

minderen (zie ook Cass. 15 maart 2012, *Pas.* 2012, nr. 171, p. 597; Cass. 17 mei 2013, *Pas.* 2013, nr. 306, p. 1120).

De essentie is dat het hof de opgelegde sanctie kan toetsen aan het evenredigheidsbeginsel zonder evenwel een vermindering of kwijtschelding te kunnen toestaan op basis van loutere opportuniteitsoverwegingen.

De belastingverhoging werd correct op basis van de toepasselijke wettelijke bepalingen opgelegd. Het hof ziet geen reden om deze te herleiden of ongedaan te maken. De omstandigheid dat de appellanten in hun brief van 9 april 2014 aankondigden dat de aangifte nog diende te worden aangevuld met buitenlandse tegoeden, is niet van aard om de belastingverhoging als disproportioneel te beschouwen. Met het feit dat de appellanten te goeder trouw waren, werd reeds rekening gehouden bij het opleggen van de belastingverhoging (zie ook art. 3.18.0.0.15 VCF). Het hof kan enkel vaststellen dat, niettegenstaande de appellanten op het ogenblik van indiening van de aangifte op 19 maart 2014 reeds kennis hadden van het bedrag van de aan hen op 29 maart 2011 gedane schenkingen, zij hiervan op 19 maart 2014 geen aangifte hebben gedaan. Het hof kan het disproportioneel karakter van de belastingverhoging niet beoordelen rekening houdende met de financiële situatie van de appellanten bij gebrek aan gegevens hieromtrent.

4.3.4. De appellanten stellen dat er naast de opgelegde belastingverhoging nog een boete van 162,50 EUR werd opgelegd aan elke belastingplichtige, hetgeen in strijd zou zijn met het *non bis in idem*-beginsel. Het hof stelt vast dat de boete wegens laattijdige aangifte (van 162,50 EUR per belastingplichtige) werd opgelegd naar aanleiding van de verrekening van de erfbelasting verschuldigd op zicht van de op 19 maart 2014 ingediende aangifte (die laattijdig was ingediend). Deze boete betreft een verschillend feit (nl. laattijdige aangifte) dan datgene waarvoor de belastingverhoging van 20% werd opgelegd (nl. verzuim om bepaalde goederen aan te geven). Het hof stelt geen schending van het *non bis in idem*-beginsel vast. Dit middel van de appellanten wordt eveneens afgewezen.

## 5. De gerechtskosten

De appellanten worden volledig in het ongelijk gesteld en moeten daarom de gerechtskosten van de beide instanties dragen.

Overeenkomstig het eerste lid van artikel 1022 Ger.W., vervangen bij wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat, heeft slechts de partij die in het gelijk gesteld wordt recht op een rechtsplegingsvergoeding.

Voor de vaststelling van die rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig artikel 1022 Ger.W., uitgevoerd bij KB van 26 oktober 2007, moeten in principe de basisbedragen gehanteerd worden. Vermits de waarde van de betwiste vor-

deringen, bepaald zoals voorzien in de artikelen 557 tot 562 en artikel 618 Ger.W., zich in de schijf van 100.000,01 tot 250.000,00 EUR bevindt, bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding 6.000,00 EUR.

### BESLISSING VAN HET HOF

Het hof doet recht op tegenspraak;

Het hof beslist als volgt:

- verklaart het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond;
- verklaart het incidenteel beroep ontvankelijk en gegrond;
- vernietigt het bestreden vonnis;
- het hof doet opnieuw recht en verklaart de vordering van de appellanten ontvankelijk doch ongegrond;
- het hof veroordeelt de appellanten tot de gerechtskosten van de beide instanties, vastgesteld als volgt:
  - aan de kant van de appellanten:
    - bijdrage Begrotingsfonds eerste aanleg: 80,00 EUR
    - bijdrage Begrotingsfonds hoger beroep: 80,00 EUR
  - aan de kant van de geïntimeerde:
    - rechtsplegingsvergoeding eerste aanleg: 6.000,00 EUR
    - rechtsplegingsvergoeding hoger beroep: 6.000,00 EUR

Waar:

F. Compernelle, raadsheer wnd. voorzitter, alleenrechtsprekend.

## Noot

### *Regularisatie post-mortem kan erfgenamen duur komen te staan*

Mede onder toenemende druk van de bankensector voelen meer en meer belastingplichtigen zich genoodzaakt om zich te wenden tot het Contactpunt regularisaties.<sup>1</sup> Van de belastingplichtige wordt het bewijs gevraagd dat het vermogen zijn normaal belastingregime heeft ondergaan, niet alleen in hoofde van hemzelf, maar ook in hoofde van diegene van wie hij het vermogen heeft gekregen, bijvoorbeeld door schenking of erfenis. Vooreerst moet daarbij de bedenking worden gemaakt of de erfgenamen de fraude van de erflater *überhaupt* kunnen regulariseren. De wet van 21 juli 2016 (EBA-*quater*) laat dit alleszins niet toe. Indien de ergenamen vanuit een pragmatische aanpak er alsnog toe besluiten om de fraude van de erflater “in naam van diens nalatenschap” te regulariseren, aanvaardde VLABEL tot voor kort dat onder bepaalde voorwaarden de betaalde regularisatieheffing in aftrek kon worden genomen als passief in de nalatenschap. In navolging van een recent arrest van het hof van beroep te Gent van 23 maart 2021, legt VLABEL deze tolerantie nu naast zich neer.<sup>2</sup> Wanneer erfgenamen niet-aangegeven buitenlandse inkomsten van de overledene in de personenbelasting regulariseren, wordt de daar uit voortvloeiende regularisatieheffing niet (langer) als

1. Circulaire van de Nationale Bank van België getiteld “*Verplichtingen tot waakzaamheid ten aanzien van repatrieringen van geldmiddelen uit het buitenland en inaanmerkingneming van de fiscale regularisatieprocedures bij de toepassing van de antiwitwaswet*” van 8 juni 2021.

2. Gent 23 maart 2021, nr. 2019/AR/556, FJF, No. 2021/142.



passief van de nalatenschap beschouwd, aldus het nieuwe – voor ernstige kritiek vatbare – standpunt.

## I. situering

### A. Feitenconstellatie en administratieve procedure

Op 24 september 2013 overleed de heer X., weduwe van mevrouw Y.

Op 2 december 2013 werd door één van de 4 erfgenamen, t.w. de nicht, van de heer X. besloten om buitenlandse goederen die deel uitmaakten van de nalatenschap van de heer X., te betrekken in een fiscale regularisatieprocedure bij het CPR. De aangifte werd ingediend “in naam van de nalatenschap” en betrof zowel niet-aangegeven buitenlandse roerende en onroerende inkomsten genoten door de heer X. en zijn vooroverleden echtgenote voor de jaren 2006 tot en met 2011. Tevens werd het aandeel van de heer X. in het buitenlandse vermogen dat niet werd aangegeven in de aangifte van de nalatenschap van zijn vooroverleden echtgenote, ter regularisatie aangeboden.

Op 19 maart 2014 dienden de 4 erfgenamen de aangifte in de nalatenschap van de heer X. in.

Bij brief van 9 april 2014 werd de FOD Financiën ingelicht dat de aangifte nalatenschap nog diende te worden aangevuld met buitenlandse tegoeden, maar dat op dat ogenblik nog niet alle informatie werd verkregen teneinde het netto-actief te kunnen ramen. Er werd verzocht om af te willen zien van het opleggen van een sanctie.

Op 20 januari 2015 werd het regularisatieattest uitgereikt. Het regularisatieattest maakte melding van een totaal aangegeven bedrag van 709.750,57 EUR waarover een heffing van 239.708,26 EUR werd betaald.

Op 2 maart 2015 werd door de 4 erfgenamen een bijvoeglijke aangifte in de nalatenschap ingediend, waarbij twee nieuwe passiefposten werden opgenomen, t.w. de betaalde regularisatieheffing van 239.708,26 EUR en de erelonen van 4.492,98 EUR van de fiscaal advocaat die de regularisatieprocedure had begeleid.

Middels aanslagbiljetten van 22 januari 2016 liet VLABEL de erfgenamen weten dat zij de regularisatieheffing niet aanvaardt als een aftrekbare passiefpost en legt zij tevens een belastingverhoging van 20% op wegens verzuim van aangifte. 2 erfgenamen tekenden tegen deze aanslagen bezwaar aan, doch het bezwaar werd afgewezen bij beslissing van 26 april 2017. Volgens VLABEL werd de aangifte pas ingediend ná het overlijden van heer X. en was de beslissing hier toe louter op initiatief van één van de erfgenamen. Volgens VLABEL is de regularisatieheffing dan ook te beschouwen als een schuld van de erfgenamen en niet als een schuld van de nalatenschap. Ook het bezwaar tegen de opgelegde belastingverhoging werd afgewezen aangezien deze werd opgelegd wegens verzuim en niet wegens laattijdige indiening.

Deze 2 erfgenamen konden zich niet akkoord verklaren met dit standpunt en besloten om een gerechtelijke procedure

voor de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (rolnr. 17/2552/A) in te leiden.

### B. Procedure in eerste aanleg

Bij vonnis van 20 december 2018 verklaart de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de vordering ontvankelijk en gedeeltelijk gegrond door de belastingverhoging te verminderen van 20% naar 15% voor elk van de betrokken aanslagen.<sup>3</sup>

De erfgenamen stelden tegen het vonnis hoger beroep in.

### C. Hof van beroep Gent 23 maart 2021

#### 1. Procedure

Het hof van beroep komt tot dezelfde conclusie als de rechter in eerste aanleg, doch in graad van beroep wordt het vonnis van de eerste rechter hervormd voor wat betreft de opgelegde belastingverhoging.

Het hof van beroep te Gent vangt aan door te stellen dat in het voorliggend geschil niet de bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (“VCF”) van toepassing zijn, maar wel de toenmalige bepalingen van het Vlaamse Wetboek der Successierechten. De materiële belastingschuld ontstaat immers op het tijdstip van overlijden van de erflater, *in casu* op 24 september 2013 en dus vóór de inwerkingtreding van de VCF. Dit geldt niet wat de belastingverhoging betreft. (Oud) artikel 126 Vl.W.Succ. voorziet in een belastingverhoging wegens verzuim van tweemaal de aanvullende rechten, desgevallend herleid op grond van het barema gehecht aan het koninklijk besluit van 31 maart 1936 houdende algemeen reglement van de successierechten. Het betreft vaststaande rechtspraak dat een belastingverhoging dient te worden gekwalificeerd als strafsancie in de zin van artikel 6 EVRM, met als gevolg dat de minst zware straf dient te worden toegepast *cf.* artikel 2 Sw. Net zoals het barema gehecht aan het KB van 31 maart 1936 voorziet artikel 3.18.0.0.7 VCF in een belastingverhoging van 20%.

Het hof gaat vervolgens in op de grond van de zaak en stelt dat de regularisatieheffing een autonome heffing *sui generis* betreft, die niet gelijk te stellen is met de onderliggende geregulariseerde belasting. De schuld staat volgens het hof slechts definitief vast op het ogenblik van de betaling van de heffing, die vrijwillig gebeurt ná aanvraag daartoe van de betrokkene en ná goedkeuring van het dossier door het CPR. Bij gebrek aan betaling kan de heffing door de overheid niet ingevorderd worden.

Op grond van artikel 27 W.Succ. worden enkel de op de dag van het overlijden bestaande schulden en de begrafeniskosten aangemerkt als aannemelijk passief in de nalatenschap. De schulden die hiertoe in aanmerking kunnen genomen worden zijn enkel de schulden die een zekere en definitieve last van de nalatenschap vormen. De overledene moet er immers zeker en definitief toe gehouden zijn, hetgeen ook

3. Rb. Oost-Vlaanderen (afd. Gent) 20 december 2018, nr. 17/2552/A, *onuitg.*



wil zeggen dat de erfopvolgers de uitgave moeten verrichten en dragen.

Aangezien de “schuld” tot betaling van de regularisatieheffing slechts definitief vaststaat op het ogenblik van de effectieve betaling ervan en dus pas op die dag ontstaat, bestond ze niet op de dag van het overlijden van de erflater en kan ze volgens het hof niet worden beschouwd als een zekere en definitieve last van de nalatenschap. Het hof benadrukt nog het vrijwillig karakter van de regularisatieprocedure, en stelt dit tegenover een reguliere belasting waarbij de belastingplichtige zich niet aan de betaling kan onttrekken. 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.

Voor wat betreft de opgelegde belastingverhoging van 20% besluit het hof dat deze te beschouwen is als een strafsancie in de zin van artikel 6 EVRM, doch dat deze correct werd toegepast. Uit de kwalificatie als een strafsancie in de zin van artikel 6 EVRM volgt dat de rechter de wettigheid van die sanctie moet onderzoeken en in het bijzonder mag nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het intern recht, met inbegrip van algemene rechtsbeginselen. Dit is in essentie volgens het hof dat het de opgelegde sanctie kan toetsen aan het evenredigheidsbeginsel zonder evenwel een vermindering of kwijtschelding te kunnen toestaan op basis van loutere opportuniteitsoverwegingen. De omstandigheid dat de erfgenamen per brief van 9 april 2014 aankondigden dat de aangifte nog diende te worden aangevuld met buitenlandse tegoeden, is niet van dien aard om de belastingverhoging als disproportioneel te beschouwen. Met het feit dat de appellanten te goeder trouw waren, werd reeds rekening gehouden bij het opleggen van de belastingverhoging, zo stelt het hof. Het hof kan enkel vaststellen dat, niettegenstaande de appellanten op het ogenblik van indiening van de aangifte op 19 maart 2014 reeds kennis hadden van het bedrag van de aan hen op 29 maart 2011 gedane schenkingen, zij hiervan op 19 maart 2014 geen aangifte hebben gedaan. Het kan het disproportioneel karakter van de belastingverhoging niet beoordelen rekening houdende met de financiële situatie van de appellanten bij gebrek aan gegevens hieromtrent.

## II. Rechtsvraag

Indien de erfgenamen na het overlijden van de erflater m.b.t. diens fraude nog een fiscale regularisatieprocedure opstarten bij het Contactpunt regularisaties, moet de betaalde regularisatieheffing dan worden aanvaard als een aftrekbaar passief in diens nalatenschap?

4. Standpunt Vlabel nr. 15165 van 30 november 2015 (publicatie op 11 januari 2016), [www.belastingen.vlaanderen.be](http://www.belastingen.vlaanderen.be).

5. Standpunt Vlabel nr. 15165 van 30 november 2015 (publicatie op 11 januari 2016), [www.belastingen.vlaanderen.be](http://www.belastingen.vlaanderen.be).

6. Ook in een beslissing van 23 juni 2015 (4) werd dit al gesteld. Standpunt “Aangifte van nalatenschap – Bewijs passief – Bedrag factuur nog niet gekend”, op de website. R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, Knops Publishing, 2015, nr. 755, nadien gepubliceerd als standpunt nr. 15005 van 19 januari 2015 met de kritische bemerking dat het zeer merkwaardig is dat Vlabel deze voorwaarden stelt daar art. 3.6.0.0.1 in algemene zin toelaat dat ambtshalve ontheffing mogelijk is binnen de 5 jaar bij nieuwe feiten of bescheiden waarvan het laattijdig overleggen of inroepen verantwoord wordt. In de Codex bepaalt art. 3.3.1.0.7, tweede lid dat de aangifte nog gewijzigd kan worden zolang de aangiftetermijn niet verstreken is, tenzij de aangever afstand gedaan heeft van dat recht.

## III. Analyse

### A. (Oud) standpunt VLABEL nr. 15165 van 30 november 2015 – Aanvaarding van de regularisatieheffing als passief onder voorwaarden

In het verleden werd ook door VLABEL onder haar oude standpunt nr. 15165 van 30 november 2015<sup>4</sup> aanvaard dat de schuld ingevolge fiscale regularisatie van buitenlandse tegoeden die op datum van overlijden van de erflater nog tot de nalatenschap behoorden als aftrekbaar passief in aanmerking genomen mocht worden mits aan twee cumulatieve voorwaarden was voldaan<sup>5</sup>:

- de buitenlandse tegoeden werden aangegeven in een verbeterende aangifte, en;
- de schuld moest als personenbelasting te identificeren zijn. Wanneer er bijvoorbeeld ook een deel als successierechten wordt geïdentificeerd (bij een globale regularisatie), dan kon dit niet aanvaard worden als aftrekbaar passief.

In feite voegde VLABEL hier nog een derde voorwaarde aan toe, t.w. dat er voor de overlijdens/aangiften vanaf 1 januari 2015 niet mocht worden geopteerd voor het forfaitair passief.<sup>6</sup>

Met voormeld standpunt erkende VLABEL klaarblijkelijk dat de regularisatieheffing kwalificeert als een belasting-schuld.

In de voorliggende zaak waren de erfgenamen van oordeel dat aan alle toepassingsvoorwaarden van hoger besproken standpunt was voldaan en bijgevolg dat de betaalde regularisatieheffing als aftrekbaar passief in de nalatenschap van de heer X. moet worden aanvaard; (i) Op 2 maart 2015 werd door de 4 erfgenamen een bijvoeglijke aangifte in de nalatenschap ingediend, alsook (ii) werd de regularisatieaangifte ingediend “in naam van de nalatenschap” en had deze betrekking op zowel niet-aangegeven buitenlandse roerende en onroerende inkomsten genoten door de heer X. en zijn vooroverleden echtgenote.

In de feiten – naar aanleiding waarvan voormeld arrest werd geveld – staat ook vermeld dat daarnaast de regularisatie werd gevraagd van het aandeel van de vooroverleden echtgenote in het buitenlands vermogen dat niet werd aangegeven in haar nalatenschap. Het zou dan gaan om een zogenaamde “globale regularisatie”, dewelke uitdrukkelijk was uitgesloten van de toepassing van het standpunt nr. 15165. Hier wordt in het arrest niet verder op ingegaan.



**B. VLABEL knoopt de (niet-)toepassing van (oud) standpunt nr. 15165 aan de vrije keuze van de erfgenamen om over te gaan tot fiscale regularisatie**

VLABEL stelt dat het standpunt nr. 15165 helemaal niet van doen is en de verwerping van de regularisatieheffing als passief louter steunt op artikel 2.7.3.4.1 VCF (oud art. 27 Vl.W.Succ.). Volgens deze bepaling kunnen enkel als passief in de nalatenschap worden aanvaard, de schulden van de erflater die op de dag van zijn overlijden bestaan, alsook begrafeniskosten. De bestaande schulden van de overledene op de dag van het overlijden omvatten immers alle verbin-tenissen die de erflater voor zijn overlijden heeft aangegaan en waartoe de erflater nog gehouden was op de dag van zijn overlijden.<sup>7</sup> Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt naar gelang de aard, de oorzaak en het voorwerp van de schuld. Het is bijgevolg irrelevant of het gaat om burgerlijke schulden of handelsschulden, bevoorrechte of niet-bevoorrechte schulden en hypothecaire of niet bijzonder gewaarborgde schulden. Hierbij betreft het evenwel een absolute voorwaarde dat de erflater op de dag van zijn overlijden zeker en definitief gehouden was de schuld te voldoen. Op grond van artikel 2.7.3.4.1 VCF (oud art. 27 Vl.W.Succ.) kunnen enkel de schulden die een *zekere* en *definitieve* last van de nalatenschap vormen hiertoe in aanmerking worden genomen. De erflater moet er immers zeker en definitief toe gehouden zijn, hetgeen ook wil zeggen dat de erfopvolgers de uitgave moeten verrichten en dragen: de erfopvolgers zullen na het overlijden de schuld *zeker* moeten dragen.<sup>8</sup>

VLABEL knoopt de toepassing van haar oude standpunt aan de vrije keuze van de erfgenamen om de regularisatieaangifte in te dienen. Indien de indiening reeds vóór het overlijden had plaatsgevonden, zou de door de erfgenamen betaalde heffing dus wél als passief in de nalatenschap in aanmerking gekomen zijn.

Volgens VLABEL is de beslissing tot regularisatie evenwel duidelijk een keuze geweest van één van de erfgenamen en gaat het hier bijgevolg om een schuld van de erfopvolgers, eerder dan een schuld van de erflater. Ondanks het feit dat het regularisatiedossier reeds bij overlijden van de erflater door de betrokken raadsman werd voorbereid, was het de beslissing van (één van) de erfgenamen om het dossier bij het Contactpunt regularisaties in te dienen. Aangezien de betaling van de ontdoken rechten een schuld is die slaat op de periode van ná het overlijden van de erflater en deze schuld nog niet was betaald ten dage van het overlijden, is deze schuld niet aftrekbaar in het passief van de nalatenschap en kan bijgevolg dus niet tot een vermindering van de successierechten op de nalatenschap leiden. Dit was mogelijks geheel anders geweest indien zij zich tot de lokale controle hadden gericht.<sup>9</sup>

**C. Het hof gaat een stap verder: de regularisatieheffing kan nooit als aftrekbaar passief in de nalatenschap worden aanvaard**

Zou er een verschil zijn geweest indien de regularisatie-aangifte reeds zou zijn ingediend door de erflater vóór zijn overlijden? Met andere woorden, had het (oude) standpunt nr. 15165 van VLABEL in dat geval wél toepassing kunnen vinden waardoor de betaalde regularisatieheffing wél als passief hebben aanvaard?

Indien men de redenering van het hof zou volgen, zouden de erfgenamen ook in dát geval nul op het rekest hebben gekregen. Het hof oordeelt immers dat een regularisatieheffing pas definitief en zeker is op het ogenblik van betaling. Het hof benadrukt daarbij naast “de vrije keuze van de erfgenamen”, ook het vrijwillig karakter van de regularisatieprocedure en de betaling van de heffing door de erfgenamen. De betaling van de regularisatieheffing gebeurt immers vrijwillig, ná indiening van de aanvraag van de betrokkene en ná goedkeuring ervan door het CPR. De erfgenamen kunnen na de indiening van de aangifte, hetzij door de erflater, hetzij door henzelf, alsnog beslissen om niet in te gaan op de betalingsuitnodiging van het CPR.<sup>10</sup> Een belastingschuld daarentegen ontstaat op het ogenblik dat het belastbare feit zich voordoet, namelijk wanneer de feitelijke omstandigheden zorgen voor de toepassing van de belastingwet. Hierin verschilt – althans volgens het hof – de regularisatieheffing van reguliere belastingen, die geen vrijwillig karakter hebben en waarvan de belastingplichtige zich niet aan de betaling kan onttrekken. De te betalen regularisatieheffing – die voortvloeit uit een loutere “uitnodiging” tot betaling die het CPR aan de aangever verzendt – is immers niet gekoppeld aan een uitvoerbare titel zoals een kohier of een dwangbevel. In het kader van de procedure fiscale regularisatie stelt het CPR autonoom de regularisatieheffing vast, waarna de aangever de keuze rest de heffing te betalen of niet te betalen (en dit binnen de 15 dagen na de betalingsuitnodiging). De aangever kiest dan ook vrijwillig of hij de regularisatieheffing betaalt. Het CPR beschikt geenszins over de bevoegdheid om de regularisatieheffing in te vorderen bij de aangever, zo deze zou opteren om de regularisatieheffing niet te betalen. Effectieve invordering van de regularisatieheffing is dus ook niet mogelijk. Tevens kunnen er geen nalatigheidsinteressen worden berekend. Wanneer de aangever de regularisatieheffing niet betaalt, is het enige gevolg daarvan dat hij niet zal kunnen genieten van de fiscale en strafrechtelijke waarborgen geboden door de wet op de fiscale regularisatie.

Deze overwegingen van het hof zijn correct maar ontleent dit het karakter van de regularisatieheffing als een belasting? Zoals hierna wordt toegelicht is er wel degelijk sprake van een belasting, hetgeen in de rechtspraak meermaals werd

7. M. DELANOTE, *De Vlaamse erfbelasting*, Gent, VRG Gent, 2018, 124; K. RAETS, “Passiefposten in de Vlaamse nalatenschap”, *Not.Fisc.M.* 2018, 167.

8. J. DECUYPER en J. RUYSEVELDT, *Successierechten*, I, 2016-17, Mechelen, Kluwer, 2018, 661; K. RAETS, “Passiefposten in de Vlaamse nalatenschap”, *Not.Fisc.M.* 2018, 167.

9. In het alternatief scenario waarbij de erflater tot de lokale controle zou hebben gewend om spontaan zijn situatie recht te zetten, zou de n.a.v. deze rechtzetting verschuldigde bedragen wél ontegensprekelijk als een belasting kwalificeren, waardoor de aftrek hier minstens voor dat bedrag als aftrekbaar passief in aanmerking dient te worden genomen.

10. Dit zou wederom niet het geval zijn indien de erfgenamen zich spontaan tot de lokale controle zouden wenden.



bevestigd.<sup>11</sup> Niet-betaalde belastingen worden wél aanvaard in het passief van de nalatenschap van de erflater. Waarom zou dit dan anders zijn voor de op tijdstip van overlijden van de erflater nog niet betaalde regularisatieheffing? De belastingenschuld zélf was bovendien wél reeds ontstaan in hoofde van de erflater vooraf aan zijn overlijden. De regularisatieheffing dient dus wél in het passief van de nalatenschap te worden aanvaard *cf.* (oud) artikel 27 W.Succ., minstens voor het onderdeel van de heffing, die dan als “modaliteit van betaling” dient te gelden en de eerder verschuldigde belastingen wel degelijk omvat.

#### D. De regularisatieheffing kwalificeert als een belasting

Voor de kwalificatie van de regularisatieheffing als een belasting kan onder EBA-ter in eerste instantie teruggegrepen worden naar de definitie van “heffing” van artikel 121, 7° van de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd door de wet van 13 juli 2013. Dit artikel bepaalt het volgende: “7° onder heffingen: het totaal bedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde belasting.”

Ook de bewoordingen van de programmawet van 27 december 2005 inzake de fiscale regularisatie laten weinig interpretatieruimte, waarbij wordt gesteld dat aangegeven inkomsten onderworpen dienen te worden aan het “normale belastingtarief”. In de *memorie van toelichting* bij de programmawet van 27 december 2005, zoals gewijzigd door de wet van 13 juli 2013, erkent de regering zelf dat de regularisatieheffing een belasting is. Zij overweegt: “De regularisatieheffing moet in wezen worden opgevat als een vestigingsmodaliteit. Het samenvallen van de regularisatieheffing met de geregulariseerde belasting brengt met zich mee dat de regularisatieheffing de aard heeft van de onderliggende geregulariseerde belasting.”<sup>12</sup>

De regularisatieheffing omvat immers de normaal verschuldigde belasting in de zin van artikel 122, § 1 van de programmawet van 27 december 2005, zijnde de belasting die van toepassing zou zijn geweest indien de niet-aangegeven inkomsten het voorwerp zouden hebben uitgemaakt van een tijdige en geldige aangifte (vgl. GwH 26 april 2007, [www.const-court.be](http://www.const-court.be)):

“Er kan niet ernstig worden betwist dat de regularisatieheffing als een belasting is te aanzien. Dit wordt immers uit-

*drukkelijk bevestigd in de programmawet van 27 december 2005. Artikel 121, 7° van deze wet omschrijft heffingen immers als ‘het totaalbedrag van de ingevolge regularisatie verschuldigde belasting’.*”

De kwalificatie door het hof van beroep te Gent van de regularisatieheffing als een autonome heffing *sui generis* kan bijgevolg sterk worden bekritiseerd. Immers, de procedure fiscale regularisatie bij het Contactpunt regularisaties is erop gericht alsnog de belasting te innen zoals deze in het verleden gekweten diende te worden door de belastingplichtige. Dit blijkt ook uitdrukkelijk uit de bewoordingen van het SWA FED-VL, waarin in de artikelen 1, 7°-9° SWA VL-FED meermaals de term “belastingen” i.v.m. de kwalificatie van de “heffing” wordt gebezigd.

Ook het Grondwettelijk Hof stelt dat geschillen omtrent een regularisatieheffing gekwalificeerd moeten worden als geschillen omtrent een belastingwet.<sup>13</sup> Dit geldt ook voor de lagere rechtspraak.<sup>14</sup>

#### E. Nog enkele relevante randbemerkingen

Tot slot nog enkele relevante randbemerkingen inzake de noodzaak tot en de fiscale en strafrechtelijke gevolgen van de door (één van) de erfgenamen doorlopen regularisatieprocedure onder de wet van 21 juli 2016.

##### 1. Waren de erfgenamen juridisch-technisch wel in de mogelijkheid om te regulariseren?

Hoewel deze vraag niet het voorwerp vormt van de procedure, maar daarom niet minder relevant, is of de erfgenamen *überhaupt* wel de fraude van hun rechtsvoorganger(s) konden regulariseren. Zelf hebben de erfgenamen m.b.t. het bronvermogen immers geen fraude gepleegd daar zij hier geen fiscale verplichtingen te vervullen hadden. Rechtsopvolgers bevinden zich bovendien juridisch-technisch in de onmogelijkheid om fiscaal verjaarde fraude, die begaan is door hun rechtsvoorganger, te regulariseren. Dit werd althans onder de wet van 21 juli 2016 door de Raad van State in zijn advies van 4 juli 2016 in niet mis te verstane bewoordingen bevestigd. M.b.t. fiscaal verjaarde fraude die werd gepleegd door een overleden persoon A. werd in het advies gesteld dat erfgenaam B. die fraude niet kan regulariseren<sup>15</sup>: “Het fiscaal verjaarde deel van het kapitaal uit

11. 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 het Hof echter niet toetst aan art. 121, 7° van de programmawet, doch enkel aan art. 121, 2°, 122, § 1, derde streepje en art. 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*, afl. 446, 636-637 en G.D. Goyvaerts, “Fiscale regularisatie anno 2017 voor privévermogen. Een kritische beschouwing”, *TFR*, afl. 527-528, 661-663.

12. Kamer, Doc. 53-2874/001, p. 5-7.

13. GwH 19 december 2014, nr. 130/2014, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be); zie ook Gent 6 september 2016, *TFR* 2017, afl. 3, 41-44.

14. 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. De fiscale rechters bepalen daarbij dat er generlei ambtshalve op te werpen gronden van niet-ontvankelijk zijn. Bijgevolg stellen zij vast dat de vorderingen inzake de betwisting van de regularisatieheffing ontvankelijk zijn, en bogen zich vervolgens over de zaak om deze ten gronde te behandelen. Zie in dit verband: Rb. Brussel (Ned.) 29 juni 2020, 2019/67/A, *Fiscoloog* 2020 (samenvatting J. VAN DYCK), afl. 1672, 12 en [www.fiscoloog.be](http://www.fiscoloog.be), noot JVD, *RABG* 2020, afl. 18, 1514, noot T. SAS, *TFR* 2021, afl. 595, 136 en [www.tfrnet.larcier.be/](http://www.tfrnet.larcier.be/), noot D. VAN MOPPE; Rb. Brussel (Ned.) 20 oktober 2020, 2019/246/A, *onuitg.*; Rb. Brussel (Ned.) 23 oktober 2020, 2019/1055/A, *onuitg.*; Rb. Brussel (Ned.) 23 oktober 2020, 2019/666/A, *onuitg.*; Rb. Brussel (Ned.) 16 november 2020, 2019/885/A, *onuitg.*; Rb. Brussel (Ned.) 19 maart 2021, 2019/2710/A, *Fisc.Koer.* 2021, weergave L. DE CONINCK, afl. 8, 192 en [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), noot L. DE CONINCK.

15. Adv.RvS 59-682/003 van 4 juli 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-16, Doc. 54-1738/012, 9.



*de niet door A. aangegeven nalatenschap van de tante moet niet worden geregulariseerd, want B. is niet diegene die het fiscale misdrijf heeft begaan.”*

Ook in de niet gepubliceerde FAQ nr. 2 wordt deze stelling ondersteund. Hierin wordt immers gesteld dat: “*Artikel 11 moet in die zin worden begrepen dat de aangever moet aantonen dat de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen hun normaal belastingregime hebben ondergaan in hoofde van de regularisatie-indiener zelf.*”

Dit betekent dus concreet dat enkel de pleger van de fraude zélf een regularisatieaangifte kan indienen m.b.t. fiscaal verjaarde fraude.<sup>16</sup> Men kan zelf als begiftigde/erfgenaam de fiscaal verjaarde fraude dan wel de hangende strafrechtelijke risico's m.b.t. het bronvermogen niet afdekken door het indienen van een regularisatieaangifte bij het CPR *in eigen naam*. Hoewel zeer nobel van de erfgenamen en gunstig voor de Belgische schatkist, is de fiscale regularisatie *in casu* juridisch-technisch een maat voor niets geweest. De beweerdelijk door de erflater gepleegde fraude kon juridisch-technisch gezien enkel door hemzelf, doch niet door (één van) zijn erfgenamen worden geregulariseerd. De wet laat dit immers niet toe.

Het is manifest verkeerd te denken dat elke fiscale fraude het voorwerp kan vormen van een fiscale regularisatie bij het CPR.<sup>17</sup> Wetstechnisch heeft de betrokken erfgenaam een onontvankelijke regularisatieaangifte ingediend. In de praktijk zal deze aangifte aanvaard worden door het CPR, hetgeen echter niet wil zeggen dat ze ook de gewenste effecten, t.w. fiscale en strafrechtelijke immunitiet in hoofde van de indiener ervan, t.w. de betrokken erfgenaam, zal ressorteren. De situatie zou evenwel verschillend zijn indien de erflater zelf de regularisatieaangifte had ingediend. De fiscale en strafrechtelijke immunitet die middels het attest werd verkregen zou dan wel doorwerken naar diens erfgenamen.

Kanttekening hierbij betreft evenwel dat *enkel en alleen* de fiscaal niet-verjaarde fraude binnen de driejaarstermijn in hoofde van de nalatenschap nog zou kunnen worden ingevorderd, dewelke dus wél moet worden geregulariseerd namens de nalatenschap.<sup>18</sup> Dit geldt vooralsnog niet voor de fraude-elementen die zich voordeden binnen de uitgebreide fraudetermin van 7 jaar, noch voor het fiscaal verjaard kapitaal *cf.* artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016. M.b.t. deze fraude is immers geen strafvervolgning meer mogelijk lastens de nalatenschap van de erflater, en hiertoe kan de

erflater vanzelfsprekend (wegens overleden) zelf géén regularisatieaangifte meer indienen.<sup>19</sup>

## *2. Kunnen de erfgenamen gehouden worden tot het betalen van de boete waarin de regularisatiewetgeving voorziet?*

Tot slot nog enkele bedenkingen m.b.t. de door de erfgenamen betaalde regularisatieheffing.

Zoals hoger reeds verduidelijkt bepaalt het Wetboek van de Inkomstenbelastingen<sup>20</sup> dat belastingschulden die opduiken na het overlijden van de erflater dienen te worden voldaan door de erfgenamen. Niet-betaalde belastingschulden van de erflater ondergaan immers hetzelfde lot als de andere schulden<sup>21</sup>: “*De erfgenamen van een overleden belastingschuldige moeten tot het bedrag van hun erfelijk aandeel de door de erflater ontdoken rechten betalen, tenzij de ontoereikende inning het gevolg is van misslagen begaan door beambten van de administratie.*” Hierbij dient evenwel te worden benadrukt dat erfgenamen enkel kunnen worden aangesproken tot betaling van de ontdoken rechten, niet voor de belastingverhogingen of andere sancties. Met “rechten” duidt artikel 398 WIB 1992 aldus niet op de door de erflater opgelopen of boven het hoofd hangende “sancties”.

Ook het Grondwettelijk Hof heeft zich in zijn arrest van 16 juli 2009 reeds gebogen over deze vraag naar de mogelijke automatische overgang of “erfbaarheid” van administratieve boetes op erfgenamen van de erflater.<sup>22</sup> Volgens het Hof is die “erfbaarheid” in strijd met de fundamentele principes van het individuele karakter van de straffen en het vermoeden van onschuld doordat een erfgenaam gehouden is tot de betaling van een fiscale geldboete, opgelegd na het overlijden van de nalatige belastingplichtige wegens niet- of onvolledige aangifte van de nalatenschap, terwijl in het gemeen strafrecht het principe van de persoonlijkheid van de straf *cf.* artikel 86 Sw. en artikel 20 VT.Sv., alsook het vermoeden van onschuld *cf.* artikel 6 EVRM gelden.

In die context moet tevens verwezen worden naar het arrest van 9 januari 2018 van het hof van beroep te Antwerpen.<sup>23</sup> Het hof bevestigde ter zake dat wanneer erfgenamen beslissen een regularisatieprocedure die hun rechtsvoorganger heeft geïnitieerd voort te zetten, zij er niet toe verplicht kunnen worden de boete te betalen waarin de regularisatiewetgeving voorziet, althans indien niet kan worden aangetoond dat zij betrokken waren bij de belastingontduiking. De boete heeft immers een strafrechtelijk karakter, zodat de waarborgen inzake het “vermoeden van onschuld” en het “persoonlijk karakter van de straf” in deze tevens spelen.

16. Hetgeen teruggaat op de definitie van art. 2, 11° van de wet van 21 juli 2016.

17. Hiertoe kan ook verwezen worden naar art. 11, derde lid van de wet van 21 juli 2016 op basis waarvan het bewijs dient te worden geleverd van de aard en de categorie van de ontdoken belasting en periode. Om bedragen te kunnen regulariseren, dient m.b.t. deze bedragen dus vooreerst een aantoonbare fiscale fraude gepleegd te zijn.

18. G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie anno 2017 voor privévermogen. Een kritische beschouwing”, *TFR* 2017, afl. 527, 659-660; G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR* 2013, afl. 446, 662.

19. Adv.RvS 59-682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, Doc. 54-1738/012, p. 9: “(...) in dit geval de nog niet verjaarde federale personenbelasting die normaal nog lastens de nalatenschap kan worden geheven, rekening houdende met een periode van 3 jaar.”

20. Art. 398 WIB 1992.

21. Art. 398 WIB 1992.

22. GwH 16 juli 2009, nr. 119/2009, [www.const-court.be](http://www.const-court.be).

23. Antwerpen 9 januari 2018, *Fisc.Koer.* 2018, afl. 5, 875-881.



De strafrechtelijke aansprakelijkheid eindigt immers met het overlijden van de dader.<sup>24</sup> Op basis hiervan heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens al geoordeeld dat een fiscale sanctie met het karakter van een strafsanctie “niet kan worden opgelegd aan de erfgenamen van een overleden overtreder”. Tegen het arrest van 9 januari 2018 werd naar verluid een voorziening in cassatie ingesteld.

Om die reden en gelet op het punitieve karakter van de regularisatieboete, zou dus een boete achterwege moeten blijven bij de vaststelling van de verschuldigde regularisatieheffing “in hoofde van de nalatenschap”. Daarbij is het interessant te noteren dat de regering zélf heeft gezegd dat de 35% voor de “volledige” som een boete is, wat dus volgens deze rechtspraak zou impliceren dat “erfgenamen” nooit deze heffing kunnen verschuldigd zijn.<sup>25</sup> Indien het CPR toch overgaat tot de toepassing van de regularisatieboete ten aanzien van inbreuken gepleegd door (overleden) rechtsvoorgangers van de aangevers – wat zij dus steeds zal doen – kunnen de aangevers de regularisatieheffing betwisten op basis van de ondubbelzinnige rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.<sup>26</sup> Uit het feitenrelaas van het in deze bijdrage besproken arrest kan de concrete berekening van de door (één van) de erfgenamen betaalde regularisatieheffing niet worden afgeleid. Laten we alvast voor de erfgenaam in kwestie hopen dat zij enkel de door de erflater ontdoken rechten heeft betaald en niet de door de regularisatiewetgeving voorziene boete.

#### *F. (Nieuw) standpunt VLABEL nr. 21055 van 1 oktober 2021 – Niet-aanvaarding van de regularisatieheffing als passief*

In navolging van het besproken arrest heeft VLABEL op 1 oktober 2021 haar nieuw standpunt nr. 21055 van 13 september 2021 gepubliceerd dat het inmiddels “oude” standpunt nr. 15165 vervangt. Volgens het nieuwe standpunt zal de regularisatieheffing in geen geval meer als passief van de nalatenschap worden aanvaard, ook niet onder de voorheen geldende voorwaarden. Dit geldt niet alleen voor regularisaties die werden ingediend door de erfgenamen, maar ook voor regularisaties die werden ingediend door de erflater maar waarbij de betaling van de regularisatieheffing gebeurde door de erfgenamen. Schulden tot betaling waarvan de erfopvolgers van de erflater gehouden zijn ingevolge hun eigen handelen, komen daarenboven volgens VLABEL niet voor aftrek in aanmerking daar zij de nalatenschap immers niet “bezwaren”. Dit wil dus ook zeggen dat indien de erflater een regularisatieaangifte heeft ingediend de (toekomstige) erfgenamen er alle belang bij hebben dat de regularisatieprocedure nog kan worden afgerond en de heffing betaald, voor diens overlijden. Een toch wel merkwaardige

vaststelling, temeer daar er geen wettelijke termijnen zijn waarbinnen het CPR een regularisatieaanvraag moet behandelen en een regularisatieprocedure in de praktijk van enkele maanden tot enkele jaren kan duren.

Het standpunt van VLABEL is van toepassing vanaf datum van publicatie, zijnde op nalatenschappen opengevallen vanaf 1 oktober 2021.

#### *G. Conclusie*

De erfgenamen van de heer X. worden voor hun goodwill dubbel gesanctioneerd. Vooreerst hebben zij (of alleszins één van hen) geheel vrijwillig een belangrijk deel van het geërfde vermogen afgedragen aan het Belgische schatkist zonder hiertoe (strikt juridisch-technisch genomen) de gewenste fiscale en strafrechtelijke immuniteit te hebben verkregen. Wetstechnisch waren zij immers niet in de mogelijkheid om de fraude van de erflater onder de wet van 21 juli 2016 te regulariseren. Daarnaast betalen ze nogmaals de volledige factuur in de erfbelasting, daar de betaalde heffing niet wordt aanvaard als passief. Het verhaal zou volgens de beslissing van het hof echter niet anders zijn geweest indien de erflater de regularisatie zelf zou hebben ingediend aangezien ook in die hypothese de betaling van de regularisatieheffing de vrije keuze is van de erfgenamen. Ook dan zou volgens het hof de opname van de regularisatieheffing in het passief van de nalatenschap geweigerd moeten worden. Het standpunt van het hof, bijgetreden door VLABEL, is ernstig betwistbaar. Zo is de kwalificatie van de regularisatieheffing als heffing *sui generis* en het moment van het ontstaan van de schuld als zodanig betwistbaar, zoals ook blijkt uit de rechtspraak wat betreft de kwalificatie van de regularisatieheffing als belasting. Bovendien ter vergelijking, in de situatie waarbij de erflater vlak voor zijn overlijden zelf de regularisatieprocedure bij het CPR zou hebben geïnitieerd én de heffing zou hebben betaald, zou de fiscale en strafrechtelijke immuniteit wel doorwerking hebben gehad t.a.v. de erfgenamen en had de betaalde heffing het vermogen van de erflater reeds verlaten. De betaalde regularisatieheffing maakt geen deel meer uit van het belastbare actief in de nalatenschap (wegens het vermogen te hebben verlaten voor het overlijden) en hierover is dan ook geen erfbelasting verschuldigd.

Bedenking die tot slot nog kan worden gemaakt is of er zich dan geen correctie in het actief van de nalatenschap opdringt.<sup>27</sup> Indien de erfgenamen de activa wél moeten opnemen in de aangifte, dient men ook te accepteren dat de regularisatieheffing een zekere en definitieve last van de nalatenschap vormt die aftrekbaar is als passief. Alternatief kan worden gesteld dat de erfgenamen immers een vermogen hebben ontvangen dat gebrekkig is en waarbij de erf-

24. P. SOETE, “Een hangende regularisatieprocedure in de erfenis ... wat met de boete?” (noot onder Rb. Antwerpen 21 maart 2016), *TFR* 2016, afl. 510, 915.

25. *Parl.St.* Kamer, Doc. 53-2874/001, 5-7.

26. G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR* 2013, afl. 446, 629-664.

27. In dit kader dient verwezen te worden naar art. 3.6.0.0.1 VCF inzake de ambtshalve ontheffing, waarvan nog toepassing kan worden gemaakt indien na het openvallen van de nalatenschap de samenstelling ervan verminderd wordt door bepaalde schulden; zie hierover: R. DEBLAUWE, “Onderafdeling 4. Passief van de nalatenschap” in *Inleiding tot de Vlaamse Erfbelasting*, 1ste ed., KnopsPublishing, 2015, 359.



genamen gehouden kunnen worden tot de door de erflater ontdoken rechten.<sup>28</sup> Dit zou dan moeten leiden tot een correctie ten belope van de regularisatieheffing op het aan te geven actief.

Mariëlle RUELL<sup>29</sup> en Stéphanie GABRIEL<sup>30</sup>

## 2022/11 Gent 1 juni 2021

Aan te geven actief – Betwiste goederen – Vermoeden – Geschil nog hangend op het moment van overlijden

Belastingverhoging – Beoordeling door de rechter met volle rechtsmacht – Algemene principes – Fout bij aangifte van nalatenschap

*In het geval er goederen zijn waarvan in het kader van een geschil betwist wordt dat ze in het patrimonium van de overledene vallen, moet voor doeleinden van de erfbelasting worden uitgemaakt wie op het ogenblik van het overlijden als eigenaar moet worden aangemerkt en dit zolang er geen definitieve oplossing werd gegeven aan het geschil. Naar gelang de afloop van het geschil kan er naderhand al dan niet reden zijn tot teruggave van wat te veel werd geheven op grond van artikel 3.6.0.4 VCF.*

*Betwiste goederen moeten worden aangegeven indien de erflater over een ogenschijnlijk bewijskrachtige eigendomstitel beschikt. Indien de overledene niet over een bewijskrachtige eigendomstitel beschikt, dan moeten de goederen slechts aangegeven worden indien zijn eigendomsrecht bij dading of in rechte erkend wordt. Op grond van artikel 2.7.3.2.5, eerste alinea VCF geldt dat uit bepaalde akten die volstaan om vast te stellen dat op een gegeven moment de overledene eigenaar was van een of ander goed, tot bewijs van het tegendeel, wordt afgeleid dat dit goed in zijn nalatenschap nog aanwezig was. Concreet stelt het hof vast dat er een akte is die dit vermoeden uitmaakt, namelijk de aangifte van nalatenschap die de erflaatster heeft ingediend in de erfenis van haar vooroverleden echtgenoot. De omstandigheid dat de appellante, erfgenaam van de erflaatster, niet akkoord was met de aanspraken die in die nalatenschap geformuleerd zijn, doet geen afbreuk aan het feit dat er een akte voorligt uitgaande van de erflaatster waaruit het betreffende eigendomsrecht blijkt. Die akte geldt als een ogenschijnlijk bewijskrachtige eigendomstitel in hoofde van de erflaatster, terwijl het tegendeel niet is aangetoond en het geschil dat de erflaatster over die aanspraak voerde, nog hangende was op het moment van het openvallen van haar nalatenschap.*

*Het hof ziet geen reden om de belastingverhoging die in overstemming met de wet bepaald werd op 20%, te verminderen nu de belastingplichtige wel degelijk een fout beging door de betwiste goederen niet aan te geven.*

28. Zie hiertoe ook A. AYDOGAN, “De fiscale regularisatie door erfgenamen. Standpunt VLABEL nr. 21055”, in de online nieuwsbrief ECGB gepubliceerd op 1 oktober 2021, “De fiscale regularisatie door erfgenamen. Standpunt VLABEL nr. 21055”, publicatie op 1 oktober 2021 (ecgb-advocaten.be).

29. Associate Tiberghien Advocaten.

30. Senior associate Tiberghien Advocaten.

Actif à déclarer – Biens litigieux – Présomption – Litige toujours pendant au moment du décès

Accroissement d’impôt – Appréciation par le juge de pleine juridiction – Principes généraux – Erreur dans la déclaration de succession

*Si l’on conteste l’appartenance de certains biens à la succession du défunt dans le cadre d’un litige, il convient de décider, aux fins de l’impôt flamand de succession, qui doit être considéré comme le propriétaire au moment du décès, tant qu’aucune solution définitive n’a été trouvée au litige. En fonction de l’issue du litige, il peut y avoir ou non un motif de restitution de l’impôt trop perçu sur la base de l’article 3.6.0.4 C.F.F.*

*Les biens litigieux doivent être déclarés si le de cujus dispose d’un titre de propriété apparemment probant. Si le défunt n’a pas de titre de propriété probant, alors les biens ne doivent être déclarés que si son droit de propriété est reconnu soit à l’issue d’une transaction, soit en justice. En application de l’article 2.7.3.2.5, alinéa 1<sup>er</sup> C.F.F., certains actes, qui suffisent à établir qu’à une certaine époque le défunt était propriétaire d’un bien quelconque, permettent jusqu’à preuve du contraire de déduire que ce bien était encore présent dans sa succession. Plus concrètement, la cour constate en l’espèce qu’il existe un acte qui établit cette présomption, à savoir la déclaration de succession déposée par la défunte dans la succession de son époux prédécédé. Le fait que la partie appelante, héritier du de cujus, n’ait pas accepté les revendications formulées dans cette succession ne porte pas préjudice au fait qu’il existe un acte émanant du de cujus d’où ressort l’existence du droit de propriété. Cet acte est considéré comme un titre apparemment probant dans le chef de la défunte, alors que le contraire n’a pas été prouvé et que le litige que la défunte menait contre cette revendication était encore pendant au moment de l’ouverture de sa succession. La cour ne voit aucune raison de modérer l’accroissement d’impôt, qui a été fixé à 20% conformément à la loi, vu que le contribuable a effectivement commis une erreur en ne déclarant pas les biens litigieux.*

(D.D.R. / Vlaamse Gewest, Vlaamse Regering en Vlaamse belastingdienst)  
(Advocaten: W. De Brabandere, F. Jacobs en M. Delanote)  
(Rolnr.: 2020/AR/408)

(...)

### 1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift neergelegd op 9 maart 2020 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling

