

Reflecties inzake de invordering van fiscale schulden lastens echtgenoten

Tayfun ANIL en Stevo GATSOS^{1,2}

In deze bijdrage wordt de invordering van fiscale schulden lastens feitelijk gescheiden en ex-echtgenoten inzake inkomstenbelastingen tegen het licht gehouden. Hierbij zullen de gekende invorderingsmechanismen o.b.v. het fiscaal recht dan wel het gemeen recht worden besproken, alsook de invloed van het Invorderingswetboek. Ten eerste wordt de verhouding tussen het huwelijksvermogensrecht en het fiscaal invorderingsrecht en de gevolgen van deze verhouding voor het verhaalsrecht van de ontvanger besproken. Vervolgens worden de invorderingsmogelijkheden van fiscale schulden op grond van het huwelijksvermogensrecht besproken. Eveneens worden de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger op grond van de nieuwe artikelen 9 en 10 van het Invorderingswetboek besproken. De invordering van fiscale schulden tegenover echtgenoten is nog steeds niet geharmoniseerd nu het toepassingsgebied van artikelen 9 en 10 van het Invorderingswetboek enkel inkomstenbelasting, voorheffingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen omvat. Bijgevolg blijven de gemene huwelijksvermogensrechtelijke regels relevant voor het verhaalsrecht van de ontvanger. Bovendien is het onduidelijk of ook de bijbehoren, zoals interesten en administratieve sancties, onder het toepassingsgebied van artikelen 9 en 10 van het Invorderingswetboek vallen. Artikelen 9 en 10 van het Invorderingswetboek kennen een ruim verhaalsrecht toe aan de ontvanger, maar tegelijkertijd zijn er uitzonderingen die dit verhaalsrecht temperen. De diverse onttrekkingsmogelijkheden, waarbij de niet-belaste echtgenoot de onverdachte oorsprong van zijn of haar eigen goederen en inkomsten dient aan te tonen, blijven een technische en complexe materie. De auteurs verdedigen in dit verband dat ook een gedeeltelijk onverdacht goed onttrokken kan worden aan het verhaalsrecht van de ontvanger op een “pondspondsgewijze” manier. De ontvanger mag niet invorderen op het onverdacht deel van een goed in de mate dat dit onverdacht deel wordt aangetoond. Enkele actuele kwesties verdienen in deze bijdrage eveneens een bijzondere aandacht, zoals het

bezwaarrecht, het derdenverzet en de zijdelingse vordering. De jurisprudentiële en wettelijke ontwikkelingen kunnen ter zake enkel worden aangemoedigd. Wat de administratieve sanctionering van echtgenoten te goeder trouw betreft, heeft de rechtspraak wel oog voor de rechtspositie van de echtgenoot te goeder trouw, geconfronteerd met administratieve sancties die in weze enkel lastens de andere echtgenoot kunnen verantwoord worden. Het bestaand wettelijk kader is evenwel niet toereikend. Het komt de auteurs dan ook voor dat hoewel de rechtsbescherming van echtgenoten reeds in zekere mate jurisprudentieel wordt gewaarborgd, een wetgevend ingrijpen niettemin noodzakelijk is.

1. Inleiding

De invordering van fiscale schulden ten aanzien van echtgenoten is een problematiek die reeds decennia de rechtspraak bezig houdt. Deze bijdrage zal enkele recente ontwikkelingen uitlichten.

Vooreerst is er de invoering van de artikelen 9 en 10 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (hierna: “Invorderingswetboek” genoemd), die de oude artikelen 393bis en 394 WIB 1992 grotendeels hernemen, en de invorderingsmechanismen van de ontvanger inzake inkomstenbelastingen, voorheffingen en met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen voorzien. Daarnaast dient de ontvanger voor de invordering inzake fiscale schulden die niet onder het specifiek toepassingsgebied van artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek vallen, rekening te houden met de gemene huwelijksvermogensrechtelijke regels. De verhouding tussen het gemeen huwelijksvermogensrecht en het fiscaal invorderingsrecht wordt verder besproken in deze bijdrage. Vervolgens wordt de invordering van

¹ Associates (Tiberghien Advocaten).

² Deze bijdrage verscheen eerder in TFR 2022, afl. 620.

fiscale schulden vanuit een huwelijksvermogensrechtelijk perspectief toegelicht. Deze bijdrage spitst zich tevens toe op de werking van de artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek, het verhaalsrecht van de ontvanger en de onttrekkingsmogelijkheden van de echtgenoten die aangesproken worden voor de betaling van een belastingschuld. Ook na de invoering van artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek blijft de correcte afbakening van het verhaalsrecht van de ontvanger *in fiscalibus* tegenover echtgenoten een uitermate technische en complexe materie.

Neem het voorbeeld van een echtpaar gehuwd onder het wettelijk stelsel waarvan één echtgenoot een zelfstandige eenmanszaakactiviteit heeft. Deze echtgenoot ondergaat een rectificatieprocedure betreffende meerdere aanslagjaren waaruit diverse belastingschulden (personenbelasting en btw, inclusief belastingverhogingen) volgen. Tijdens de onderzochte jaren is het echtpaar één jaar gehuwd, twee jaar feitelijk gescheiden, en vanaf het vierde jaar uiteindelijk gescheiden. Indien de ontvanger de niet-belaste echtgenoot wenst aan te spreken voor de belastingschulden van de andere echtgenoot-schuldenaar, dan moet het verhaalsrecht van de ontvanger voor de verschillende perioden steeds afgebakend worden. Het verhaalsrecht en de onttrekkingsmogelijkheden van de niet-belaste echtgenoot worden immers steeds op een verschillende wijze vastgesteld tijdens het huwelijk, tijdens de feitelijke scheiding en na de ontbinding van het huwelijk. Bovendien vallen de schulden inzake personenbelasting onder het toepassingsgebied van artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek, terwijl dit niet het geval is voor de btw-schuld.

Daarnaast rijst de vraag naar de invorderbaarheid van de bijbehoren (bv. interesten) en administratieve sancties lastens de niet-belaste echtgenoot. De rechtsbescherming van de niet-belaste echtgenoot verdient in dit verband grote aandacht. Zo is de rechtsbescherming van de

feitelijk gescheiden echtgenoot geëvolueerd door bijkomende invorderingsmechanismen te voorzien en het bezwaarrecht van de feitelijk gescheiden echtgenoot uit te breiden. Onder invloed van deze jurisprudentiële tendensen werd recent ook het derdenverzet van een echtgenoot aanvaard. Bovendien kan een echtgenoot te goeder trouw eveneens geconfronteerd worden met de invordering van een administratieve sanctie, en dit in situaties waarin een dergelijke sanctie slechts kan worden verantwoord t.a.v. één van beide echtgenoten, nl. degene die de fraude heeft gepleegd.

Deze bijdrage zal trachten een antwoord te bieden op deze vraagstukken die in de praktijk van aanzienlijk belang zijn. Het komt immers geregeld voor dat een feitelijk gescheiden of ex-echtgenoot nog wordt aangesproken voor belastingschulden van een ex-partner waarbij de relatie verzuurd en slecht afgelopen is.

Het is met name niet het opzet om in deze reflectie een exhaustieve bespreking van de invordering van fiscale schulden lastens echtgenoten voor te stellen.

2. Het nieuw Invorderingswetboek

Op 1 januari 2020 is het nieuw Invorderingswetboek in werking getreden.³ Het Invorderingswetboek is te beschouwen als een geheel van specifieke bepalingen die de invordering *sensu lato* regelen van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen die tot de bevoegdheid van de algemene administratie van de inning en de invordering (hierna: "AAlI" genoemd) behoren.⁴ Het opzet van de wetgever bestond in de coördinatie en bundeling van de federale fiscale wetgeving, alsook in de modernisering van de invorderingsprocedures.⁵ De harmonisering van de invorderingsprocedures van de verschillende categorieën van schuldvorderingen zijn gerechtvaardigd door

³ Wet van 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (BS 30 april 2019).

⁴ Wetsvoorstel tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (Parl. St. Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 9).

⁵ Zie o.m. M. DELANOTE, "Het nieuwe Invorderingswetboek: enkele eerste algemene beschouwingen", *Fisc. Act.* 2019, afl. 16, 1-8; O. BERTIN, "Le nouveau Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales", *JDF* 2019, afl. 3, 65-95; N. PIROTTE, "Grande première codification pour le recouvrement fiscal", *RGCF* 2019, afl. 3, 191-196; N. PIROTTE, "Un Code fiscal de plus ... consacré au recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales", *JT* 2020, afl. 4, 57-62; F. LEDAIN, "Le nouveau Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales", *Act. fisc.* 2019, afl. 33, 1-4; M. DELANOTE en E. YUKSEL, "Le nouveau Code du recouvrement

het streven naar het sneller, efficiënter en minder kostelijk maken van de gedwongen tenuitvoerlegging van het geheel van zowel fiscale als niet-fiscale schuldvorderingen.⁶ Dit komt tot uiting door de zogenaamde *nivellering naar boven toe*.⁷ Het gevolg hiervan is dat, de bovenstaande doelstellingen indachtig, de AAI wordt aangewezen als *shared service center*. Dit blijkt uit de gelijkschakeling van zowel fiscale als niet-fiscale schulden op het niveau van inning en invordering.⁸

Dit impliceert eveneens dat de ruimere toepassing van een aantal invorderingswaarborgen ook een verruiming van het toepassingsgebied van enkele gunststelsels inhoudt (zoals het onbeperkt uitstel van invordering).⁹ In de parlementaire voorbereidingen werd eveneens benadrukt dat het Invorderingswetboek ook onrechtstreeks toegepast zal worden op bepaalde andere schuldvorderingen die niet specifiek in het Invorderingswetboek bedoeld worden, in de mate dat de wettelijke of reglementaire bepalingen eigen aan deze schuldvorderingen vastleggen dat de invordering ervan gebeurt overeenkomstig de regels van toepassing op de invordering van schuldvorderingen uitdrukkelijk bedoeld in het Invorderingswetboek.¹⁰

De fiscale invorderingsmechanismen worden zodoende uitgebreid naar niet-fiscale schulden.¹¹ Daarnaast voert het Invorderingswetboek ook een nieuwe definitie van *medeschuldenaar* in. Diverse bepalingen van het Invorderingswetboek plaatsen de medeschuldenaar immers op gelijke voet met de schuldenaar inzake uitvoerbaarheid van

titels¹², de aanmaning tot betaling¹³, het verzoek tot onbeperkt uitstel¹⁴, alsook de fiscale bemiddeling.^{15, 16} Dit leidt naast een aanzienlijke verzwaring van de rechtstoestand, eveneens tot potentiële fricties door de gelijkschakeling van diverse categorieën personen (echtgenoten, bestuurders, ...).¹⁷ Wat betreft de toepassing *ratione temporis*, werd voorzien dat het Invorderingswetboek en zijn uitvoeringsbesluit, evenals de andere wettelijke en reglementaire wijzigingen, niet van toepassing zijn wanneer er reeds een uitvoerbare titel bestond vóór 1 januari 2020.¹⁸

Op gelijkkluidende wijze oordeelde dan ook reeds de ondernemingsrechtbank te Leuven.¹⁹ Uit de voorbereidende werken van het Invorderingswetboek zou immers duidelijk volgen dat de wetgever de bedoeling had een overgangsregeling in het leven te roepen waarbij de wettelijke en reglementaire bepalingen zoals zij bestonden vóór de inwerkingtreding van de wet te laten voortbestaan: *“Het principe van de onmiddellijke toepassing van de nieuwe wet houdt in dat er – vanaf de inwerkingtreding van de wet – beroep wordt gedaan op de opname van de fiscale of niet-fiscale schuldvordering in een kohier of in een innings- en invorderingsregister alvorens maatregelen voor de gedwongen uitvoering te nemen, zelfs voor de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen die tot stand zijn gekomen voor deze inwerkingtreding. Om de rechtszekerheid en de praktische efficiëntie van de reeds door de administratie gestelde akten te verzekeren en om betwistingen te vermijden als er reeds een uitvoerbare titel bestond voor de inwerkingtreding van de wet, houdt de overgangsmaatregel opgenomen in dit artikel het*

premières considérations générales”, *RFGL* 2019, afl. 2, 125- 31; J. ENGELEN en F. SMET, “Nieuw ‘Wetboek van Invordering’: wat wijzigt er ten gronde?”, *Fiscoloog* 2019, afl. 1613, 7-10.

⁶ *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 9. Het Invorderingswetboek is tevens geen gesloten systeem. De regels m.b.t. de spontane inning van schulden blijven bestaan in de fiscale wetboeken.

⁷ Zoals omschreven door Delanote in M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Kluwer, 2020, 5.

⁸ *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 4.

⁹ A. CLAES, K. ROELANTS en E. VERSTRAETEN, “De invorderingsprocedure inzake btw: geslaagde harmonisering in de fiscale invordering?”, *TFR* 2021, afl. 609, 890.

¹⁰ *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 9.

¹¹ M. DELANOTE, “Het nieuwe Invorderingswetboek: enkele eerste algemene beschouwingen”, *Fisc. Act.* 2019, afl. 16, 1-8.

¹² Art. 7 Invorderingswetboek.

¹³ Art. 13, § 2 Invorderingswetboek.

¹⁴ Art. 63 Invorderingswetboek.

¹⁵ Art. 71 Invorderingswetboek.

¹⁶ A. CLAES, K. ROELANTS en E. VERSTRAETEN, “De invorderingsprocedure inzake btw: geslaagde harmonisering in de fiscale invordering?”, *TFR* 2021, afl. 609, 890.

¹⁷ M. DELANOTE, “Het nieuwe Invorderingswetboek: eerste algemene beschouwingen”, *Fisc. Act.* 2019, afl. 16, 1-8.

¹⁸ Art. 138 van de wet van 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (*BS* 30 april 2019); Circ. nr. 2022/C/3 betreffende het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, www.fisconetplus.be. Zie ook M. DELANOTE, “Fiscus geeft nadere duiding bij Invorderingswetboek”, *Fisc. Act.* 2020, afl. 32, 5-7.

¹⁹ Orb. Leuven 13 juli 2021, A/20/01099, www.fisconetplus.be.

*voortbestaan in van de wettelijke en reglementaire bepalingen zoals zij bestonden vóór deze inwerkingtreding.”*²⁰

3. Vestiging en invordering van directe belastingen lastens echtgenoten

A. DE VESTIGING

In geval van huwelijk of wettelijke samenwoning wordt een gemeenschappelijke aanslag op naam van de beide echtgenoten gevestigd.²¹ Sinds aanslagjaar 2005 worden de inkomsten van echtgenoten afzonderlijk vastgesteld en tevens gedecumuleerd. Wettelijk samenwonenden worden voor fiscale doeleinden in de inkomstenbelastingen gelijkgesteld met gehuwden.²² Feitelijk samenwonenden worden steeds afzonderlijk belast.

Er wordt geen gemeenschappelijke aanslag gevestigd *cf.* artikel 126, § 2 WIB 1992:

- voor het jaar van het huwelijk of de verklaring van wettelijke samenwoning;
- vanaf het jaar na dat waarin de feitelijke scheiding heeft plaatsgevonden, voor zover die scheiding in het belastbare tijdperk niet ongedaan is gemaakt;
- voor het jaar van de ontbinding van het huwelijk of van de scheiding van tafel en bed of van de beëindiging van de wettelijke samenwoning;
- wanneer een echtgenoot beroepsinkomsten heeft van meer dan 11.170,00 EUR die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op zijn andere inkomsten.

Voor het jaar van ontbinding van het huwelijk of de wettelijke samenwoning door overlijden, kan de overlevende echtgenoot kiezen voor een gemeenschappelijke aanslag. In dat geval wordt de aanslag gevestigd op naam van de overlevende

en de overleden echtgenoot, vertegenwoordigd door de nalatenschap. Wanneer beide echtgenoten zijn overleden, kan de keuze bedoeld in het eerste lid, worden gemaakt door de erfgenamen of de algemene legatarissen of begiftigden. De aanslag wordt in dat geval gevestigd op naam van de beide overleden echtgenoten, vertegenwoordigd door de nalatenschap.

Voor het jaar waarin de wettelijk samenwonenden met elkaar in het huwelijk treden, wordt een gemeenschappelijke aanslag gevestigd, tenzij de verklaring van wettelijke samenwoning tijdens hetzelfde jaar is afgelegd.²³

Artikel 126, § 2, derde lid WIB 1992 werd opgeheven opdat de afzonderlijke aanslagen gevestigd inzake inkomstenbelastingen voor feitelijk gescheiden echtgenoten niet meer ingekohierd worden op naam van beide echtgenoten.

Artikel 126 wordt bovendien aangevuld met een § 5 die de inhoud herneemt van oud artikel 394, § 4 WIB 1992: “Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, bepaalt de Koning de wijze waarop het gedeelte van de belasting in verband met het belastbare inkomen van elke echtgenoot wordt vastgesteld.” Deze bepaling werd verplaatst omdat artikel 394 WIB 1992 werd opgeheven (met uitzondering van § 4) en overgenomen door artikel 10 Invorderingswetboek.²⁴

De gemeenschappelijke aanslag belet niet dat het belastbare inkomen van elke echtgenoot afzonderlijk wordt vastgesteld.²⁵ Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt bij de vaststelling van het totale netto-inkomen van elke belastingplichtige rekening gehouden met:

- het deel van zijn beroepsinkomsten na toepassing van het huwelijksquotiënt *cf.* artikelen 86-89 WIB 1992;
- de door hem behaalde of aan hem toegekende diverse inkomsten *cf.* artikel 90, eerste lid, 1° tot 4 en 12° WIB 1992;
- andere inkomst dan de twee voormelde inkomsten die eigen zijn op grond van het vermogensrecht;

²⁰ *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 135-136.

²¹ Art. 2, § 1, 3° WIB 1992. Zie eveneens M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 5.

²² Art. 2, § 1, 2° WIB 1992.

²³ Art. 126, § 2 WIB 1992.

²⁴ Art. 28 van de wet van 13 februari 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldinvorderingen (*BS* 30 april 2019; *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 108).

²⁵ Art. 126, § 1 WIB 1992.

- of 50% van de totaliteit van alle andere inkomsten van beide belastingplichtigen.²⁶

B. DE INVORDERING: ARTIKEL 9 EN 10 INVORDERINGSWETBOEK

De invordering lastens echtgenoten zoals aanvankelijk geregeld door de oude artikelen 393bis²⁷ en 394²⁸ WIB 1992 wordt grotendeels hernomen in respectievelijk artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek.

Artikel 9 Invorderingswetboek (oud art. 393bis WIB 1992) regelt de invordering van een inkomstenbelasting gevestigd overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 2° WIB 1992 op de inkomsten van een feitelijk gescheiden echtgenoot.

Artikel 10 Invorderingswetboek (oud art. 394 WIB 1992) is van toepassing op de volgende belastingschulden:

- de *inkomstenbelasting* of het gedeelte van de *inkomstenbelasting* in verband met het belastbare inkomen van één van de echtgenoten;
- de op naam van één van hen beiden ingekohierde voorheffing (bedrijfsvoorheffing en roerende voorheffing);
 - de op naam van één van hen beiden ingekohierde met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Artikel 10 Invorderingswetboek bepaalt dat voormelde belastingschulden, *ongeacht* het aangenomen huwelijksvermogensstelsel of de notariële overeenkomst waarin de modaliteiten van de wettelijke samenwoning worden geregeld, op de *eigen en gemeenschappelijke* goederen van beide echtgenoten mogen worden ingevorderd.

Onder het begrip “*de inkomstenbelasting*” of “*het gedeelte van de inkomstenbelasting in verband met het belastbare inkomen*” dient te worden verstaan de personenbelasting en de belasting der niet-inwoners op de tijdens het huwelijk verworven inkomsten alsook de onroerende voorheffing betreffende de periode van het huwelijk.²⁹ In dit verband rijst de vraag of de nalatigheidsinteressen, administratieve boeten, belastingverhogingen en vervolgingskosten eveneens onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek vallen. Traditioneel stelt de rechtsleer dat enkel de eigenlijke belastingen onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek vallen (voorheen art. 394 WIB 1992). De nalatigheidsinteressen, belastingverhogingen en administratieve boeten vallen derhalve buiten het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek nu deze schulden geen belastingen noch voorheffingen zijn.³⁰

De administratieve commentaar op artikel 394 WIB 1992 stelt evenwel dat ook de administratieve boeten en belastingverhogingen onder het toepassingsgebied van het oude artikel 394 WIB 1992 vallen sedert aanslagjaar 2005.³¹ In de oude administratieve commentaar op artikel 394 WIB 1992 kwam een dergelijke stelling nochtans niet voor.³² Het is onduidelijk waarom de administratieve commentaar stelt dat oud artikel 394 WIB 1992 ook op de administratieve boeten en belastingverhogingen van toepassing zou zijn geweest vanaf het aanslagjaar 2005. Oud artikel 394 WIB 1992 werd voor aanslagjaar 2005 immers enkel gewijzigd op het punt van de mogelijkheden van de echtgenoten tot onttrekking van bepaalde goederen aan de invordering van de belasting (huidig art. 10, § 2 Invorderingswetboek).³³

O.i. vallen de nalatigheidsinteressen, administratieve boeten, belastingverhogingen en

²⁶ Art. 127 WIB 1992.

²⁷ Opgeheven bij art. 47 van de wet van 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (BS 30 april 2019).

²⁸ Opgeheven bij art. 48 van de wet van 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (BS 30 april 2019).

²⁹ B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 10.

³⁰ B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 10; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 151; M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 46.

³¹ *Com.IB 1992*, nr. 394/5.

³² Zie Oude *Com.IB*, nr. 394/2.

³³ Art. 2 van de wet van 10 augustus 2005 tot wijziging van artikel 394 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en van artikel 2 van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, teneinde de fiscale invordering humaner te maken ten aanzien van de echtgenoten (BS 2 september 2005).

vervolgingskosten buiten het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek dat een quasi-volledige herneming is van het oude artikel 394 WIB 1992. Net zoals het oude artikel 394 WIB 1992 spreekt ook artikel 10 Invorderingswetboek enkel over de *inkomstenbelasting* en de *voorheffing*. Het begrip belasting dient o.i. in de context van de specifieke fiscale invorderingsrechten restrictief geïnterpreteerd te worden.

Daarnaast hebben nalatigheidsinteressen en fiscaal-administratieve sancties een duidelijk onderscheiden aard van de eigenlijke inkomstenbelasting en voorheffing. Artikel 10 Invorderingswetboek regelt louter de verhaalbaarheid van een belastingschuld in verband met het inkomen van of ingekohierd op naam van de ene echtgenoot op het vermogen van de niet-belaste echtgenoot. Dit artikel legt daarentegen geen rechtstreekse betalingsverplichting op aan de niet-belaste echtgenoot.³⁴ De aanslag die regelmatig is gevestigd en ingekohierd op naam van een echtgenoot vormt een titel die aan de ontvanger toelaat om de betaling van deze aanslag te eisen en om over te gaan tot zijn invordering op de goederen van de echtgenoot die niet in het kohier is vermeld.³⁵

De wetgever heeft o.i. impliciet bevestigd dat artikel 10 Invorderingswetboek louter en alleen van toepassing is op de eigenlijke belastingen tijdens de invoering van het Invorderingswetboek. In de parlementaire voorbereidingen wordt immers gesteld dat artikel 10, § 1 Invorderingswetboek inhoudt “dat de ontvanger met het oog op de invordering van de bedoelde belastingen in beginsel alle goederen van de echtgenoten kan aanspreken” (eigen benadrukkking).³⁶ De wetgever integreerde tevens de invorderingsmogelijkheden voor de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen in artikel 10 Invorderingswetboek.

Uit het voorgaande volgt dat de bedoeling van de wetgever erop gericht was om enkel de eigenlijke belastingen onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek te brengen.

Niettemin zou geargumenteed kunnen worden dat ingevolge de *nivellering naar boven toe* artikel 2, 7°, b) Invorderingswetboek de nalatigheidsinteressen, administratieve boeten, belastingverhogingen en vervolgingskosten wel degelijk onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek brengt. De invorderingswaarborgen golden aanvankelijk immers enkel voor belastingschulden in hoofdsom. De wetgever voorziet ter zake geen verantwoording betreffende de voorrang van toebehoren. Artikel 2, 7°, b) Invorderingswetboek bepaalt immers dat onder het begrip “fiscale schuldvordering” ook moet worden verstaan de verhogingen, administratieve en fiscale geldboeten en bijbehoren met betrekking tot de belastingen en voorheffingen evenals de bijbehoren met betrekking tot deze verhogingen.³⁷

Artikel 3 Invorderingswetboek bepaalt vervolgens dat de ontvanger belast is met de invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen. Uit de lezing van de artikelen 2, § 1, 7°, b) en 3 Invorderingswetboek zou gesteld kunnen worden dat de ontvanger tevens belast is met de invordering van fiscaal-administratieve sancties lastens echtgenoten.

Evenwel vormt artikel 10 Invorderingswetboek een specifieke, afwijkende bepaling op de algemene principes van het Invorderingswetboek. Artikel 10 Invorderingswetboek staat immers onder de afdeling getiteld “Bijzondere bepalingen inzake inkomstenbelastingen, voorheffingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen” van het Invorderingswetboek. Bovendien is artikel 10 Invorderingswetboek een rechtstreekse herneming van het oude artikel 394 WIB 1992, zodat artikel 10 Invorderingswetboek op dezelfde wijze als het oude artikel 394 WIB 1992 geïnterpreteerd dient te worden. Voorts wordt de term “fiscale schuldvordering”, zoals gedefinieerd in artikel 2, § 1, 7° Invorderingswetboek, niet gebruikt in artikel 10 Invorderingswetboek.

³⁴ Cf. M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 46-47.

³⁵ Cass. 12 september 2003, *FJF*, No. 2004/19, *JDF* 2003, afl. 11-12, 321, Concl. OM, noot, *err.*, *JDF* 2004, afl. 1-2, 28, *JLMB* 2004, afl. 29, 1274, *RGCF* 2004, afl. 3, 51, noot F. STEVENART MEEUS en *Rev.trim.dr.fam.* 2004, afl. 3, 750, noot M. EUBBEN.

³⁶ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 24.

³⁷ Voor een kritiek op het onderbrengen van de toebehoren van de belastingschuld onder het toepassingsgebied van het Invorderingswetboek, zie M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 50. Delanote stelt terecht de vraag of de nivellering naar boven toe door de gelijkschakeling van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen de toets van het gelijkheidsbeginsel kan doorstaan.

Derhalve kan de ontvanger de nalatigheidsinteressen, administratieve boeten, belastingverhogingen en vervolgingskosten lastens echtgenoten niet invorderen op grond van artikel 10 Invorderingswetboek. In dit verband worden de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger bepaald door het gemeenrechtelijk huwelijksvermogensrecht (*cf. infra*, V.).

De nivellering naar boven toe³⁸ heeft ervoor gezorgd dat het Invorderingswetboek eveneens van toepassing is op niet-fiscale schulden, zonder afbreuk te doen aan artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek, die een beperkter toepassingsgebied voorzien. Ook de invordering van andere fiscale schulden, zoals voorheffingen, met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, btw, diverse rechten en taksen en het rolrecht, geschiedt voortaan o.b.v. de systematiek van het Invorderingswetboek.³⁹ Reden hiertoe was het opzet van de wetgever om fiscale invorderingsprocedures te harmoniseren alsook een aanscherping van het invorderingsarsenaal te voorzien.

De niet-fiscale schuldvorderingen betreffen in hoofdzaak schuldvorderingen van de Federale Staat of de deelstaten, of van openbare instellingen die er van af hangen.⁴⁰ De AAI int en vordert momenteel de niet-fiscale schuldvorderingen van zo'n 200 stakeholders in, waaronder de federale overheidsdiensten (FOD Justitie, Defensie, WASO, Economie, ...), de publiekrechtelijke rechtspersonen zoals bpost, de Koninklijke Federatie van Belgische Notarissen, staatsscholen, bepaalde gemeenschapsschuldvorderingen, schuldvorderingen van openbare musea enz.⁴¹

Het onderscheid tussen fiscale en niet-fiscale schulden wordt aldus geneutraliseerd omdat in beide gevallen de Federale Staat (of een deelstaat) de schuldeiser is, alwaar gemeenrechtelijke schuldeisers slechts gemeenrechtelijke invorderingsmogelijkheden bezitten.

De vraag of het aanvankelijk onderscheid inzake de invordering van enerzijds inkomstenbelastingen, en anderzijds andere (zelfs fiscale)

schulden al dan niet discriminatoir was, werd door het Grondwettelijk Hof negatief beantwoord. Aangezien de opbrengst van de belasting wordt aangewend voor overheidsuitgaven die gericht zijn op het algemene belang, moet volgens het Grondwettelijk Hof worden aangenomen dat de procedure van invordering (oud art. 393*bis* en 394 WIB 1992) mag afwijken van de regels van het gemeen recht, voor zover die afwijking bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.⁴² Artikel 394, § 1 WIB 1992, dat de invordering toestond van elk gedeelte van de belasting met betrekking tot de onderscheiden inkomsten van de echtgenoten op de eigen goederen van de beide echtgenoten, was volgens het Grondwettelijk Hof een relevante maatregel ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstelling, t.w. de strijd tegen de mogelijkheid van een heimelijke verstandhouding tussen echtgenoten. De wetgever mocht ervan uitgaan dat er een bijzonder risico van collusie tussen echtgenoten was inzake inkomstenbelastingen. Uit het feit dat de wetgever geen identieke maatregelen heeft genomen inzake indirecte belastingen, kan niet worden afgeleid dat hij het gelijkheidsbeginsel zou hebben geschonden.⁴³

Het Hof stelt ten slotte vast dat het aangevende middel om de doelstelling te bereiken niet onevenredig is: artikel 394, § 1, tweede lid WIB 1992 beschermt de andere echtgenoot tegen een invordering op eigen goederen, op voorwaarde dat het eigen karakter van de werkelijke oorsprong ervan wordt bewezen overeenkomstig deze wetsbepaling.⁴⁴

Dat afwijkende regelingen zouden bestaan inzake inkomstenbelastingen wordt aldus geduld. De vraag rijst of de doelstelling van de wet (t.w. de strijd tegen de mogelijkheid van een heimelijke verstandhouding tussen echtgenoten) een afdoende verantwoording kan bieden om ook niet-fiscale schulden op grond van dezelfde systematiek te kunnen invorderen.

³⁸ M. DELANOTE, "Het nieuwe Invorderingswetboek: enkele eerste algemene beschouwingen", *Fisc. Act.* 2019, afl. 16, p. 1-8.

³⁹ Art. 1, eerste lid *jo.* art. 2, § 1, 7° Invorderingswetboek.

⁴⁰ *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 4.

⁴¹ Advies nr. 64.2014, *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/002, 13.

⁴² GwH 5 mei 1999, nr. 51/99, B.4., www.const-court.be; X, "Scheiding van goederen en invordering: geen discriminatie", *Fiscoloog* 1999, nr. 710, 5.

⁴³ GwH 5 mei 1999, nr. 51/99, B.5., www.const-court.be.

⁴⁴ GwH 5 mei 1999, nr. 51/99, B.6., www.const-court.be.

In het licht van het gelijkheidsbeginsel moet men immers steeds rekening houden met de aard van de vordering en met het specifieke doel waarvoor een bijzondere invorderingswaarborg is ingesteld.⁴⁵ Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁴⁶ De Raedt stelt zich dan ook de vraag waarom er wordt vanuit gegaan dat frauduleus opzet tussen echtgenoten mogelijk is bij de invordering van fiscale schulden terwijl dit opzet niet aanwezig zou zijn bij de inning van niet-fiscale schulden, en dit terwijl de burgerrechtelijke regels zouden volstaan voor de overige fiscale schulden, andere dan inkomstenbelastingen.⁴⁷

Het komt ons voor dat een afwijking inzake inkomstenbelastingen t.a.v. het gemeen recht door het Grondwettelijk Hof werd toegelaten. In het omgekeerde geval, m.n. wanneer de wetgever de prerogatieven die werden voorzien in fiscale wetgeving voor fiscale schulden eveneens van toepassing verklaart op niet-fiscale schulden, is het antwoord minder evident. De Raad van State anticepeerde reeds op dit gegeven en stelde hieromtrent *“dat de harmonisering van verschillende invorderingsprocedures echter de vraag [doet] rijzen of de aldus op gelijke wijze geregelde aangelegenheden wel voldoende vergelijkbaar zijn, en of deze gelijke behandeling verantwoord kan worden in het licht van de context, de aard en de doelstelling van de maatregel”*.⁴⁸ Ook Delanote merkte ter zake op of de gelijkschakeling tussen fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen de toets aan het gelijkheidsbeginsel wel kan doorstaan.⁴⁹

4. De verhouding tussen het huwelijksvermogensrecht en het fiscaal invorderingsrecht

A. DE ABSOLUTE PRIMAUTEIT VAN DE FISCALE INVORDERINGSREGELS OP DE HUWELIJKSVERMOGENSRECHTELIJKE INVORDERINGSREGELS

Voordat het Invorderingswetboek werd ingevoerd, bepaalden de oude artikelen 393 WIB 1992 (art. 7 en 8 Invorderingswetboek), 393bis WIB 1992 (art. 9 Invorderingswetboek) en 394 WIB 1992 (art. 10 Invorderingswetboek) de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger in het kader van het WIB 1992.⁵⁰

Sedert de invoering van het Invorderingswetboek bepalen de artikelen 8, 9 en 10 van het Invorderingswetboek de bijzondere invorderingsmogelijkheden van de ontvanger in het kader van de inkomstenbelastingen, voorheffingen en de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

De invorderingsmogelijkheden van de ontvanger worden daarnaast beïnvloed door de geldende regels van het huwelijksvermogensrecht. Aangezien het Boek 2, Titel 3 betreffende het relatievermogensrecht van het Nieuw Burgerlijk Wetboek op 1 juli 2022 in werking zal treden⁵¹, zullen de huwelijksvermogensrechtelijke bepalingen uit het Nieuw Burgerlijk Wetboek besproken worden in deze bijdrage. De huwelijksvermogensrechtelijke bepalingen uit het Nieuw Burgerlijk Wetboek verschillen immers inhoudelijk niet van deze bepalingen uit het Oud Burgerlijk Wetboek.⁵²

Artikelen 1409 t.e.m. 1414 Oud BW en artikel 1440 Oud BW bepalen in dit verband de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger t.a.v.

⁴⁵ A. CLAES, K. ROELANTS en E. VERSTRAETEN, “De invorderingsprocedure inzake btw: geslaagde harmonisering in de fiscale invordering?”, *TFR* 2021, afl. 609, 897.

⁴⁶ GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8., www.const-court.be.

⁴⁷ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 252.

⁴⁸ Advies nr. 64.2014, *Parl.St. Kamer* 2018-19, nr. 54-3625/002, 20; M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Kluwer, 2020, 5.

⁴⁹ M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Kluwer, 2020, 5.

⁵⁰ Noteer dat het vroegere art. 2 van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (“WIGB”) art. 394 WIB 1992 van toepassing verklaarde op de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen. Art. 2 van het WIGB werd gewijzigd door art. 64 van de wet van 13 april 2019 (BS 30 april 2019).

⁵¹ Art. 66 van het wetsvoorstel houdende Boek 2, Titel 3, “Relatievermogensrecht” en Boek 4 “Nalatenschappen, schenkingen en testamenten” van het Burgerlijk Wetboek (*Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 1272/010).

⁵² De parlementaire voorbereidingen verduidelijken dat het gaat om een codificatie zonder inhoudelijke wijziging. Zie wetsvoorstel houdende Boek 2, Titel 3, “Relatievermogensrecht” en Boek 4 “Nalatenschappen, schenkingen en testamenten” van het Burgerlijk Wetboek (*Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 1272/001, 6).

echtgenoten. Deze artikelen komen inhoudelijk volledig overeen met de artikelen 2.3.26 t.e.m. 2.3.28 Nieuw BW en artikel 2.3.48 Nieuw BW.

De invorderingsmogelijkheden van de ontvanger t.a.v. (ex-)echtgenoten worden bepaald door zowel de regels van het fiscaal invorderingsrecht (*i.e.* het Invorderingswetboek) als de regels van het huwelijksvermogensrecht. De verhouding tussen het fiscaal invorderingsrecht en het huwelijksvermogensrecht is met andere woorden een cruciaal element om de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger t.a.v. de (ex-)echtgenoten te kunnen bepalen.

De oorsprong van de artikelen 7, 8 en 10 van het Invorderingswetboek gaat terug naar de artikelen 294 en 295 WIB 1964⁵³ die werden ingevoerd door de wet van 10 februari 1981.⁵⁴ De parlementaire voorbereidingen bij deze wet verduidelijken dat het huwelijksvermogensrecht in de eerste plaats de invordering van de belastingschulden op echtgenoten regelt. De artikelen 294 en 295 WIB 1964 werden louter als subsidiaire bepalingen beschouwd.⁵⁵

Indien de invordering op grond van het huwelijksvermogensrecht niet zou leiden tot de volledige betaling van de belastingschulden, dan kon de ontvanger zich wenden tot de fiscale bepalingen. Tijdens de hervorming in 1981 beschouwde de wetgever de fiscale bepalingen als een middel om de ontvanger ruimere verhaalsmogelijkheden te geven t.a.v. (ex-)echtgenoten.⁵⁶

Nochtans was dit subsidiariteitsprincipe niet altijd van toepassing. Voordat de wet van 10 februari 1981 werd ingevoerd, gold het principe dat de fiscale administratie een specifieke fiscale bepaling

moest toepassen indien de fiscale bepaling afweek van het gemeen recht, zelfs wanneer de fiscale bepaling minder verregaande invorderingsrechten toekende aan de fiscale administratie dan het gemeen recht.⁵⁷ Deze redenering volgde uit het algemeen principe volgens hetwelk het gemeen recht het fiscaal recht beheerst, tenzij het fiscaal recht hiervan uitdrukkelijk of impliciet afwijkt.⁵⁸

Het principe van de absolute primauteit van de van het gemeen recht afwijkende fiscale bepaling werd door de wetgever opnieuw ingevoerd middels de wijzigingen van het oude artikel 394 WIB 1992 in 1999 en 2001.⁵⁹ De wetgever heeft toen immers duidelijk aangegeven dat het oude artikel 394 WIB 1992 primeerde op de huwelijksvermogensrechtelijke uitgangspunten van artikel 1414 Oud BW (art. 2.3.28 Nieuw BW).⁶⁰ Het subsidiariteitsprincipe van het fiscaal invorderingsrecht t.a.v. het gemeen recht, ingevoerd in 1981, werd derhalve opgeheven. Anders gezegd, de fiscale administratie is volstrekt gebonden door het fiscaal invorderingsrecht dat afwijkt van het gemeen recht. De fiscale administratie mag haar invorderingsrecht niet steunen op het gemeen recht (*i.e.* art. 2.3.26 t.e.m. 2.3.28 Nieuw BW) om gebruik te kunnen maken van eventuele ruimere verhaalsmogelijkheden die het gemeen recht toekent aan de schuldeisers van de (ex-)echtgenoten.⁶¹

Oud artikel 393*bis* WIB 1992 (huidig art. 9 Invorderingswetboek) werd eveneens bij wet van 4 mei 1999 ingevoerd. De voorgaande principes gelden dan ook onverkort voor de fiscale invorderingsregels met betrekking tot feitelijk gescheiden echtgenoten.

⁵³ Art. 294 en 295 WIB 1964 werden later hernomen als art. 393 en 394 WIB 1992 die op hun beurt zijn hernomen als art. 7, 8 en 10 van het Invorderingswetboek.

⁵⁴ Herstelwet van 10 februari 1981 inzake de fiscale en financiële bepalingen (BS 14 februari 1981).

⁵⁵ Ontwerp van herstelwet inzake de fiscale en financiële bepalingen (*Parl. St.* Kamer 1980-81, nr. 716/1, 7).

⁵⁶ S. DE RAEDT, "Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten" in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 211.

⁵⁷ Cass. 23 november 1989, *Arr. Cass.* 1989-90, 414.

⁵⁸ Cass. 21 september 1978, *JT*, 1979, 306; Cass. 11 februari 1993, *Fisc. Koer.*, 1993, 425; N. LENAERTS, "De wet van 4 mei 1999 en het begrip 'inkomsten die voor de zetting van de belasting als persoonlijk verworven zijn aangemerkt': een poging tot interpretatie", *TFR* 2001, afl. 205, 719.

⁵⁹ Art. 7 van de wet van 4 mei 1999 houdende fiscale en andere bepalingen (BS 4 juni 1999) en art. 57 van de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting (BS 20 september 2001).

⁶⁰ *Memorie van toelichting* bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Parl. St.* Kamer 1998-99, nr. 2073/1, 10).

⁶¹ N. LENAERTS, "De wet van 4 mei 1999 en het begrip 'inkomsten die voor de zetting van de belasting als persoonlijk verworven zijn aangemerkt': een poging tot interpretatie", *TFR* 2001, afl. 205, 719; S. DE RAEDT, "Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten" in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 233; M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 151; D. PIGNOLET, "De belastingschuld en het huwelijk. *Contributio en obligatio*" in W. PINTENS en J. DU MONGH (eds.), *Patrimonium 2007*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 207-208.

Hoewel de fiscale administratie in haar oude administratieve commentaar op artikel 394 WIB 1992 meende dat zij niet gebonden was door de primauteit van een afwijkende fiscale bepaling t.a.v. het gemeen recht (oud *Com.IB*, nr. 394/14), kan een dergelijke stelling niet meer aangetroffen worden in de huidige administratieve commentaar (*cf. Com.IB*, nr. 394/14).⁶² Geconcludeerd kan worden dat ook de fiscale administratie thans het algemeen geldende principe van de primauteit van een fiscale bepaling die afwijkt van het gemeen recht, aanvaardt.

Wat de regels van het primair huwelijksvermogensrecht betreft, heeft de wetgever uitdrukkelijk gesteld dat het oude artikel 394 WIB 1992 geen afbreuk doet aan de bepalingen van het primair huwelijksvermogensrecht naar aanleiding van de invoering van het principe van absolute primauteit van oud artikel 394 WIB 1992. Het primair huwelijksvermogensrecht is namelijk van openbare orde. In de parlementaire voorbereidingen wordt als voorbeeld verwezen naar de onroerende voorheffing op de gezinswoning. Op grond van artikel 222 Oud BW zijn beide echtgenoten hoofdelijk gehouden tot de onroerende voorheffing die een schuld is ten behoeve van de huishouding. Volgens de wetgever zou de onroerende voorheffing op het vermogen van beide echtgenoten verhaald kunnen worden, hoewel de onroerende voorheffing *cf.* oud artikel 394 WIB 1992 (huidig art. 10 Invorderingswetboek) als een (belastbaar) inkomen van één van de echtgenoten beschouwd (kon) worden.⁶³

Dit standpunt oogt evenwel tegenstrijdig met de voormelde rechtspraak van het Hof van Cassatie (*cf. supra*).⁶⁴ O.i. kunnen de primaire huwelijksvermogensrechtelijke regels niet primeren op de fiscale invorderingsregels gelet op het principe van absolute primauteit van de fiscale invorderingsregels als *lex specialis* op de gemeenrechtelijke invorderingsregels als *lex generalis*.⁶⁵

De ontvanger belast met de invordering van fiscale schulden lastens (ex-)echtgenoten zal rekening moeten houden met de bepalingen van het huwelijksvermogensrecht uit het Oud Burgerlijk Wetboek en de fiscale invorderingsbepalingen uit het Invorderingswetboek. Artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek als *lex specialis* primeren op de gemeenrechtelijke invorderingsregels van het primair en secundair huwelijksvermogensrecht als *lex generalis*. Dit heeft o.m. tot gevolg dat echtgenoten zich in bepaalde gevallen kunnen beroepen op de verruimde mogelijkheid om hun eigen goederen te onttrekken aan de fiscale invordering, daar waar dit onder het gemeen recht niet toegelaten is (*cf. infra*, VI., B., 2. *et seq.*).

Hierbij merken wij op dat ook artikel 3.10.4.1.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit eveneens deze absolute primauteit dient te genieten nu dit artikel een herneming is van het oude artikel 394 WIB 1992.

B. DE GEVOLGEN VAN DE ABSOLUTE PRIMAUTEIT VAN DE FISCALE INVORDERINGSREGELS

Zoals *supra* besproken, primeren de fiscale invorderingsregels uit het Invorderingswetboek op de gemeenrechtelijke invorderingsregels. De ontvanger is gebonden door deze absolute primauteit van de fiscale invorderingsregels. De huwelijksvermogensrechtelijke invorderingsregels t.a.v. (ex-)echtgenoten zullen dus bepalend zijn voor de invorderingsbevoegdheid van de ontvanger in de mate dat belastingschulden buiten het toepassingsgebied van artikelen 8 t.e.m. 10 van het Invorderingswetboek (of een bepaling gelijkaardig aan art. 10 Invorderingswetboek zoals art. 3.10.4.1.2 VCF) ingevorderd worden.

Dit heeft o.m. tot gevolg dat de invorderingsbevoegdheden voor bepaalde gewestelijke en provinciebelastingen en de btw geregeld worden

⁶² Zie voor een bespreking van de oude administratieve commentaar, D. PIGNOLET, "De belastingschuld en het huwelijk. *Contributio en obligatio*" in W. PINTENS en J. DU MONGH (eds.), *Patrimonium 2007*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 207-208, vn. 3.

⁶³ De FOD Financiën is evenwel niet meer bevoegd voor de inning en invordering van de onroerende voorheffing. De gewestelijke administraties zijn hiertoe bevoegd: www.financien.belgium.be/nl/particulieren/woning/onroerende_voorheffing.

⁶⁴ Cass. 23 november 1989, *Arr.Cass.* 1989-90, 414.

⁶⁵ *Cf.* B. VANERMEN, "Principes inzake invordering van directe belastingen" in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 9 onder verwijzing naar Brussel 18 mei 1988, *Bull.Bel.*, nr. 683, 1129; S. DE RAEDT, "Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten" in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 234.

door de huwelijksvermogensrechtelijke invorderingsregels. De ontvanger beschikt slechts over de gemeenrechtelijke invorderingsregels voor de belastingen die niet onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek vallen. Het is opmerkelijk dat er inzake btw geen specifieke invorderingsbepalingen t.a.v. (ex-)echtgenoten zijn opgenomen.⁶⁶ Het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat het oude artikel 394 WIB 1992 (huidig art. 10 Invorderingswetboek) het gelijkheidsbeginsel niet schendt in de mate het de echtgenoten van personen die inkomstenbelastingen verschuldigd zijn, verschillend behandelt opzichte van de echtgenoten van personen die gelijk welke, zelfs fiscale, schuld verschuldigd zijn.⁶⁷

Niettemin blijft deze discrepantie opmerkelijk in het licht van de invoering van het Invorderingswetboek dat de coördinatie en bundeling van de federale fiscale wetgeving tot doel had, alsook de modernisering van de invorderingsprocedures. In het licht van deze doelstelling zou het logischer zijn geweest om ook het verhaalbaarheidsregime inzake btw over te hevelen naar artikel 10 Invorderingswetboek.

Stel dat een echtgenoot een zelfstandige activiteit uitbaat als een eenmanszaak. Naar aanleiding van zijn beroepsactiviteit heeft hij onbetaalde schulden in de personenbelasting en in de btw. De ontvanger zal voor de invordering van de personenbelastingsschuld verhaal kunnen halen bij de andere echtgenoot overeenkomstig artikel 10 Invorderingswetboek. Voor de invordering van de btw-schuld zal hij evenwel enkel verhaal kunnen halen bij de andere echtgenoot overeenkomstig de huwelijksvermogensrechtelijke regels uit het Nieuw BW (*cf. infra*, V.). Hoewel de echtgenoot als een medeschuldenaar wordt beschouwd in bepaalde gevallen onder het Invorderingswetboek, wordt het verhaalsrecht van de ontvanger inzake btw bepaald door het gemeen recht.

Het is pas nadat het verhaalsrecht van de ontvanger op de niet-belaste echtgenoot overeenkomstig

het gemeen recht vaststaat, dat hij (het vermogen van) deze echtgenoot kan aanspreken overeenkomstig de middelen die hem ter beschikking staan op grond van het Invorderingswetboek. De medeschuldenaar wordt in het Invorderingswetboek immers gedefinieerd als “de persoon die niet in het kohier of in het innings- en invorderingsregister is opgenomen en in de mate dat deze gehouden is tot de betaling van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen op grond van dit wetboek, de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of het gemeen recht” (art. 2, 6° Invorderingswetboek) (eigen benadrukking).

Dit verschil in behandeling heeft eveneens tot gevolg dat de verruimde onttrekkingsmogelijkheden van de niet-belaste echtgenoot onder artikel 10 Invorderingswetboek niet gelden inzake de invordering van de belastingen buiten het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek.⁶⁸

Tot slot benadrukken wij dat de nalatighedsinteressen, administratieve boeten, belastingverhogingen en vervolgingskosten m.b.t. de personenbelasting, roerende voorheffing, bedrijfsvoorheffing en de met inkomsten gelijkgestelde belastingen o.i. niet onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek vallen (*cf. supra*, III., B.). Bijgevolg wordt het verhaalsrecht van de ontvanger m.b.t. deze sommen bepaald door de huwelijksvermogensrechtelijke regels.

5. Huwelijksvermogensrechtelijke invordering

A. BASISPRINCIPES

De rechten van de schuldeisers t.a.v. schulden van echtgenoten worden geregeld door de artikelen 2.3.26 t.e.m. 2.3.28 Nieuw BW. Het basisprincipe van deze artikelen is dat de schulden eigen aan een echtgenoot louter verhaald kunnen worden op diens eigen vermogen en inkomsten. Gemeenschappelijke schulden daarentegen kunnen

⁶⁶ A. DE ROECK, “Over de verhouding tussen het huwelijksvermogensrecht en het fiscaal recht inzake de verhaalbaarheid van inkomstenbelastingen en btw van echtgenoten”, *RW* 1989-90, 245-246; P. SUYKENS, “De aansprakelijkheid voor belasting binnen het huwelijk, wettelijke samenwoning en feitelijke samenwoning: een vergelijking”, *TFR* 2003, afl. 248, 820 en 854.

⁶⁷ GwH 5 mei 1999, *BS* 11 september 1999, p. 34.169.

⁶⁸ Met dien verstande dat andere gelijkaardige wettelijke bepalingen bestaan zoals art. 3.10.4.1.2 VCF. In dit verband is het opmerkelijk dat de verruimde onttrekkingsmogelijkheden niet van toepassing zijn verklaard voor de invordering van de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest.

in beginsel worden verhaald op zowel het eigen vermogen van ieder van de echtgenoten als op het gemeenschappelijk vermogen.

Dit basisprincipe wordt genuanceerd door een aantal afwijkende principes. Enerzijds kunnen bepaalde eigen schulden verhaald worden op het gemeenschappelijk vermogen in de mate dat het gemeenschappelijk vermogen verrijkt werd door de opname van de eigen goederen van de echtgenoot-schuldenaar. Anderzijds kunnen bepaalde gemeenschappelijke schulden niet verhaald worden op het eigen vermogen van de andere echtgenoot dan deze die de gemeenschappelijke schuld veroorzaakte.

Indien er na de vereffening en verdeling van het huwelijksstelsel van de echtgenoten na de ontbinding van het huwelijk gemeenschappelijke schulden overblijven, dan kan de schuldeiser deze schulden verhalen op alle goederen van beide echtgenoten. Evenwel zal iedere echtgenoot, voor de gemeenschappelijke schulden die tijdens het huwelijk niet verhaalbaar waren op zijn eigen vermogen, slechts instaan ten belope van hetgeen hij ontvangen heeft bij de verdeling.

Voor de fiscale invordering is het dus cruciaal om de kwalificatie van de fiscale schuld als gemeenschappelijke dan wel eigen schuld te bepalen. Voor de kwalificatie van de fiscale schuld dient rekening gehouden te worden met de regels van het huwelijksvermogensrecht zoals bepaald door de wet (voor het wettelijk stelsel) of bepaald door de huwelijksovereenkomst (voor een conventioneel stelsel). De toepasselijke regels van het huwelijksvermogensrecht zijn deze die van toepassing zijn op het moment van ontstaan van de fiscale schuld.⁶⁹

B. KWALIFICATIE VAN DE FISCALE SCHULD

a) De huwelijksovereenkomst

Indien er een huwelijksovereenkomst gesloten is, zal de kwalificatie van de fiscale schuld bepaald

worden door de bepalingen van deze overeenkomst. De belastingen op de inkomsten van één van beide echtgenoten zullen eigen schulden zijn wanneer de huwelijksovereenkomst de inkomsten van beide echtgenoten aanduidt als onderdeel van het eigen vermogen onder het stelsel van scheiding van goederen.

Bij een conventioneel stelsel met een huwelijksovereenkomst dient steeds rekening gehouden te worden met de regels van het primair huwelijksvermogensrecht die van openbare orde zijn.⁷⁰

Zo bepaalt artikel 222 Oud BW dat iedere schuld die door een van de echtgenoten wordt aangegaan ten behoeve van de huishouding en de opvoeding van de kinderen de andere echtgenoot hoofdelijk verbindt, tenzij deze schuld buitensporig is gelet op de bestaansmiddelen van het gezin. Deze bepaling heeft tot gevolg dat sommige belastingschulden ingevorderd kunnen worden bij de andere echtgenoot dan degene die de schuld is aangegaan. Zo kunnen o.m. de onroerende voorheffing op de gezinswoning⁷¹, de verkeersbelasting en de belasting op inverkeerstelling op de gezinsauto toch ingevorderd worden bij de andere echtgenoot.

De fiscale administratie zal zich evenwel enkel kunnen baseren op artikel 222 Oud BW om deze belastingschulden in te vorderen bij de andere echtgenoot indien zij kan bewijzen dat de schuld werkelijk ten behoeve van de huishouding of de opvoeding van de kinderen is gedaan en niet buitensporig is gelet op de bestaansmiddelen van het gezin. De fiscale administratie zal deze schulden niet kunnen invorderen indien er bijvoorbeeld geen huishouding (meer) bestaat wegens een feitelijke scheiding. De bewijslast ligt ter zake bij de administratie, die zich niet zal kunnen beroepen op de zogenaamde vertrouwensleer. Deze leer houdt in dat de schuldeiser redelijkerwijze kon vertrouwen op het bestaan van een huishouding wegens het bestaan van een huwelijk, zelfs wanneer de huishouding feitelijk niet (meer) bestond.⁷² Aangezien de fiscale administratie beschikt over een toegang tot het Rijksregister, kan zij de

⁶⁹ S. DE RAEDT, "Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten" in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 212-213.

⁷⁰ R. BARBAIX, *Handboek familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 16.

⁷¹ In de mate dat de gewestelijke administraties zich mogen beroepen op de huwelijksvermogensrechtelijke invorderingsregels voor de inning en invordering van de onroerende voorheffing die een gewestelijke belasting is.

⁷² R. BARBAIX, *Handboek familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 380.

werkelijke domiciliëring van de echtgenoten raadplegen en kan zij zich niet beroepen op het vermoeden van de vertrouwensleer.⁷³

b) Het wettelijk stelsel

Onder het wettelijk stelsel wordt de aard van de schulden bepaald door de artikelen 2.3.23 t.e.m. 2.3.25 Nieuw BW. Het basisprincipe is dat een schuld gemeenschappelijk is indien niet kan worden bewezen dat het een eigen schuld is ingevolge enige wetsbepaling. De schulden van de echtgenoten van voor het huwelijk en de schulden ten laste van erfenissen en giften die hun toevallen tijdens het huwelijk, blijven eigen schulden. Gemeenschappelijk zijn o.m. de schulden aangegaan door beide echtgenoten, gezamenlijk of hoofdelijk en de schulden aangegaan door één van de echtgenoten in het belang van het gemeenschappelijk vermogen.

De personenbelasting en de BNI/natuurlijke personen op de inkomsten verworven tijdens het huwelijk worden ingevorderd conform het verhaalsrecht van artikel 10 Invorderingswetboek (cf. *infra*, VI., A. *et seq.*). Nalatigheidsinteressen op de personenbelasting of BNI/natuurlijke personen die een eigen schuld van een echtgenoot zijn, zijn gemeenschappelijke schulden op grond van artikel 2.3.25 Nieuw BW. Derhalve kunnen deze schulden ook verhaald worden op het gemeenschappelijk vermogen tijdens het huwelijk en tijdens de feitelijke scheiding. Na de ontbinding van het huwelijk kunnen de nalatigheidsinteressen enkel verhaald worden op het eigen vermogen van de ex-echtgenoot op wiens inkomen de interessen betrekking hebben en op het gedeelte van het gemeenschappelijk vermogen dat de andere ex-echtgenoot heeft ontvangen bij de verdeling (art. 2.3.48 Nieuw BW).

Nalatigheidsinteressen op de personenbelasting of BNI/natuurlijke personen die gemeenschappelijke schulden zijn, zijn verhaalbaar op het gemeenschappelijk vermogen en op het eigen vermogen van elke echtgenoot tijdens het huwelijk

en tijdens de feitelijke scheiding (art. 2.3.28 Nieuw BW).

Na de ontbinding van het huwelijk⁷⁴ is elke ex-echtgenoot gehouden tot de betaling van de gemeenschappelijke schuld met zijn of haar eigen vermogen (art. 2.3.48 Nieuw BW).

De belastingen op de inkomsten verworven voor het huwelijk zijn eigen schulden van de echtgenoot die deze inkomsten verwierf, zelfs indien deze belastingschulden worden ingekohierd tijdens het huwelijk (art. 2.3.24 en 2.3.25 Nieuw BW). Volgens het huwelijksvermogensrecht kunnen deze belastingschulden enkel verhaald worden op het eigen vermogen van deze echtgenoot. Indien het gemeenschappelijk vermogen is verrijkt door het eigen vermogen van deze echtgenoot, kunnen deze belastingschulden (daterend voor het huwelijk) verhaald worden op het gemeenschappelijk vermogen (art. 2.3.26, § 2 Nieuw BW).

De btw gevestigd op naam van één van de echtgenoten mag louter verhaald worden op het eigen vermogen van de andere echtgenoot in de mate dat deze belastingschulden hun oorsprong vinden in de beroepsuitoefening van deze echtgenoot (art. 2.3.28, tweede lid, 3° Nieuw BW). De vraag rijst of deze belastingschulden kunnen beschouwd worden als beroepsschulden in de zin van artikel 2.3.28, tweede lid, 3° Nieuw BW. In de rechtsleer wordt gesteld dat de belastingschulden, zelfs gerelateerd aan de inkomsten uit de beroepsuitoefening, geen beroepsschulden *sensu stricto* zijn. Belastingenschulden vormen in beginsel geen onvolmaakte, doch volmaakte gemeenschappelijke schulden.⁷⁵

Indien de btw-schuld evenwel als een beroepsschuld *sensu lato* beschouwd kan worden, dan kan deze belastingschuld enkel verhaald worden op het eigen vermogen van de echtgenoot lastens wie de belastingschuld gevestigd wordt en op het gemeenschappelijk vermogen. Na de ontbinding van het huwelijk kunnen de nalatigheidsinteressen enkel verhaald worden op het eigen vermogen van de ex-echtgenoot op wiens beroepsuitoefening de belastingschulden betrekking hebben en op het gedeelte van het gemeenschappelijk

⁷³ C. TAGHON, "De invordering van inkomstenbelastingen lastens echtgenoten in het bijzonder bij feitelijke scheiding", *Not.Fisc.M.* 2000, (203) 206.

⁷⁴ Ten aanzien van derden heeft het vonnis of arrest waarbij de echtscheiding wordt uitgesproken gevolg vanaf de melding op de huwelijksakte of vanaf de opmaak van de akte van echtscheiding (art. 1278, eerste lid en 1304, eerste lid Ger.W.).

⁷⁵ R. BARBAIX, *Handboek familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 133.

vermogen dat de andere ex-echtgenoot heeft ontvangen bij de verdeling (art. 2.3.48 Nieuw BW).

De administratieve boeten en belastingverhogingen vormen in beginsel een eigen schuld van de echtgenoot die de onrechtmatige daad begaat overeenkomstig artikel 2.3.24 Nieuw BW. Deze schulden kunnen enkel op het gemeenschappelijk vermogen verhaald worden in de mate dat het gemeenschappelijk vermogen verrijkt werd door de opname van de eigen goederen van de echtgenoot-schuldenaar. In dit verband verwijzen wij tevens naar de bespreking onder VII., D. van deze bijdrage.

De *onroerende voorheffing* vormt een gemeenschappelijke aanslag indien deze slaat op een onroerend goed dat tot het gemeenschappelijk vermogen behoort. De voorheen uiteengezette principes m.b.t. gemeenschappelijke schulden zullen dan van toepassing zijn. Indien de onroerende voorheffing betrekking heeft op een onroerend goed dat tot het eigen vermogen van één van de echtgenoten behoort, dan vormt de onroerende voorheffing een eigen schuld (art. 2.3.24 Nieuw BW) die alleen ingevorderd kan worden op het eigen vermogen van deze echtgenoot (art. 2.3.26, § 1 Nieuw BW⁷⁶).

De onroerende voorheffing zal enkel ingevorderd kunnen worden lastens het gemeenschappelijk vermogen en op het eigen vermogen van de andere echtgenoot indien het eigen onroerend goed van de ene echtgenoot wordt aangewend als de gezinswoning (art. 222 Oud BW en art. 2.3.25 en 2.3.28 Nieuw BW). Na de ontbinding van het huwelijk is elke ex-echtgenoot met zijn of haar eigen vermogen gehouden tot de betaling van de onroerende voorheffing met betrekking tot het eigen onroerend goed van de ene echtgenoot dat als gezinswoning werd aangewend (art. 2.3.48 Nieuw BW). Indien het gemeenschappelijk vermogen is verrijkt door de opnemings van de eigen (onroerende) goederen van deze echtgenoot, kan de onroerende voorheffing (date-rend voor het huwelijk) verhaald worden op het

gemeenschappelijk vermogen (art. 2.3.26, § 2 Nieuw BW).

In de rechtspraak werd bijvoorbeeld reeds geoordeeld dat de verkeers- en provinciebelastingen als gemeenschappelijke schulden onder het wettelijk stelsel krachtens artikel 1414, eerste lid Oud BW (art. 2.3.28 Nieuw BW) verhaald kunnen worden op het gemeenschappelijk vermogen én het eigen vermogen van elk van de echtgenoten.⁷⁷ Bijgevolg kan de ontvanger voormelde belasting-schulden verhalen op het eigen vermogen van elk van de echtgenoten als op het gemeenschappelijk vermogen overeenkomstig de huwelijksvermogensrechtelijke invorderingsregels.⁷⁸

6. Fiscaalrechtelijke invordering

A. ALGEMEEN

De fiscaalrechtelijke invorderingsregels in het kader van de inkomstenbelasting, voorheffingen en met inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen t.a.v. (ex-)echtgenoten zijn terug te vinden in de artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek.

Onder dit deel zullen de toepasselijke invorderingsregels besproken worden volgens onderstaande structuur:

- de fiscale invordering tijdens het huwelijk;
- de fiscale invordering tijdens de feitelijke scheiding;
- de fiscale invordering na de ontbinding van het huwelijk.

Wat de periode voorafgaand aan het huwelijk betreft, zijn de fiscale invorderingsregels van artikel 10 Invorderingswetboek niet van toepassing overeenkomstig artikel 10, § 4 Invorderingswetboek.

Volgens de parlementaire voorbereiding bij het Invorderingswetboek wordt zowel een gehuwd persoon als een wettelijk samenwonende beschouwd als een "echtgenoot".⁷⁹ De onderstaande

⁷⁶ Noteer dat art. 3.10.4.1.2, § 5 VCF in een afwijkend invorderingsmechanisme voor de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest voorziet.

⁷⁷ Rb. Antwerpen 14 december 2001, nr. A1 01/12, www.monKEY.be zoals bevestigd door Antwerpen 6 januari 2004, nr. A 04/61, www.monKEY.be.

⁷⁸ In de mate dat deze belastingschulden niet onder (een gelijkaardige bepaling als) art. 10 Invorderingswetboek vallen (bv. art. 3.10.4.1.2 VCF). In dergelijk geval zou immers de absolute primauteit van het fiscaal invorderingsrecht spelen.

⁷⁹ *Parl. St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 13.

bespreking betreffende de fiscale invordering bij (ex-)echtgenoten geldt dan ook *mutatis mutandis* voor de (ex-)wettelijk samenwonden.

Ook de niet in het kohier of in het innings- en invorderingsregister opgenomen echtgenoot kan onder bepaalde omstandigheden beschouwd worden als een “medeschuldenaar” voor de toepassing van het Invorderingswetboek⁸⁰, hetgeen relevant is voor o.m. de invordering lastens de feitelijk gescheiden echtgenoot (*cf. infra, C.*).

B. TIJDENS HET HUWELIJK

a) Algemeen

Artikel 10 Invorderingswetboek (oud art. 394 WIB 1992) is van toepassing op de volgende belasting-schulden:

- de *inkomstenbelasting* of het gedeelte van de *inkomstenbelasting* in verband met het belastbare inkomen van één van de echtgenoten;
- de op naam van één van hen beiden ingekohierde voorheffing (bedrijfsvoorheffing en roerende voorheffing);
- de op naam van één van hen beiden ingekohierde met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

De inkomstenbelasting, voorheffingen en met inkomstengelijkgestelde belastingen onder artikel 10 Invorderingswetboek worden verder (in VI.) omschreven als “belasting-schulden”.

De tekst van artikel 10 Invorderingswetboek is een herneming van het oude artikel 394 WIB 1992. Aangezien de wetgever geen inhoudelijke aanpassingen heeft aangebracht aan artikel 10 Invorderingswetboek⁸¹, dient artikel 10 Invorderingswetboek o.i. op dezelfde manier toegepast en geïnterpreteerd als het oude artikel 394 WIB 1992.

De voormelde belasting-schulden mogen, *ongeacht* het aangenomen huwelijksvermogensstelsel of de notariële overeenkomst waarin de modaliteiten van de wettelijke samenwoning worden geregeld, op de *eigen en gemeenschappelijke* goederen van beide echtgenoten worden ingevorderd.

Het ruime verhaalsrecht van de ontvanger op grond van artikel 10 Invorderingswetboek zal enkel toepassing vinden in de mate dat de voormelde belasting-schulden ook betrekking hebben op tijdens het huwelijk verkregen inkomsten dan wel dat de voorheffingen werden toegekend of betaalbaar gesteld tijdens het huwelijk. De belasting-schulden met betrekking tot inkomsten, toekenningen, belastbare feiten, ... daterend van de periode *voor* het huwelijk (of de verklaring van wettelijke samenwoning) vallen niet onder het toepassingsgebied van artikel 10 Invorderingswetboek. Deze regel wordt uitdrukkelijk bevestigd in § 4 van artikel 10 Invorderingswetboek.

Daarentegen blijft artikel 10 Invorderingswetboek van toepassing *na* de ontbinding van het huwelijk (of de beëindiging van de wettelijke samenwoning) op de inkomstenbelastingen en de voorheffingen die betrekking hebben op de inkomsten die de echtgenoten voor die ontbinding of beëindiging hebben verkregen alsook de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen in verband met de periode voor die ontbinding of beëindiging (art. 10, § 3 Invorderingswetboek).

b) De verhaalsrechten van de ontvanger

Hierboven is uiteengezet dat de verhaalsrechten m.b.t. belasting-schulden onder het gemeen, huwelijksvermogensrecht bepaald worden door het eigen dan wel gemeenschappelijk karakter van de schulden.

Daarentegen zijn de fiscale invorderingsrechten m.b.t. de belasting-schulden onder artikel 10 Invorderingswetboek niet gebonden aan het eigen dan wel gemeenschappelijk karakter van de schulden. Deze belasting-schulden zijn immers, ongeacht het aangenomen huwelijksvermogensstelsel, verhaalbaar op de eigen en gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten (art. 10, § 1 Invorderingswetboek). Bijvoorbeeld kan de inkomstenbelasting in verband met het belastbare inkomen van één van de echtgenoten, zelfs al heeft deze een eigen karakter, verhaald worden op de *eigen* goederen van de andere echtgenoot.

⁸⁰ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 13.

⁸¹ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/001, 24-25.

Deze bepaling houdt evenwel niet in dat de echtgenoten hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van de belastingschuld (niettegenstaande het feit dat de echtgenoten als medeschuldenaars worden beschouwd). Artikel 10 Invorderingswetboek is namelijk enkel relevant voor de omvang van het verhaalsrecht van de ontvanger.⁸²

Het is tevens niet relevant dat de inkohiering voor tijdens het huwelijk verkregen inkomsten, wordt gedaan nadat de echtscheiding is overgeschreven. Die belastingschuld ontstaat immers niet door de inkohiering.⁸³

c) **Tempering van de verhaalsrechten van de ontvanger**

Het algemene principe van artikel 10, § 1 Invorderingswetboek bepaalt de verhaalbaarheid van de belastingschulden op zowel de eigen als gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten. Artikel 10, § 1, tweede lid Invorderingswetboek somt een aantal uitzonderingsgevallen op voormeld principe op:

“De inkomstenbelasting of het gedeelte van de inkomstenbelasting in verband met het belastbare inkomen van één van de echtgenoten, alsook de roerende voorheffing, de bedrijfsvoorheffing en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen ingekohierd op naam van één van hen, mogen evenwel niet op de eigen goederen van de andere echtgenoot worden ingevorderd wanneer deze laatste aantoon:

- 1° dat hij ze bezat vóór het huwelijk of vóór het afleggen van de verklaring van wettelijke samenwoning;
- 2° of dat zij voortkomen van een erfenis of van een schenking door een andere persoon dan zijn echtgenoot;
- 3° of dat hij ze heeft verkregen door middel van fondsen die voortkomen van de realisatie van dergelijke goederen;

4° of dat het gaat om inkomsten die hem krachtens het burgerlijk recht eigen zijn of om goederen die hij met zulke inkomsten heeft verworven.”

De uitzonderingsgevallen betreffen de situaties waarbij bepaalde eigen goederen van onverdachte oorsprong onttrokken kunnen worden aan de invordering van de belastingschulden die betrekking hebben op de periode van het huwelijk. Het algemene verhaalbaarheidsprincipe van artikel 10, § 1 Invorderingswetboek is immers niet van toepassing op *“de inkomstenbelastingen, de voorheffingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen in verband met de periode vóór het huwelijk en vóór het afleggen van de verklaring van wettelijke samenwoning”* (art. 10, § 4 Invorderingswetboek).

De echtgenoot die eigen goederen wil onttrekken aan de invordering van de in artikel 10, § 1 Invorderingswetboek bedoelde belastingen, draagt de bewijslast om de onverdachte oorsprong van deze goederen aan te tonen. Er worden vier wijzen van onverdachte oorsprong van de eigen goederen in artikel 10, § 1, tweede lid Invorderingswetboek op limitatieve wijze opgesomd. Het aantonen van de onverdachte oorsprong van een goed zal in bepaalde gevallen gemakkelijker zijn voor echtgenoten gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen dan dit het geval is voor echtgenoten gehuwd onder het wettelijk stelsel of een stelsel van gemeenschap van goederen. Ook het toepassingsgebied van de onttrekbare eigen goederen zal groter zijn voor de eerste categorie van echtgenoten dan voor de tweede categorie van echtgenoten.⁸⁴

De oorspronkelijke *ratio legis* van deze bepaling lag in de vermindering van een heimelijke verstandhouding tussen de echtgenoten die de belastingschulden oninbaar zouden trachten te kunnen maken. De echtgenoten zouden goederen kunnen aankopen op exclusief de naam van de andere echtgenoot dan degene op wiens naam de belasting wordt ingekohierd.⁸⁵

⁸² M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 50; Cass. 8 juni 2006, *FJF*, No. 2007/230.

⁸³ Cass. 15 september 2000, *Act.fisc.* 2001, afl. 2, 1, *Arr.Cass.* 2000, 1379, *Bull.Bel.* 2001, 2623, *FJF* 2000, 770, *RW* 2001-02 (verkort), 287, *TFR* 2000, 1076.

⁸⁴ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 224.

⁸⁵ Gent 29 maart 1993, *Bull.Bel.* 1996, 870; S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 222.

i) *Eerste en tweede uitzondering: eigen goederen door de oorsprong*

De eerste en tweede onttrekkingsmogelijkheden hebben betrekking op die goederen van de echtgenoot die eigen zijn omwille van hun specifieke oorsprong. Het betreft de goederen die de echtgenoot reeds bezat voor het huwelijk of die voortkomen uit een erfenis of schenking door een andere persoon dan de andere echtgenoot.

Hierbij rijst de vraag in welke mate de echtgenoot aan zijn bewijslast dient te voldoen om een eigen goed aan de invordering te onttrekken. Volstaat het dat de echtgenoot een gedeeltelijk onverdachte oorsprong van de eigen goederen aantoont of dient het eigen goed een volledig onverdachte oorsprong te hebben? De problematiek kan geïllustreerd worden met een voorbeeld. Stel dat een echtgenoot een eigen goed voor het huwelijk heeft aangekocht met enerzijds gelden afkomstig uit een erfenis of schenking en anderzijds met een lening die wordt afbetaald met gelden afkomstig van beroepsinkomsten. Indien de lening verder wordt afbetaald tijdens het huwelijk met gelden afkomstig van beroepsinkomsten behaald onder het gemeenschappelijke stelsel, dan werd het goed gedeeltelijk gefinancierd met gemeenschappelijke fondsen.

Bepaalde rechtspraak oordeelt in dit verband dat dat deel van het goed waarvan de onverdachte oorsprong wordt aangetoond, kan worden onttrokken aan de invordering van de belastingen op de eigen inkomsten van de andere echtgenoot.⁸⁶ Het andere deel zal daarentegen niet onttrokken kunnen worden nu het andere geen onverdachte oorsprong heeft.

Daarnaast kan gewezen worden op de aansluiting van deze bepaling bij artikel 2.3.17 Nieuw BW. Volgens dit artikel zijn eigen goederen en schuldvorderingen die aan elk van beide echtgenoten toebehoren op de dag van het huwelijk en die welke ieder van hen tijdens het stelsel verkrijgt door schenking, erfenis of testament. Gelet

op artikel 2.3.17 Nieuw BW kan deze bepaling gelezen worden als een duidelijke verwijzing naar de oorsprong als dusdanig van de goederen. In die interpretatie is een verkrijging van een eigen goed met deels middelen afkomstig uit het gemeenschappelijk vermogen, uit het eigen vermogen van de partner of zelfs uit het verdachte eigen vermogen van de echtgenoot hierbij principieel niet relevant.⁸⁷

Volgens bepaalde rechtsleer is het dus mogelijk dat een goed een slechts gedeeltelijk onverdacht karakter heeft. In dergelijk geval zal de echtgenoot andere dan de echtgenoot op wiens naam de belasting ingekohierd wordt, gebruik kunnen maken van de onttrekkingsmogelijkheid voor zijn onverdacht deel in het goed. Ook het feit dat de andere echtgenoot de eigendom zou hebben over het andere (en dus per definitie verdacht) deel in het goed doet hieraan geen afbreuk. Zo zal een onroerend goed in onverdeeldheid aan beide echtgenoten toebehoren indien zij dit goed voor het huwelijk gezamenlijk hebben aangekocht. De ontvanger zal uiteraard verhaal kunnen halen op het onverdeeld aandeel van de echtgenoot die zijn belastingsschulden niet betaalt. Het andere, onverdacht aandeel van de andere echtgenoot zal evenwel in beginsel onder de onttrekkingsmogelijkheid kunnen vallen, waardoor de ontvanger de andere echtgenoot niet voor zijn onverdacht aandeel zal kunnen aanspreken.⁸⁸

Bepaalde rechtsleer houdt een andere visie aan in dit verband. Aangezien de letter van de wet niet specifiek bepaalt dat de goederen kunnen onttrokken worden “in de mate” dat zij onverdacht zijn, luidt één conclusie dat de goederen enkel onttrokken kunnen worden indien het volledig onverdacht karakter aangetoond kan worden.⁸⁹ Een andere stelling luidt dat een gedeeltelijk onverdacht karakter zal volstaan daar het risico op een heimelijke verstandhouding tussen de echtgenoten vermoedelijk uitgesloten is. In dergelijk geval wordt de *ratio legis* – de voorwaarde van onverdachte oorsprong – wellicht gewaarborgd.⁹⁰

⁸⁶ Beslagr. Brussel 1 juni 1995, *Bull. Bel.*, 810, 3301-3307.

⁸⁷ M. DELANOTE, *Schuld en executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 400.

⁸⁸ M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 51.

⁸⁹ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 223.

⁹⁰ N. LENAERTS, “De wet van 4 mei 1999 en het begrip ‘inkomsten die voor de zetting van de belasting als persoonlijk verworven zijn aangemerkt’: een poging tot interpretatie”, *TFR* 2001, afl. 205, 719.

Het principiële uitgangspunt van artikel 10 Invorderingswetboek betreft een ruime verhaalbaarheid van de belastingschulden van de ene echtgenoot op de eigen én gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten. Hoewel de vier onttrekkingsmogelijkheden uitzonderingen op dit algemeen uitgangspunt betreffen, dient o.i. de *ratio legis* in acht genomen te worden. De wetgever wou vermijden dat de echtgenoten doelbewust de inning van de belastingschulden van de ene echtgenoot oninbaar zouden maken. Indien een goed een gedeeltelijk onverdachte (bv. aankoop voor huwelijk) en gedeeltelijk verdachte (bv. latere aflossing van lening met gemeenschappelijke gelden) oorsprong heeft, dan kan worden aangenomen dat de echtgenoten in *tempore non suspecto* hebben gehandeld. De aankoop van het goed voor het huwelijk door de ene echtgenoot kan dan bezwaarlijk beschouwd worden als een poging om belastingschulden van de andere echtgenoot *tijdens* het huwelijk oninbaar te maken.

Bovendien toont de aansluiting van deze bepaling bij het gemeenrechtelijke artikel 2.3.17 Nieuw BW aan dat men de oorsprong *als dusdanig* viseerde (cf. *supra*). Deze interpretatie leunt dan ook bij de oorspronkelijke *ratio legis*. Het betreft namelijk de doelstelling om de goederen te onttrekken die in *tempore non suspecto* reeds eigen waren. Deze interpretatie wordt overigens bevestigd door de *ratio legis* bij artikel 11 van de wet van 20 augustus 1947⁹¹, dat de oorsprong vormt van het huidige artikel 10 Invorderingswetboek. De parlementaire voorbereiding bij de wet van 4 mei 1999, die de oorsprong vormt van de huidige artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek, stelt immers⁹²:

“Artikel 11 van hogergenoemde wet van 20 augustus 1947 stelde een einde aan deze bewimpeling door te stellen dat de invordering van de belasting gevestigd ten laste van de echtgenoot kon worden vervolgd op al de roerende en onroerende goederen van de vrouw. Het was billijkheidshalve nochtans nodig in tempore non suspecto en te goeder trouw opgestelde contracten van scheiding van goederen te respecteren.”

De ontvanger dient o.i. bijgevolg een evenredig verband te verzekeren tussen de belastingschulden

van de ene echtgenoot en de invordering ervan op het eigen goed van de andere echtgenoot. Stel dat een grote belastingschuld van de ene echtgenoot wordt verhaald op een eigen goed van de andere echtgenoot dat voor 99% een onverdachte (gelden afkomstig van erfenis) en 1% een verdachte (gelden afkomstig van schenking door echtgenoot) oorsprong heeft. In dergelijk geval komt het ons als onredelijk voor om een absoluut exclusieve toepassing van de onttrekkingsmogelijkheden te maken. Een opsplitsing tussen het deel met een onverdachte oorsprong en het deel met een verdachte oorsprong lijkt ons gepast.

Een letterlijke lezing van de wettekst biedt overigens geen definitief uitsluitel. Zo zal voldaan worden aan de voorwaarde van artikel 10, § 1, tweede lid, 1^o Invorderingswetboek in het bovenstaande voorbeeld van een goed aangekocht voor het huwelijk en waarvan de lening later wordt afgelost met gemeenschappelijke gelden. Artikel 10, § 1, tweede lid, 1^o Invorderingswetboek stelt immers enkel als voorwaarde dat de andere echtgenoot aantoont dat hij het eigen goed *“bezat vóór het huwelijk”*.

Deze “pondspondsgewijze” toepassing van artikel 10, § 1, tweede lid Invorderingswetboek kwam reeds aan bod in de rechtspraak. In een zaak voor het hof van beroep te Luik had de ontvanger een hypothecaire inschrijving genomen op het onroerend goed van de niet-belaste (ex-) echtgenoot voor de onbetaalde belastingschuld van de echtgenoot-schuldenaar. Het onroerend goed was ten belope van 35/80 verworven met gelden uit de verkoop van een geërfd onroerend goed door de niet-belaste echtgenoot. Ten belope van 45/80 was het onroerend goed verworven met een lening aangegaan tijdens het huwelijk. De ontvanger had de hypothecaire inschrijving op het onroerend goed louter ten belope van dit deel van 45/80 genomen. Hoewel de niet-belaste echtgenoot de volledige handlichting van de hypothecaire inschrijving vroeg, oordeelde het hof van beroep dat het onverdacht karakter slechts voor 35/80 bewezen werd.⁹³ Niet alleen blijkt dat de ontvanger zelf een opdeling had gemaakt tussen het

⁹¹ Wet van 20 augustus 1947 waarbij wijzigingen worden aangebracht aan de wetten en besluiten betreffende de inkomstenbelastingen, de nationale crisisbelasting en de met de directe belastingen gelijkgestelde taksen (BS 28 augustus 1947).

⁹² *Memorie van toelichting* bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Parl. St.* Kamer 1998-99 nr. 2073/1, 7).

⁹³ Luik 29 juni 2011, 2009/RG/686, www.monKEY.be.

verdachte en onverdachte deel van het onroerend goed, maar ook het hof van beroep bevestigt deze werkwijze. Hierbij is het niet vereist dat de ontvanger een frauduleuze intentie van de (ex-)echtgenoten tot bewimpeling van de schatkist zou moeten aantonen.

Ook het hof van beroep te Brussel heeft zich recent uitgesproken over deze problematiek. De ontvanger had een hypothecaire inschrijving genomen op een onroerend goed dat tijdens het huwelijk was opgetrokken op een stuk grond dat de niet-belaste echtgenoot bezat voor het huwelijk. Het feit dat het woonhuis in de loop van het huwelijk werd opgetrokken en dat de financieringswijze ervan niet met zekerheid kan worden aangetoond leidt tot de vaststelling dat het eigen goed van de niet-belaste echtgenoot, dit is zijn onverdeelde aandeel in het gehypothekeerde onroerend goed, als het ware deels een “onverdacht” karakter heeft en deels “verdacht” is. Voor wat dat laatste gedeelte van het onroerend goed betreft, voldoet het eigen goed niet aan een van de vier onttrekkingsvoorwaarden van artikel 394, § 1 WIB 1992. Volgens het hof is deze vaststelling niet gebaseerd op een foutieve lezing of onjuist begrip van artikel 394, § 1 WIB 1992, dat geen cumulatieve voorwaarden bevat, maar wel vereist dat het bewijs van de “onverdacht” geleverd wordt voor wat betreft het goed in zijn geheel, niet slechts voor een gedeelte ervan.⁹⁴ *In casu* kon de niet-belaste echtgenoot evenwel niet het bewijs leveren dat zijn aandeel in het woonhuis onverdacht was, niettegenstaande de opdeling tussen verdachte en onverdachte betalingsbewijzen bijgebracht door hem.

De ontvanger dient dus rekening te houden met de *ratio legis* en de chronologie van verkrijging van het goed en de vestiging of inkohiering van de belastingschuld om te bepalen of en in welke mate het goed een onverdachte oorsprong heeft. Het is mogelijk dat er een gedeeltelijk onverdachte oorsprong van een eigen goed is. In dergelijk geval kan het onverdacht deel van het eigen goed van de ene echtgenoot worden onttrokken aan het ruime verhaalsrecht van de ontvanger voor de belastingschulden van de andere echtgenoot.

ii) *Derde uitzondering: wederbelegging*

De derde onttrekkingsmogelijkheid heeft betrekking op de goederen die de echtgenoot heeft verworven door middel van fondsen die voortkomen van de realisatie van de goederen met een onverdachte oorsprong (*i.e.*, de goederen onder de eerste en tweede uitzonderingsgevallen).

Zoals gesteld, zal de bewijslevering van (onverdachte) wederbelegging gemakkelijker zijn voor de echtgenoten getrouwd onder het stelsel van scheiding van goederen dan voor echtgenoten getrouwd onder het wettelijk stelsel. Indien een echtgenoot gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen een eigen onroerend goed wederbelegt, is het aangekochte goed een eigen goed door de loutere vermelding van de naam van de ene echtgenoot op de akte. Voor de echtgenoot getrouwd onder het wettelijk stelsel geldt daarentegen een ander principe. Artikel 2.3.21, eerste lid Nieuw BW voorziet dat een wederbelegging wordt geacht te zijn gedaan ten aanzien van een der echtgenoten, wanneer deze bij de aankoop van een onroerend goed verklaard heeft dat de aankoop geschiedt om hem tot wederbelegging te dienen en voor meer dan de helft betaald is uit de opbrengst van de vervreemding van een eigen onroerend goed of uit gelden waarvan het eigen karakter behoorlijk is aangetoond. Indien dergelijke verklaring ontbreekt of het goed werd verworven voor minder dan de helft met de wederbelegging van een eigen goed, dan behoort het goed toe aan het gemeenschappelijk vermogen.⁹⁵

Ook hier rijst de vraag naar de situatie waarin een goed slechts gedeeltelijk is verworven met de wederbelegging van fondsen afkomstig van de realisatie van een goed met onverdachte oorsprong. Stel dat een goed wordt aangekocht door een echtgenoot met enerzijds fondsen afkomstig uit de realisatie van een goed dat hij bezat voor het huwelijk en anderzijds met fondsen afkomstig uit het gemeenschappelijk vermogen. Zal het goed dan integraal niet meer onttrokken kunnen worden of blijft de onttrekking mogelijk voor het deel van het goed dat afkomstig is uit de wederbelegging van een onverdacht goed?

⁹⁴ Brussel 26 januari 2021, 2020/AR/480, www.monKEY.be.

⁹⁵ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 223.

Stel dat een goed “A” wordt aangekocht voor 90% middels de herbelegging van de verkoopprijs van een onverdacht goed en voor 10% met gelden uit het gemeenschappelijk vermogen. Een deel van de rechtsleer stelt dat de onverdachte aard van een goed wordt uitgesloten in dit geval. Het goed is immers niet integraal gefinancierd middels de wederbelegging van gelden afkomstig van de realisatie van onverdachte goederen.⁹⁶ Andere rechtsleer meent dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen het deel van het goed dat gefinancierd wordt met de wederbelegde fondsen enerzijds en het deel van het goed gefinancierd met de gelden uit het gemeenschappelijk vermogen.⁹⁷

O.i. dient deze laatste interpretatie de voorkeur. Het loutere feit dat het goed niet integraal werd gefinancierd middels de wederbelegging van de inkomsten uit de realisatie van een onverdacht goed, impliceert niet automatisch de integrale uitsluiting van het goed aan de onttrekkingsmogelijkheid. Zoals hierboven geargumenteed, dient rekening gehouden te worden met de *ratio legis* van deze bepaling. Indien de echtgenoten niet doelbewust de inning van de belastingschulden van de ene echtgenoot trachten te verhinderen door de goederen aan te kopen op de naam van de andere echtgenoot, dan kan dit onderscheid gemaakt worden. Stel dat het goed “A” uit het voorbeeld hierboven werd aangekocht enkele jaren voor de inkohiering van de belastingschulden van de ene echtgenoot, *i.e.* in *tempore non suspecto*. Het lijkt ons in dergelijk geval onredelijk om deze belastingschulden te verhalen op het onverdachte deel van het goed “A” ten belope van 90%. De automatische uitsluiting van het goed aan de onttrekking lijkt in dergelijk geval onredelijk én in tegenstrijd met de *ratio legis* te zijn.

iii) Vierde uitzondering: eigen inkomsten

Tot slot kan de ene echtgenoot ook de inkomsten die hem krachtens het burgerlijk recht eigen zijn

of om goederen die hij met zulke inkomsten heeft verworven, onttrekken aan de invordering van de belastingschulden van de andere echtgenoot.

Ook hier zal de echtgenoot gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen gemakkelijk(er) het vereiste bewijs kunnen leveren. Deze echtgenoot beschikt immers over inkomsten die hem eigen zijn. Daarentegen heeft de echtgenoot gehuwd onder het wettelijk stelsel of het stelsel van de gemeenschap van goederen geen eigen inkomsten. Alle goederen die tijdens het huwelijk zijn verworven met inkomsten behaald door één van de echtgenoten, zullen steeds in het gemeenschappelijk vermogen vallen. Bijgevolg kunnen de (gemeenschappelijke) inkomsten en/of goederen niet onttrokken worden aan het ruime verhaalsrecht van de ontvanger. Deze bepaling zal vooral in het voordeel van echtgenoten gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen spelen, in het bijzonder wat de vereiste bewijslevering betreft.⁹⁸

C. TIJDENS DE FEITELIJKE SCHEIDING

a) Algemeen

De invorderingsbevoegdheden van de ontvanger voor belastingschulden overeenkomstig artikel 10, § 1 Invorderingswetboek gelden voor de periode dat de gehuwden samenleven en een gezamenlijke aanslag ontvangen. Traditioneel kon de feitelijk gescheiden echtgenoot aangesproken worden voor de belastingschulden van de andere echtgenoot op grond van het ruime invorderingsrecht t.a.v. echtgenoten. Het gegeven dat de feitelijke echtscheiding geen afbreuk deed aan het ruime verhaalsrecht van de ontvanger, werd als onbillijk ervaren.⁹⁹

Nochtans kan de feitelijke gescheiden echtgenoot nog jaren na de feitelijke scheiding aangesproken worden voor belastingschulden van de periode tijdens het huwelijk. De vraag rijst of een

⁹⁶ N. LENAERTS, “De wet van 4 mei 1999 en het begrip ‘inkomsten die voor de zetting van de belasting als persoonlijk verworven zijn aangemerkt’: een poging tot interpretatie”, *TFR* 2001, afl. 205, 719; S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 223-224.

⁹⁷ M. DELANOTE, *Schuld en executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 401-403.

⁹⁸ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 223-224; M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 52.

⁹⁹ M. DELANOTE, *Schuld en executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel*, Brugge, die Keure, 2010, 408-415.

ruim verhaalsrecht in dergelijk geval nog steeds opportuun en evenredig is met de beoogde doelstelling, nl. een onderlinge bewimpeling tussen de echtgenoten vermijden.¹⁰⁰ O.i. lijkt het dan ook gepast om minstens een beperking in de tijd van de invordering na de feitelijke scheiding of de ontbinding van het huwelijk in te voeren.

Om aan deze bekommernis tegemoet te komen werd o.m. een volwaardig bezwaarrecht aan de feitelijk gescheiden echtgenoot toegekend. De bespreking van het bezwaarrecht van de feitelijk gescheiden echtgenoot wordt besproken onder VII., A., van deze bijdrage.¹⁰¹

Twee andere wetgevende interventies in het kader van deze problematiek dienen evenwel meer aandacht. In het huidige Invorderingswetboek zijn deze wettelijke bepalingen opgenomen onder artikel 9 (oud art. 393bis WIB 1992) en artikel 10, § 2 (oud art. 394, § 2 WIB 1992).

Beide bepalingen zullen hierna besproken worden.

b) Artikel 9 Invorderingswetboek: invorderingsvoorwaarde

Het huidige artikel 9 Invorderingswetboek (oud art. 393bis WIB 1992) werd oorspronkelijk ingevoerd bij de wet van 4 mei 1999.¹⁰²

Artikel 9 Invorderingswetboek bepaalt:

“De invordering van een inkomstenbelasting gevestigd overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 2° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 op de inkomsten van een feitelijk gescheiden echtgenoot mag slechts worden vervolgd ten laste van de andere echtgenoot op voorwaarde dat:

- 1° aan de echtgenoot op wiens inkomsten de belasting is gevestigd een aanmaning tot betaling bedoeld in artikel 13, § 1, werd verzonden;*
- 2° aan de andere echtgenoot een aanmaning tot betaling bedoeld in artikel 13, § 2, werd verzonden binnen een termijn die aanvangt de vijftiende werkdag volgend op die van de verzending van de aanmaning tot betaling aan de*

echtgenoot op wiens inkomsten de belasting is gevestigd en die verstrijkt op het einde van de vierde maand van deze verzending.

Geen enkele aanmaning tot betaling mag worden toegezonden aan de andere echtgenoot op wiens inkomen de belasting is gevestigd zolang hij de verplichtingen van het afbetalingsplan dat hem, in voorkomend geval, werd toegekend, naleeft.”

Dit artikel legt aan de ontvanger een specifieke procedureregule op bij de invordering van een inkomstenbelasting gevestigd overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 2° WIB 1992 op de inkomsten van de feitelijk gescheiden echtgenoot lastens de andere echtgenoot. Het betreft aldus de aanslagen waarin de echtgenoten als alleenstaanden worden beschouwd voor de vestiging van de inkomstenbelasting.

De gebondenheid van de ontvanger door deze specifieke invorderingsvoorwaarde is niet van toepassing op de andere belastingen opgesomd in artikel 10, § 1 Invorderingswetboek¹⁰³ noch op de gemeenschappelijke aanslagen gevestigd onder toepassing van artikel 126, § 1 WIB 1992 die dateren voor de feitelijke scheiding.

Indien de ontvanger een aanslag gevestigd overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 2° WIB 1992 wenst in te vorderen lastens de andere echtgenoot dan deze op wiens inkomsten belasting gevestigd, dient hij eerst een aanmaning tot betaling, zoals bedoeld in artikel 13, § 1 Invorderingswetboek, te versturen naar de echtgenoot op wiens inkomsten de belasting wel gevestigd wordt (“de echtgenoot-schuldenaar”). Overeenkomstig artikel 13, § 1 Invorderingswetboek wordt een aanmaning tot betaling, waarin de gegevens van de schuldvordering volledig en ondubbelzinnig zijn opgenomen, bij gewone zending aan de *schuldenaar* verzonden.

Na de verzending van de aanmaning tot betaling aan de echtgenoot-schuldenaar, dient de ontvanger aan de andere echtgenoot een aanmaning tot betaling, zoals bedoeld in artikel 13, § 2 Invorderingswetboek, te verzenden binnen

¹⁰⁰ P. SUYKENS, “De aansprakelijkheid voor belasting binnen het huwelijk, wettelijke samenwoning en feitelijke samenwoning: een vergelijking”, *TFR* 2003, afl. 248, 854-855.

¹⁰¹ Art. 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen (*BS* 27 maart 1999).

¹⁰² Art. 6 van de wet van 4 mei 1999 houdende fiscale en andere bepalingen (*BS* 4 juni 1999).

¹⁰³ De roerende voorheffing, de bedrijfsvoorheffing en de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

een termijn die aanvangt de vijftiende werkdag volgend op die van de verzending van de aanmaning tot betaling aan de echtgenoot-schuldenaar en die verstrijkt op het einde van de vierde maand van deze verzending. Overeenkomstig artikel 13, § 2 Invorderingswetboek wordt een aanmaning tot betaling, waarin een exemplaar van het aanslagbiljet of een afschrift van het innings- en invorderingsbericht, de wettelijke of reglementaire oorzaken en het bedrag van zijn schuld worden opgenomen, bij gewone zending aan de *medeschuldenaar* verzonden.

Geen enkele aanmaning tot betaling mag evenwel worden toegezonden aan de echtgenoot-schuldenaar zolang hij de verplichtingen van het afbetalingsplan dat hem eventueel werd toegekend, naleeft. De vraag rijst in dit verband wat het begrip “afbetalingsplan” inhoudt. Volgens de rechtsleer kan het begrip “afbetalingsplan” slaan op de aanzuiveringsregeling in het kader van de collectieve schuldenregeling of op het herstelplan in het kader van de gerechtelijke reorganisatie. Er is immers geen wettelijke grondslag die de ontvanger machtigt om een afbetalingsplan, *i.e.* een afwijking van de wettelijke betaaltermijnen, toe te kennen.¹⁰⁴ Het lijkt in elk geval twijfelachtig te zijn dat artikel 9 Invorderingswetboek (oud art. 393bis WIB 1992) een wettelijke grondslag zou bieden aan de ontvanger om af te wijken van de bepalingen betreffende de betaaltermijnen die van openbare orde zijn.¹⁰⁵

Delanote poneert dat het onduidelijk is of betalingsfaciliteiten toegekend door de ontvanger in afwijking van de wettelijke betaaltermijnen als een afbetalingsplan in de zin van artikel 9, tweede lid Invorderingswetboek beschouwd kunnen worden. Het Hof van Cassatie heeft namelijk geoordeeld dat een dergelijk afbetalingsplan toegekend door de ontvanger louter neerkomt op een gedogen vanwege de ontvanger.¹⁰⁶

Ten eerste merken wij op dat een afbetalingsplan kan toegekend worden aan de echtgenoot-schuldenaar in het kader van de wettelijk geregelde procedure tot onbeperkt uitstel van de invordering.¹⁰⁷ De adviseur-ontvanger kan een gedeeltelijk of volledig onbeperkt uitstel van de invordering van de (belasting)schulden toekennen op verzoek van een (mede)schuldenaar. De adviseur-ontvanger verbindt zijn beslissing omtrent het verzoek tot onbeperkt uitstel van de invordering aan de voorwaarde dat de verzoeker onmiddellijk of *gespreid* een betaling doet van een som die bestemd is om te worden aangewend op de verschuldigde sommen.¹⁰⁸ In het kader van deze wettelijk geregelde procedure heeft de ontvanger de bevoegdheid om een gespreid afbetalingsplan aan de verzoekende (mede)schuldenaar toe te kennen.

Indien een betalingsfaciliteit toegekend door de ontvanger niet kwalificeert als een afbetalingsplan in de zin van artikel 9, tweede lid Invorderingswetboek – bij gebrek aan een expliciete wettelijke machtiging aan de ontvanger – menen wij dat minstens een afbetalingsplan in het kader van het verzoek tot onbeperkt uitstel van de invordering in aanmerking dient te komen.

Bovendien stelt de administratieve commentaar op het oude artikel 393bis WIB 1992 (huidig art. 9 Invorderingswetboek) het volgende¹⁰⁹:

“Geen enkele ingebrekestelling mag aan de belaste echtgenoot worden gestuurd zolang hij de verplichtingen nakomt van het afbetalingsplan dat hem werd verleend.

Naast het door de ontvanger verleende afbetalingsplan houdt de administratie ook rekening met andere rechtsfiguren die kunnen bijdragen tot een afbetalingsplan. Het kan gaan om een minnelijke of gerechtelijke aanzuiveringsregeling (in het kader van een collectieve schuldenregeling), een reorganisatieplan (in het kader van de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen) of een

¹⁰⁴ B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. Taelman, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 43; zie tevens I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, “Het Wetboek invordering: onvoldoende soelaas voor de belastingsschuldige met betalingsmoeilijkheden?” *TFR* 2019, afl. 565, 647-651.

¹⁰⁵ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 16, vn. 76.

¹⁰⁶ Cass. 24 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 16, 672, noot X, *RABG* 2008, afl. 18, 1193, noot J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2008, afl. 4, 307, noot E. VAN BRUSTEM, *TFR* 2008, afl. 349, 924, noot M. LOYENS; M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 56-57.

¹⁰⁷ Art. 63 *et seq.* Invorderingswetboek.

¹⁰⁸ Art. 63, § 1, tweede lid Invorderingswetboek.

¹⁰⁹ *Com.IB* 1992, nr. 393bis/6.

afbetalingsplan (in het kader van het onbeperkt uitstel). Zolang de aanzuiveringsregeling of de reorganisatie niet wordt herroepen mag geen enkele ingebrekestelling om te betalen aan de belaste echtgenoot worden gezonden.” (eigen benadrukking).

Het loutere gegeven dat de ontvanger geen expliciete wettelijke bevoegdheid heeft om betalingsfaciliteiten toe te kennen, zou o.i. geen afbreuk mogen doen aan de kwalificatie van dergelijke betalingsfaciliteiten als een “afbetalingsplan” in de zin van artikel 9, tweede lid Invorderingswetboek. Niet alleen wordt dit bevestigd in de bovenstaande administratieve commentaar, maar deze interpretatie strookt o.i. met de *ratio legis* van artikel 9 Invorderingswetboek.

De parlementaire voorbereidingen stellen in dit verband¹¹⁰:

“(…)

Bovendien mag geen ingebrekestelling worden verstuurd zolang die echtgenoot de verplichtingen naleeft van het afbetalingsplan dat hem in voorkomend geval werd toegestaan.

De voorliggende bepaling wil dus de persoonlijke levenssfeer van ieder van beide echtgenoten eerbiedigen, maar daarnaast ook een betere bescherming waarborgen voor de echtgenoot die hoofdelijk aansprakelijk is voor de belastingschulden van zijn ex-partner.” (eigen benadrukking).

Rekening houdend met de *ratio legis* van artikel 9 Invorderingswetboek dient de ontvanger inderdaad rekening te houden met de betalingsfaciliteiten toegekend aan de echtgenoot-schuldenaar bij de invordering van belastingschulden lastens de andere feitelijk gescheiden echtgenoot. Het zou immers onlogisch zijn dat de ontvanger tegelijkertijd (i) een betalingsfaciliteit inzake een aanslag gevestigd overeenkomstig artikel 126, § 2, eerste lid, 2° WIB 1992 toekent aan de ene echtgenoot-schuldenaar én (ii) deze

aanslag invordert lastens de feitelijk gescheiden echtgenoot op wiens inkomsten de aanslag géén betrekking heeft.

Op deze wijze zal ook de finaliteit van de verleende betalingsfaciliteiten, t.w. de bewerkstelliging van de effectieve invordering¹¹¹, gewaarborgd blijven. Zolang de echtgenoot-schuldenaar de voorwaarden van het toegekende afbetalingsplan naleeft, komt de effectieve invordering van de belastingschulden niet in het gedrang.

Indien de ontvanger – niettegenstaande een nageleefd afbetalingsplan door de echtgenoot-schuldenaar – de voormelde aanslag invordert lastens de feitelijk gescheiden echtgenoot, zal dergelijke handeling o.i. strijdig zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De ontvanger moet immers het door hem toegekende afbetalingsplan honoreren indien er geen aanleiding is om op dit akkoord terug te komen. Zonder enige gegronde redenen terugkomen op een afbetalingsplan dat stipt wordt uitgevoerd en zonder enige voorafgaandelijke communicatie daaromtrent overgaan tot uitvoerend beslag, komt over als een handeling strijdig met de beginselen van behoorlijk bestuur.¹¹²

Tot slot zal de miskennis van de hierboven beschreven procedureregels aanleiding geven tot het verval van de invorderingsmogelijkheid van de aanslag lastens de feitelijk gescheiden niet-belaste echtgenoot. Indien de feitelijk gescheiden echtgenoot niet binnen de gestelde termijn wordt aangemaand tot betaling, vervalt immers het recht om hem te vervolgen tot invordering van de belasting die afzonderlijk op de inkomsten van de andere echtgenoot is gevestigd.¹¹³ Eventuele dwangbevelen betekend met miskennis van deze procedureregels zijn nietig.¹¹⁴ Hoewel de parlementaire voorbereidingen dit niet uitdrukkelijk stellen, dient o.i. ook de miskennis van een nageleefd afbetalingsplan door de ontvanger te leiden tot deze sanctionering.

¹¹⁰ Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Parl. St. Kamer* 1998-99, nr. 2073/006, 9).

¹¹¹ M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 69.

¹¹² Rb. Gent 20 oktober 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1228, 14.

¹¹³ Verslag namens de Commissie voor de Financiën en de Begroting bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Parl. St. Kamer* 1998-99, nr. 2073/006, 9).

¹¹⁴ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 241.

c) Artikel 10, § 2 Invorderingswetboek: tempering van de verhaalsrechten

Artikel 10, § 2 Invorderingswetboek bepaalt:

“In afwijking van paragraaf 1 kan, in geval van feitelijke scheiding van de echtgenoten, de inkomstenbelasting op de vanaf het tweede kalenderjaar na de feitelijke scheiding verworven inkomsten van één van de echtgenoten, alsook de roerende voorheffing, de bedrijfsvoorheffing en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen die vanaf hetzelfde kalenderjaar op naam van één van hen wordt ingekohierd, niet meer worden ingevorderd op de inkomsten van de andere echtgenoot of op de goederen die deze met deze inkomsten heeft verworven.”

Voor de belastingen gevestigd op de inkomsten verworven door één van de echtgenoten tijdens het jaar van de feitelijke scheiding alsook het eerste jaar na de feitelijke scheiding blijft het verhaalsrecht van de ontvanger, inclusief de onttrekkingsmogelijkheden van de echtgenoten, onverminderd gelden ten aanzien van de feitelijk gescheiden echtgenoten. Artikel 10, § 2 Invorderingswetboek legt slechts een bijkomende beperking op het verhaalsrecht van de ontvanger op met betrekking tot de belastingen gevestigd op de inkomsten verworven vanaf het tweede jaar na de feitelijke scheiding.

De soorten belastingen die onder het toepassingsgebied van artikel 10, § 2 Invorderingswetboek vallen, betreffen dezelfde belastingen als deze onder artikel 10, § 1 Invorderingswetboek (*cf. supra*).

Het volgende voorbeeld kan de werking en interactie tussen § 1 en § 2 van artikel 10 Invorderingswetboek concretiseren:

- stel dat echtgenoten gehuwd onder het wettelijk stelsel een feitelijke scheiding in 2021 ondergaan
 - de aanslag personenbelasting op de inkomsten verworven in 2021 (AJ 2022) => artikel 10, § 1;
 - de roerende voorheffing ingekohierd in 2021

(AJ 2021¹¹⁵) => artikel 10, § 1;

- in 2022, het eerste jaar na de feitelijke scheiding, zal de situatie van 2021 van toepassing zijn;
 - de aanslag personenbelasting op de inkomsten verworven in 2022 (AJ 2023) => artikel 10, § 1;
 - de roerende voorheffing ingekohierd in 2022 (AJ 2022) => artikel 10, § 1;
- in 2023, het tweede jaar na de feitelijke scheiding, zal de situatie er als volgt uitzien:
 - de aanslag personenbelasting op de inkomsten verworven in 2023 (AJ 2024) => artikel 10, § 2;
 - de roerende voorheffing ingekohierd in 2023 (AJ 2023) => artikel 10, § 2.

De feitelijk gescheiden echtgenoot die wordt aangesproken voor de belastingschulden van de echtgenoot-schuldenaar, draagt de bewijslast om aan te tonen dat zijn inkomsten of de goederen die hij met deze inkomsten heeft verworven, onttrokken kunnen worden aan het verhaalsrecht van de ontvanger. Hij zal het duurzaam karakter van de feitelijke scheiding dienen aan te tonen.¹¹⁶

Het betreft aldus de inkomsten van deze echtgenoot en de goederen verworven met deze inkomsten. De wet spreekt niet uitdrukkelijk over de “eigen” inkomsten van de echtgenoot in de zin van het gekozen huwelijksvermogensstelsel. De rechtsleer stelt bijgevolg dat mag worden aangenomen dat het gaat over persoonlijk verworven inkomsten (*cf. art. 2.3.26, § 1 Nieuw BW*), zoals beroepsinkomsten van deze echtgenoot, onroerende inkomsten uit eigen onroerende goederen, roerende inkomsten uit eigen roerende goederen, diverse inkomsten door eigen prestaties, door een eigen recht op persoonlijk onderhoud of ontstaan uit een eigen vermogensbestanddeel. Ook het meewerkinkomen zou in deze visie niet in beslag genomen mogen worden voor de invordering van de inkomstenbelasting op de inkomsten van de

¹¹⁵ De aanslagjaren vallen samen met de kalenderjaren inzake roerende voorheffing.

¹¹⁶ J. VANDEN BRANDEN, “Invordering van de inkomstenbelastingen en hiermee verwante schulden lastens feitelijk gescheiden echtgenoten: stand van zaken” in *Fiscaal Praktijkboek 2003-2004. Directe belastingen*, Mechelen, Ced.Samsom, 2003, 28; B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 23-24.

andere echtgenoot verworven vanaf het tweede jaar na de feitelijke scheiding.¹¹⁷

De Raedt stelt dat ook niet-belaste inkomsten alsook teruggaven van belastingen in aanmerking komen voor de onttrekkingsmogelijkheid door de feitelijk gescheiden echtgenoot.¹¹⁸

Inkomsten afkomstig van goederen die toebehooren aan het gemeenschappelijke vermogen of in onverdeeldheid aan beide echtgenoten, worden geacht voor de helft te zijn verkregen door ieder van de echtgenoten. Deze helft van de inkomsten dienen aldus ook als onttrekbare “inkomsten van de echtgenoot” in de zin van artikel 10, § 2 Invorderingswetboek beschouwd te worden.¹¹⁹

Naast de inkomsten van de ene echtgenoot kunnen ook de goederen verworven met deze inkomsten onttrokken worden aan de invordering van de belastingschulden van de andere echtgenoot. Hierbij is niet vereist dat de echtgenoot de onverdachte oorsprong van de goederen aantoot.¹²⁰ Vereiste is dat er een identificeerbare en aantoonbare band bestaan tussen de inkomsten van de echtgenoot en de verwerving van het goed.¹²¹

Goederen verworven met een wederbelegging of middels een schenking en erfenis lijken daarentegen uitgesloten te zijn. Deze goederen kunnen wel steeds onttrokken worden indien hun onverdachte oorsprong wordt bewezen onder toepassing van artikel 10, § 1 Invorderingswetboek. Ook goederen verworven met niet-belaste inkomsten lijken in aanmerking te komen voor de onttrekkingsmogelijkheid.¹²²

Ook hier rijst de vraag of goederen slechts gedeeltelijk verworven met inkomsten van de ene echtgenoot voor onttrekking vatbaar zijn. Bepaalde rechtsleer stelt dat een “pondspondsgewijze” benadering niet mogelijk is, aangezien de

wet niet stelt dat de goederen onttrokken kunnen worden “in de mate” dat ze met deze inkomsten verworven werden.¹²³

Wij hebben reeds een toepassing van een evenredige “pondspondsgewijze” benadering verdedigd bij de toepassing van artikel 10, § 1 Invorderingswetboek (cf. *supra*, VI., B., 3.). Het loutere gegeven dat een goed niet integraal is verworven met inkomsten van de ene echtgenoot, doch ook met “verdachte” inkomsten (bv. inkomsten van de andere echtgenoot), impliceert o.i. niet de automatische uitsluiting van dit goed aan de onttrekkingsmogelijkheid.

Artikel 10, § 2 Invorderingswetboek beperkt de invorderingsmogelijkheden van de ontvanger t.a.v. feitelijk gescheiden echtgenoten, daar waar dergelijke beperking niet bestaat voor de gemeenschappelijke schuldeisers.¹²⁴ Inderdaad, ingevolge de absolute primauteit van de fiscale invorderingsregel op de gemeenschappelijke invorderingsregels kan de ontvanger enkel toepassing maken van deze bepaling (cf. *supra*, IV., B., 2.).

Tot slot dient vermeld te worden dat artikel 10, § 2 Invorderingswetboek enkel maar relevant is indien de belastingschulden van de ene echtgenoot verhaald kunnen worden op de inkomsten van de andere echtgenoot overeenkomstig de huwelijksvermogensrechtelijke regels.¹²⁵

D. NA DE ONTBINDING VAN HET HUWELIJK

a) Algemeen

Artikel 10, § 3 Invorderingswetboek regelt ten slotte het verhaalsrecht van de ontvanger na de ontbinding van het huwelijk¹²⁶:

¹¹⁷ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 246; M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 58.

¹¹⁸ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 246.

¹¹⁹ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 153.

¹²⁰ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 153.

¹²¹ M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 58-59.

¹²² S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 247.

¹²³ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 247.

¹²⁴ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 153-154.

¹²⁵ S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 247.

¹²⁶ Het tijdstip van de ontbinding van het huwelijk in *fiscalibus* is (cf. *Com.IB* 1992, nr. 394/8):

– de datum van het overlijden;

“Na de ontbinding van het huwelijk of de beëindiging van de wettelijke samenwoning in de zin van artikel 1476 van het Burgerlijk Wetboek kunnen de inkomstenbelastingen en de voorheffingen die betrekking hebben op de inkomsten die de echtgenoten vóór die ontbinding of beëindiging hebben verkregen alsook de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen in verband met de periode vóór die ontbinding of beëindiging, worden ingevorderd op de goederen van de beide echtgenoten, op de wijze omschreven in paragrafen 1 en 2.”

Volgens deze bepaling kan de ontvanger na het huwelijk de (ex-)echtgenoten aanspreken voor de invordering van de belastingschulden met betrekking tot inkomsten verkregen voor de ontbinding van het huwelijk overeenkomstig § 1 en § 2 van artikel 10 Invorderingswetboek (*cf. supra*, VI., B. en C. voor een bespreking van deze artikelen).

Met deze bepaling wenste de wetgever in de fiscale invorderingsregels, die gelden tijdens het huwelijk alsook tijdens de feitelijke scheiding, blijvend van toepassing te maken tijdens de periode na de ontbinding van het huwelijk. Men wou de ontvanger de bevoegdheid geven om de niet-vereffende belastingschulden ook ná de ontbinding van het huwelijk te kunnen invorderen op dezelfde wijze als vóór de ontbinding van het huwelijk. Hierbij blijft uiteraard de mogelijkheid bestaan om dezelfde goederen te kunnen onttrekken die ook tijdens het huwelijk hadden onttrokken kunnen worden.¹²⁷

De ontvanger kan dus deze belastingschulden invorderen op zowel de eigen als gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten, ook na de ontbinding van het huwelijk (art. 10, § 1 Invorderingswetboek). De onttrekkingsmogelijkheden van de niet-belaste echtgenoot bij de invordering van belastingschulden van de echtgenoot-schuldenaar blijven eveneens van toepassing (art. 10, § 1, tweede lid Invorderingswetboek). In geval van een belastingschuld met betrekking tot het tweede jaar na de feitelijke scheiding die wordt

ingevorderd na de ontbinding van het huwelijk, zullen de inkomsten van de (voorheen feitelijk) gescheiden niet-belaste echtgenoot en de goederen verworven met deze inkomsten onttrokken kunnen worden aan het verhaalsrecht van de ontvanger (art. 10, § 2 Invorderingswetboek).

Wij verwijzen naar de uiteenzetting hierboven wat de invorderingsmogelijkheden en de beperking ervan betreft onder toepassing van artikel 10, § 1 en § 2 Invorderingswetboek.

De vraag rijst of het billijk is om de ex-echtgenoot aan te spreken (zelfs een lange periode) na de ontbinding van het huwelijk die al dan niet gepaard gaat met een ontworpen verstandhouding tussen de ex-gehuwden, voor de betaling van belastingschulden m.b.t. de inkomsten van de andere ex-echtgenoot. De rechtbank van eerste aanleg te Leuven stelt in dit verband dat zij begrip heeft dat de aangesproken ex-echtgenoot deze regeling als onbillijk ervaart. Zij wordt verplicht belastingen te betalen op inkomsten waarover zij niet heeft kunnen beschikken en waarvan zij geen voordeel heeft gehad. De rechtbank mag echter om redenen van billijkheid de wet niet terzijde schuiven.¹²⁸ O.i. lijkt het dan ook gepast om minstens een beperking in de tijd van de invordering na de feitelijke scheiding of de ontbinding van het huwelijk in te voeren.

b) Inkomsten behaald na ontbinding van het huwelijk

In de rechtsleer is de vraag gesteld in welke mate de inkomsten die verworven worden na de ontbinding van het huwelijk vatbaar zijn voor de invordering van de niet-vereffende belastingschulden met betrekking tot de periode voor de ontbinding van het huwelijk. Volgens Vanermen kan de ontvanger beslag leggen op het loon van de niet-belaste echtgenoot en op de goederen die deze verworft.¹²⁹ Ook Loyens stelt dat de ontvanger – in toepassing van artikel 10 Invorderingswetboek

- de datum van de melding van het vonnis of arrest op de huwelijksakte of vanaf de opmaak van de akte van echtscheiding (art. 1278, eerste lid en 1304, eerste lid Ger.W.);
- de datum waarop de ambtenaar van de burgerlijke stand melding maakt van de beëindiging van de samenwoning in het bevolkingsregister.

¹²⁷ *Memorie van toelichting* bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Gedr.St.* Kamer, nr. 2073/1, 10).

¹²⁸ Rb. Leuven 24 december 2004, 01/1214/A, www.monKEY.be.

¹²⁹ B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 19.

– de onbetaalde belastingschulden met betrekking tot de periode tijdens het huwelijk kan invorderen op de goederen verworven met inkomsten behaald na de ontbinding van het huwelijk.¹³⁰

Delanote stelt daarentegen dat de inkomsten verworven door de niet-belaste echtgenoot na de ontbinding van het huwelijk eigen inkomsten van deze echtgenoot zijn op grond van het burgerlijk recht. Bijgevolg kunnen deze inkomsten worden onttrokken aan het verhaalsrecht van de ontvanger.¹³¹

Vanermen merkt op dat de ex-echtgenoot zich in een slechtere situatie bevindt onder het fiscaal invorderingsregime (art. 10 Invorderingswetboek) in vergelijking met de gemeenschappelijke regeling na de ontbinding van het huwelijk. De onvolkomen gemeenschapsschuld¹³² kan immers slechts verhaald worden op de niet-contracterende echtgenoot ten belope van hetgeen hij uit het gemeenschappelijk vermogen heeft ontvangen (art. 2.3.48 Nieuw BW). Een inkomstenbelastingsschuld kan evenwel onder het fiscaal invorderingsrecht (art. 9 en 10 Invorderingswetboek) verhaald worden op zowel de eigen als gemeenschappelijke goederen van beide echtgenoten, met uitzondering van de goederen waarvan de onverdachte oorsprong is aangetoond.

Artikel 10, § 3 Invorderingswetboek stelt dat de ontvanger kan invorderen op *“de goederen van de beide echtgenoten, op de wijze omschreven in paragrafen 1 en 2”*. De *memorie van toelichting* stelt dat het loon van de overlevende echtgenoot vatbaar blijft voor beslag.¹³³

Deze uitleg overtuigt niet. De invordering lastens de ex-echtgenoot dient te gebeuren op de wijze omschreven in § 1 en § 2 van artikel 10 Invorderingswetboek. Artikel 10, § 1, tweede lid, 4° Invorderingswetboek bepaalt duidelijk dat de ontvanger niet mag invorderen op de eigen goederen van de niet-belaste echtgenoot wanneer

deze aantoont *“dat het gaat om inkomsten die hem krachtens het burgerlijk recht eigen zijn of om goederen die hij met zulke inkomsten heeft verworven”*. Welnu, een inkomen behaald na de ontbinding van het huwelijk, of een goed verworven met dergelijk inkomen, is op grond het burgerlijk recht eigen. De duidelijke toepassing van de wetsvoorwaarden nopen tot de conclusie dat de ontvanger geen beslag kan leggen op het loon van de niet-belaste of overlevende echtgenoot.

Daarentegen zou een opzeggingsvergoeding of een bonus die aan de niet-belaste ex-echtgenoot wordt betaald na de ontbinding van het huwelijk, maar die betrekking heeft op de beroepsuitoefening tijdens het huwelijk, als een gemeenschappelijke schuld kwalificeren op grond van het burgerlijk recht.¹³⁴ De ontvanger zal wél kunnen invorderen op een dergelijke vergoeding overeenkomstig artikel 10, § 3 Invorderingswetboek.

c) *Quid bij aangaan van een volgend huwelijk?*

In de rechtsleer werd tevens de vraag gesteld naar de omstandigheid waarin de niet-belaste ex-echtgenoot opnieuw huwt. Kan de ontvanger in dergelijk geval nog steeds invorderen op de goederen van de (hertrouwde) ex-echtgenoot, inclusief de gemeenschappelijke goederen van het tweede huwelijk?

Volgens Vanermen is dit mogelijk gelet op de uitdrukkelijke, wettelijke machtiging om in te vorderen op alle eigen en gemeenschappelijke goederen van de niet-belaste echtgenoot na de ontbinding van het huwelijk. Ook de goederen die behoren tot het gemeenschappelijk vermogen van het *tweede* huwelijk zouden derhalve in aanmerking komen voor invordering.¹³⁵ Delanote daarentegen

¹³⁰ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 152-153.

¹³¹ M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 54.

¹³² Volgens Barbaix zijn belastingschulden, zelfs gerelateerd aan de inkomsten uit de beroepsuitoefening, nochtans volmaakte gemeenschapsschulden. Zie R. BARBAIX, *Handboek familiaal vermogensrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2018, 133. De belastingschulden onder het toepassingsgebied van art. 10 Invorderingswetboek hebben in elk geval de aard van een onvolmaakte gemeenschapsschuld, *memorie van toelichting* bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Parl.St.* Kamer 1998-99, nr. 2073/1, 10).

¹³³ *Memorie van toelichting* bij het wetsontwerp houdende fiscale en andere bepalingen (*Gedr.St.* Kamer, nr. 2073/1, 10).

¹³⁴ Art. 2.3.22., § 1 Nieuw BW merkt als gemeenschappelijk aan *“de inkomsten uit de beroepsbezigheden van elk van de echtgenoten, alle inkomsten of vergoedingen die ze vervangen of aanvullen, evenals de inkomsten uit openbare of particuliere mandaten; de opzeggingsvergoeding en andere uitkeringen waarop een echtgenoot wegens beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst gerechtigd is, voor het deel daarvan dat overeenstemt met de opzeggingsstermijn die tijdens het stelsel loop”*.

¹³⁵ B. VANERMEN, *“Principes inzake invordering van directe belastingen”* in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 19.

stelt dat de verhaalbaarheid van belastingschulden ontstaan voor het *tweede* huwelijk op de goederen van de niet-belaste ex-echtgenoot binnen het nieuwe huwelijk tot stand gekomen gemeenschappelijk vermogen geregeld wordt door het gemeen recht. Artikel 2.3.23 Nieuw BW stelt in dit verband dat de schulden van de echtgenoten die dateren van voor het huwelijk eigen schulden blijven, zelfs al waren zij gemeenschappelijke schulden binnen het eerste huwelijk.¹³⁶

O.i. dient de visie van Delanote de voorkeur te krijgen. Niet alleen wordt de invordering van de voorhuwelijksse eigen (belasting)schulden geregeld door het gemeen recht, maar ook de toepassing van de wetsvoorwaarden in het licht van de *ratio legis* noopt tot deze conclusie. Artikel 10, § 1, eerste lid Invorderingswetboek stelt immers dat de invordering van de belastingschulden van *één van de echtgenoten* verricht kan worden op de eigen en gemeenschappelijke goederen van *beide echtgenoten* en dit ongeacht het (door beide echtgenoten) *aangenomen huwelijksstelsel*. De wettekst kan met andere woorden niet toegepast worden op de gemeenschappelijke goederen binnen een ander aangenomen huwelijksstelsel. De wetgever wou vermijden dat de ontvanger in een minder gunstige invorderingspositie zou komen na de ontbinding van het huwelijk. De essentie van deze bepaling is dat de ontvanger in dezelfde positie blijft als tijdens het huwelijk, doch niet in een betere positie, hetgeen het geval zou zijn indien de ontvanger ook kan invorderen op de gemeenschappelijke goederen binnen een tweede huwelijk. Die mogelijkheid zou de ontvanger immers niet hebben tijdens het eerste huwelijk.

Tot slot bepaalt artikel 10, § 4 Invorderingswetboek dat het algemeen verhaalbaarheidsprincipe van artikel 10, § 1 Invorderingswetboek niet van toepassing is op *“de inkomstenbelastingen, de voorheffingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen in verband met de periode vóór het huwelijk en vóór het afleggen van de verklaring van wettelijke samenwoning”*. De belastingschulden van het eerste huwelijk hebben betrekking op een periode voor het tweede huwelijk. Gelet op de bijzondere

en afwijkende aard van de fiscale invorderingsregels t.a.v. (ex-)echtgenoten dient deze bepaling o.i. gelezen te worden als zijnde van toepassing per *“huwelijk”*.¹³⁷

E. TUSSENCONCLUSIE

De invorderingsmogelijkheden van de ontvanger in het kader van de inkomstenbelasting, voorheffingen en met inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen worden geregeld door artikelen 9 en 10 van het Invorderingswetboek. Hoewel de ontvanger principieel over een ruim verhaalsrecht beschikt (t.a.v. de niet-belaste (ex-)echtgenoot), wordt zijn verhaalsrecht getemperd door de verschillende onttrekkingsmogelijkheden die de niet-belaste (ex-)echtgenoot kan inroepen.

De omvang van het verhaalsrecht van de ontvanger verschilt naargelang de invordering gebeurt tijdens het huwelijk, tijdens de feitelijke scheiding en na de ontbinding van het huwelijk. Hierbij is het belangrijk om acht te slaan op de toepassingsvoorwaarden van de onttrekkingsmogelijkheden en de bewijslast die rust op de niet-belaste (ex-)echtgenoot om de onverdachte oorsprong van een goed aan te tonen. Indien een goed een onverdachte oorsprong heeft, dan mag de ontvanger niet invorderen op dit goed t.a.v. de niet-belaste (ex-)echtgenoot. O.i. kan ook een *gedeeltelijk onverdacht* goed onttrokken worden aan het verhaalsrecht van de ontvanger op een pondsgewijze manier. De ontvanger mag niet invorderen op het onverdacht deel van een goed in de mate dat dit onverdacht deel wordt aange-toond. Het loutere feit dat een goed een *gedeeltelijk verdachte* oorsprong heeft, heeft niet tot gevolg dat de ontvanger op het goed in zijn geheel mag invorderen.

O.i. is het niet billijk om de ex-echtgenoot aan te spreken (zelfs een lange periode) na de ontbinding van het huwelijk die al dan niet gepaard gaat met een ontwrichte verstandhouding tussen de ex-gehuiden, voor de betaling van belastingschulden m.b.t. de inkomsten van de andere ex-echtgenoot.

¹³⁶ M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2020, 54.

¹³⁷ Vanermen stelt evenwel dat art. 10, § 4 Invorderingswetboek enkel betrekking heeft op de periode van vóór het eerste huwelijk. Zie B. VANERMEN, “Principes inzake invordering van directe belastingen” in E. DIRIX en P. TAELEMAN, *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 19-20.

De mogelijkheid om de ex-echtgenoot na de ontbinding van het huwelijk aan te spreken voor belastingschulden ontstaan tijdens de periode van het huwelijk onder artikel 10, § 3 Invorderingswetboek zou dan ook middels een wettelijk ingrijpen in de tijd beperkt dienen te worden.

De invorderingsbepalingen van artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek hebben een absolute primauteit op de huwelijksvermogensrechtelijke invorderingsbepalingen (zie *supra*, IV). Nu artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek enkel van toepassing zijn op de inkomstenbelasting, voorheffingen en met inkomstenbelasting gelijkgestelde belasting, wordt het verhaalsrecht van de ontvanger inzake andere fiscale schulden bepaald door het gemeen huwelijksvermogensrecht. Zo wordt het verhaalsrecht van de ontvanger inzake btw-schulden bepaald door het gemeen huwelijksvermogensrecht. Een uitzondering op dit principe betreft de situatie waarin een specifieke fiscale bepaling, zoals artikel 3.10.4.1.2 VCF, in een gelijkaardige regeling als artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek voorziet. De invordering van diverse fiscale schulden lastens (ex-)echtgenoten wordt anno 2022 niet geregeld door een uniforme en geharmoniseerde procedure, niettegenstaande de invoering van een “uniform” Invorderingswetboek.

7. *Capita selecta*

A. HET BEZWAARRECHT

Aanvankelijk had enkel de echtgenoot in wiens hoofde de aanslag werd gevestigd een geldig bezwaarrecht op grond van (oud) artikel 366 WIB 1992, dat als een persoonlijk recht werd beschouwd en niet toekwam aan een derde op wiens naam de aanslag niet werd ingekohierd.¹³⁸

Dat derden eventueel voor belastingschulden zouden kunnen worden aangesproken,

deed volgens het Hof van Cassatie hieraan geen afbreuk.¹³⁹ De feitelijk gescheiden echtgenoot beschikte dan ook over geen enkel rechtsmiddel om de materiële en formele geldigheid van de belasting te betwisten die ten name van de andere echtgenoot werd gevestigd, maar niettegenstaande toch tot betaling hiervan kon gehouden worden.¹⁴⁰ Slechts in de invorderingsfase kon men zich hiertegen verzetten voor de beslagrechter.¹⁴¹ Principieel is de beslagrechter immers enkel bevoegd om te oordelen over de rechtmatigheid en de regelmatigheid van de tenuitvoerlegging, zonder dat hij uitspraak mag doen over de zaak zelf.¹⁴²

Het spreekt voor zich dat deze piste weinig soelaas bood voor de feitelijk gescheiden echtgenoot. Het keerpunt in de voorliggende discussie werd dan ook voorzien door het Grondwettelijk Hof.¹⁴³ In een antwoord op een prejudiciële vraag liet het Grondwettelijk Hof verstaan dat het ontbreken van een bezwaarrecht in hoofde van de feitelijk gescheiden echtgenoot voor fiscale schulden van de andere echtgenoot leidt tot een schending van het gelijkheidsbeginsel. Door, ingevolge de toepassing van de regels betreffende de inkohiering, de feitelijk gescheiden echtgenoot uit te sluiten uit het begrip *belastingplichtige* in (huidig) artikel 366 WIB 1992, werd aan de feitelijk gescheiden echtgenoot immers het fundamenteel recht van verdediging ontzegd terwijl dat recht, op basis van dezelfde regels, wél is gewaarborgd aan de samenwonende echtgenoot.

Weliswaar bood (oud) artikel 394*bis* WIB 1992 aan de feitelijk gescheiden echtgenoot de mogelijkheid om de invordering van de belasting op de inkomsten van de andere echtgenoot te beperken tot wat deze verschuldigd zou zijn indien hij alle rechten van bezwaar en ontheffing van ambtswege zou hebben uitgeoefend. Niettemin kon dit niet als een volwaardig administratief beroep worden beschouwd aangezien de feitelijk gescheiden

¹³⁸ Cass. 16 september 2004, *Fisc.Koer.* 2004, afl. 16, 656, noot W. DEFOUR; A. BUGGENHOUT, “Het fiscaal statuut van feitelijk gescheiden echtgenoten: een stand van zaken”, *TFR* 2000, afl. 179, 335-336.

¹³⁹ Cass. 2 september 1971, *Bull.Bel.*, afl. 775, 10496.

¹⁴⁰ GwH 27 juni 1996, nr. 39/96, www.const-court.be, B.4.1.

¹⁴¹ Cass. 21 oktober 1994, *Arr.Cass.* 1994, 867, *Fisc.Koer.* 1994, 590, *RW* 1994-95, 1120; M. DELANOTE, *Invordering federale fiscale schulden*, Mechelen, Kluwer, 2020, 55.

¹⁴² Cass. 28 september 1990, *Arr.Cass.* 1990, 101, nr. 46; Cass. 1 december 1995, F.95.0044.F, www.monKEY.be; Cass. 11 mei 1998, *RW* 1998-99, 602; E. DIRIX, “Beslag” in *APR*, Mechelen, Kluwer, 2018, nr. 62.

¹⁴³ GwH 27 juni 1996, nr. 39/96, www.const-court.be.

echtgenoot niet het inzage- en hoorrecht kon uitoefenen.¹⁴⁴ Al kon die maatregel bijdragen tot de verbetering van de situatie van de feitelijk gescheiden echtgenoot, toch had dit volgens het Grondwettelijk Hof niet tot gevolg dat de in (huidig) artikel 366 WIB 1992 vervatte aantasting van het recht van verdediging ten volle werd verholpen.¹⁴⁵ De zorg om fictieve scheidingen te ontmoedigen met als doel de belasting te vermijden kon niet verantwoordend dat werd afgeweken van het fundamenteel recht om voor een rechtsinstantie de gegrondheid van een schuld te betwisten, zelfs als het een belastingschuld betrof en de schuldenaar krachtens een bij wet ingevoerde hoofdelijkheid gehouden was tot betaling ervan.¹⁴⁶

De wetgever heeft dan ook niet nagelaten om voormelde rechtspraak op te nemen in de hervorming van de fiscale procedure in 1999.¹⁴⁷ Artikel 366 WIB 1992 werd immers aangepast, waardoor iedere echtgenoot op wiens goederen een aanslag kan worden ingekohierd het recht heeft om bezwaar (alsook een verzoek tot ambtshalve ontheffing¹⁴⁸) in te dienen.¹⁴⁹ Deze maatregel was van toepassing vanaf 27 maart 1999 en gold reeds voor bezwaartermijnen die nog niet waren afgelopen¹⁵⁰, en dit ongeacht het aanslagjaar waarop de inkomsten betrekking hadden. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever ervoor heeft geopteerd de bepaling in werking te laten treden op de dag van de publicatie van de wet, t.w. 27 maart 1999, en niet met ingang van aanslagjaar 1999, omdat geschillen over vorige aanslagjaren reeds konden bestaan.¹⁵¹

Hoewel de fiscale administratie geen voorstander was¹⁵², klonk in de rechtsleer n.a.v. voormeld arrest en wetgevend ingrijpen de roep om het bezwaarrecht uit te breiden naar *alle* derden steeds luider. Het persoonlijk karakter van het bezwaarrecht werd door het arrest van het Grondwettelijk Hof immers reeds principieel verworpen.¹⁵³ In de rechtspraak nadien werd eveneens het bezwaarrecht van persoonlijk en hoofdelijk gehouden vennoten van een CVOA erkend¹⁵⁴, alsook het bezwaarrecht van hoofdelijk aansprakelijke mededaders *cf.* artikel 458 WIB 1992.¹⁵⁵ Het bezwaarrecht van derden werd dan ook ingeschreven voor alle medeschuldenaars *cf.* artikel 2 Invorderingswetboek in artikel 366 WIB 1992 vanaf 1 januari 2020.¹⁵⁶ Het begrip “medeschuldenaar” wordt in artikel 2, § 1, 6° van het Invorderingswetboek gedefinieerd als “de persoon die niet in het kohier of in het innings- en invorderingsregister is opgenomen en in de mate dat deze gehouden is tot de betaling van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen op grond van dit wetboek, de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of het gemeen recht”. Ook de niet in het kohier of in het innings- en invorderingsregister opgenomen echtgenoot kan onder bepaalde omstandigheden beschouwd worden als een “medeschuldenaar”.¹⁵⁷ De bezwaartermijn wordt gekoppeld aan de aanmaning tot betaling die aan de medeschuldenaar wordt verzonden *cf.* artikel 13, § 2, derde lid Invorderingswetboek, naast de expliciete inschrijving van het

¹⁴⁴ A. BUGGENHOUT, “Het fiscaal statuut van feitelijk gescheiden echtgenoten: een stand van zaken”, *TFR* 2000, afl. 179, 335-336.

¹⁴⁵ GwH 27 juni 1996, nr. 39/96, www.const-court.be, B.4.3.

¹⁴⁶ GwH 21 mei 2003, nr. 71/2003, www.const-court.be, B.9.; GwH 24 maart 2004, nr. 57/2004, www.const-court.be, B.3.; M. MAUS, “Het fiscaal bezwaarrecht van derden” (noot onder Cass. 16 september 2004), *TFR* 2005, afl. 285, 681.

¹⁴⁷ G. MAERTENS, “Feitelijk gescheiden echtgenoten: eindelijk recht op bezwaar”, *AFT* 2001, afl. 2, 75 *et seq.*

¹⁴⁸ Art. 376 WIB 1992; S. DE RAEDT, “Invordering van inkomstenbelastingen lastens feitelijk gescheiden echtgenoten en ex-echtgenoten” in E. DIRIX en P. TAELEMAN (eds.), *Fiscaal executierecht*, Antwerpen, Intersentia, 2003, 230.

¹⁴⁹ *Parl. St. Kamer* 1997-98, 1342/1, 7; V. DAUGINET en K. SPAGNOLI (eds.), *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 20.

¹⁵⁰ Cass. 3 maart 2006, *TFR* 2006, 893; Brussel 29 februari 2012, 2007/AR/2096, www.expert.taxwin.be.

¹⁵¹ *Parl. St. Kamer* 1997-98, nr. 1341/017, 106. Zie ook GwH 15 februari 2006, nr. 22/2006, www.const-court.be; S. DE RAEDT, “Het bezwaarrecht van de feitelijk gescheiden echtgenote: het Arbitragehof biedt weinig hulp voor hangende geschillen” (noot onder GwH 15 februari 2006), *TFR* 2006, afl. 308, 771-776.

¹⁵² Circ. nr. Ci.RH.863/530.827 van 18 september 2000, art. 5.

¹⁵³ L. VANHEESWIJCK, “Hoe persoonlijk is het bezwaarrecht in de inkomstenbelastingen?” in *Liber Amicorum Jean- Pierre Lagae*, Diegem, Ced. Samsom, 1998, 306-309.

¹⁵⁴ Cass. 16 september 2004, *TFR* 2005, 677, *RGCF* 2005, afl. 1, 55; GwH 6 november 2008, nr. 155/2008, www.const-court.be.

¹⁵⁵ GwH 18 juni 2009, nr. 99/2009, www.const-court.be; GwH 9 juli 2009, nr. 112/2009, www.const-court.be.

¹⁵⁶ Circ. nr. 2022/C/3 betreffende het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, www.fisconetplus.be.

¹⁵⁷ Wetsvoorstel tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (*Parl. St. Kamer* 2018-19, nr. 54-3625/001, 14).

bezwaarrecht en het recht om een ambtshalve ontheffing te vragen in het WIB 1992.¹⁵⁸

Gelet op het arrest van het Arbitragehof van 27 juni 1996 werd evenwel, nog vóór de aanpassing van voormeld artikel 366 WIB 1992, het bezwaarschrift van de feitelijk gescheiden echtgenoot op wiens goederen de aanslag werd ingevorderd als ontvankelijk beschouwd.¹⁵⁹ De feitelijk gescheiden echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd heeft aldus in beginsel een onvoorwaardelijk bezwaarrecht, en dit zelfs indien het de inkomsten van de andere echtgenoot betreft.¹⁶⁰

Toch oordeelde het Hof van Cassatie dat de feitelijk gescheiden echtgenoot wiens bezwaarschrift als onontvankelijk werd bevonden (en dit zelfs na de aanvaarding van het bezwaarrecht door het Grondwettelijk Hof), geen verder verhaal heeft. Zo laat (oud) artikel 394, § 1, eerste lid WIB 1992 (thans art. 10 Invorderingswetboek) weliswaar onverkort de mogelijkheid bestaan om bezwaar aan te tekenen tegen de aanslag door de echtgenoot op wiens naam de belasting niet is gevestigd, zonder dat dit enige invloed heeft op de rechtsgeldigheid van de invordering die wordt vervolgd ten laste van de echtgenoot op wiens naam de belasting niet werd gevestigd. De belastingplichtige kon dan ook in het kader van de invordering van de belasting weliswaar aanvoeren dat zijn rechten van verdediging werden geschonden, maar kon dit niet uitsluitend baseren op de stelling dat hij zelf geen bezwaar tegen de aanslag had aangetekend en dit thans niet meer zou kunnen doen.¹⁶¹ Het bezwaarrecht en het recht van de fiscale administratie om de aanslag in te vorderen dienen aldus duidelijk van elkaar onderscheiden te worden.¹⁶²

In de rechtspraak werd geoordeeld dat wanneer echtgenoten feitelijk gescheiden zijn, de bezwaartermijn voor de echtgenoot bij wie de invordering gebeurt van de aanslag op de inkomsten van de andere echtgenoot, pas zal beginnen lopen wanneer aan deze echtgenoot kennis wordt gegeven van die aanslag.¹⁶³ Dit gebeurde voorheen door betekening van het dwangbevel, ofschoon geen enkele bepaling de fiscale administratie verplichtte om het aanslagbiljet naar de andere echtgenoot te sturen.¹⁶⁴

Vereist is dat de feitelijk gescheiden echtgenoot in kennis wordt gesteld van het kohierartikel, het aanslagjaar, de belastingschuldige, het bedrag van de verschuldigde belasting, de elementen die de belastbare grondslag bepalen, de bezwaartermijn en de bevoegde administratieve instantie die van het bezwaar kennis moet nemen.¹⁶⁵

Het vergaren van informatie omtrent de oorzaak van de verschuldigde belasting kon in de praktijk voor problemen zorgen wanneer feitelijk gescheiden echtgenoten elkaar niet (wouden) steunen, en zich beriepen op het recht op bescherming van hun private levenssfeer. Wanneer de feitelijk gescheiden echtgenoot echter niet in staat zou zijn om informatie te bekomen omtrent de aard, de omvang en de herkomst van de belaste inkomsten (bv. omwille van het zeer groot tijdsverloop), worden de rechten van verdediging geschonden.¹⁶⁶ Om deze reden kan een echtgenoot een vraag om raadpleging, uitleg of mededeling richten t.a.v. de fiscale administratie m.b.t. het fiscaal dossier van de andere echtgenoot.¹⁶⁷

Het staat buiten kijf dat de rechtspositie van de feitelijk gescheiden echtgenoot werd verbeterd. Het inmiddels wettelijk verankerd bezwaarrecht

¹⁵⁸ M. DELANOTE, "Het nieuwe Invorderingswetboek: eerste algemene beschouwingen", *Fisc.Act.* 2019, afl. 16, 1-8.

¹⁵⁹ Parl.Vr. nr. 540, Muylle, 23 november 2004.

¹⁶⁰ Cass. 28 februari 2019, F.17.0121.F, *FJE*, No. 2019/111.

¹⁶¹ Cass. 27 juni 2002, C.00.0427.N, www.juportal.be; Cass. 27 juni 2002, C.99.0190.N, www.juportal.be; Brussel 3 mei 2018, 2015/AF/295, www.expert.taxwin.be; P. SUYKENS, "De aansprakelijkheid voor belasting binnen het huwelijk, wettelijke samenwoning en feitelijke samenwoning: een vergelijking", *TFR* 2003, afl. 248, 834; F. DESTERBECK, "Inkohiering na echtscheiding belet invordering bij ex-partner niet", *Fisc.Act.* 2002, afl. 32, 6-8.

¹⁶² P. SUYKENS, "De aansprakelijkheid voor belasting binnen het huwelijk, wettelijke samenwoning en feitelijke samenwoning: een vergelijking", *TFR* 2003, afl. 248, 834.

¹⁶³ Gent 15 oktober 2003, 1998/FR/111, www.expert.taxwin.be; Brussel 18 oktober 2006, 2002/AR/2964, www.expert.taxwin.be; Antwerpen 8 januari 2013, 2011/AR/2676, www.expert.taxwin.be; Gent 16 juni 2015, 2014/AR/1677, www.expert.taxwin.be.

¹⁶⁴ F. MARCK, "Gedeeltelijke ontmijsing van gevaar feitelijke scheiding" (noot onder Beslagr. 19 april 1999), *TFR* 1999, afl. 170, 825-826.

¹⁶⁵ Antwerpen 8 januari 2013, 2011/AR/2676, www.monKEY.be, onder verwijzing naar Cass. 14 juni 2002, *TFR* 2003, afl. 238, 273-275, noot DEFOOR.

¹⁶⁶ Antwerpen 9 maart 2004, *FJE*, No. 2005/12.

¹⁶⁷ Art. 337, derde lid WIB 1992; I. DE TROYER en L. VANDENBERGHE, *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 233-234.

van de feitelijk gescheiden echtgenoot komt de rechtsbescherming aanzienlijk tegemoet. Hierbij mag men echter niet uit het oog verliezen dat middels het bezwaarrecht de echtgenoot slechts de materiële en formele geldigheid van de belasting kan betwisten. Zodra de aanslag onherroepelijk wordt en administratief kracht van gewijsde verkrijgt, kan de fiscale administratie beroep doen op de wettelijke bepalingen die de invordering van fiscale schulden lastens echtgenoten voorzien. Men situeert zich dan in de invorderingsfase, gedurende dewelke men niet meer de materiële en formele geldigheid van de belasting kan betwisten.

B. HET DERDENVERZET

Het bezwaarrecht van feitelijk gescheiden echtgenoten staat heden niet meer ter discussie. Conform de uitputtingsvereiste *cf.* artikel 1385*undecies* Ger.W. is de uitoefening van het bezwaarrecht immers de administratieve filter die dient te worden doorlopen alvorens de belastingplichtige een vordering in rechte kan instellen. Maar wat als slechts één echtgenoot een bezwaar heeft ingediend tegen een gemeenschappelijke aanslag, en vervolgens ook als enige een voorziening in rechte instelt, terwijl diens echtgenoot geen partij is geweest bij de administratieve procedure, maar toch – teneinde zijn rechten te waarborgen – derdenverzet instelt tegen het vonnis in eerste aanleg? Het Hof van Cassatie heeft op 17 september 2020 een opmerkelijk arrest hieromtrent gevelde.

Het derdenverzet is een buitengewoon rechtsmiddel dat een ieder die niet behoorlijk is opgeroepen of niet in dezelfde hoedanigheid in de zaak is tussen gekomen, toelaat om derdenverzet aan te tekenen tegen een, zij het voorlopige, beslissing die zijn rechten benadeelt en die gewezen is

door een burgerlijk gerecht, of door een strafgerecht in zover dit over burgerlijke belangen uitspraak heeft gedaan.¹⁶⁸ De rechtsingang geschiedt met dagvaarding aan alle partijen voor de rechter die de bestreden beslissing heeft gewezen.¹⁶⁹

Artikel 1385*undecies*, eerste lid Ger.W. bepaalt dat de vordering inzake fiscale geschillen tegen de fiscale administratie slechts toegelaten is indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld.

In de rechtsleer werd reeds opgemerkt dat indien een fiscale rechtbank kwalificeert als een *burgerlijk gerecht cf.* artikel 1122 Ger.W., de partij die derdenverzet aantekent dient te bewijzen dat het vonnis afbreuk heeft gedaan aan zijn rechten.¹⁷⁰ Dit gegeven leek niet compatibel in fiscale context, aangezien fiscale betwistingen in beginsel enkel betrekking kunnen hebben op de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.¹⁷¹ De benadeling van de rechten van een derde in fiscale zaken zou moeilijk denkbaar zijn.¹⁷² Er is evenwel geen wetsbepaling die derdenverzet in fiscale zaken uitsluit.¹⁷³

Andere rechtsleer beantwoordde voormelde vraag echter positief, waardoor ook een fiscaal vonnis vatbaar voor derdenverzet zou zijn, indien voldaan aan de wettelijke voorwaarden. Het is bijvoorbeeld niet ondenkbaar dat de rechten van een accountant kunnen worden benadeeld, die zijn aansprakelijkheid in het gedrang ziet komen wanneer de vordering van de belastingplichtige wordt afgewezen.¹⁷⁴

Met betrekking tot de uitputtingsvereiste oordeelde het hof van beroep te Luik dat het derdenverzet van de echtgenoot onontvankelijk was. De echtgenoot in kwestie had immers geen bezwaarschrift *cf.* artikel 366 WIB 1992 ingediend. Het maakte te deze niet uit of de vordering middels verzoekschrift dan wel via derdenverzet wordt ingeleid bij de rechtbank.¹⁷⁵

¹⁶⁸ Art. 1122 Ger.W.

¹⁶⁹ Art. 1125, eerste lid Ger.W.

¹⁷⁰ H. BOULARBAH, "Le point sur la procédure civile. Les voies de recours" in G. DE LEVAL *et al.* (eds.), Luik, Commission Université-Palais, 2000, 313.

¹⁷¹ G. CLOSSET-MARCHAL, J.F. VAN DROOGHENBROECK, S. UHLIG en A. DECROËS, "Examen de jurisprudence. Les voies de recours (1993-2005)", *RCJB* 2006, 633.

¹⁷² K. WAGNER, "Derdenverzet" in *APR*, Mechelen, E.Story-Scientia, 2004, 103.

¹⁷³ Brussel 5 oktober 1971, *Rev.fisc.* 1972, 131, zoals besproken in K. WAGNER, "Art. 1122 Ger.W." in *Artikelsgewijze commentaar Gerechtelijk recht*, Mechelen, Kluwer, 198.

¹⁷⁴ H. BOULARBAH en C. MARQUET, "Tierce opposition", *RPDB*, Brussel, Bruylant, 2012, 25.

¹⁷⁵ Luik 8 mei 2019, 2017/RG/1105, www.expert.taxwin.be.

Dit is voor het Hof van Cassatie echter niet relevant.¹⁷⁶ Het bezwaarrecht dient enkel door de belastingplichtige te worden uitgeoefend, alvorens een vordering in rechte te kunnen instellen. Wanneer een belanghebbende partij derdenverzet aantekent, is het niet vereist dat deze eveneens de administratieve fase doorloopt. In artikel 1125 Ger.W. leest men geen vereiste van een voorafgaand administratief beroep. Het derdenverzet van de echtgenoot diende aldus door de appelrechters ontvankelijk te worden verklaard.

Het Hof van Cassatie bevestigt met dit arrest het primair karakter van de procedurele regels van het Gerechtelijk Wetboek. Dit cassatiearrest heeft eveneens gevolgen voor de aangesproken medeschuldenaars *cf.* artikel 2 Invorderingswetboek, wiens derdenverzet – in afwezigheid van een bezwaarschrift – in beginsel voortaan niet meer zou kunnen worden afgewezen.¹⁷⁷

C. DE ZIJDELINGSE VORDERING

Overeenkomstig artikel 1166 Oud BW kunnen schuldeisers alle rechten en vorderingen van hun schuldenaars uitoefenen, met uitzondering van diegene die aan de persoon verbonden zijn.¹⁷⁸

Wanneer de aanslag enkel op naam van de gescheiden echtgenoot werd gevestigd, kan diens ex-echtgenote, die een zekere en opeisbare schuldvordering (zoals een onderhoudsvordering) lastens hem heeft, voor de hoven en rechtbanken optreden bij wijze van zijdelingse vordering.

Volgens het hof van beroep te Brussel bevat de fiscale wet geen afwijkende bepalingen aan artikel 1166 Oud BW, zodat diens ex-echtgenote als schuldeiser van onderhoudsbijdragen van haar ex-echtgenoot mag tussenkomen in de gerechtelijke fase, en dit om de rechten van de

ex-echtgenoot als haar schuldenaar te vrijwaren, die na de indiening van de voorziening inactief zou zijn geweest.

Zodoende heeft de ex-echtgenote de rechten van haar ex-echtgenoot gevrijwaard door te pogen een fiscale schuld te vernietigen, met dien verstande dat haar onderhoudsvordering meer slagkansen zou hebben wegens de (verbeterde) solvabiliteit van de ex-echtgenoot.¹⁷⁹ Om deze reden is bepaalde rechtsleer van mening dat o.b.v. de zijdelingse vordering de schuldeiser van de belastingplichtige het recht zou bezitten om een bezwaarschrift (en later een verzoekschrift voor de fiscale rechtbank) in te dienen¹⁸⁰, ondanks dat het instellen van een zijdelingse vordering door de fiscale administratie in een circulaire zou worden uitgesloten, aangezien het vorderingsrecht van de belastingplichtige persoonlijk zou zijn.¹⁸¹ Eveneens werd de vrijwillige tussenkomst in een fiscale zaak reeds aanvaard.¹⁸²

D. ADMINISTRATIEVE SANCTIONERING VAN ECHTGENOTEN

a) Algemeen

Krachtens artikel 6 EVRM wordt eenieder, die wegens een strafbaar feit wordt vervolgd, voor onschuldig gehouden totdat zijn schuld volgens de wet bewezen wordt. In deze bepaling moet niet alleen het vermoeden van onschuld gelezen worden, maar ook de fundamentele regel volgens de welke de strafrechtelijke verantwoordelijkheid de dader van het misdrijf niet overleeft.¹⁸³ Eveneens wordt in het voormeld artikel het algemeen rechtsbeginsel dat een straf persoonlijk is tot uitdrukking gebracht.¹⁸⁴

¹⁷⁶ Cass. 17 september 2020, F.20.0003.F, *FJF*, No. 2020/271.

¹⁷⁷ J. VAN DYCK, “‘Derdenverzet’ door echtgenoot: ‘uitputtingsvereiste’ geldt niet”, *Fiscoloog* 2020, afl. 1674, 2-3.

¹⁷⁸ Zie o.m. M. GHYSELEN, “Invordering van een fiscale schuld lasten een stilstaande erfgenaam: beslag en zijdelingse vordering”, *TFR* 1997, afl. 152-153, 246-248; A. DELEU en N. BOUVERET, “La place de l’action oblique au sein de la procédure fiscale”, *RGCF* 2007, afl. 5, 317-337.

¹⁷⁹ Brussel 2 februari 2000, *TFR* 2000, afl. 184, 655-657, *Fiscoloog* 2000, afl. 742, 2; M. MAUS, “De schuldeiser van de belastingplichtige en de zijdelingse vordering in fiscale zaken” (noot onder Brussel 4 februari 2000), *TFR* 2000, afl. 184, 657-658.

¹⁸⁰ A. DELEU en N. BOUVERET, “La place de l’action oblique au sein de la procédure fiscale”, *RGCF* 2007, afl. 5, 330-336.

¹⁸¹ Circ. nr. Ci.RH.863/530.827 van 18 september 2000, art. 111.

¹⁸² Gent 5 oktober 1999, *FJF*, No. 2000/94, *Fiscoloog* 2001, afl. 811, 13.

¹⁸³ EHRM 29 augustus 1997, *A.P., M.P. and T.P. / Zwitserland, en E.L., R.L. and J.O.-L. / Zwitserland*, r.o. 48 resp. 53; EHRM 12 juli 2012, *Lagarrière / Frankrijk*, r.o. 59.

¹⁸⁴ Cass. 12 januari 1989, AR nr. 2959, *Arr.Cass.* 1988-89, nr. 279; Cass. 13 maart 2008, AR D.07.0012.N, *Arr.Cass.* 2008, nr. 180; Cass. 9 april 2013, AR P.12.0783.N, *Arr.Cass.* 2013, nr. 223; Cass. 2 januari 2014, AR D.12.0005.N, *Arr.Cass.* 2014, nr. 3; Cass. 20 januari 2015, *Pas.* 2015, nr. 48, 150; Gent 27 november 2018, 2017/AR/1591, www.expert.taxwin.be.

Aangezien het strafrechtelijk karakter van administratieve sancties in het verleden reeds principieel werd aanvaard door het EHRM¹⁸⁵, en vervolgens door het Grondwettelijk Hof¹⁸⁶ en het Hof van Cassatie¹⁸⁷, zijn de strafrechtelijke¹⁸⁸ waarborgen van artikel 6 EVRM, waaronder de voormelde rechtsbeginselen, ook van toepassing op administratieve sancties, die omschreven worden als een bij of krachtens de wet voorgestelde maatregel met een repressief karakter, die door een bestuursorgaan wordt opgelegd door middel van een eenzijdige individuele bestuurshandeling, als reactie op de schending van een rechtsnorm.¹⁸⁹

Put omschrijft een administratieve sanctie als volgt: “[...] Een administratieve sanctie veronderstelt een voorafgaande verstoring van de rechtsorde; dit impliceert derhalve een concrete inbreuk op een rechtsnorm, waardoor de administratieve sanctie in beginsel dan ook een individueel karakter vertoont. [...]”¹⁹⁰ In het bijzonder strekken administratieve sancties in fiscalibus ertoe op algemene wijze elke belastingplichtige aan te sporen de fiscale wetgeving op correcte wijze toe te passen teneinde bestraffing te vermijden, doch ook om de foutieve toepassing van de fiscale wetgeving te sanctioneren, en herhaling van inbreuken te voorkomen.¹⁹¹

Zo is een belastingverhoging met name slechts een administratieve sanctie die geen invloed heeft op het bepalen van de belastbare grondslag, maar

op de berekening van de belasting, en dit evenwel pas na het bepalen van de belastbare grondslag. Dit is o.m. van belang voor de echtgenoot die in het kader van de vestiging van een subsidiaire aanslag als *gelijkgestelde belastingplichtige* cf. artikel 357, 2° WIB 1992 wordt aangesproken. De belastingverhoging valt immers niet onder het begrip “*dezelfde belastingelementen*” die dienstig moeten zijn voor de vestiging van de subsidiaire aanslag. Wanneer dus een belastingverhoging wordt vernietigd, kan de fiscale administratie geen subsidiaire aanslag meer vestigen op basis van dat gegeven alleen.¹⁹² Maar indien de belastbare grondslag wél correct zou kunnen worden vastgesteld, houdt het wettelijk voorschrift dat stelt dat de subsidiaire aanslag op “*dezelfde belastingelementen*” moet betrekking hebben, niet in dat er geen hogere belastingverhoging kan worden opgelegd.¹⁹³ Zo is het mogelijk dat een belastingverhoging van 10% wordt vervangen met een belastingverhoging van 50%, met de toepassing van retroactieve nalatigheidsinteressen als gevolg.¹⁹⁴

Bij de toepassing van belastingverhogingen moeten beide belastingplichtigen telkens worden ingelicht over de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de belastingverhoging (vermelden van de aard, de ernst en de rang van de overtreding).¹⁹⁵ Vragen om inlichtingen¹⁹⁶, berichten van wijziging¹⁹⁷, kennisgevingen van aanslag van ambtswege¹⁹⁸ en kennisgevingen van

¹⁸⁵ EHRM 8 juni 1976, nr. 5370/72, *Engel / Nederland*; EHRM 4 maart 2004, nr. 47650/99, *Silverster's Horeca Service / België*; A. ALEN, “Administratieve geldboeten: hun internationaal- en internrechtelijke kwalificatie” in *Liber Amicorum Prof. Dr. G. Baeteman*, Deurne, Kluwer, 1997, 398; P. VAN ORSHOVEN, “Fiscale administratieve sancties en het recht op behoorlijke rechtsbedeling na het arrest Öztürk van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens”, *TFR* 1984, 86.

¹⁸⁶ GwH 18 juni 2008, nr. 91/2008, B.8.1.; GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, B.16.2.; GwH 23 januari 2019, nr. 7/2019, B.12.3.

¹⁸⁷ Cass. 29 januari 2013, AR P. 12.0402.N, *Arr.Cass.* 2013, nr. 67, p. 262; Cass. 12 december 2014, F.13.0133.N.

¹⁸⁸ Het EHRM maakt een nuance in rechtsbescherming tussen administratieve sancties en sancties die behoren tot “*the hard core of criminal law*”.

¹⁸⁹ J. VAN DONINCK, “Het lot van onrechtmatig bewijs: een grondslagenonderzoek”, *RW* 2020-21, afl. 33, 1293.

¹⁹⁰ J. PUT, *Administratieve sancties in het sociale zekerheidsrecht. Preventieve rechtsbescherming bij rechterlijke controle op het opleggen van administratieve sancties in de sociale zekerheid*, Brugge, die Keure, 1998, 35, nr. 46; L. VENY, L. DE GEYTER en F. VANDENDRIESSCHE, “De invoering van gemeentelijke administratieve sancties ... of naar publieke rechtshandhaving op lokaal vlak in België?”, *AJT* 1999-2000, 158.

¹⁹¹ Gent 27 november 2018, 2017/AR/1591, www.expert.taxwin.be.

¹⁹² Bergen 1 december 2020, 2018/RG/547, www.expert.taxwin.be. Zie ook B. VAN VLIJERDEN, “De subsidiaire aanslag: waarom nog procederen? Recente evoluties in de ervaringen van Sisyphus” in *Liber Amicorum Rik Deblauwe*, Gent, Knops Publishing, 2018, 803-804.

¹⁹³ Antwerpen 17 juni 1997, *Fisc. Koer.*, 97/531; Gent 20 december 2016, 2015/RG/2815, www.expert.taxwin.be; H. VANDEBERGH, “De subsidiaire aanslag in de nieuwe fiscale procedure”, *TFR* 2000, afl. 180, 390; C. DELCOURTE, “Cotisation nouvelle sur pied des articles 355 et 356 du C.I.R. 1992: questions d’actualité”, *RGCF* 2020, afl. 3, 154.

¹⁹⁴ Cass. 26 november 2015, F.14.0181.N, www.juportal.be. Zie ook L. VANHEESWIJCK, “De partijdige rechter” in *Liber Amicorum Rik Deblauwe*, Gent, Knops Publishing, 2018, 844.

¹⁹⁵ Parl.Vr. nr. 44, *Devlies*, 11 januari 2008.

¹⁹⁶ Gent 5 mei 2020, 2019/AR/808, *TFR* 2020, afl. 588.

¹⁹⁷ Antwerpen 21 januari 2003, 1996/AR/250 en 1998/AR/415, www.expert.taxwin.be; Brussel 8 december 2016, 2014/AF/165, www.expert.taxwin.be.

¹⁹⁸ Antwerpen 17 februari 2009, 1998/FR/208, www.expert.taxwin.be.

aanwijzingen inzake belastingontduiking¹⁹⁹ dienen immers aan beide echtgenoten toegestuurd te worden, zelfs indien de vooropgestelde wijzigingen aan de aangifte slechts betrekking hebben op de beroepsinkomsten van één echtgenoot.²⁰⁰

b) Niet-tegenstelbaarverklaring

Met betrekking tot de invordering van belasting-schulden is het bijgevolg niet ondenkbaar dat wanneer (ex- of feitelijk gescheiden) echtgenoten worden belast middels de vestiging van een gemeenschappelijke aanslag na een rectificatie-procedure, de fiscale administratie diverse administratieve sancties (belastingverhogingen²⁰¹ en administratieve boeten²⁰²) zou kunnen opleggen, en dit in situaties waarin dergelijke sancties slechts kunnen worden verantwoord t.a.v. één van beide echtgenoten.

Ook de niet-frauderende echtgenoot draagt hiervan de gevolgen. De artikelen 393bis en 394 WIB 1992 (thans art. 9 en 10 Invorderingswetboek) verhinder(d)en immers niet dat de (feitelijke of ex-) echtgenoot nog kan worden aangesproken voor de volledige belastingschuld (t.w. de verschuldigde belastingen m.i.v. de administratieve sancties) van de andere (frauderende) echtgenoot. Evenmin leest men in wetsbepalingen die administratieve sancties voorzien enige beperking t.a.v. belastingplichtigen te goeder trouw die als echtgenoot (dan wel medeschuldenaar) worden aangesproken.

Deze problematiek doet de vraag rijzen naar de verenigbaarheid met artikel 6 EVRM. De invordering van administratieve sancties lastens de niet-frauderende echtgenoot druist immers in tegen de algemene rechtsbeginselen.

Het Hof van Cassatie is met het principearrest d.d. 27 juni 2002²⁰³ de niet-frauderende echtgenoot te hulp geschoten: “[...] Overwegende dat het middel er van uitgaat dat wanneer het hof van beroep de voorziening van de andere echtgenoot dan degene op wiens

naam de belasting is vastgesteld gegrond bevindt, het niet vermag te beslissen dat de betwiste aanslagen niet tegenwerpelijk zijn aan die echtgenoot en niet ten laste van zijn goederen kunnen worden vervolgd, zonder deze aanslagen te vernietigen; Dat het middel faalt naar recht. [...]”

In dit principearrest werd geoordeeld dat wanneer de vordering van één van beide echtgenoten gegrond werd geacht, de rechter kon beslissen dat de betwiste aanslag niet tegenstelbaar kon zijn aan die echtgenoot en aldus niet ten laste van zijn goederen kon worden verhaald, en dit dus zonder de litigieuze aanslag te vernietigen. Hoewel het voormelde cassatiearrest niet handelde over de invordering van administratieve sancties lastens de echtgenoot te goeder trouw, werd dit arrest in de feitenrechtspraak veelvuldig aangewend ten voordele van de echtgenoot te goeder trouw. Zo werd in voorkomend geval de betwiste aanslag niet tegenstelbaar aan de echtgenoot te goeder trouw verklaard *“in de mate dat de aanslag aan de fiscale administratie het recht geeft om over te gaan tot invordering van de belastingverhoging”*.²⁰⁴ De rechter zou zodoende geen uitspraak doen over de geldigheid van het kohier als uitvoerbare titel, maar enkel een oordeel omtrent de vestiging van de belasting vellen.

Het gevolg hiervan is dat de aanslag blijft bestaan.²⁰⁵

Het Hof van Cassatie deed in casu uitspraak over een zaak waarin bezwaar werd aangetekend door een ex-echtgenoot (die kennis nam van de aanslagen na verdwijning van essentiële onderdelen van het administratief dossier), nadat de aanslagen reeds het voorwerp hadden uitgemaakt van het bezwaar van de andere ex-echtgenoot. Dit laatste bezwaar werd afgewezen en er werd geen voorziening in rechte ingesteld. De appelrechters kwamen in deze zaak tot het besluit dat de fiscale administratie niet meer in staat was om het administratief dossier voor te leggen waaruit de rechtmatigheid van de aanslagen zou moeten blijken. Het inzagerecht kon bijgevolg niet meer

¹⁹⁹ Antwerpen 19 november 2019, 2015/AR/735, TFR 2020, afl. 584, 555-562 (noot DE TROYER en SAELEN).

²⁰⁰ Brussel 21 juni 2018, 2015/AF/387, www.expert.taxwin.be.

²⁰¹ Art. 444 WIB 1992.

²⁰² Art. 445 WIB 1992.

²⁰³ Cass. 27 juni 2002, F.99.0133.N, FJF, No. 2002/228.

²⁰⁴ Rb. Antwerpen 3 januari 2005, *Fisc.Koer.* 2005, afl. 7, 340-343, zoals besproken in J. VAN DYCK, “Enkel voor niet schuldige echtgenoot”, *Fiscoloog* 2005, afl. 948, 18.

²⁰⁵ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 30.

worden uitgeoefend. Door op deze manier te oordelen trachtte het Hof van Cassatie het gezag van de definitieve beslissing over het eerste bezwaar te eerbiedigen, maar tegelijk uitwerking te geven aan het laatste bezwaar (dat evenwel – na afwijzing door de gewestelijk directeur – zonder gevolg is gebleven).²⁰⁶

Loyens merkt op dat het cassatiearrest het verbod uitspreekt om de aanslag in te vorderen lastens de goederen van de andere echtgenoot. Dit levert echter wel problemen op indien het huwelijk nog niet was ontbonden. Het eigen vermogen blijft ingevolge het voormeld cassatiearrest buiten bereik van de fiscale administratie, maar dit is niet het geval voor de gemeenschappelijke goederen die gedeeltelijk aan beide echtgenoten toekomen. Loyens suggereert dat de helft van de opbrengst van de gemeenschappelijke goederen kan worden toegekend aan de echtgenoot wiens bezwaar wél werd ingewilligd.²⁰⁷

De echtgenoot te goeder trouw heeft aldus een reeds verkregen en dadelijk belang om in rechte te vorderen dat de belastingen en belastingverhogingen, die de inkomsten van haar voormalige echtgenoot betreffen, haar niet tegenstelbaar worden verklaard. Het optreden van deze echtgenoot vormt bijgevolg geen *actio ad futurum*.²⁰⁸

Hierna volgt een greep uit de rechtspraak waarin de feitenrechtspraak een concrete invulling geeft aan het principearrest en de voormelde strafrechtelijke beginselen.

Merk evenwel op dat in deze zaken de belastingplichtige steeds naast de ontheffing dan wel de vernietiging van de aanslag ook de niet-tegenstelbaarheid (en in sommige gevallen de niet-invorderbaarheid) van de belastingverhoging vroeg. Van enig oordeel *ultra petita* dat het beschikkingsbeginsel zou schenden is er geen

sprake.²⁰⁹ Het beschikkingsbeginsel belet immers de veranderlijkheid van de oorzaak, behalve wanneer de grondslag van de oorzaak een regel van openbare orde is.²¹⁰

i) *Jurisprudentiële invulling*

Zoals reeds *supra* gesteld, verzetten het persoonlijk karakter van de straf en het vermoeden van onschuld zich ertegen dat een administratieve sanctie met strafrechtelijk karakter wordt tegenwerpen aan een belastingplichtige in wiens hoofde het voor de belastingverhoging vereiste bewijs van schuldigheid niet is bewezen.

In geval van overlijden is dit principe zeer duidelijk. Ter zake heeft het Grondwettelijk Hof m.b.t. successierechten reeds geoordeeld dat wanneer in geval van overlijden van een persoon die een evenredige boete opgelopen heeft, de erfgenaam, legataris of begiftigde van die persoon gehouden is die boete, minstens ten dele, te voldoen, het beginsel van het persoonlijk karakter van de straf geschonden wordt.²¹¹ Eveneens erkent de fiscale administratie zelf dat lastens de nalatenschap geen belastingverhogingen kunnen worden opgelegd, indien de verplichting om belastbare inkomsten aan te geven op de decujus rustte.²¹²

Hetzelfde principe werd reeds aanvaard wanneer de belastingplichtige had nagelaten belastbare inkomsten aan te geven, doch tijdens het geding overleed. De navordering van de fiscale administratie hield de niet-aangegeven inkomsten, alsook een belastingverhoging van 50% in. Aangezien de erfgenamen van de belastingplichtige het geding hebben voortgezet, was de rechter van mening dat, gelet op het persoonlijk karakter van de straf, de belastingverhoging diende te worden vernietigd.²¹³

²⁰⁶ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 30.

²⁰⁷ M. LOYENS, *De invordering van de directe belastingen*, Brussel, Bruylant, 2005, 30-31.

²⁰⁸ Antwerpen 29 oktober 2019, 2016/AR/1066, www.expert.taxwin.be (bevestiging van Rb. Antwerpen 4 april 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 8, 629-631).

²⁰⁹ Over de nuancering van het beschikkingsbeginsel in fiscale zaken, zie H. DUBOIS, “De procedurele openbare orde” in *De mercuriale commentarie*, TFR 2017, afl. 518-519, 275.

²¹⁰ A. HENKES, “Fiscaal recht raakt de openbare orde! So what? Over de betrekkelijkheid van de openbare orde in fiscaal recht en over de rol van het Hof”, Plechtige openingszitting van het Hof van Cassatie – 1 september 2016, www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/mercuriale2016.ndl_vers__apur.pdf, 78. Zie ook P. VAN ORSHOVEN, “Het verschil tussen ‘vragen’ en ‘inroepen’. Over het beschikkingsbeginsel of de macht van de rechter *in fiscalibus*”, TFR 2004, afl. 256, 156-158.

²¹¹ GwH 16 juli 2009, nr. 119/2009, B.6.3., *Fisc.Koer.*, 2009/639, *FJE*, No. 2009/297, *RGCF* 2010, afl. 1, 66, TFR 2010, afl. 381, 444.

²¹² *Com.IB* 1992, nr. 444/6.

²¹³ Bergen 10 juni 2015, zoals besproken in C. BUYSSE, “Ontduiking door erflater: geen belastingverhoging voor zijn erfgenamen”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1445, 14. Zie inzake btw: Gent 15 oktober 2013, 2012/AR/815, www.monKEY.be.

Inzake btw werd recent een gelijkaardig arrest geveld.²¹⁴ De btw-administratie had een proportionele boete van 200% opgelegd aan de echtgenoot, die tijdens het geding overleed. De rechter heeft het standpunt van de fiscale administratie, stellend dat de echtgenote als erfgenaam aansprakelijk is voor de belastingschuld, onder verwijzing naar rechtspraak van het Hof van Cassatie²¹⁵, niet bijgetreden, aangezien een boete tot de eigen schulden van de overleden echtgenoot *cf.* artikel 1407 BW behoort.

Inzake de invordering van administratieve sancties lastens echtgenoten toetst de feitenrecht-spraak de betrokkenheid van de echtgenoot te goeder trouw aan de hand van diverse feitelijke elementen. Administratieve sancties zouden in beginsel niet verhaalbaar kunnen zijn in hoofde van de niet-frauderende echtgenoot, en bijgevolg niet tegenstelbaar verklaard dan wel verminderd (*cf. infra*) worden, wanneer o.m. zou blijken dat deze niet aan de fraude heeft deelgenomen, noch op enige wijze ervan zou hebben geprofiteerd, en (in sommige gevallen) zelfs indien men er geen kennis van zou hebben gehad.²¹⁶

Dit *prima facie* duidelijk uitgangspunt heeft in de rechtspraak niettemin tot uiteenlopende uitspraken geleid.

Een voorbeeld van de betrokkenheid van de andere echtgenoot werd vastgesteld toen overduidelijk bleek dat gelden zich op de gemeenschappelijke rekening van beide echtgenoten bevonden en allerlei luxueuze goederen in een kluis werden aangetroffen.²¹⁷ Dit is ook het geval wanneer niet aannemelijk kan worden gemaakt dat de zogenaamde *uithuizigheid* van de andere echtgenoot

gedurende lange tijd (voor de uitoefening van diens illegale activiteiten) niet werd opgemerkt.²¹⁸

Evenmin kan uit het feit dat de betrokken echtgenoot niet strafrechtelijk vervolgd dan wel veroordeeld werd, niet zonder meer worden afgeleid dat er geen sprake kan zijn van het opzet om belastingen te ontduiken. Hoewel de echtgenote niet had deelgenomen aan criminele activiteiten, werd eveneens geoordeeld dat de echtgenote hiervan op de hoogte was én er persoonlijk voordeel uit had gehaald. Dit bleek o.m. uit de gezamenlijke aankoop van een onroerend goed met verduisterde geldsommen van klanten.²¹⁹

Andere rechtspraak stelt zich dan weer soepeer op en aanvaardt dat in sommige gevallen men geen weet kan hebben van de illegale activiteiten van diens echtgenoot.²²⁰ Wanneer de inkomsten nooit in het vermogen van de echtgenoot terecht zijn gekomen en men op geen enkele wijze betrokken was bij de fraude, kan de administratieve sanctie niet worden ingevorderd op de eigen goederen van de niet-frauderende echtgenote.²²¹ Ook wanneer bijvoorbeeld vennootschapsgelden naar een privérekening worden gestort, aanvaardt de rechtspraak dat de echtgenote, tevens minderheidsaandeelhouder zonder bestuursmandaat, niet op de hoogte hiervan kon zijn.²²² Dit principe werkt eveneens door wanneer belastingverhogingen werden opgelegd in hoofde van de reeds overleden echtgenoot, en de echtgenote de aangiften mee ondertekende.²²³

Conform de administratieve commentaar kan de fiscale administratie geen belastingverhoging opleggen wanneer de belastingplichtige de door hem bewimpelde inkomsten spontaan aangeeft.²²⁴

²¹⁴ Brussel 4 juni 2020, 2015/AF/111, www.monKEY.be, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 17, 413-417 (weergave NYSSEN).

²¹⁵ Cass. 14 november 2014, *Pas.* 2014, I, p. 2551.

²¹⁶ Gent 12 november 2019, 2017/AR/1489, www.expert.taxwin.be; Antwerpen 20 januari 2015, 2013/AR/1855, www.expert.taxwin.be; Rb. Brugge 2 januari 2017, 14/4393/A, www.monKEY.be; Rb. Luik 24 mei 2012, *RGCF* 2013, afl. 5-6, 398-400; Rb. Luik 17 oktober 2013, *RCGF* 2013, afl. 5-6, 416-418; Rb. Luik 25 februari 2016, 10/4178/A en 10/4972/A, www.monKEY.be; Rb. Antwerpen, 19/5453/A, www.expert.taxwin.be.

²¹⁷ Rb. Antwerpen 30 oktober 2020, 19/3351/A, *onuitg.*

²¹⁸ Gent 30 maart 2010, zoals besproken in S. HUYSMAN, "Geen vermoeden onschuld voor vrouw 'ontuchtige' echtgenoot?", *Fiscoloog* 2010, afl. 1221, 9.

²¹⁹ Antwerpen 1 december 2015, 2014/AR/2208, www.monKEY.be.

²²⁰ Rb. Brugge 23 mei 2006, 03/1827/A, www.expert.taxwin.be; Rb. Hasselt 2 juli 2004, www.monKEY.be, zoals besproken in X, "Ontduiking door 'hem': geen belastingverhoging voor 'haar'", *Fiscoloog* 2004, afl. 952, 1; Rb. Aarlen 26 juni 2013, 09/36909/370, www.expert.taxwin.be; Rb. Antwerpen 15 maart 2021, 19/5434/A, www.expert.taxwin.be.

²²¹ Antwerpen 29 oktober 2019, 2016/AR/1066, www.expert.taxwin.be (bevestiging van Rb. Antwerpen 4 april 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 8, 629-631).

²²² Rb. Leuven 12 maart 2021, 19/1598/A, www.monKEY.be.

²²³ Gent 27 november 2018, 2017/AR/1591, www.expert.taxwin.be.

²²⁴ *Com.IB* 1992, nr. 444/8.

Wanneer slechts één echtgenoot initiatief neemt om de niet-aangegeven inkomsten spontaan aan te geven in een individuele aangifte, kan dit voordeel evenmin worden ontzegd. Ook in zulke gevallen wordt de belastingverhoging niet tegenstelbaar verklaard aan de regulariserende echtgenoot, maar niet aan de echtgenoot die hiertoe geen actie had ondernomen.²²⁵

Eveneens werd de “*onschuld*” van een echtgenoot aanvaard, wanneer de echtgenote sommen liet storten op de bankrekening van haar echtgenoot, waarna zij de sommen overschreef naar haar eigen rekening. Hoewel het om de bankrekening van haar echtgenoot ging, was hij niet op de hoogte van de verduisterde sommen, en werd zijn goede trouw aanvaard. Uit niets bleek dat hij er iets mee te maken had.²²⁶

Toch wordt deze visie niet door alle hoven en rechtbanken gevolgd. Andere rechtspraak spreekt zelfs wanneer de goede trouw van de echtgenoot vaststaat niet de niet-tegenstelbaarheid van de administratieve sanctie uit.

Volgens het hof van beroep te Brussel kan er voor echtgenoten die een gezamenlijke aangifte hebben ingediend *cf.* artikel 305 WIB 1992, slechts één tarief voor de belastingverhoging worden bepaald. Het is immers bij wet niet mogelijk om een diversificatie inzake het tarief van belastingverhoging door te voeren tussen beide echtgenoten (gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen). Belastingverhogingen kunnen dus niet worden vernietigd dan wel ontheven enkel en alleen omdat deze in de voorliggende zaak ook de niet-frauderende echtgenote zou treffen. In zulke gevallen is een vermindering tot het wettelijk minimum van 10% eerder aangewezen.²²⁷

Op gelijkkluidende wijze oordeelde ook het hof van beroep te Gent. In een zaak waarin zowel een btw-boete en een belastingverhoging werden opgelegd, kwam het hof tot de conclusie dat de belastingverhoging berekend werd op de na te heffen belasting en dat deze integraal haar

oorsprong vond in het ontdoken beroepsinkomen van de frauderende echtgenoot. Daarnaast sloot het huwelijksvermogensstelsel van de echtgenote in kwestie niet uit dat zij de belastingverhoging, die zij met haar eigen vermogen zou moeten dragen of er op enige andere manier persoonlijk nadeel van zou ondervinden, kon terugvorderen van het eigen vermogen van de frauderende echtgenoot. De appelrechter heeft in deze zaak de belastingverhoging niet bijkomend verminderd (reeds van 200% naar 100%), omdat anders de doelstellingen van de wettelijke bepalingen niet langer zouden kunnen worden bereikt.²²⁸

ii) *Verband met onbeperkt uitstel van invordering*

Dezelfde problematiek werd reeds in de rechtsleer²²⁹ opgemerkt, zij het in het kader van het onbeperkt uitstel van invordering *cf.* artikelen 63 tot en met 69 Invorderingswetboek (voorheen art. 413*bis et seq.* WIB 1992). De overheveling van het onbeperkt uitstel van invordering heeft de procedure ten gronde niet gewijzigd, doch enkel het toepassingsgebied uitgebreid. Alwaar dit voorheen enkel voor echtgenoten mogelijk was, geldt deze gunstmaatregel voortaan ook voor medeschuldnaars *cf.* artikel 2, § 1, 6° Invorderingswetboek, ongeacht hun hoedanigheid.²³⁰

Het onbeperkt uitstel van invordering laat aan natuurlijke personen toe om, bij wijze van buitengewone gunstmaatregel, in bepaalde omstandigheden, definitief de invordering van de door een schuldenaar of medeschuldenaar, verschuldigde sommen uit hoofde van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, volledig of gedeeltelijk, uit te stellen. Deze maatregel heeft tot doel de schuldenaar of medeschuldenaar, die zich ten aanzien van de fiscale administratie in een blijvende moeilijke financiële situatie bevindt, toe te laten een nieuwe start te nemen.

²²⁵ Brussel 10 april 2003, *Fisc.Koer.* 2003, afl. 9, 381-384, *FJF*, No. 2004/54.

²²⁶ Antwerpen 18 oktober 2016, 2015/AR/153, www.monKEY.be, zoals besproken in J. VAN DYCK, “Verduisterde sommen kunnen als ‘baten’ belastbaar zijn”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1496, 5.

²²⁷ Brussel 28 februari 2003, 1988/FR/382, www.expert.taxwin.be.

²²⁸ Gent 23 september 2014, 2013/AR/1324, www.expert.taxwin.be.

²²⁹ A. CLAES, K. ROELANTS en E. VERSTRAETEN, “De invorderingsprocedure inzake btw: geslaagde harmonisering in de fiscale invordering?”, *TFR* 2021, afl. 609, 893, met verwijzing naar M. DELANOTE, “Het nieuwe Invorderingswetboek: eerste algemene beschouwingen”, *Fisc. Act.* 2019, afl. 16, 1-8.

²³⁰ Circ. nr. 2020/C/119 van 14 september 2020 betreffende het onbeperkt uitstel van de invordering, www.fisconetplus.be.

De wet koppelt enkele voorwaarden aan de toekenning van het onbeperkt uitstel van invordering. Zo kan er o.m. geen onbeperkt uitstel van de invordering worden verleend voor sommen verschuldigd uit hoofde van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen die het voorwerp zijn van een administratief beroep of van een rechtsvordering, noch voor sommen verschuldigd uit hoofde van schuldvorderingen gevestigd ten gevolge van de vaststelling van fiscale fraude of in geval van samenloop van schuldeisers.²³¹ Voor sommen verschuldigd uit hoofde van schuldvorderingen gevestigd ten gevolge van de vaststelling van fiscale fraude verduidelijkt de fiscale administratie in haar circulaire²³² dat deze fiscale fraude niet noodzakelijkerwijze door de strafrechter moet worden vastgesteld, maar dat dit ook door de fiscale administratie zelf mag worden vastgesteld. Het bestaan van administratieve sancties ten laste van de schuldenaar impliceert echter niet noodzakelijkerwijze bedrieglijk opzet in zinnen hoofde, en zal dus ook niet altijd worden beschouwd als het aanwezig zijn van een fiscale fraude (zoals o.m. in het geval van laattijdige, onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belastingen te ontduiken *cf.* art. 444 en 445 WIB 1992 *jo.* art. 225 en 226 KB/WIB 1992).

Delanote²³³ formuleerde de bedenking of de toekenning van de gunstmaatregel van het onbeperkt uitstel van invordering subjectief dient te worden beoordeeld vanuit het standpunt van de medeschuldenaar te goeder trouw, die weliswaar gehouden blijft tot betaling van fiscale schulden. In haar circulaire tracht de fiscale administratie aan deze problematiek tegemoet te komen: *“Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de schuldenaar of de medeschuldenaar die zelf fraude heeft gepleegd en diegene die, zonder dader of mededader van de onrechtmatige daden te zijn, slechts gehouden is tot de betaling, zodat zijn ‘goede trouw’ niet in vraag kan worden gesteld.”*²³⁴

Hieruit volgt dat de fiscale administratie zich aansluit bij de subjectieve en individuele beoordeling in hoofd van de medeschuldenaar, om zodoende de gunstmaatregel van het onbeperkt uitstel van invordering slechts toe te kennen indien vaststaat dat de medeschuldenaar steeds te goeder trouw heeft gehandeld. Hoewel medeschuldenaren kunnen worden aangesproken voor de fiscale schulden, werken de algemene principes van het strafrecht in zekere zin dus ook voor hen door, waardoor de gunstmaatregel van het onbeperkt uitstel van invordering hen niet kan worden ontzegd wanneer zij niet betrokken waren bij de vastgestelde fraude van de schuldenaar. In de rechtspraak is dan ook reeds woordelijk gesteld dat een medeschuldenaar zich kan beroepen op de algemene beginselen van het strafrecht wanneer zij wordt aangesproken voor de betaling van zowel de belastingschuld als de administratieve sancties.²³⁵

Het standpunt van de fiscale administratie kan volledig worden bijgetreden. Het is dan ook een stap in de goede richting. Specifiek inzake de invordering van fiscale sancties lastens echtgenoten heeft de fiscale administratie geen standpunt ingenomen. Een gelijkkluidende regeling zou echter zeer wenselijk zijn, zij het reeds bij wijze van administratieve tolerantie.

iii) *Kritiek*

In de rechtsleer wordt de techniek van niet-tegenstelbaarverklaring bekritiseerd. Het zou namelijk in strijd met het fiscale legaliteitsbeginsel *cf.* artikel 170 Gw. zijn om een onwettig gevestigde belastingverhoging niet te ontheffen dan wel te vernietigen, maar enkel de latere tenuitvoerlegging van de titel waarin deze belastingverhoging is opgenomen te beperken.²³⁶

Bovendien is de fiscale wet van openbare orde en laat het legaliteitsbeginsel niet toe om deze wet toe te passen in andere situaties dan diegene die

²³¹ Art. 63, § 4 Inv.W.

²³² Circ. nr. 2020/C/119 van 14 september 2020 betreffende het onbeperkt uitstel van de invordering, www.fisconetplus.be.

²³³ M. DELANOTE, “Het nieuwe Invorderingswetboek: eerste algemene beschouwingen”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 16, 1-8. Zie ook hieromtrent N. PIROTTE, “Grande première codification pour le recouvrement fiscal”, *RGCF* 2019, afl. 3, 193.

²³⁴ Circ. nr. 2020/C/119 van 14 september 2020 betreffende het onbeperkt uitstel van de invordering, www.fisconetplus.be.

²³⁵ Brussel 4 juni 2020, 2015/AF/111, www.monKEY.be, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 17, 413-417 (weergave NYSSEN). Zie ook A. CLAES, K. ROELANTS en E. VERSTRAETEN, “De invorderingsprocedure inzake btw: geslaagde harmonisering in de fiscale invordering?”, *TFR* 2021, afl. 609, 897.

²³⁶ A. DOOLAEGE, “Eén voor allen: moet in geval van overlijden iedere erfgenaam afzonderlijk bezwaar indienen?” (noot onder Rb. Antwerpen 29 maart 2004), *TFR* 2005, afl. 278, 314.

erin worden vermeld. De strikte invulling van het openbare orde-karakter van de fiscale wet kan aldus ertoe leiden dat een echtgenoot te goeder trouw eveneens bij wijze van een belastingverhoging van het wettelijk minimum van 10% in de zin van artikel 6 EVRM wordt gesanctioneerd, aangezien zelfs een belastingverhoging van 10% een strafrechtelijk karakter bevat.²³⁷

In de rechtspraak wordt deze techniek van niet-tegenstelbaarverklaring echter als volgt verantwoord. Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de invordering en de vestiging van de aanslag. Wanneer aan de wettelijke voorwaarden is voldaan (inzake de wijze van de vestiging van de aanslag, bv. gemeenschappelijk cf. art. 126, § 1 WIB 1992), dan werd de aanslag in kwestie, m.i.v. de belastingverhoging, correct gevestigd overeenkomstig de wettelijke bepalingen. Wanneer bovendien blijkt dat slechts één van beide echtgenoten zou hebben gefraudeerd, komt de vernietiging dan wel ontheffing van de aanslag ook de frauderende echtgenoot ten goede.²³⁸ Daarom worden betwiste aanslagen, in de mate dat ze betrekking hebben op de opgelegde belastingverhoging, niet tegenstelbaar verklaard aan de echtgenoot te goeder trouw.²³⁹ Hiervoor is niet vereist dat de aanslagen worden vernietigd of ontheven.

De hoven en rechtbanken kiezen dus bewust voor de niet-tegenstelbaarverklaring, en niet voor de vernietiging dan wel de ontheffing. Een aanslag kan immers gedeeltelijk worden ontheven, maar niet gedeeltelijk worden vernietigd. Evenmin kan een belastingverhoging opgelegd in een gezamenlijke aanslag gedeeltelijk worden ontheven dan wel vernietigd met het oog op de inwilliging van de vordering van slechts één van beide echtgenoten. Het enige instrument waarover de hoven en rechtbanken beschikken is tot op heden de niet-tegenstelbaarverklaring van

de belastingverhoging, t.w. een jurisprudentiële oplossing die werd aangereikt door het Hof van Cassatie.

Hetgeen voorafgaat doet echter de dunne grens tussen invordering en vestiging van belasting vervagen. De fiscale bodemrechter beperkt immers in het kader van de vaststelling van de materiële belastingschuld het invorderbaar karakter van de belastingverhoging. Door de administratieve sanctie niet tegenstelbaar te verklaren, verdwijnt zij niet uit het rechtsverkeer (hetgeen wel het geval is n.a.v. een ontheffing of een vernietiging van de aanslag). Wanneer de verschuldigde administratieve sanctie in zekere zin blijft voortbestaan, leidt de niet-tegenstelbaarverklaring niet tot een ontheffing dan wel vernietiging, maar heeft dit de facto uitsluitend gevolgen op het vlak van invordering.

Het is bijgevolg onduidelijk welke invloed de niet-tegenstelbaarverklaring van de belastingverhoging zou hebben op de vestiging van andere belastingverhogingen in latere belastbare tijdperken, die conform de schaal in artikel 226 KB/WIB 1992 kunnen variëren afhankelijk van de veelvouden van overtredingen. De administratieve commentaren voorzien dat wanneer geen belastingverhoging moet worden *toegepast*, er geen sprake is van een overtreding. Bijgevolg komen die gevallen niet in aanmerking om de rangorde en de graad van later begane overtredingen te bepalen.

Hoewel het niet ter discussie staat dat de betwisting van de belastingaanslag een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet vormt²⁴⁰, kan men zich de vraag stellen of de fiscale rechter eveneens een oordeel kan/mag vellen omtrent de invorderbaarheid door de administratieve sanctie niet tegenstelbaar te verklaren aan de echtgenoot te goeder trouw. Wanneer een wetsbepaling geen betrekking heeft op het formeel of

²³⁷ Zie hieromtrent S. GNEDASJ en H. VANHULLE, "Not even God judges twice for the same act ... and tax offence. Draagwijdte en grenzen van het *ne bis in idem*-beginsel", *TFR* 2014, afl. 466, 654.

²³⁸ Het Hof van Cassatie heeft in het verlengde van deze appreciatiewijze op analoge wijze geoordeeld dat wanneer de wettigheid van aanslagen in de personenbelasting wordt beslecht ten aanzien van (voormalige) echtgenoten in hun geheel, het geschil onsplitbaar is cf. art. 31 Ger.W. aangezien de rechtsvordering strekt tot de nietigverklaring of tot de ontheffing van aanslagen in de personenbelasting. Hierbij werd de aanslag ten name van de voormalige echtgenoten op één enkele belastbare grondslag vastgesteld. Het Hof van Cassatie oordeelde aldus dat het cassatieverzoekschrift dat door de ene echtgenoot regelmatig werd ingesteld, maar te laat wat betreft de andere echtgenoot, eveneens deze laatste ten goede komt wegens het onsplitbaar karakter van het geschil. Zie Cass. 29 januari 2015, F.14.0005.F, www.monKEY.be.

²³⁹ Antwerpen 18 oktober 2016, 2015/AR/153, www.monKEY.be.

²⁴⁰ Zie o.m. C. DILLEN, V. VERCAUTEREN en S. GATSOS, "Over een beslagrechter met fiscale ambities" (noot onder Cass. 25 januari 2018), *TFR* 2020, afl. 574, 84-87.

materieel belastingrecht, maar louter een invorderingsmogelijkheid voorziet, is de beslagrechter bevoegd om kennis te nemen hiervan. Zodra de fiscale bodemrechter zich over de legaliteit van de aanslag heeft uitgesproken, komt het hem verder in beginsel niet toe om te oordelen over de tegenstelbaarheid *c.q.* de mogelijkheden tot invordering. De wet laat de rechter immers niet toe om enig onderscheid te maken inzake belastingverhogingen. De mogelijkheden tot invordering betreft de bevoegdheid van de beslagrechter. Het is ons niet duidelijk of de fiscale bodemrechter zich ook over de mogelijkheid tot invordering van aanslagen mag uitspreken. De invordering van belasting-schulden vindt klassiek na de vaststelling van de belastbare grondslag en het toepasselijk tarief, als finaal sluitstuk, plaats.²⁴¹ Omgekeerd is de beslagrechter bijgevolg eveneens onbevoegd om uitspraak te doen over de geldigheid van de aanslag en van de titel die eraan ten grondslag ligt (t.w. het kohier).²⁴² Wanneer de gehanteerde bevoegdheidsomschrijvingen in zekere zin zouden overlappen, moet de bevoegdheid van de beslagrechter bovendien primeren, door het meer precieze karakter van de bevoegdheidstoebedeling.²⁴³

De administratieve commentaren zijn alvast zeer duidelijk en stellen dat de oude artikelen 393*bis* en 394 WIB 1992 (thans art. 9 en 10 Invorderingswetboek) enkel de invordering van de belasting-schulden betreffen.²⁴⁴ Hieruit volgt dat enkel de beslagrechter bevoegd is om kennis te nemen van invorderingsgeschillen met als onderwerp van de zaak de oude artikelen 393*bis* en 394 WIB 1992 (thans art. 9 en 10 Invorderingswetboek).

In de rechtspraak vindt men evenwel een opmerkelijk (en alleenstaand) vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven. De fiscale bodemrechter heeft zich namelijk wel bevoegd verklaard om kennis te nemen van een invorderingsgeschil *cf.* oud artikel 394 WIB 1992 (thans art. 10 Invorderingswetboek), hoewel de vordering van de feitelijk gescheiden echtgenote geen betrekking had op de

materiële belastingschuld, maar enkel ertoe strekte te verhinderen dat de belastingschulden van haar feitelijk gescheiden echtgenoot zouden worden verhaald op haar vermogen.²⁴⁵ Invorderingsgeschillen waarvan de oplossing hoofdzakelijk zou afhangen van een specifieke fiscale bepaling, zouden volgens de rechtbank immers wel een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet uitmaken *cf.* artikel 569, 32° Ger.W.²⁴⁶

Overeenkomstig deze rechtspraak zou kunnen worden verdedigd dat de fiscale rechter bevoegd is om uitspraak te doen over het recht van de fiscale administratie om een belasting ten laste van een belastingplichtige in te vorderen.

Hangt de oplossing van de problematiek inzake de invordering van administratieve sancties lastens de echtgenoot te goeder trouw af van een specifieke fiscale bepaling die zou toelaten dat de fiscale rechter alsnog kennis zou mogen nemen van een invorderingsgeschil? Hoewel het Hof van Cassatie de techniek van de niet-tegenstelbaarheid uitdrukkelijk heeft aanvaard, dient deze vraag negatief te worden beantwoord. Bij gebrek aan een specifieke wetsbepaling voorzien in de fiscale wetboeken is er geen afdoende regeling voorhanden waarin een oplossing wordt aange-reikt om echtgenoten te goeder trouw te behoeden in het kader van administratieve sanctionering.

De beantwoording van de bovenstaande vraag hangt onlosmakelijk samen met de vraag of het Invorderingswetboek zelf als een fiscale wet dient beschouwd te worden, met dien verstande dat de bedenking kan gemaakt worden of de waarborgen van het EVRM al dan niet²⁴⁷ hierop van toepassing kunnen zijn, dan wel dat geschillen omtrent de toepassing van het Invorderingswetboek voortaan niet meer als invorderingsgeschillen kunnen kwalificeren, met als gevolg dat alle betwistingen hieromtrent voor de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg moeten worden voorgelegd. De notie “geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet” heeft betrekking op

²⁴¹ J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, E.Story-Scientia, 1966, 565.

²⁴² Rb. Gent 28 februari 2011, *FJF*, No. 2012/32.

²⁴³ V. DAUGINET en K. SPAGNOLI (eds.), *o.c.*, nrs. 448-449, p. 93.

²⁴⁴ *Com.IB 1992*, nr. 393*bis*/1; *Com.IB 1992*, nrs. 394/1 en 394/2.

²⁴⁵ Rb. Leuven 24 december 2004, 01-1214, zoals besproken in S. VANCOLEN, “Het lot van een prejudiciële vraag gesteld door een ‘onbevoegde’ rechter – *In fiscalibus*” (noot onder GwH 20 december 2012), *TFR 2013*, afl. 448, 784.

²⁴⁶ J. ROSELETH en J. VANDEN BRANDEN, *Fiscale procedure inkomstenbelastingen*, Mechelen, Kluwer, 2019, 251.

²⁴⁷ Art. 6 EVRM is niet van toepassing in zuiver fiscale geschillen. Zie hieromtrent EHRM 12 juli 2001, *Ferrazzini / Italië*; F. VANNESTE, “Noot onder EHRM 12 juli 2001”, *TFR 2001*, afl. 211, 1104.

de belastingwetgeving in haar geheel.²⁴⁸ Indien de betwisting over de invordering van een belasting betrekking heeft op de juiste toepassing van een fiscale wet, of indien die betwisting bijkomend is aan het geschil over de geldigheid van de opgelegde belasting zelf, dan kan niet ontkend worden dat het gaat om een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W. In dat geval is de fiscale rechter bevoegd om zich over de betwisting uit te spreken.²⁴⁹

In artikel 2, eerste lid, 10° van het Invorderingswetboek wordt immers verduidelijkt dat met “fiscale wetten” worden bedoeld “de fiscale wetboeken *met uitzondering van dit wetboek*, de wetten, decreten en ordonnanties die fiscale bepalingen bevatten, alsook de bepalingen genomen in uitvoering van deze wetboeken, wetten, decreten en ordonnanties”. De Raad van State²⁵⁰ formuleerde hieromtrent de opmerking dat het niet duidelijk is waarom “dit wetboek” wordt uitgesloten. Hierdoor wordt de indruk gewekt dat geschillen omtrent de toepassing van het Invorderingswetboek (voor zover ze betrekking hebben op de invordering van fiscale schuldvorderingen) die niet tot de bevoegdheid van de beslagrechter behoren, niet langer tot de bevoegdheid van de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg zullen behoren.

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State werd in de memorie van toelichting verduidelijkt dat “het niet is omdat het Invorderingswetboek geen fiscale wet vormt in de zin van dit wetboek, dat het geen fiscale wet vormt in algemene zin, en met name voor de eventuele toepassing van artikel 632 van het Gerechtelijk Wetboek”. Omwille hiervan wordt de inleidende zin van huidig artikel 2, § 1 gewijzigd om de woorden “Voor de toepassing van dit wetboek en de

uitvoeringsbesluiten ervan” te vervangen door de woorden “In de zin van dit wetboek en de uitvoeringsbesluiten ervan”.²⁵¹ Hiermee zouden toekomstige discussies niet meer kunnen rijzen.

c) Tussenconclusie

Uit de voorgaande rechtspraak kan men afleiden dat de hoven en rechtbanken steeds meer oor hebben naar argumenten van echtgenoten die te goeder trouw zijn. De rechtspraak biedt diverse criteria waaruit de betrokkenheid van de echtgenoot kan worden afgeleid. Wanneer echtgenoten te goeder trouw worden bevonden, leidt dit in voorkomend geval tot de niet-tegenstelbaarverklaring van de administratieve sanctie (in het kader van de invordering van de belasting, en niet op het niveau van de vestiging van de belasting). Sommige rechtspraak aanvaardt dit niet en herleidt de belastingverhoging tot het wettelijk minimum van 10%. Het is volgens Ledain echter aangewezen om, niet-tegenstaande de goodwill van de hoven en rechtbanken in kwestie, de bevoegdheid van de fiscale rechter uit te breiden teneinde de administratieve sancties in hoofde van de echtgenoot te goeder trouw definitief te kunnen kwijtschelden.²⁵²

De enige mogelijkheid tot kwijtschelding of vermindering van een administratieve boete dan wel belastingverhoging ligt heden²⁵³ bij de Cel Administratieve Sancties in de schoot van de Fiscale Bemiddelingsdienst. De Cel Administratieve Sancties kan o.b.v. haar bevoegdheden echter enkel overgaan tot kwijtschelding of vermindering voor zover die belastingverhogingen en administratieve boetes niet meer onderhevig zijn aan enig administratief en rechterlijk beroep, m.a.w. vanaf het ogenblik dat deze definitief vaststaan.

²⁴⁸ J. VERSTAPPEN, “Welke knelpunten zijn aan het licht gekomen?” in X, *Tien jaar nieuwe fiscale procedure. Een evaluatie voor en vanuit de praktijk*, Gent, Larcier, 2009, 59.

²⁴⁹ Antwerpen 18 oktober 2011, 2008/AR/2202, www.monKEY.be.

²⁵⁰ Advies nr. 64.2014 (*Parl. St. Kamer 2018-19*, nr. 54-3625/002, 17-18).

²⁵¹ *Parl. St. Kamer 2018-19*, nr. 54-3625/001, 17-18.

²⁵² F. LEDAIN, “De kwestie van de niet-tegenstelbaarheid van belastingverhogingen aan een ‘niet-betrokken’ echtgenoot”, *Fisc.Week.* 2018, afl. 328, 6-7.

²⁵³ Het genaderecht van de minister van Financiën o.b.v. het Regentsbesluit van 18 maart 1831 om administratieve boeten en belastingverhogingen inzake inkomstenbelastingen te verminderen of kwijt te schelden werd per 1 januari 2019 overgeheveld naar de Fiscale Bemiddelingsdienst; cf. de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst (*BS 13 april 2018*). Zie o.m. C. BUYSSE, “Fiscale boeten: genaderecht gaat deels over naar fiscale bemiddelingsdienst”, *Fiscoloog* 2018, afl. 1563, 3; G. CALLAERT, “Na 187 jaar kan de Wetstraat geen fiscale gratie meer verlenen”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 15, 1-7; *Circ. nr. 2018/C/91* betreffende de fiscale bemiddelingsdienst – Uitbreiding bevoegdheden naar niet-fiscale schulden – Cel administratieve sancties – Kwijtschelding van boeten en belastingverhogingen van 19 juli 2018, www.fisconetplus.be.

Evenmin is er voorzien in een kwijtscheldings- of verminderingsbevoegdheid voor sancties die zijn opgelegd ingevolge inbreuken die via de administratieve weg zijn geregeld in het kader van het overleg, ingevoerd door de *una via*-wet.²⁵⁴ Het komt ons voor dat een verzoek tot kwijtschelding dan wel vermindering bij de Cel Administratieve Sancties kan gelden als *ultimum remedium* voor de echtgenoot te goeder trouw, maar geen structurele oplossing biedt. De niet-tegenstelbaarverklaring heeft immers slechts invloed op de invordering van de belastingverhoging, terwijl de echtgenoot te goeder trouw reeds administratief werd onderzocht en gesanctioneerd, en deze bijgevolg een rechtelijke tussenkomst behoeft om te verhinderen dat deze sancties op het eigen vermogen kunnen worden verhaald.

Ledain²⁵⁵ formuleerde in 2003 reeds de volgende bedenking hieromtrent: “[...] Deze situatie is echt stuitend. Het is hoog tijd dat de Belgische wetgever van wie toch verwacht wordt dat hij de fiscale neutraliteit ten opzichte van de levenskeuzen verzekert en zodoende de discriminaties afschaft die tussen gehuwde en ongehuwde paren bestaan, zich met deze problematiek bezighoudt. Het zou een goede zaak zijn indien, naar het voorbeeld van het beginsel van het persoonlijke karakter van de straffen dat in het strafrecht goed bekend is, enkel diegene die de fiscale fraude heeft gepleegd, gehouden is tot het betalen van de belastingverhogingen (die administratieve sancties zijn die meer een bestraffend dan een vergoedend karakter hebben). De verhogingen zouden niet langer van toepassing mogen zijn op de onschuldige echtgenoot. [...]” Het valt te betreuren dat voormelde auteur in 2018 nog steeds tot dezelfde conclusie kwam als in 2003, en een gelijkkluidende vaststelling heeft geformuleerd.²⁵⁶

8. Algemene conclusie

De invorderingsmogelijkheden van fiscale schulden lastens echtgenoten wordt geregeld door de gemene huwelijksvermogensrechtelijke regels

enerzijds en de fiscale invorderingsregels anderzijds. Artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek kennen een ruime invorderingsbevoegdheid toe aan de ontvanger t.a.v. de niet-belaste (ex-)echtgenoot inzake inkomstenbelasting, voorheffingen en met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen. Het verhaalsrecht van de ontvanger inzake fiscale schulden die *niet* onder het toepassingsgebied van artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek vallen, wordt afgebakend door de gemene huwelijksvermogensrechtelijke regels. Als fiscale invorderingsregels hebben de artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek een absolute primauteit op de gemene huwelijksvermogensrechtelijke regels. De ontvanger mag zich dus niet beroepen op de gemene regels om bijvoorbeeld een schuld in de personenbelasting van de ene echtgenoot in te vorderen bij de andere echtgenoot. Artikelen 9 en 10 Invorderingswetboek temperen het ruime verhaalsrecht van de ontvanger dankzij de verschillende onttrekkingsmogelijkheden die de niet-belaste (ex-)echtgenoot kan inroepen. O.i. volstaat het hierbij dat de niet-belaste (ex-)echtgenoot een gedeeltelijk onverdachte oorsprong van zijn of haar goederen aantoot om aan de invordering van fiscale schulden van de andere echtgenoot te ontsnappen. De niet-belaste (ex-)echtgenoot kan deze onttrekkingsmogelijkheden evenwel niet aanwenden indien de fiscale schulden worden ingevorderd overeenkomstig de gemene huwelijksvermogensrechtelijke regels (bv. een btw-schuld). Het is dan ook een grote gemiste kans dat men het verhaalsrecht t.a.v. echtgenoten voor alle fiscale schulden niet heeft geharmoniseerd bij de invoering van het Invorderingswetboek.

Wat de rechtsbescherming van echtgenoten betreft, komt het ons voor dat de rechtspraak het voortouw heeft genomen. Het belang van het bezwaarrecht van de feitelijk gescheiden echtgenote werd reeds duidelijk onderstreept. De wetgever heeft nadien niet nagelaten om dit wettelijk te verankeren. Inmiddels genieten alle derden, m.i.v. de *medeschuldenaar*, die voor de fiscale schulden van de schuldenaar kunnen worden

²⁵⁴ Art. 5 van de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst (BS 13 april 2018).

²⁵⁵ F. LEDAIN, “De toepassing van de belastingverhogingen op een gehuwd paar in geval van fraude vanwege slechts één van de echtgenoten”, 18 oktober 2003, www.expert.taxwin.be.

²⁵⁶ F. LEDAIN, “De kwestie van de niet-tegenstelbaarheid van belastingverhogingen aan een ‘niet-betrokken’ echtgenoot”, *Fisc.Week.* 2018, afl. 328, 6-7.

aangesproken, over een volwaardig bezwaarrecht. In het verlengde hiervan werd eveneens het derdenverzet van een echtgenoot die geen bezwaar had aangetekend, door het Hof van Cassatie aanvaard, mits voldaan aan de wettelijke voorwaarden. De rechtspraak heeft eveneens het recht van de ex-echtgenote aanvaard om een zijdelingse vordering in te stellen teneinde een fiscale schuld te vernietigen, indien dit de solvabiliteit van de onderhoudsgerechtigde ex-echtgenoot ten goede zou komen.

De rechtspositie van de echtgenoot te goeder trouw, die wordt geconfronteerd met administratieve sancties t.a.v. diens (feitelijk gescheiden

of ex-) echtgenoot, is de rechtspraak eveneens gewaar geworden. Niettemin bestaat er geen consensus tussen alle hoven en rechtbanken en zijn er uiteenlopende appreciaties, die de rechtszekerheid niet ten goede komen. De intrede van het Invorderingswetboek was o.i. dan ook een gemiste kans voor de wetgever om de rechtsbescherming van de echtgenoot te goeder trouw te optimaliseren. Gelet op de feitelijke appreciatie door de bodemrechters, zou een wettelijk toetsingskader binnen dewelke de rechter de goede dan wel kwade trouw zou kunnen vaststellen, zeer wenselijk zijn.