHIE, *Handboek Fiscaal recht 2020-2021*, Mechelen, Kluwer, 1491 en de verwijzingen aldaar.

nalatenschap behoorden, als aftrekbaar passief in aanmerking genomen mocht worden, mits aan twee cumulatieve voorwaarden was voldaan. (1) Concreet dienden de buitenlandse tegoeden te worden aangegeven in een verbeterende aangifte, en moest de schuld als personenbelasting te identificeren zijn. Indien het bijvoorbeeld ging om een globale regularisatie via het CPR (waarin o.m. ook een deel successierechten worden verrekend), dan kon dit niet in het passief aanvaard worden.

2.3. Bedenkingen bij het arrest en de toepassing van (oud) artikel 27 W.Succ.

De kwalificatie van de regularisatieheffing als “heffing *sui generis*” is niet evident. Uit artikel 121, 7° van de programmawet van 27 december 2005 en de parlementaire werken kan immers worden afgeleid dat de heffing kwalificeert als een belasting. (2) Bovendien werd dit al aanvaard in de rechtspraak, zij het dat deze niet eenstemmig is. (3)

(1) Standpunt Vlabel nr. 15165 van 30 november 2015 (publicatie op 11 januari 2016), www.belastingen.vlaanderen.be.

(2) Dit begrip wordt immers omschreven als volgt: “het totaal bedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde belasting”. In de wet van 21 juli 2016 wordt het begrip “heffing” in artikel 2, 10° als volgt omschreven: “het totaal bedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde som”.

(3) Er is wel degelijk sprake van een belasting: zie Rb. Brussel, 14 november 2017, 2016/489/A, Rb. Brussel 19 juni 2018, 2016/655/A; Rb. Brussel 30 november 2018, 2017/1406/A; Rb. Brussel 30 november 2018, 2017/1407/A, Rb. Brussel 30 november 2018, 2017/1408/A, Rb. Brussel 19 juni 2018, 2017/1409/A; *a contrario*, Cass. 25 juni 2021, F.18.0083.N (waarbij men niet toetst aan artikel 121, 7° van de programmawet, doch enkel aan artikel 121, 2°, 122, § 1, derde streepje en artikel 127) en Antwerpen 9 januari 2018, *Fisc. Koer.* 2018, afl. 5, 875. Zie voor een uitgebreide toelichting tevens G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR*, nr. 446, 636-637 en G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie anno 2017 voor privévermogen – Een kritische beschouwing”, *TFR*, nr. 527/528, 661-663.

In de veronderstelling dat de regularisatieheffing dus minstens ten dele als belasting zou moeten kwalificeren, rijst dan de vraag naar het moment waarop deze schuld ontstaan is en of de niet-opname in de oorspronkelijke aangifte door de *decujus* eraan in de weg staat dat de belastingschuld reeds ontstaan was in zijn hoofde vooraf aan zijn overlijden. Dit lijkt ons alleszins niet het geval te zijn. Daar de regularisatieheffing op zich minstens ten dele betrekking heeft op de verschuldigde belasting(en) in hoofde van de *decujus*, zou minstens voor dit bedrag de aftrek geaccepteerd moeten worden. Het enkele feit dat de erfgenamen zich tot het CPR gewend hebben om de fiscale inbreuken van hun rechtsvoorganger recht te zetten zou ook niet tot gevolg mogen hebben dat zij het recht op aftrek van deze schulden in de nalatenschap verliezen. In de mate dat zij zich immers tot de lokale controle gewend zouden hebben, kan de redenering van het Hof niet worden toegepast, en zouden zij wél de aftrek in het passief bekomen hebben.

Waren er alternatieven mogelijk? VLABEL accepteert immers dat er na het verstrijken van de indieningstermijn een aanvullende aangifte kan worden ingediend waarin spontaan een hoger actief wordt aangegeven (bv. rechtzetting van een verzuim of van een tekortschatting), waarbij de aangevers van de gelegenheid gebruik maken om in de oorspronkelijke aangifte vergeten passief aan te geven. (4) Bovendien aanvaardt artikel 3.6.0.0.1 VCF de mogelijkheid tot ambtshalve ontheffing in geval van nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen.

(4) Standpunt nr. 16034 dd. 13.11.2017, gepubliceerd op de website van Vlabel.

Wat dan tenslotte te zeggen over de waarde van de activa zelf? Bij gebrek aan fiscale regularisatie bleven de erfgenamen immers blootgesteld aan fiscale en strafrechtelijke risico's bij confrontatie met de buitenlandse tegoeden, waarin niet-aangegeven tegoeden vermengd waren. Enige handeling m.b.t. deze tegoeden die hen toekwamen n.a.v. het overlijden was gezien deze risico's volstrekt onmogelijk. Vandaag meer nog dan toen worden erfgenamen in dergelijke situatie geconfronteerd met quasi waardeloze activa, in de veronderstelling dat banken enige medewerking aan het (verder) beheer van de tegoeden volstrekt zullen weigeren in het licht van de hangende (fiscale dan wel) strafrechtelijke risico's en toegenomen regels van toezicht. De erfgenamen zien zich dan ook quasi verplicht over te gaan tot betaling van dergelijke heffing teneinde de tegoeden zonder verder risico zelf te

kunnen beheren en deze beschikbaar te krijgen.

In die zin kan men dus terecht stellen dat de verkoopwaarde op de dag van het overlijden (art. 2.7.3.3.1) nihil was, en dat de activa enkel een werkelijke waarde gekregen hebben doordat zij overgegaan zijn tot betaling van de regularisatieheffing. Als – met het Hof – niet aangenomen wordt dat de regularisatieheffing een last is van de nalatenschap, kan dan ook gesteld worden dat de activa niet aangegeven moesten worden? Als men daarentegen stelt dat de geregulariseerde activa aangegeven moeten worden, is het ook normaal dat de regularisatieheffing ervan afgetrokken wordt, hetzij als passief, hetzij als minderwaarde van de activa zelf.

Elke DE LEEUW (1)
Advocaat Tiberghien

(1) Met bijzondere dank aan Rik DEBLAUWE.

Hoofdredacteur: J. Decuyper (Erehypotheekbewaarder)

Kernredactie: H. Casier (Advocaat Argo Law, prof. UGent), R. Deblauwe (Wetenschappelijk adviseur Tiberghien), M. Delboo (Delboo Advocaten), N. Labeeuw (Advocaat Cazimir), A. Maelfait (Advocaat Rivus, vrij wetenschappelijk medewerker Instituut voor familiaal vermogensrecht KULeuven), J. Ruysseveldt (Prof. Fiscale Hogeschool – Advocaat), E. Spruyt (Erenotaris, prof. KU Leuven en Fiscale Hogeschool)

ISSN 1373-5071

Deze publicatie vormt de permanente actualisatie van het vastbladige werk *Successierechten* dat om de twee jaar wordt uitgegeven.

De teksten uit deze nieuwsbrief worden ook online gepubliceerd op **Jura, Jura Notariaat en Jurisquare**.

www.wolterskluwer.be

Verantwoordelijke uitgever: Bas Kniphorst, Ragheno Business Park, Motstraat 30, 2800 Mechelen.

Klantenservice Wolters Kluwer

Ragheno Business Park

Motstraat 30

2800 Mechelen

Tel.: 015 78 76 00

E-mail: klant.BE@wolterskluwer.com

© 2022 Wolters Kluwer Belgium nv. Behoudens de uitdrukkelijk bij Wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande en schriftelijke toestemming van de uitgever.