

TAX

Laattijdige aangifte nalatenschap door overmacht: belastingverhoging uit den boze!

30/09/2021 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers



Na een overlijden dient door de erfgenamen van de overledene een aangifte van nalatenschap bij de Vlaamse Belastingdienst te worden ingediend. De wettelijke termijn hiervoor is vier maanden vanaf de datum van het overlijden. De wet laat evenwel toe een gemotiveerd verzoek tot uitstel/verlenging van de termijn bij Vlabel in te dienen.

Als de aangifte niet binnen de aangiftetermijn gebeurt dan is overeenkomstig de wet een **belastingverhoging verschuldigd**. De percentages van deze verhoging wegens laattijdige aangifte lopen op naargelang het ogenblik van indiening van de aangifte na het verstrijken van de aangiftetermijn:

- Indiening vanaf **dag 1 tot en met maand 5** na aangiftetermijn: **5%**
- Indiening vanaf **maand 6 tot en met maand 11** na aangiftetermijn: **10%**
- Indiening vanaf **maand 12 tot en met maand 17** na aangiftetermijn: **15%**
- Indiening **vanaf maand 18** na aangiftetermijn: **20%**

De belastingverhoging wordt berekend als een **percentage van de te betalen erfbelasting**. Deze **sanctionering** kan dan ook, in het bijzonder in geval van een verwantschap in de zijlijn en bijgevolg een erfbelasting waarvan het tarief kan gaan tot 65%, **tot zeer grote bedragen** leiden.

Mogelijkheid tot kwijtschelding of vermindering van de belastingverhoging

De wet voorziet dat Vlabel de belastingverhoging kan **kwijtschelden of verminderen**, als de betrokken partij het **bewijs levert niet in de fout** te zijn bij het laattijdig indienen van de aangifte.

In **bijzondere omstandigheden** en/of **overmacht-situaties** kan verantwoord worden dat de betrokken **belastingverhoging** kan worden **vermeden of verminderd**. Een complexe erfenis met een moeilijke zoektocht naar de wettige erfgenamen, zo volgt onder meer uit een standpunt van de administratie, kan bijvoorbeeld als een dergelijke bijzondere omstandigheid gelden. Het komt de belastingplichtige toe het bewijs van de bijzondere omstandigheden – een **feitenkwestie** – aan te brengen.

Arrest hof van beroep Gent van 29 juni 2021

de feiten

Een recente casus werd onlangs door het hof van beroep van Gent beoordeeld. De relevante feiten in de betrokken zaak laten zich als volgt samenvatten:

- De heer X **overlijdt in maart 2015, testamentloos en zonder afstammelingen** na te laten.
- Een **notaris** werd belast om de nalatenschap van de overledene in kaart te brengen alsook om op zoek te gaan naar alle wettige erfgenamen en hun gegevens. Eerst in **november 2015**, na raadpleging van een aantal mogelijke erfgenamen, archieven en gemeenten, kon hij een **eerste rapport** van zijn opzoeken opmaken. Het rapport luidt dat er **zes vermoedelijke erfgenamen** konden worden teruggevonden en dat van drie van hen er **nog gegevens ontbraken**.
- Een **gespecialiseerd bureau** in stamboomonderzoek – *genealogie* – diende te worden ingeschakeld om de zoektocht naar de erfgenamen tot een goed einde te brengen. Op grond van haar opzoeken kon dit kantoor in **juni 2016** haar **eindrapport (genealogisch overzicht)** voorleggen. Uit dit eindrapport bleek dat er uiteindelijk **twaalf wettige erfgenamen** waren waaronder drie **woonachtig in het buitenland** (Frankrijk), allen afstammelingen in zijlinie, **achterneven/achternichten van de vierde of vijfde graad**. Zowel de notaris als het gespecialiseerd kantoor hadden met andere woorden elk op hun beurt een aantal maanden nodig om alle erfgenamen en hun gegevens terug te vinden.
- In **september 2016** kon, op grond van voornoemde studies, de **aangiftes nalatenschap** namens de erfgenamen worden ingediend.

De **aanslagen** in de erfbelasting volgden. Deze aanslagen waren met inbegrip van een **belastingverhoging van 20%** wegens laattijdige aangifte. Deze belastingverhoging werd **betwist** namens de erfgenamen, op grond van de lange zoektocht naar de vele erfgenamen waardoor de aangifte niet tijdig kon worden ingediend. De betwisting is uiteindelijk voor het **hof van beroep te Gent** gekomen.

Voor het hof werd namens de erfgenamen **aangevoerd dat de stukken uitwijzen dat** de laattijdige aangifte louter te wijten was aan de **bijzonder complexe nalatenschap en bijgevolg geenszins aan een fout** van de belastingplichtige. Tevens werd aangevoerd dat de opgelegde belastingverhoging van 20% een **sanctie met strafrechtelijk karakter** betreft, die in de gegeven omstandigheden **onevenredig** is met de zogenaamde inbreuk, en de belastingverhoging minstens om die reden dient te worden ontheven.

Het **hof stelt de erfgenamen in het gelijk**, in het bijzonder op grond van het strafrechtelijk karakter van de belastingverhoging en de onredelijke zwaarte ervan.

het strafrechtelijk karakter van belastingverhogingen

Het hof zet vooreerst **de principes** helder uiteen:

- De belastingverhoging is een **administratieve sanctie**, die tot **doel** heeft een bepaald gedrag **te sanctioneren**, aldus **te bestraffen**.
- Een belastingverhoging wegens laattijdige indiening van de aangifte moet geacht worden in het bijzonder **te sanctioneren omdat de inbreuk tot gevolg heeft dat ze de vlotte, normale werking** van de administratieve afhandeling door de overheidsdienst **verstoort**.

- Een belastingverhoging, ook als ze zonder intentie om de inbreuk (bewust) te begaan kan worden opgelegd, kan een **strafrechtelijk karakter** hebben in de zin van artikel 6 EVRM. Om uit te maken of een administratieve sanctie inzake belastingen inderdaad een strafsanctie in de zin van artikel 6 EVRM is, zo volgt onder meer uit cassatierechtspraak, moet worden nagegaan of ze: (i) **zonder onderscheid** elke belastingplichtige en niet slechts een groep met een particulier statuut betreft, (ii) een **bepaald gedrag voorschrijft** en **op de naleving ervan een sanctie** stelt, (iii) niet alleen maar een vergoeding in geld van een schade betreft, maar essentieel ertoe strekt **te straffen om de herhaling van gelijkaardige handelingen te voorkomen**, (iv) **stoelt op een norm met een algemeen karakter**, waarvan het oogmerk tezelfdertijd preventief en repressief is, (v) **zeer zwaar is** gelet op het bedrag ervan.

Het hof laat er geen twijfel over bestaan dat de voorliggende belastingverhogingen in de erfbelasting aan deze criteria voldoen.

de milderingsbevoegdheid wegens onevenredigheid van de sanctie

Vervolgens heeft het hof in **algemene beschouwingen** uiteengezet dat **dergelijke sancties op hun evenredigheid/redelijkheid beoordeeld** en **desgevallend gemilderd** kunnen worden:

- Waar de fiscale wet toelaat dat de administratie de mogelijkheid heeft om kwijtschelding of vermindering te verlenen van de belastingverhoging 'als de betrokken partij bewijst niet in fout te zijn', **voert de wet een systeem in dat toelaat onredelijke toestanden te billijken**. Het hof beaamt dat aangenomen moet worden dat het gaat om "bijzondere omstandigheden" waaraan de betrokken erfopvolger zelf geen fout heeft.
- De rechter, aan wie gevraagd wordt een sanctie met strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM te toetsen, zoals in casu het geval, mag de wettelijkheid ervan onderzoeken en mag in het bijzonder **nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht**, met inbegrip van de **algemene rechtsbeginselen**. Dit toetsingsrecht moet de rechter toelaten **na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk**. De gebonden bevoegdheid van de administratie aan de sanctie belet haar niet dat zij afwijkt van de door of krachtens de wet vastgestelde boetetarieven: **de rechter moet precies nagaan of er gronden waren om van die boetetarieven af te wijken en moet die gronden vermelden**, aldus het hof met verwijzing naar rechtspraak van het Hof van Cassatie.

De essentie is dat het hof de opgelegde sanctie kan toetsen aan het evenredigheidsbeginsel en zodoende **kwijtschelding of vermindering** kan toestaan, zij het niet op basis van loutere opportuniteitsoverwegingen.

de toepassing in concreto

Het hof toetst ten slotte de voormelde principes af in concreto, en houdt inzonderheid rekening met volgende feiten:

- De indiening van de aangifte nalatenschap in het betreffende dossier was **onbetwist een complexe aangelegenheid**. De stukken wezen uit dat het een **lastige zoektocht** was te achterhalen wie **alle erfgenamen** van de erflater waren en in welke mate ze tot de nalatenschap geroepen waren. Zowel de **notaris** als het **gespecialiseerd kantoor** hadden enkele **maanden nodig om hun onderzoek** te kunnen afronden. Uit het eindrapport van het gespecialiseerd kantoor bleek dat er twaalf wettige erfgenamen waren, **allen afstammelingen in zijlinie**, één neef (derde graad), de rest **achterneven/achternichten** van vierde of de vijfde graad. Drie erfgenamen waren woonachtig in het **buitenland** (Frankrijk).
- De **aangifte was zeer omvangrijk** en samengesteld uit **diverse roerende waarden**, terwijl er **geen dichte erfgenamen** waren van wie men in de regel kan aannemen dat ze op hoogte zijn van wat de erflater allemaal bezit (en dus nalaat). Ook dat vergde een zoektocht die **deskundige ervaring vergde**.

- De dossierbeheerder van **Vlabel** werd door de notaris ingelicht dat de behandeling van het dossier een moeilijke zoektocht veronderstelde naar de wettelijke erfgenamen. Er was volgens het hof **kennelijk geen gevaar op onttrekking aan de belastingplicht**. Van de administratie kon aldus verwacht worden dat zij in **alle redelijkheid beseftte dat een (zelfs aanzienlijke) vertraging** voor het indienen van de aangifte, **inherent was aan het dossier**.
- De opgelegde belastingverhoging is in casu zeer zwaar: niet alleen het percentage op zich, maar ook door het feit dat het gaat om de toepassing van het **percentage op een belasting die op zich – inzonderheid in casu gezien de verre verwantschap – al meer dan 60%** van de netto nalatenschap bedraagt.

Het hof acht de opgelegde sanctie, **gelet op de redelijke verhouding** die moet bestaan tussen de aard en **ernst van de inbreuk** enerzijds en het **doel van de sanctie** anderzijds, **overdreven zwaar**. Zij besluit de belastingverhoging in de gegeven context substantieel te **verminderen tot 5%**.

Een belastingverhoging in de erfbelasting wegens laattijdige aangifte nalatenschap kan een sanctie met strafrechtelijk karakter uitmaken in de zin van artikel 6 van het E.V.R.M. In voorkomend geval kan een rechter met volle rechtsmacht oordelen over de redelijkheid van de opgelegde verhoging. Wanneer bijzondere omstandigheden aan de orde zijn die het onmogelijk maken een tijdige aangifte in te dienen kan deze sanctie door de rechter worden kwijtgescholden of substantieel verminderd. Dit kan een bijzonder belang bieden ingeval de tarieven in de erfbelasting hoog oplopen wat doorgaans het geval is bij verervingen in de zijlijn.

Dries Verhaeghe en Jan Sandra