

grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Krachtens het vierde lid van die wetsbepaling is de subsidiaire aanslag slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Uit die bepalingen, die ertoe strekken het voeren van een geheel nieuwe procedure te vermijden en door een versnelde procedure een uitspraak te verkrijgen over de verschuldigdheid van de belasting, volgt dat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan en het de rechter is die oordeelt over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag.

Daaruit volgt tevens dat de administratie de onregelmatigheid die leidde tot de nietigverklaring van de aanslag niet dient te herstellen. Dit geldt evenzeer voor de onregelmatigheid bestaande in de miskenning, tijdens de taxatieprocedure, van de taalwet bestuurszaken.

3. Het onderdeel dat aanvoert dat wanneer de aanslag wordt vernietigd wegens miskenning, in het bericht van wijziging, van de taalwet bestuurszaken, de administratie bij toepassing van artikel 58, derde lid van deze wet dient over te gaan tot herstel van deze onregelmatigheid, bij gebrek waaraan de subsidiaire aanslag niet geldig en invorderbaar kan worden verklaard, berust op een onjuiste rechtsopvatting en faalt bijgevolg naar recht.

Tweede onderdeel

4. Artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen bepaalt: *“Telkens wanneer een belastingadministratie aan een belastingplichtige een bericht zendt waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, vermeldt dat bericht de feiten die de overtreding opleveren en de verwijzing naar de toegepaste wets- en verordenings teksten, en geeft de motieven op die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen.”*

5. Zoals uiteengezet in randnr. 2, dient de administratie, alvorens over te gaan tot het voorleggen aan de rechtbank van een subsidiaire aanslag, de onregelmatigheid die leidde tot de vernietiging van de aanvankelijke aanslag niet te herstellen.

Hieruit volgt dat de rechter aan wie de subsidiaire aanslag wordt voorgelegd, niet dient vast te stellen dat werd voldaan aan de verplichting tot motivering van de administratieve boete zoals bepaald in artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen. Het volstaat dat de rechter in de gerechtelijke procedure waarin de subsidiaire aanslag wordt voorgelegd, een afdoende motivering vindt voor de belastingverhoging.

6. Het onderdeel dat uitgaat van een andere rechtsopvatting, faalt naar recht.

(...)

Dictum

Het Hof,

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt de eisers tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor de eisers op 470,10 EUR.

Waar:

E. Dirix, voorzitter,

F. Van Volsem, B. Wylleman, K. Moens en F. Stévenart Meeûs, raadsheren,

J. VAN DER FRAENEN, advocaat-generaal.

Noot

De subsidiaire aanslag, de Antigoon van de fiscale procedure?

I. Inleiding

Artikel 356 WIB 1992 laat toe aan de administratie om onder welbepaalde voorwaarden bij de vernietiging van een aanslag door de rechter een nieuwe zogenaamde subsidiaire aanslag ter beoordeling aan de rechtbank voor te leggen. Het Hof van Cassatie oordeelt in het hier geannoteerde arrest – niet voor het eerst – dat de administratie de onregelmatigheid die leidde tot de vernietiging van de aanslag niet dient te herstellen. Dit arrest evenals het onderliggende arrest van het Gentse hof van beroep bieden een uitstekende gelegenheid om de theoretische principes en de filosofie die daarachter steken in herinnering te brengen. Anderzijds dient gewezen op de gevaren die in de fiscale procedurepraktijk om de hoek loeren.

II. Feiten & voorafgaande procedure

A. De feiten

De eisers in cassatie waren bestuurders van NV H. toen zij met een overeenkomst gedateerd op 15 september 2008 aandelen van de Amerikaanse vennootschap PRP verkochten aan NV H. voor 362.077,00 EUR. Met een overeenkomst die op dezelfde datum gedateerd is, hebben ze bovendien een schuldvordering op deze Amerikaanse vennootschap overgedragen aan NV H. voor 380.163,00 EUR.

PRP is een niet-beursgenoteerde onderneming actief op het vlak van onderzoek, ontwikkeling en commercialisatie van een gamma farmaceutische producten voor de humane en veterinaire gezondheidsmarkt.

De uit de verkoop en de overdracht ontstane schuldvorderingen werden bij NV H. op het credit van de rekening-courant van de eisers geboekt.

Op 28 oktober 2011 volgde een bericht van wijziging van de aangifte waarin de administratie van oordeel was dat een voordeel werd toegekend aan eisers door NV H. ten belope van 668.208,39 EUR, hetzij 288.045,39 EUR voordeel ingevolge de verkoop van de aandelen en 380.163,00 EUR voordeel ingevolge de overdracht van de schuldvordering. De

administratie meent immers dat de prijs die NV H. voor de beide overdrachten betaalde “*abnormaal en goedgunstig*” was. Op grond van de stelling dat het voordeel werd toegekend aan eisers uit hoofde van hun bestuurdersmandaat acht de administratie dat voordeel belastbaar als voordeel van alle aard in de zin van artikel 32 WIB 1992.

B. De beoordeling door de eerste rechter

De rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, besliste bij tussenvonnis van 24 mei 2017¹ de oorspronkelijk bestreden aanslag te vernietigen omdat in het bericht van wijziging van de aangifte van 28 oktober 2011 meerdere passages waren opgenomen in het Engels zonder er een vertaling naar het Nederlands voor op te nemen. Dit is strijdig met de gecoördineerde wetten betreffende het gebruik der talen in bestuurszaken.² Op 12 oktober 2018 werd het tussenvonnis betekend. Daartegen werd geen hoger beroep ingesteld.

In het eindvonnis van 5 september 2018³ heeft dezelfde rechter besloten dat de door de administratie voorgelegde subsidiaire aanslag niet geldig en invorderbaar kon worden verklaard, omdat in het bericht van wijziging van de aangifte van 28 oktober 2011 geen motivering was opgenomen voor het opleggen van de belastingverhoging van 50%.⁴

C. De beoordeling door het hof van beroep

De fiscale administratie heeft op 8 november 2018 beroep ingesteld tegen het eindvonnis van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge.

Het hof wees een arrest op 17 december 2019.⁵

Het hof van beroep oordeelde wat betreft de procedure subsidiaire aanslag dat de wetgever aan de ene kant van oordeel was dat het onrechtvaardig zou zijn dat de burger aan zijn belastingplicht zou ontsnappen ten gevolge van een verkeerde wetstoepassing door de belastingadministratie. Hij heeft daarom via de procedure van de subsidiaire aanslag zoals beschreven in artikel 356 WIB 1992 in de mogelijkheid willen voorzien om toch nog een aanslag te vestigen ondanks het verstrijken van de normale termijnen voor het vestigen van de aanslag. Dit alles in de veronderstelling dat de vernietiging van de oorspronkelijk bestreden aanslag niet gesteund is op verjaring.

Aan de andere kant heeft de wetgever volgens het hof met artikel 356 WIB 1992 de procedure willen versnellen om zo snel mogelijk tot een definitieve aanslag te komen.

Vervolgens beschreef het hof de concrete werkwijze. Deze bestaat er in dat, na het vernietigen van de oorspronkelijk

bestreden aanslag, de verschuldigde belasting en eventuele belastingverhoging, zal vastgelegd worden in een aanslag die (deze keer) het resultaat zal zijn van een procedure gevoerd door de rechter. Daartoe legt de belastingadministratie aan de rechter een conclusie over waarmee hij vraagt een subsidiaire aanslag geldig en invorderbaar te verklaren.

De essentie, zo oordeelde het hof, is dat de genese van de uiteindelijk uitvoerbare titel (de aanslag) plaats vindt binnen het kader van de gerechtelijke procedure. Dat brengt mee dat de volgende principes gelden (o.a. Cass. 26 november 2015, F.14.0077.N, via www.juridat.be):

- voor het vestigen van de subsidiaire aanslag is de administratie niet verplicht om de taxatieprocedure te herkennen en de onregelmatigheid recht te zetten door de subsidiaire aanslag te laten voorafgaan door een nieuw bericht van wijziging van de aangifte. De administratie mag er zich toe beperken de subsidiaire aanslag aan de rechter ter beoordeling voor te leggen;
- dit gebeurt door middel van conclusies;
- de voorlegging van de subsidiaire aanslag aan de rechter, met de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zich te verdedigen in een tegensprekelijke gerechtelijke procedure, biedt een voldoende waarborg voor het recht van verdediging van de belastingplichtige;
- de subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

De eerste rechter kon dus volgens het hof van beroep niet, zonder artikel 356 WIB 1992 te schenden, beslissen dat de aan haar voorgelegde subsidiaire aanslag niet geldig en invorderbaar kon verklaard worden op grond van de vaststelling dat het bericht van wijziging van de aangifte waarmee de (al eerder) vernietigde aanslag onvoldoende gemotiveerd was en daarom nietig was.

Volgens het hof steunt een subsidiaire aanslag niet en moet hij niet steunen op welk bericht van wijziging van de aangifte of kennisgeving van aanslag van ambtswege dan ook. De uiteenzetting en motivering voor de standpunten van de belastingadministratie op grond waarvan de subsidiaire aanslag wordt voorgesteld en verdedigd, worden immers in een of meer conclusies uiteengezet.

Het debat over de betreffende aanslag wordt “voor de rechter” gevoerd door partijen (in conclusies). Of de bestuurshandelingen die de taxatiedienst gesteld had als onderdeel om tot het vestigen van de (al) vernietigde aanslag te komen al dan niet, geheel of gedeeltelijk, geldig waren, is niet relevant om de vraag te beantwoorden of en in welke mate de voorgelegde subsidiaire aanslag geldig en invorderbaar kan worden verklaard.

1. Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 24 mei 2017, nr. 13/1136/A, *onuitg.*

2. Krachtens art. 58, eerste lid taalwet bestuurszaken zijn alle administratieve handelingen en verordeningen die naar vorm of naar inhoud strijdig zijn met de bepalingen van deze gecoördineerde wetten, nietig. Art. 58, derde lid van deze wet bepaalt dat wanneer wordt vastgesteld dat handelingen of reglementen nietig zijn wegens hun vorm, zij door de overheden waarvan zij uitgaan worden vervangen door bescheiden die naar de vorm regelmatig zijn: die vervanging heeft uitwerking op de datum van het vervangen van het bescheid.

3. Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 5 september 2018, nr. 13/1136/A, *onuitg.*

4. Art. 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen bepaalt dat telkens wanneer een belastingadministratie aan een belastingplichtige een bericht zendt waarbij hem een administratieve boete wordt opgelegd, dat bericht de feiten vermeldt die de overtreding opleveren en de verwijzing naar de toegepaste wets- en verordeningsteksten en de motieven opgeeft die gediend hebben om het bedrag van de boete vast te stellen.

5. Gent 17 december 2019, 2018/AR/2022, www.monKEY.be.

Op grond van diezelfde overwegingen oordeelde het hof van beroep dat na de vernietiging van de oorspronkelijk bestreden aanslag wegens schending van de taalwetgeving, geen nieuw bericht van wijziging van de aangifte moet worden opgemaakt en verstuurd waarin de schending van die taalwetgeving gerepareerd wordt. Daarbij is het volgens het hof van beroep zonder invloed dat deze taalwetgeving van openbare orde is. De toepassing van artikel 356 WIB 1992 impliceert immers dat de vraag of de voorgelegde subsidiaire aanslag geldig en invorderbaar kan worden verklaard, niet afhankelijk is van het bestaan van een bericht van wijziging van de aangifte. Ook als er nooit een bericht van wijziging van de aangifte is geweest en dus ook als er slechts een nietig bericht van wijziging van de aangifte heeft bestaan en dit nietig bericht niet door een geldig bericht werd vervangen, belet dit volgens het hof op zich niet dat de subsidiaire aanslag geldig en invorderbaar kan worden verklaard.

In beroep hervormde het hof van beroep van Gent bij arrest van 17 december 2019 zodoende het eindvonnis. De subsidiaire aanslag werd geldig en invorderbaar verklaard. De belastingverhoging werd weliswaar verminderd van 50% naar 30% wegens het overschreden zijn van de redelijke termijn. Iedere partij werd veroordeeld tot haar eigen gerechtskosten.

D. De uitspraak van het Hof van Cassatie

De belastingplichtige tekende op 8 juli 2020 cassatie aan tegen het arrest van het hof van beroep van Gent, evenwel zonder succes.

Artikel 356, eerste en vierde lid WIB 1992 in verband met de subsidiaire aanslag strekken er volgens het Hof van Cassatie toe een geheel nieuwe procedure te vermijden en door een versnelde procedure een uitspraak te verkrijgen over de verschuldigdheid van de belasting.

Uit deze bepalingen volgt volgens het Hof dat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan. Het is de rechter die oordeelt over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag. Daaruit volgt voorts volgens het Hof dat de administratie de onregelmatigheid die leidde tot de nietigverklaring van de aanslag niet dient te herstellen. Dit geldt evenzeer voor de onregelmatigheid bestaande in de miskenning, tijdens de taxatieprocedure, van de taalwet bestuurszaken.

Hieruit volgt tevens dat de rechter aan wie de subsidiaire aanslag wordt voorgelegd, niet dient vast te stellen dat werd voldaan aan de verplichting tot motivering van de administratieve boete zoals bepaald in artikel 109 van de wet van

4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen. Het volstaat dat de rechter in de gerechtelijke procedure waarin de subsidiaire aanslag wordt voorgelegd, een afdoende motivering vindt voor de belastingverhoging.

Cassatiemiddelen die uitgaan van andere rechtsopvattingen in dit verband, falen volgens het Hof van Cassatie naar recht. Het cassatieberoep wordt verworpen.

III. Analyse

A. Juridisch kader

Artikel 356 WIB 1992, zoals in voorliggende casus van toepassing, bepaalt dat wanneer tegen een beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar een vordering in rechte is ingesteld en de rechter de aanslag geheel of ten dele nietig verklaart, om een andere reden dan verjaring, de zaak gedurende een termijn van 6 maanden te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing ingeschreven blijft op de rol. Gedurende de termijn van 6 maanden, die de termijnen om verzet of hoger beroep aan te tekenen of om een voorziening in cassatie in te dienen schorst, kan de administratie een subsidiaire aanslag door middel van conclusies aan het oordeel van de rechter onderwerpen op naam van dezelfde belastingschuldige en op grond van alle of een deel van dezelfde belastingelementen als de initiële aanslag.

Krachtens het vierde lid van die wetsbepaling is de subsidiaire aanslag slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Hoewel de wettekst het heeft over “kunnen” vestigen van een subsidiaire aanslag oordeelde het Hof van Cassatie, zij het inzake hertaxatie (art. 355 WIB 1992), dat het voorleggen van een nieuwe aanslag geen mogelijkheid betreft voor de administratie, maar wel degelijk een verplichting inhoudt.⁶ Er moet worden aangenomen dat de verplichte toepassing evenzeer geldt in het kader van een subsidiaire aanslag. De grondslag daarvoor vindt zich in de gelijke behandeling van de belastingplichtige wiens initiële aanslag nietig wordt verklaard door de rechter en de belastingplichtigen wiens initiële aanslag nietig wordt verklaard door de fiscale administratie. Beide categorieën bevinden zich niet in een wezenlijk verschillende situatie.⁷

Het Hof van Cassatie heeft inmiddels meermaals bevestigd dat de schending van elke mogelijke wettelijke regel – met uitzondering van de regels inzake verjaring – aanleiding kan geven tot een subsidiaire aanslag. Dit geldt in zoverre de rechter die de vernietiging van de initiële aanslag uitspreekt

6. M. DEJONCKHEERE (ed.), M. MAUS en M. DELANOTE, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2010, 209 met verwijzing naar Cass. 4 december 1987, *FJF*, No. 1988/191.

7. J. VANDEN BRANDEN, “Deel VII. Vernietiging of ontheffing van de aanslag wat zijn de rechten van de fiscus?” in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2010-2011. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2010, (259) 271 met verwijzing naar GwH 20 oktober 2009, nr. 158/2009, overw. B.3.2.

het bestaan van de belastbare materie niet ontkent en zich niet uitspreekt over de omvang van de belastbare grondslag.⁸ Het standpunt dat subsidiaire taxatie enkel mogelijk zou zijn in geval van een schending van een procedurereguleer werd niet aanvaard⁹, net zomin het standpunt werd aanvaard dat aan de administratie ook de mogelijkheid moet worden geboden voor een subsidiaire aanslag wanneer de rechter het bestaan van de belastbare materie ontkent.¹⁰

B. De bedoeling van de wetgever

Met de invoering van de zogenaamde subsidiaire aanslag had de wetgever de bedoeling om te voorkomen dat de Staat verstoken blijft van rechtmatig verschuldigde belastingen waarvan de vestigingstitel ingevolge bezwaren en beroepen geheel of gedeeltelijk teniet werd gedaan door beslissingen die slechts definitief werden getroffen na het verstrijken van de voor het vestigen van deze belastingen gestelde wettelijke termijn.¹¹ Wanneer de administratie een vergissing heeft begaan bij de toepassing van de wet, mag een billijke verdeling van fiscale lasten daardoor niet worden aangetast, behalve wanneer de belastingplichtige het voordeel van rechtsverval heeft verkregen.¹²

De verscheidenheid van de taken waarmee de fiscale ambtenaren belast zijn, de ingewikkeldheid van de belastingwetten en van de aanslagformaliteiten leidt soms tot de vernietiging van de aanslag. Nochtans is de belastingplichtige een belasting verschuldigd aan de Staat. Laatstgenoemde zou daarvan beroofd worden als gevolg van een verkeerde, doch vaak begrijpelijke, interpretatie door de fiscale administratie. Volgens de wetgever zou dit een onrechtvaardigheid zijn tegenover de gemeenschap. Elke burger moet, volgens zijn inkomsten, bijdragen in de lasten van de Staat en het is ontoelaatbaar dat een belastingplichtige, dankzij een verkeerde beoordeling, de door hem rechtmatig verschuldigde belasting zou kunnen ontlopen.¹³

De procedure van de subsidiaire aanslag moet verder de procedure zoveel mogelijk versnellen, zodat de aanslag zo snel mogelijk definitief wordt. De subsidiaire aanslag wordt daarom, om proceseconomische redenen, meteen voorgelegd aan het oordeel van de rechter die de initiële aanslag heeft vernietigd, zodat de fase van het administratief beroep wordt overgeslagen.¹⁴

Gelet op de doelstelling van de wetgever om snelheid te maken, kan o.i. moeilijk worden aangenomen dat wanneer een subsidiaire aanslag niet geldig en niet-invorderbaar wordt verklaard, de fiscale administratie in het licht van artikel 356 WIB 1992 over een nieuwe mogelijkheid zou beschikken om een subsidiaire aanslag aan de rechtbank voor te leggen (en dit in het oneindige?). Dit strookt inzonderheid niet met de termijnvereiste van artikel 356 WIB 1992 volgens hetwelk een subsidiaire aanslag moet worden voorgelegd binnen de 6 maanden na vernietiging van de initiële aanslag. Het debat is evenwel genuanceerd en de rechtspraak is erover verdeeld.¹⁵ Een uitgebreide analyse zou ons hier te ver leiden.

C. Een uitzonderingsprocedure

Artikel 356 WIB 1992 is een bijzondere aanslagtermijn en wijkt daarmee af van de gewone en buitengewone aanslagtermijnen.¹⁶ Artikel 356 WIB 1992 geeft evenwel geen bijkomende onderzoekstermijn aan de administratie. Zijn de onderzoekstermijnen op het moment van de vernietiging verstreken (hetgeen meestal het geval zal zijn), dan zullen geen onderzoeksdaden meer mogen gesteld worden door de fiscale administratie.¹⁷ Artikel 356 WIB 1992 is een uitzonderingsprocedure, die strikt moet worden toegepast.

D. Vier inmiddels vaststaande basisprincipes

Intussen zijn inzake het niet hoeven herstellen van de onregelmatigheid die leidde tot de vernietiging van de initiële aanslag bij het voorleggen van de subsidiaire aanslag vier basisprincipes komen vast te staan zoals onder meer aangehaald in het hogergenoemde arrest van het hof van beroep te Gent van 17 december 2019:

- voor het vestigen van de subsidiaire aanslag is de administratie niet verplicht de onregelmatigheid te herstellen;
- het voorleggen van de subsidiaire aanslag mag door middel van conclusies;
- de voorlegging van de subsidiaire aanslag aan de rechter, met de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zich te verdedigen in een tegensprekelijke gerechtelijke procedure, biedt een voldoende waarborg voor het recht van verdediging van de belastingplichtige;

8. Cass. 29 mei 2020, F.19.0090.F, besproken door H. SYMOENS, “Enkel en alleen ‘verjaring’ sluit de mogelijkheid uit van een subsidiaire aanslag”, *TFR* 2021, afl. 605, 678 en H. DE CONINCK, “De aanslag- en onderzoekstermijnen in de inkomstenbelastingen gewikt en gewogen”, *TFR* 2021, afl. 612, (1021) 1029 met verwijzing naar Cass. 5 mei 2017, *FJF*, No. 2017/201, *RGCF* 2017, afl. 4, 341, *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, 13; Cass. 27 maart 2020, *FJF*, No. 2019/164, *JLMB* 2020, afl. 26, 1223.

9. Cass. 25 november 2021, F.20.0073.N, www.cass.be; Cass. 5 mei 2017, F.15.0146.N, *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, 13 en zie bespreking C. BUYSSE, *Fiscoloog* 2017, afl. 1524, 13; Cass. 10 december 2009, F.08.0007.N, *Fisc.Act.* 2010, afl. 5, 13, *TFR* 2017, afl. 523, 490, noot H. SYMOENS.

10. Cass. 25 november 2021, F.20.0073.N, www.cass.be.

11. *Parl.St.* Kamer 1946-47, nr. 59, 17 december 1946, p. 24.

12. *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 2311/001, p. 29-30.

13. *Parl.St.* Kamer 1946-47, nr. 407, 19 juni 1947, p. 58 en H. SYMOENS, “Back to the future: het herstellen van nietigheden bij de subsidiaire aanslag”, *Fiscoloog* 2011, nr. 407, 713.

14. GwH 20 oktober 2009, nr. 158/2009, overw. B.5., www.const-court.be en *Parl.St.* Senaat 1998-99, nr. 1-966/11, p. 161-162.

15. Rechtspraak *pro* belastingplichtige, zie onder meer: Antwerpen 14 januari 2014, nr. 2012/AR/2836, www.taxwin.be; Antwerpen 3 januari 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1283, 5; Gent 28 november 2011, nr. 05/3604/A, www.monKEY.be. Rechtspraak *contra* belastingplichtige, zie onder meer: Gent 12 november 2019, *TFR* 2020, afl. 578; Gent 13 januari 2018, *Fiscoloog* 2020, afl. 6; Gent 3 januari 2017, *TFR* 2017, afl. 526, 622.

16. M. DEJONCKHEERE (ed.), M. MAUS en M. DELANOTE, *o.c.*, 200 *et seq.*

17. H. SYMOENS, “De subsidiaire aanslag (art. 356 WIB 1992): de mythe van Sisyphus”, *TFR* 2003, afl. 247, 775.

– de subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.¹⁸

Het Hof van Cassatie besliste eerder reeds dat de fiscale administratie niet verplicht is de taxatieprocedure te herneemen en de onregelmatigheid recht te zetten door de subsidiaire aanslag te laten voorafgaan door een nieuw bericht van wijziging van de aangifte. De administratie mag er zich toe beperken de subsidiaire aanslag aan de rechter ter beoordeling voor te leggen.¹⁹ Het niet moeten herstellen van de fout maakt geen schending uit van het grondwettelijk gewaarborgd niet-discriminatie- en gelijkheidsbeginsel.²⁰

De subsidiaire aanslag mag, of beter moet, binnen de wettelijk voorziene termijn van 6 maanden inderdaad aan de rechter worden voorgelegd door middel van conclusies. Dit blijkt uit de wettekst zelf. Daaruit volgt evenwel niet dat de administratie binnen dezelfde termijn op de griffie een volledige en gedetailleerde berekening van de subsidiaire aanslag moet neerleggen. Het volstaat dat de in de conclusies aangebrachte indicaties om de subsidiaire aanslag te rechtvaardigen, in bijlage bij deze conclusies, of alsnog ter ondersteuning ervan wanneer het gaat om stukken die rechtsgeldig binnen de vermelde termijn tussen partijen werden uitgewisseld, het de rechter mogelijk maken de grenzen van zijn sainsine te bepalen.²¹

Het is inderdaad de rechter die moet oordelen over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag. Daardoor zijn er voldoende waarborgen voor de rechten van verdediging van de belastingplichtige.²² Dit werd bevestigd door het Grondwettelijk Hof. De betrokken belastingplichtige kan zijn grieven tegen de subsidiaire aanslag immers rechtstreeks doen gelden voor de rechter die zijn situatie kent in een tegensprekelijke procedure.²³ Met het oog op de rationalisatie van de procedure is het ook volgens het Grondwettelijk Hof verantwoord dat hetzelfde rechtscollège zich snel uitspreekt over de subsidiaire aanslag, zonder opnieuw een administratieve fase te moeten doorlopen.²⁴

De subsidiaire aanslag vormt ten slotte een uitzondering op de praktijk dat de belastingschuld wordt vastgelegd door de opname in het kohier. In principe worden kohieren opge maakt en uitvoerbaar verklaard door de leidinggevende ambtenaar bevoegd voor de vestiging van de belasting (art. 298, § 1 WIB 1992). Ingevolge het vierde lid van artikel 356 WIB 1992 geldt dit niet bij tussenkomst van de rechtbank in geval van een subsidiaire aanslag. De subsidiaire aanslag is immers slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing. De subsidiaire aanslag moet dus niet

worden ingekohierd alvorens aan de rechtbank te worden voorgelegd.²⁵ Het Hof van Cassatie verduidelijkte dat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan.²⁶ Er wordt in de rechtspraak wel aanvaard dat een aanslag met de uitdrukkelijke vermelding dat hij slechts te betalen is daags na de dag van het vonnis dat de aanslag geldig verklaart, dus onder voorbehoud van geldigverklaring, niet de nietigheid ervan tot gevolg kan hebben.²⁷

IV. Commentaar

A. Eerbare doelstellingen

De procedure subsidiaire aanslag strekt er aldus toe het voeren van een nieuwe (administratieve) procedure te vermijden en door een versnelde procedure een uitspraak te verkrijgen over de verschuldigheid van de belasting. Hieruit volgt dat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan. Het is de rechter die oordeelt over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag.

De fiscale administratie dient in het kader van de procedure subsidiaire aanslag de onregelmatigheid die leidde tot de nietigverklaring van de aanslag dan ook niet te herstellen. Dit geldt evenzeer voor de onregelmatigheid bestaande in de miskenning, tijdens de taxatieprocedure, van de taalwet bestuurszaken en voor het gebrek aan afdoende motivering in het bericht van wijziging voor wat betreft de administratieve boete die wordt opgelegd. De initiële aanslag is dan immers al vernietigd en de subsidiaire aanslag is niet de uitkomst van deze taxatieprocedure. Herstellen van fouten in de taxatiefase die leidden tot de vernietiging van de initiële aanslag is dan ook zinloos en zou bijgevolg tijdverlies uitmaken. Dit geldt inzonderheid gezien het de rechtbank is die de wettigheid en de gegrondheid van de subsidiaire aanslag controleert en tevens waakt over de rechten van de belastingplichtige.

Het staat buiten kijf dat de doelstellingen van de wetgever bij de subsidiaire aanslag eerbaar zijn. De verschuldigheid van de belastingen wordt niet afhankelijk gesteld van eventuele vergissingen van de fiscale administratie door haar toe te laten, na een vernietiging van een aanslag, een subsidiaire aanslag aan het oordeel van de rechter te onderwerpen.

18. Zie tevens S. VANCROMBRUGGE en C. BUYSSE, “Basisprincipes inzake subsidiaire aanslag”, *Fiscoloog* 2020, afl. 1651, 11.

19. Cass. 26 november 2015, F.14.0077.N, www.juportal.be en Cass. 13 februari 2015, F.13.0150.N, www.juportal.be.

20. GwH 7 februari 2019, nr. 18/2019, overw. B.7.1.-B.13., www.const-court.be.

21. Cass. 19 april 2021, F.20.0216.F, www.monKEY.be.

22. J. VANDEN BRANDEN en J. ROSELETH, *Fiscale procedure inkomstenbelastingen in Fiscaal Compendium*, Mechelen, Kluwer, 2021, 237 met verwijzing naar Cass. 10 oktober 2014 en Cass. 13 februari 2015.

23. GwH 18 mei 2011, nr. 82/2011, overw. B.4.2., zoals hernomen in GwH 7 februari 2019, nr. 18/2019, overw. B.10., www.const-court.be; zie tevens S. VANCROMBRUGGE, “Subsidiaire aanslag vergt geen aanslagprocedure”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1408, 6.

24. GwH 18 mei 2011, nr. 82/2011, overw. B.4.1., zoals hernomen in GwH 7 februari 2019, nr. 18/2019, overw. B.12.4, www.const-court.be.

25. Cass. 25 november 2015, F.14.0181.N, TFR 2016, afl. 502, 513; Gent 27 maart 2012, 2010/AR/2673, bevestigd door Cass. 10 oktober 2014, F.12.0179.N, www.juportal.be en zoals besproken in C. BUYSSE, “Subsidiaire aanslag: inkohiering door fiscus niet verplicht”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1405, 14-15.

26. J. VANDEN BRANDEN en J. ROSELETH, *o.c.*, 237.

27. Antwerpen 17 april 2018, 2016/AR/1921, www.monKEY.be.

Het is inderdaad niet de bedoeling dat iemand ontsnapt aan wat hij wettelijk gezien aan belasting verschuldigd is door een misstap van de fiscus. De wetgever beoogt daarbij terecht een *versnelde* procedure waarbij de wettigheids- en gegrondheidscontrole van de subsidiaire aanslag valt onder het toezicht van de rechter. Niemand is gebaat bij een trage rechtsgang. Het feit dat rechterlijke uitspraken lang op zich laten wachten, ondermijnt immers het vertrouwen van de burger in justitie.

B. Iedereen bij de les

Het is dan wel zaak dat de hoofdrolspelers in deze, te weten de fiscale administratie en de feitenrechter, nog meer dan anders hun taak optimaal vervullen:

- de ambtenaar die – mede in het licht van de beginselen van behoorlijk bestuur – er alles aan doet om fouten/onregelmatigheden te vermijden door systematisch de wettelijke regels waaronder fiscale procedureregels te volgen;
- en wanneer het dan toch misloopt – missen is menselijk – een feitenrechter die, onder toezicht van het Hof van Cassatie, met een vergrootglas de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag controleert.

Valt minstens een van beiden uit zijn rol of slechter nog beiden, of ingeval de procedure wordt misbruikt, dan dreigen de rechten van de belastingplichtige compleet te worden uitgehold. Want hoe men het ook draait of keert: bij fundamentele fouten die niet hoeven te worden hersteld, wordt de belastingplichtige steeds, al dan niet in belangrijke mate, een mogelijkheid ontnomen om tijdens een taxatiefase en bezwaarfase zijn rechten optimaal te verdedigen. Het feit dat er een rechtbankfase volgt, doet aan deze vaststelling geen afbreuk.

Stel u zich het maar even voor. Een compleet willekeurige aanvullende aanslag gevestigd in het Engels zonder voorafgaand bericht van wijziging noch een voorafgaande kennisgeving van beslissing tot taxatie met de toepassing van een belastingverhoging van 200% op de laatste dag van de aanslagtermijn. Op bezwaar wordt de aanslag niet vernietigd. Dit gebeurt pas door de rechtbank bij tussenvonnis waarbij de administratie wordt toegelaten een subsidiaire aanslag voor te leggen.

Een dergelijk flagrant voorbeeld is in de fiscale procedurepraktijk gelukkig nauwelijks denkbaar, maar het zet de zaken wel scherp. Het voorbeeld wil illustreren dat zowel in flagrante gevallen, als in grensgevallen, de belastingplichtige zal moeten kunnen rekenen op een “wakkere” fiscale

rechter. Een rechter die de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag nog meer dan anders zeer nauwgezet controleert. De belastingplichtige heeft weliswaar wel degelijk zijn eigen verantwoordelijkheid. Hij heeft immers nog de kans om alle mogelijk denkbare middelen voor de rechter op te werpen. Maar je kan als belastingplichtige (als economisch verweerder doch formeel eiser) in het beste geval na de vernietiging van de initiële aanslag nog tweemaal standpunt innemen in besluiten. Het laatste woord gaat bovendien veelal naar de fiscale administratie (economisch eiser doch formeel verweerder). Het hoeft geen betoog dat de ongelukkige belastingplichtige van in ons voorbeeld niet dezelfde tijdspanne toebedeeld krijgt om zijn rechten van verdediging uit te oefenen in vergelijking met een belastingplichtige die van in de taxatiefase met kennis van zaken kan reageren op een aanslag. Wanneer de aanslag bovendien slechts voor het eerst wordt vernietigd in graad van beroep bij tussenarrest, worden de zaken nog scherper.

C. Ontsporinggevaar

Dit alles doet denken aan zij die waarschuwen voor het ontsporen van de Antigoonleer op strafgebied²⁸, of op het paradoxale van die leer.²⁹

In 2013 werd de Antigoonleer voortkomend uit cassatierechtspraak³⁰ gecodificeerd op strafgebied (art. 32 V.T.Sv.). Er wordt nog slechts in drie gevallen voorzien in de wering van onregelmatig verkregen bewijs: wanneer de niet-naleving van de miskende vormvoorschriften door de wet wordt voorgeschreven op straffe van nietigheid (A); wanneer de begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast (B) en ten slotte wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces (C).

Ook op het fiscale vlak deed de Antigoonleer, in een aangepaste vorm, haar intrede, zij het nog niet in de vorm van een wettekst. In het arrest van het Hof van Cassatie van 22 mei 2015³¹ stelt het Hof uitdrukkelijk dat de rechter het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijs ook moet worden getoetst aan de beginselen van behoorlijk bestuur. Het moet weliswaar gaan over een “stevige” schending van de beginselen van behoorlijk bestuur. Het Hof van Cassatie zegt immers dat “bewijsmiddelen moeten worden geweerd wanneer zij zijn verkregen op een wijze die *zozeer indruist* tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht dat het gebruik onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden geacht”.³²

Het ganse Antigoon-verhaal is gebaseerd op de maatschappelijke overtuiging dat het niet tolereerbaar is dat “proce-

28. P. DAENINCK, “Antigoon: een noodzakelijk keerpunt, een onmogelijk eindpunt”, 12 mei 2021, www.jubel.be.

29. S. DE DECKER, “Antigoon vooruit? Straatsburg heeft geen bezwaar tegen de Antigoonrechtspraak”, *Vigiles*, 2009/5, 201.

30. De Antigoonleer gaat terug op het zogenaamde Antigoon-arrest van het Hof van Cassatie: Cass. 14 oktober 2003, *Arr.Cass.* 2003, (1862), 1867. Het arrest werd “Antigoon” gedoopt naar de politieactie die toen in Antwerpen liep al werd de beklaagde niet in het kader van die politieactie gevat. Maar de benaming is blijven kleven. Anderen brengen dan weer het arrest ten onrechte in verband met Sophocles’ *Antigone*. Zie hierover: J. VAN DONINCK, *Het lot van onrechtmatig bewijs*, Brussel, Intersentia, 2020, 20.

31. Cass. 22 mei 2015, F.13.0077.N, www.monKEY.be.

32. S. DE RAEDT, “Het Hof van Justitie en de Belgische Antigoonleer: drie redenen om minder enthousiast te zijn”, *TFR* 2016, afl. 502, (471), 473.

durefouten” aanleiding geven tot vrijspraak, en in fiscale context tot de *de facto* vrijstelling van belasting.³³

Volgens P. Daeninck wil de ironie dat de Antigoonleer zoals zij thans geldt op strafgebied een minstens even groot probleem heeft gecreëerd, zij het in tegenovergestelde zin: daar waar een geringe overtreding van de rechtsregel in het verleden onverbiddelijk kon leiden tot een vrijspraak, geldt nu dat zelfs een zeer verregaande inbreuk op een substantiële procedureregels zonder gevolg kan blijven.³⁴

S. De Decker vindt dienaangaande dat de Antigoonrechtspraak op strafrechtelijk vlak op twee vlakken paradoxaal is. Er is vooreerst de radicale cesuur tussen de onrechtmatigheid en eventuele sanctie: stelselmatig wordt bevestigd dat het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal naar Belgisch recht in principe niet geoorloofd is, terwijl bewijsuitsluiting enkel en alleen kan op basis van een van de drie voornoemde Antigooncriteria. Dat het gebruik van onrechtmatig verkregen bewijsmateriaal in principe ongeoorloofd is, lijkt ondertussen haast de regel geworden die de uitzondering bevestigt. Ook binnen de criteria voor bewijsuitsluiting zelf wordt gehinkt op twee gedachten. Eén van drie overgebleven criteria voor bewijsuitsluiting is het recht op een eerlijk proces, dat het Hof van Cassatie als een soort panacee lijkt te beschouwen. Hierbij worden onregelmatigheden bij de bewijsgaring ondergeschikt gemaakt aan dit ruime criterium. Dit kan tot rechtsonzekerheid en mogelijke rechtsongelijkheid leiden.³⁵

Dezelfde soort gevaren loeren om de hoek bij de subsidiaire aanslagprocedure.

Net zoals de Antigoonleer wil vermijden dat de minste onregelmatigheid op strafgebied zou kunnen leiden tot vrijspraak of op fiscaal gebied tot *de facto* vrijstelling van de belasting, wil de wetgever met de procedure subsidiaire aanslag vermijden dat een belastingplichtige ontsnapt aan wat hij in principe aan wettelijke belasting verschuldigd is, ten gevolge van een misslag van de fiscus.

Ook hier komt dubbelzinnigheid aan de oppervlakte: zelfs een zeer verregaande inbreuk op een substantiële procedure-regel kan zonder gevolg blijven. En ook hier dreigt de slinger te ver door te slaan, in het nadeel van de rechten van de belastingplichtige. Dit geldt inzonderheid wanneer niet iedereen doet wat hij geacht wordt te doen, of erger nog wanneer misbruik zou worden gemaakt van de procedure subsidiaire aanslag.

D. Pleidooi tot inlassen van antimisbruikbepaling

Misbruik is denkbaar in situaties waarin de fiscus bewust, weloverwogen, strategische fouten zou maken met als doel de rechten van de verdediging van de belastingplichtige te fnuiken. Dit in de wetenschap dat aan de onregelmatigheden via artikel 356 WIB 1992 kan worden verholpen zonder ze te herstellen.

Evenzeer de procedureregels werden door de wetgever met een welbepaalde bedoeling ingevoerd, waaronder mede omwille van de bescherming van de rechten van de belastingplichtige. Wanneer de fiscus doelbewust de rechten van verdediging van de belastingplichtige poogt te omzeilen, bevinden we ons niet langer binnen de hoger geschetste doelstellingen van de wetgever bij de procedure subsidiaire aanslag (*supra*, III., B.). Het kan niet de bedoeling zijn dat *nota bene* diegene die de fout maakt zelf een strafschoep mag nemen.

Het ware daarom een goed idee – om het evenwicht te bewaren tussen ieders rechten – om in artikel 356 WIB 1992 een soort antimisbruikbepaling op te nemen die erin voorziet dat een subsidiaire aanslag niet toelaatbaar is bij misbruik door de fiscus. Het is dan zaak dit misbruik zo goed als mogelijk wettelijk te omschrijven. Er lijkt ons sprake van dergelijk misbruik wanneer kan worden aangetoond dat de nietigheid van de aanslag er is gekomen ingevolge het door de fiscale administratie weloverwogen en bewust schenden van een regel die de rechten van de belastingplichtige waarborgt. Hoewel dergelijk misbruik in de praktijk misschien vaak moeilijk te bewijzen zou vallen, zou dergelijke antimisbruikbepaling toch minstens het belang van het nauwgezet volgen van de procedure – en andere regels – door de fiscus accentueren.

V. Besluit

Het hier besproken arrest van het Hof van Cassatie van 16 september 2021 bevestigt inzake de subsidiaire aanslag in lijn met artikel 356 WIB 1992, de bedoeling van de wetgever en de vroegere cassatierechtspraak een aantal basisprincipes. Onregelmatigheden die hebben geleid tot de vernietiging van de aanslag moeten niet worden hersteld. De administratie mag er zich toe beperken de subsidiaire aanslag aan de rechter ter beoordeling voor te leggen middels conclusies. Deze beoordeling door de rechter, samen met de mogelijkheid voor de belastingplichtige om zich te verdedigen in een tegensprekelijke gerechtelijke procedure, biedt een voldoende waarborg voor de rechten van verdediging van de belastingplichtige. De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing.

Het betreft o.i. een verfijnde en evenwichtige procedure. Doch het evenwicht binnen deze uitzonderlijke aanslagprocedure blijkt in de fiscale praktijk broos. Zij vereist dat iedere betrokken partij zijn rol ten volle speelt. Dit geldt in het bijzonder voor de fiscale ambtenaar die, in het kader van de beginselen van behoorlijk bestuur, bij het vestigen van aanslagen de wettelijke regels nauwgezet moet respecteren. Wanneer het dan toch eens fout loopt – missen is menselijk – moet de feitenrechter met een vergrootglas de wettigheid en de gegrondheid van de subsidiaire aanslag meer dan ooit controleren. Zo niet, dreigt de bijzondere aanslagprocedure de regel te worden en dreigt de balans uit evenwicht te geraken in de vorm van een onverantwoorde aantasting van de

33. S. DE RAEDT, o.c., 473.

34. P. DAENINCK, o.c., www.jubel.be.

35. S. DE DECKER, “Antigoon vooruit? Straatsburg heeft geen bezwaar tegen de Antigoonrechtspraak”, *Vigiles*, 2009/5, (201), 204.

rechten van de belastingplichtige. Dit valt niet meer te rijmen met de wens en de bedoeling van de (grond)wetgever. Het spreekt voor zich dat een eventueel misbruik van de procedure subsidiaire aanslag door de fiscale administratie via het bewust maken van fouten vanuit strategisch oogpunt in ieder geval nooit mag worden gehonoreerd. Vandaar een pleidooi voor de opname in artikel 356 WIB 1992 van een

specifieke antimisbruikbepaling. Anders wordt het mogelijk al te zeer een strijd van David tegen Goliath of, zo u wil, Brabo tegen Antigoon.

Steven VANCOLEN EN Sarah VANDORPE³⁶

Regionale belastingen

Erfbelasting

2022/24 Gent 9 maart 2021

Fictiebepaling – Beding ten behoeve van een derde – Schenking – Gevolg

Door alle rechten van een levensverzekeringsspolis te schenken aan zijn neven en nichten werden deze neven en nichten de nieuwe verzekeringnemer en heeft de nonkel (de oorspronkelijke verzekeringnemer) ervoor gezorgd dat het beding ten behoeve van deze neven en nichten verworpen is van een beding ten behoeve van een derde tot een beding ten behoeve van deze neven en nichten zelf. In tegenstelling tot wat de administratie vooropstelt, kan de initiële kwalificatie van een beding ten behoeve van een derde wel gewijzigd worden door de schenking van de rechten van de polis aan de begunstigten. Artikel 2.7.1.0.6 VCF (in de versie vóór de wijziging bij decreet van 23 december 2016) kon op het moment van het overlijden van de oom bijgevolg niet worden toegepast.

Disposition fiction – Stipulation pour autrui – Donation – Effet

En donnant tous les droits d'un contrat d'assurance vie à ses neveux et nièces, ces derniers sont devenus les nouveaux preneurs d'assurance et l'oncle (le preneur d'assurance initial) a fait en sorte que la clause au profit de ces neveux et nièces soit reformulée d'une stipulation pour autrui en une clause au profit de ces neveux et nièces. Contrairement à ce que soutient l'administration, la qualification initiale d'une stipulation pour autrui peut être modifiée par la donation des droits de la police aux bénéficiaires. L'article 2.7.1.0.6 VCF (dans sa version avant modification par le décret du 23 décembre 2016) ne pouvait donc pas être appliqué au moment du décès de l'oncle.

(B.G. / Vlaamse Gewest, Vlaamse Regering en Vlaamse belastingdienst)
(Advocaten: A. Verbist en L. De Schepper)
(Rolnr.: 2019/AR/1208)

(...)

36. Imposto Tax Lawyers.

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift neergelegd op 5 juli 2019 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, 6de kamer, op 8 april 2019 werd uitgesproken in de zaak met rolnr. 17/3663/A.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 9 februari 2021, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

Het blijkt niet dat het bestreden vonnis werd betekend.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

Op 7 januari 2010 sloot de heer G.G., oom van de appellante, een levensverzekeringsscontract “KBC-Life Capital” af bij KBC Bank. Als verzekeringnemer en als verzekerde werd hijzelf aangeduid. Als begunstigde bij overlijden van de verzekerde werd aangeduid: “De echtgeno(o)t(e) van de verzekerde, en bij ontstentenis de kinderen van de verzekerde. Wanneer deze begunstiging geen gevolg kan hebben, is de verzekeringsprestatie verschuldigd aan de verzekeringnemer of zijn nalatenschap.”

Bij notariële akte verleden op 7 april 2010 schonk de heer G.G. o.m. de volle eigendom van alle (onverdeelde) rechten onder voormeld levensverzekeringsscontract aan B.G. (de appellante), G.G., J.G., J.G., P.G. en K.G., allen neven en nichten van de heer G.G., elk voor 1/6. De schenkingsakte werd geregistreerd op 19 april 2010 en schenkingsrechten op de afkoopwaarde van het geschonken levensverzekeringsscontract op het ogenblik van de schenking werden betaald.

Op 10 juni 2010 herriepen voormelde neven en nichten de begunstigingsclausule van de verzekeringspolis en duiden ze als begunstigde zichzelf aan, elk voor een gelijk deel.

De heer G.G. overleed op 16 september 2016. In uitvoering van het verzekeringsscontract ontvingen de appellante en de andere begunstigten hun deel van de verzekeringsprestatie. De aangifte van nalatenschap werd ingediend op 14 december 2016 door voormelde 6 neven en nichten van de heer