



# IDEFISC®

## Juridische nieuwsbrief: verschijnt driemaandelijks

© IDEFISC Internationale vereniging met wetenschappelijk doel - Nummer : 109 - Afgiftekantoor: Brussel V - december 2019 - info@idefisc.be

### Editoriaal

## Procedure: de verkeerde keuze

Sinds meerdere tientallen jaren stelt de delicate vraag zich te weten wie, de strafrechter of de fiscale rechter, in gevallen van strafrechtelijke vervolgingen voor fiscale fraude, moet beslissen over de vraag of de belasting verschuldigd is. Het gaat vaak over een vraag die de vraag over de beoordeling van de fraude zelf voorafgaat, omdat het, behalve relatief zeldzame hypothesen, moeilijk is te denken dat een fiscale inbreuk werd gepleegd wanneer geen enkele belasting werd ontdoken.

Tot op vandaag kon de kwestie zowel door de strafrechter als de fiscale rechter (ofwel door een bijzondere kamer van de rechtbank van eerste aanleg en vervolgens het Hof van Beroep) beslecht worden. In bepaalde gevallen kon dat leiden tot verschillende beslissingen, omdat de oude regel *“le criminel tient le civil en état”*, die voorrang gaf aan de strafuitspraak en waarvoor de burgerlijke rechter moest buigen, niet absoluut is en meer en meer uitzonderingen kent.

Een recente wet heeft onlangs beslist dat in geval van strafrechtelijke vervolgingen voor fiscale fraude het volledige geschil, dus zowel de fiscale kwestie als de strafvraag, door de strafrechter

moet behandeld worden. Hij moet dus voortaan, wanneer er een strafrechtelijke vervolging is, zowel bepalen of er een belasting werd ontdoken en het bedrag vastleggen, en in voorkomend geval beslissen over de vraag of de handeling strafrechtelijk moet bestraft worden.

Dit systeem heeft de verdienste de procedure te harmoniseren, ook al zullen er misschien niet altijd tegenstrijdige beslissingen kunnen vermeden worden: het kan gebeuren dat personen die niet voor de strafrechter verschijnen (echtgenoot, bedrijf, medeplichtigen) betrokken zijn bij de fiscale kwestie in geval van mede-debiteur of voor een andere reden. Zij zullen de toepassing van de strafrechtelijke beslissing op hen steeds kunnen betwisten en deze niet tegenwerpelijk aan hen kunnen laten verklaren.

Aangezien het gaat over een materie die, in ieder geval, van openbare orde is, zou de andere keuze ongetwijfeld meer aangewezen geweest zijn: deze om eerst de fiscale rechter zich over de kwestie te laten uitspreken. Deze keuze was deze van de wetgever van het dode *“Charter van de belastingplichtige”*, in de jaren 1980 en liet toe zich

ervan te verzekeren dat de wettelijk bevoegde rechter voor fiscale geschillen een beslissing neemt. Dat zou des te meer gerechtvaardigd geweest zijn, want, sindsdien, zijn de fiscale kamers van de rechtbanken over het algemeen samengesteld uit gespecialiseerde fiscale rechters, wat veel heeft bijgedragen tot de verbetering van justitie in fiscale geschillen. Het is over het algemeen niet het geval met rechters die zetelen in kamers in strafzaken wat verder ook hun kwaliteiten zijn.

De keuze die werd gemaakt, in het voordeel van strafrechtbanken, brengt duidelijk, nog maar eens, bezorgdheden van strikt repressieve orde met zich mee. Het zal helaas als gevolg hebben dat de overbelasting van de correctionele rechtbanken nog groter zal worden door hen te vragen zich uit te spreken over kwesties, die vaak zeer technisch zijn, die puur van fiscaal recht zijn en waar ze vaak niet gewoon aan zijn. Het is ongetwijfeld niet de beste manier om de gerechtelijke achterstand weg te werken die vooral deze rechtbanken treft.



Thierry AFSCHRIFT



### **De klauwen van de beer**

#### **Heb nooit vertrouwen in politieke beloftes**

Iedereen kent de juistheid van wat in deze titel wordt uitgedrukt. Maar we hebben vastgesteld dat zelfs wanneer de beloftes concreet worden gemaakt in wetten, we er ook geen vertrouwen moeten in hebben.

De zeer ongelukkige hervorming van de vennootschapsbelasting was reeds eenvoudigweg “neutraal, wat betekent dat de lastenverlagingen gepaard gingen met verhogingen van de belastbare grondslag of met fiscale maatregelen die bijkomende belastingen met zich mee brachten. Maar bovendien waren de belastingverlagingen gespreid in de tijd, wat concreet gemaakt werd in de wet.

Maar vandaag gaan er stemmen op, waaronder bepaalde die werden uitgedrukt in een nota van een ex-informateur voor de vorming van een regering, om de belastingverlagingen uit te stellen, in ieder geval voor grote bedrijven.

Als dat zou geconcretiseerd worden – en het kan verre van uitgesloten worden – dan zouden de bedrijven twee keer het slachtoffer zijn. Enerzijds voorzagen de initiële maatregelen geen enkele globale verlaging van de fiscale last voor hen, ondanks de kennelijke belastingverlaging, terwijl deze belastingen anderzijds uiteindelijk niet zouden verlagen of veel later dan voorzien, wat in realiteit leidt tot een nieuwe belastingverhoging, die reeds bijzonder zwaar was.

De beloftes, zelfs concreet gemaakt in wetten, verbinden beslist enkel zij die er naar luisteren....

## Editoriaal

Procedure: de verkeerde keuze	1
De BTW op verhuur van onroerend goed tussen belastingplichtigen	4
Luxemburg: opnieuw aan de kant van de rulings	5
De taks van 0,15 % op effectenrekeningen werd nietig verklaard!	6
Aanslag op geheime commissielonen: samenvatting van het standpunt van het Grondwettelijk Hof	7
De implementatie van het "multilateraal instrument" in het Belgisch recht, waarschijnlijk met ingang vanaf 1 januari 2020	10
Maatregelen tegen fiscaal misbruik: niet van toepassing op kapitaalverminderingen	12
De invoering van een systeem van fiscale consolidatie in het Belgisch fiscaal recht	14
Fiscale fraude en aanwijzingen van fiscale fraude zijn geen synoniemen!	17
Pacht: verlaging van de schenkings- en successierechten in Wallonië	18
U heeft uw aanslagbiljet nog niet ontvangen?	19
Nieuws voor de generatiesprong in Wallonië: snelle schenking aan 0% van geërfde goederen	21
Het einde van het jaar nadert: vergeet uw beroepskosten niet af te trekken, de rechtspraak wordt effectief alsmaar gunstiger	22

## De BTW op verhuur van onroerend goed tussen belastingplichtigen

De wet van 14 oktober 2018 heeft, vanaf 1 januari 2019, het belastingregime van de verhuur van onroerend goed tussen beroepsmensen die belastingplichtig zijn en die tot dan door een principiële vrijstelling gekenmerkt werd, gewijzigd.

Voortaan kunnen de partijen aan het huurcontract kiezen voor de belasting van de huurinkomsten, wat de handelingen van beroepsmensen in de immobiliënsector zeer erg vergemakkelijkt en die tot nu de vooraf betaalde belastingen enkel konden terugkrijgen via complexe handelingen zoals onroerende leasing.

Sinds 1 januari jongstleden laat een eenvoudige verhuur van onroerend goed aan de verhuurder toe om de aftrekbaarheid van belastingen te eisen die hij heeft betaald op de bouw of de radicale renovatie van het goed. Hiervoor volstaat het dat de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- 1° het contract moet ten bezwarende titel zijn;
- 2° het moet een duur hebben van meer dan 6 maanden;
- 3° de verhuurder en de huurder moeten belastingplichtig zijn;

4° de huurder moet het goed uitsluitend gebruiken voor een economische activiteit die hem de hoedanigheid van belastingplichtige geeft;

5° de verhuurder en de huurder moeten gezamenlijk kiezen voor de belasting van de verhuur;

6° de belastingen die de onroerende werken aan het betrokken gebouw belasten en die specifiek betrekking hebben op zijn bouw of radicale of grote renovatie mogen niet verschuldigd geweest zijn vóór 1 oktober 2018.

De aftrekbaarheid van de BTW op goederen en diensten die betrekking hebben op de bouw van het gebouw zal echter pas definitief verworven zijn voor de verhuurder als hij het gebouw effectief gebruikt voor belastbare verrichtingen gedurende een periode van 25 jaar.

Indien de huurder, tijdens deze periode, het gebouw niet meer gebruikt voor verrichtingen die onderworpen zijn aan de BTW (zoals handelshuur met optie) dan zal de afgetrokken BTW herzien worden in het voordeel van de administratie, ten belope van 1/25<sup>e</sup> per jaar dat nog loopt tot het einde van de revisieperiode.

Bij een opzeg van een huurovereenkomst en de ondertekening van een nieuwe huurovereenkomst moet er in principe geen

revisie worden uitgevoerd, voor zover dat de nieuwe huurovereenkomst welteverstaan ook onderworpen is aan de belasting. Hetzelfde geldt in geval van overdracht van het goed tijdens de huur, voor zover dat het goed verder verhuurd worden met BTW na de overdracht. De eventuele revisies die voortkomen uit latere wijzigingen in het gebruik van het goed zullen in hoofde van de cessionaris (nieuwe eigenaar) moeten uitgevoerd worden.

“

*Bijzonder eigenaardig actueel, het koninklijk besluit van 7 november 2019 dat zonet werd gepubliceerd getuigt hier van een grote soepelheid. Het volstaat inderdaad dat een optieverklaring wordt ondertekend door de partijen en dit ten laatste op het moment dat de huurovereenkomst uitwerking heeft, en dat het de volledige identiteit van de partijen weergeeft, alsook de wil van de partijen om de huur te onderwerpen aan de belasting en de aanvangsdatum van de optie.*

”

De federale wetgever heeft de zorg om de modaliteiten vast te stellen die in acht moeten genomen worden in het kader van de optie voor de onderwerping van de huur aan de BTW aan de Koning overgelaten.

Bijzonder eigenaardig actueel, het koninklijk besluit van 7 november 2019 dat zonet werd gepubliceerd getuigt hier van een grote soepelheid. Het volstaat inderdaad dat een optieverklaring wordt ondertekend door de partijen en dit ten laatste op het moment dat de huurovereenkomst uitwerking heeft, en dat het de volledige identiteit van de partijen weergeeft, alsook de wil van de partijen om de huur te onderwerpen aan de belasting en de aanvangsdatum van de optie.

De optieverklaring kan onder eender welke vorm gebeuren en meer bepaald onder de vorm van een eenvoudige *pro fisco* verklaring in de huurovereenkomst. Ze moet niet hernieuwd worden in geval van stilzwijgende verlenging van de overeenkomst.



Martin VAN BEIRS

## Luxemburg: opnieuw aan de kant van de rulings

Net zoals andere Staten van de Europese Unie gebruikt Luxemburg fiscale rulings, dat wil zeggen formele standpunten van de vooraf door een belastingplichtige geadieerde belastingadministratie met betrekking tot de toepassing van een fiscale regel op zijn specifieke situatie.

Ten gevolge van een wet van 19 december 2014 werd een wettelijk kader gecreëerd voor de behandeling van rulings, daarvoor enkel onderworpen aan de administratieve praktijk.

Sinds 2015 onderzoekt en evalueert een Commissie van Voorafgaande Beslissingen de rulingsaanvragen die, als ze worden toegekend, een geldigheidsduur hebben die teruggebracht is tot 5 jaar. We onderscheiden de voorafgaande beslissingen van algemeen type (*Advance Tax Rulings*) van beslissingen betreffende transacties van intragroep-financieringen inzake transfertprijzen (*Advance Pricing Agreements*).

Het fiscale wetsontwerp nr. 7500 betreffende het budget van inkomsten en uitgaven van de Luxemburgse Staat voor 2020 voorziet hier de achterhaaldheid op het einde van het jaar 2019 van elke voorafgaande beslissing (ruling) die vóór de inwerkingtreding van de voornoemde wet van 2014 werd genomen.

Teneinde de overgang in alle rechtszekerheid te garanderen, heeft de Administratie van de Directe Belastingen recent informatie gepubliceerd voor de belastingplichtigen van wie de rulings die vóór 2015 werden afgesloten automatisch achterhaald zal zijn 1 januari 2020. Volgens deze informatie kunnen de belastingplichtigen die zullen getroffen worden door het ten einde lopen van een voorafgaande beslissing met als voorwerp handelingen die nog niet volledig tot uitwerking zijn gekomen op het ogenblik van de vervalddag, een nieuwe aanvraag tot voorafgaande beslissing kunnen indienen volgens de reglementaire en wettelijke procedure.



*De Luxemburgse rulings “nieuwe procedure” blijven dus een tool waarmee rechtszekerheid kan geboden worden aan belastingplichtigen door bepaalde interpretaties van het Luxemburgse fiscale recht a priori te valideren.*



De Luxemburgse rulings “nieuwe procedure” blijven dus een tool waarmee rechtszekerheid kan geboden worden aan belastingplichtigen door bepaalde interpretaties van het Luxemburgse fiscale recht a priori te valideren.



Sylvie LEYDER

## De taks van 0,15 % op effectenrekeningen werd nietig verklaard!

Het Grondwettelijk Hof, waar een beroepsprocedure aanhangig werd gemaakt tegen de wet van 7 februari 2018 die de TER (taks van 0,15% op effectenrekeningen van minstens 500.000€), heeft zich net in een langverwacht arrest uitgesproken en heeft de wet die deze taks heeft ingevoerd, nietig verklaard.

De reden van deze nietigverklaring is puur technisch: de taks werd als discriminerend beschouwd omdat bepaalde effecten, die vergelijkbaar werden beschouwd met deze waarop de taks betrekking heeft, niet onder deze taks vallen: de nominatieve effecten, de afgeleide producten, de vastgoedcertificaten, enz.

De reden die als steun voor de nietigverklaring wordt gebruikt, is dus niet het meest bevredigend: zij suggereert dat, indien de belasting alle financiële instrumenten had gedekt, zonder onderscheid, zij mogelijk niet was geannuleerd, althans niet op die basis. We zullen het op dit moment niet weten, omdat het Hof heeft besloten, aangezien deze grond toeliet dat de volledige bekritiseerde wettelijke bepaling wordt vernietigd, om niet te kijken naar de andere argumen-

ten, die geen breder effect hadden kunnen hebben.

Een wet nietig verklaren, komt er eigenlijk op neer ervoor te zorgen dat ze nooit heeft bestaan. Bijgevolg, in principe altijd, zouden de personen die de TER hebben betaald deze moeten kunnen recupereren.

Dit is echter niet het geval: het Grondwettelijk Hof heeft, rekening houdend met haar “*budgettaire en administratieve*” doelstellingen, beslist de wet te laten voortbestaan voor haar effecten uit het verleden.

Met andere woorden, de TER's die betaald werden, zullen niet enkel op basis van het bestaan van het arrest van nietigverklaring kunnen gerecupereerd worden.

Welke houding moeten we voortaan aannemen?

De personen die de TER betaald hebben en die reeds een bezwaar hebben ingediend op grond van het anticonstitutionele karakter van deze taks, zullen het arrest van het Grondwettelijk Hof gebruiken ter ondersteuning van hun argumentatie en zullen waarschijnlijk de onterecht geïnde taks terugbetaald zien.

De personen die de TER betaald hebben zonder bezwaar te hebben ingediend zullen geen andere mogelijkheid hebben dan zich

*“ De personen die de TER betaald hebben zonder bezwaar te hebben ingediend zullen geen andere mogelijkheid hebben dan zich te baseren op het feit dat een anticonstitutionele taks een inbreuk op het recht van eigendom inhoudt en dus tot een aanvraag tot terugbetaling kan leiden, maar op grond van het gemeenrecht. ”*

te baseren op het feit dat een anticonstitutionele taks een inbreuk op het recht van eigendom inhoudt en dus tot een aanvraag tot terugbetaling kan leiden, maar op grond van het gemeenrecht. Wat de personen betreft die de TER nog niet zouden betaald hebben terwijl deze verschuldigd was, zij zouden in theorie hiertoe kunnen verplicht worden door de belastingadministratie.

We hebben echter in het verleden gezien dat er vaak, wanneer geconfronteerd met dergelijke situatie, een ministeriële omezendbrief wordt gepubliceerd die de ambtenaren uitnodigt om geen vervolgingen in te stellen en al hun krachten voor andere taken in te zetten... Temeer omdat voor de administratie het feit om de opeisbaarheid van een

anticonstitutionele taks op zich reeds betwistbaar is op vlak van de beginselen, ook al heeft het Grondwettelijk Hof zelf aan haar arrest van nietigverklaring een maatregel van non-retroactiviteit heeft voorbehouden.

Is dit een overwinning?

Zeker niet: dit arrest tot nietigverklaring doet niet af aan de legitimiteit van deze belasting, maar alleen aan het feit dat er sprake is van technische fouten en een willekeurig onderscheid tussen bepaalde soorten financiële instrumenten en andere.

Dit zal waarschijnlijk slechts een korte onderbreking zijn, aangezien deze fouten in de toekomst zeker gecorrigeerd zullen worden, wat rechtvaardigt dat we ons voorbereiden op een heruitgave van deze belasting op het roerende fortuin.



Séverine SEGIER

## Aanslag op geheime commissielonen: samenvatting van het standpunt van het Grondwettelijk Hof

Krachtens artikel 219 van het Wetboek van inkomstenbelastingen, als de uitgaven bedoeld in artikel 57 (i.e. commissies, makelaarsvergoedingen, erelonen, VAA, vergoedingen, pensioenen, terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever, enz.) en/of bepaalde andere voordelen alle aard, worden niet gerechtvaardigd door de voorlegging van individuele fiches en een samenvattende opgave, een afzonderlijke aanslag gelijk aan 100% van de gezegde uitgaven, kosten en voordelen zal ten laste van de vennootschap opgesteld worden; hetzelfde geldt als de administratie het bestaan ontdekt van verborgen voordelen en/of voordelen van financiële of andere aard bedoeld in artikel 53, 24° van het Wetboek.

Sinds het begin van haar bestaan heeft deze bepaling veel inkt doen vloeien, meer bepaald tijdens de periode waarin het tarief 300% was dat op 309% werd gebracht na de toepassing van de bijkomende crisisbijdrage.

De wetgever heeft deze buitensporige aanslag gerechtvaardigd met zijn wil om te strijden tegen

misbruiken en, sinds de wetswijziging die in 1994 heeft plaatsgevonden, de fraude te bestrijden en de belastingplichtige te bestraffen die zijn verplichtingen niet respecteert teneinde verdere inbreuken te vermijden.

De toepassing van deze bepaling is het voorwerp geweest van vele kritieken, gebaseerd op het overdreven tarief van de aanslag (ondanks het feit dat de aftrekbaarheid – wanneer het bedrijfsresultaat het toeliet – van de aanslag matig de impact van de aanslag op de vennootschap beïnvloedde), alsook op haar onjuiste karakter, aangezien ze zelfs van toepassing was in de gevallen waarin de begunstigde bekend was bij de administratie en ook belast werd op diezelfde inkomsten.

Bovendien, vanaf een bepaald ogenblik, gezien het feit dat deze bepaling een kenmerk van strafrechtelijke sanctie vormde, hebben de Hoven en Rechtbanken zichzelf het recht gegeven deze te moduleren en/of af te zwakken als de omstandigheden dit vereisten.

De wetgever heeft een laatste keer gereageerd via de Programmawet van 19 december 2014 door het tarief van de aanslag in eerste instantie op 100% te brengen, in sommige gevallen zelfs op 50%.

Bovendien heeft de Kaderwet een alinea 7 toegevoegd, dat voorziet

dat zelfs in geval van het ontbreken van een reguliere en spontane aangifte door de begunstigde van de inkomsten en voordelen bedoeld in artikel 219 (omstandigheid die de vennootschap toeliet om de toepassing van de afzonderlijke aanslag te vermijden), de afzonderlijke aanslag niet van toepassing zal zijn indien deze laatste duidelijk werd geïdentificeerd ten laatste binnen een termijn van 2 jaar en 6 maanden vanaf de 1<sup>e</sup> januari van het betrokken aanslagjaar.

Deze termijn van 2 jaar en 6 maanden heeft zelf ook geleid tot een aantal informatieverzoeken en vragen.

In het kader van een zaak die werd voorgelegd aan het Hof van Beroep van Antwerpen, betoogde de appellant dat die termijn van 2 jaar en 6 maanden niet redelijk werd gerechtvaardigd in het licht van de grondwettelijke imperatieven, omdat:

- Enerzijds, het tarief vastgelegd werd enkel gelet op de gewone aanslagtermijn van 3 jaar, terwijl de wetgever ook had moeten rekening houden met de buitengewone aanslagtermijnen van 5 (art. 358 van het WIB92) en 7 jaar in geval van het begaan van fiscale fraude (artikel 354, alinea 2 van het WIB92). Zo onderging de vennootschap, in bepaalde gevallen, de toepassing van de afzonderlijke aanslag, terwijl

de begunstigde weldegelijk geïdentificeerd werd en belast werd binnen de buitengewone aanslagtermijnen.

- Anderzijds, deze bepaling voor effect zou kunnen hebben dat de belastingadministratie een dubbele belasting oplegt op hetzelfde voordeel: één keer tegenover de vennootschap en één keer tegenover de begunstigde.

Bij arrest van 16 oktober 2018 heeft het Hof van Beroep van Antwerpen een prejudiciële vraag gesteld volgens dewelke zij het Grondwettelijk Hof heeft onderzocht over de conformiteit met de beginselen van gelijkheid en non-discriminatie van het verschil in behandeling waarvan een vennootschap het voorwerp uitmaakt dat voordelen alle aard zou hebben toegekend aan haar bedrijfsleider zonder deze te vermelden op een individuele fiche en op een samenvattende opgave, naargelang dat de begunstigde van deze inkomsten duidelijk geïdentificeerd werd

- Binnen de twee jaar en zes maanden vanaf de 1<sup>e</sup> januari van het betrokken aanslagjaar (afzonderlijke aanslag niet-toepasbaar aangezien de administratie nog de mogelijkheid heeft om de begunstigde van voordelen nog tijdig te belasten binnen de gewone aanslagtermijn) of
- Buiten de termijn van twee jaar en zes maanden (afzonderlijke

aanslag van toepassing), ook al zal de administratie de begunstigde effectief reeds tijdig heeft belast.

In haar arrest van 26 september 2019 heeft het Grondwettelijk Hof eerst herhaald dat, met de programmawet van 2014, de wetgever een pure schadevergoedingsfunctie wilden toekennen aan de afzonderlijke aanslag en niet ook nog een bestraffend karakter, zodat artikel 219 voortaan als enig doel heeft om een verlies aan inkomstenbelastingen op de inkomsten in hoofde van de Staat te compenseren.

Ze heeft daarna ook het feit onderstreept dat de duidelijk geïdentificeerde begunstigde van een voordeel alle aard dat niet vermeld wordt op een fiche noch in de aangifte effectief kan onderworpen worden aan de toepasbare belasting teneinde te voorzien in de middelen bedoeld voor de Schatkist binnen een termijn, afhankelijk van het geval en de hierboven vermelde toepasselijke wettelijke bepalingen, van drie, vijf of zeven jaar.

Betreffende deze elementen heeft het Hof geoordeeld dat

- Enerzijds, in de mate dat in al deze gevallen de administratie die een niet-aangegeven voordeel alle aard vaststelt in staat is de begunstigde duidelijk te identificeren en hem te onderwerpen, of de mogelijkheid



*Het valt nog af te wachten of de Belgische Staat zal overgaan tot het spontaan amenderen van deze bepaling of als ze in voorkomend geval zal wachten tot er een verzoek tot nietigverklaring wordt ingediend, wat opnieuw mogelijk is binnen de 6 maanden vanaf het uitspreken van het arrest.*

*In afwachting zullen de belastingplichtigen die geconfronteerd worden met een gelijkaardig probleem toch kunnen genieten van het zogenaamde “versterkte” gezag van gewijsde van de uitgesproken arresten over de prejudiciële vraag; dat houdt in dat als dezelfde vraag wordt gesteld in het kader van een ander geschil, de Rechter bij wie de zaak aanhangig werd gemaakt, conform artikel 26 van de Bijzondere Wet,*

*Het Hof niet opnieuw moet onderwerpen: wat in de praktijk erop neer komt om de oplossing die door het becommentarieerde arrest werd gedictieerd toe te passen op een gelijkaardig probleem...*

heeft hem te onderwerpen, aan de belasting binnen de verschillende voornoemde wettelijke aanslagtermijnen, is het niet redelijk gerechtvaardigd,

betreffende de doelstellingen van de wetgever, dat de persoon die het voordeel toekent onderworpen wordt aan een afzonderlijke aanslag.

- Anderzijds zou de omgekeerde oplossing leiden tot een dubbele belasting, wat verdergaat dan de doelstelling van de wetgever om eenvoudigweg de compensatie te krijgen van een verlies aan fiscale inkomsten.

Het Grondwettelijk Hof heeft dus een bevestigend antwoord gegeven op de prejudiciële vraag en zegt voor recht dat “de niet-toepasbaarheid van de afzonderlijke aanslag beperkt is tot de gevallen waarin de begunstigde van het voordeel alle aard duidelijk geïdentificeerd werd enkel binnen de termijn van 2 jaar en 6 maanden en niet geldt voor de gevallen waarin de begunstigde duidelijk werd geïdentificeerd buiten deze termijn, maar effectief belast werd binnen de wettelijke aanslagtermijnen.”, artikel 219, alinea 7, van het WIB92 schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

We moeten echter noteren dat het arrest geen erga omnes effect heeft gehad, zodat alinea 7 van artikel 219 geldig blijft, zodat de andere rechtbanken en de belastingadministratie deze moeten blijven toepassen.

Het valt nog af te wachten of de Belgische Staat zal overgaan tot het spontaan amenderen van deze

bepaling of als ze in voorkomend geval zal wachten tot er een verzoek tot nietigverklaring wordt ingediend, wat opnieuw mogelijk is binnen de 6 maanden vanaf het uitspreken van het arrest.

In afwachting zullen de belastingplichtigen die geconfronteerd worden met een gelijkaardig probleem toch kunnen genieten van het zogenaamde “versterkte” gezag van gewijsde van de uitgesproken arresten over de prejudiciële vraag; dat houdt in dat als dezelfde vraag wordt gesteld in het kader van een ander geschil, de Rechter bij wie de zaak aanhangig werd gemaakt, conform artikel 26 van de Bijzondere Wet, Het Hof niet opnieuw moet onderwerpen: wat in de praktijk erop neer komt om de oplossing die door het becommentarieerde arrest werd gedictieerd toe te passen op een gelijkaardig probleem...



Spyridon CHATZIGIANNIS

## De implementatie van het “multilateraal instrument” in het Belgisch recht, waarschijnlijk met ingang vanaf 1 januari 2020

1. In een situatie met **grensoverschrijdend karakter**, kan de fiscale behandeling van een “verrichting” over het algemeen slechts bepaald worden enkel rekening houdend met de fiscale bepalingen van het nationaal recht.

Dergelijke situatie zal zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een Belgische belastingplichtige investeert in een buitenlandse entiteit en die entiteit deze investering (in principe onder de vorm van dividenden of interesten, enz.) vergoedt of nog wanneer diezelfde belastingplichtige een beroepsinkomen van buitenlandse oorsprong krijgt.

Deze situaties die enkel volgens het Belgisch fiscaal recht worden behandeld, leiden tot een belasting van de belastingplichtige in België. De Belgische belastingplichtige wordt inderdaad belast op zijn globale mondiale inkomsten met inbegrip van zijn inkomsten van buitenlandse oorsprong.

In deze veronderstelling kan diezelfde belastingplichtige een dubbele, zelfs driedubbele belasting

oplopen, afhankelijk van de complexiteit van de situatie, in het geval dat de Staat van oorsprong van de inkomsten diezelfde inkomsten ook belast, volgens zijn eigen nationale regels.

Hier komen de **verdragen ter preventie van de dubbele belasting** tussen. Deze dienen niet om de fiscale behandeling van een inkomen dat verkregen werd in een situatie met grensoverschrijdend karakter te identificeren. Maar dienen wel en alleen maar, om toe te wijzen, tussen de staat van de oorsprong van de inkomsten, en de staat van de woonplaats van de belastingplichtige die ze krijgt en die de bevoegdheid heeft om genoemde inkomsten te belasten

België heeft veel van dat soort verdragen afgesloten. Zo is de Belgische belastingplichtige relatief goed beschermd (of zou het moeten zijn) tegen de risico's van de **dubbele belasting**. Bij roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong bijvoorbeeld, geven de door België afgesloten verdragen in principe de belastingbevoegdheid aan de Staat van woonst, dit alles met behoud van het recht voor de Staat van oorsprong van de inkomsten om een bronbelasting te heffen op diezelfde inkomsten, maar met een maximum toegelaten tarief die varieert volgens het betrokken Verdrag.

2. Sommige belastingplichtigen hebben er in het kader van hun

fiscale planning naar gezocht niet om de belastingverdragen die tussen de Staten werden afgesloten te gebruiken teneinde de dubbele belasting van de inkomsten die ze ontvangen te supprimeren, of op z'n minst te verminderen, maar wel om, soms **kunstmatig**, te profiteren van deze verdragen teneinde te genieten van een **fiscaal voordeligere behandeling** (bijvoorbeeld, door te proberen te genieten van een vermindering of een vrijstelling, soms nog belangrijker, van de bronheffing op de dividenden, interesten of vergoedingen van toepassing in conventionele situaties).

Alle door de Staten afgesloten verdragen worden afgesloten op basis van hetzelfde Model, het “OESO-model”. De omzetting door Staten van dit Model in hun bilaterale betrekkingen met andere Staten kan echter, soms op grote schaal, van de ene situatie naar de andere verschillen. Dus, nogmaals, in termen van bronbelasting bij de erkende bron, er is een zekere ongelijkheid; Sommige verdragen beperken het tot 10%, terwijl anderen het op 15% zetten; Sommige verdragen verwijderen het geheel, onder bepaalde voorwaarden van deelname, enz.

In het licht van deze gedragingen, die zij “kunstmatig” beschouwt, heeft de OESO eraan gewerkt de betrokken belastingplichtigen het voordeel van belastingverdragen te beletten, wanneer wordt ont-huld dat een “**opstelling**” slechts

is opgezet met als **hoofddoel** de voordelen van een “gunstig” belastingverdrag.

*In de overgrote meerderheid van de gevallen zal de toepassing van het Multilaterale Instrument op een bilaterale situatie de betrokken belastingplichtigen echter het voordeel van het belastingverdrag beletten, wanneer blijkt dat er geen “opstelling” is opgezet met als hoofddoel te profiteren van een gunstige bepaling van het belastingverdrag (bijvoorbeeld een beperking van het bedrag van de bronbelasting). Er dient echter op te worden gewezen dat dergelijke “antimisbruik”-bepalingen ook in de “Moeder-dochterrichtlijn” zijn opgenomen en sindsdien zijn omgezet in het Belgische nationale recht.*

De OESO heeft aldus een manier geopend om gevallen van misbruik van verdragen, waaronder situaties van **fiscaal shoppen**, aan te pakken (bijvoorbeeld onder bepaalde financieringsmechanismen met betrekking tot “tussenbedrijven”).

3. de OESO heeft deze benadering verdergezet door deze te integreren in haar “actieplan tegen de erosie van de belastinggrondslag en de overdracht van kunstmatige winst” (beter bekend onder de ver-

korte naam “**BEPS-actieplan**”). Dit plan is meer in het algemeen gericht op de bestrijding van zogenoemde “agressieve” internationale fiscale planningspraktijken en bevat veel maatregelen, die we al in eerdere bijdragen hebben commentariseerd.

Sommige van deze maatregelen moeten worden opgenomen in de door Staten afgesloten verdragen ter preventie van de dubbele belasting. Zich ervan bewust dat het proces van aanpassing van deze verdragen - meer dan 3.000 op mondiaal niveau - (te) lang zou zijn om de doelstelling van deze verdragen snel en doeltreffend te verwezenlijken, heeft de OESO de lidstaten opgeroepen een “multilateraal instrument” (MI) aan te nemen bestemd om de fase van bilaterale heronderhandeling van belastingverdragen “over te slaan”, waardoor de staten rechtstreeks BEPS-maatregelen kunnen integreren in hun verdragen.

België het Multilaterale Instrument op 7 juni 2017 goedgekeurd. Deze ratificatie moest echter ook worden uitgevoerd op het niveau van de verschillende wetgevende bevoegdheden van ons land om doeltreffend te zijn. Dat is nu het geval. Het Multilaterale Instrument zal dus vanaf 1 januari 2020 in België in werking treden voor de bepalingen die het bevat betreffende de bronheffing, en vanaf 1 april 2020, voor de bepalingen die het bevat en die betrekking hebben op andere belastingen.

De twee lidstaten betrokken bij een grensoverschrijdende situatie zullen echter het Multilaterale Instrument nog moeten ratificeren.

4. Het beginsel in het multilaterale instrument is dat het **van toepassing is samen** met het betrokken bilaterale belastingverdrag

Het is dus een aanvulling op verdrag van bepalingen ter bestrijding van gemeenschappelijke “**misbruiken**” bij het gebruik van verdragen, met name op het gebied van fiscale woonplaats, om dubbele belasting te beperken in de aanwezigheid van persoonlijke inkomsten (dividend, rente, enz.), of zelfs van bepaling van de hefingsbevoegdheid in de aanwezigheid van meerwaarden (hoofdzakelijk in het bijzijn van een meerwaarde op aandelen van een (overwegend) vastgoedvennootschap). Het Multilaterale Instrument breidt ook de definitie van “stabiele vestiging” van een vennootschap uit en verspoelt deze.

Voortaan wanneer zich dergelijke situatie voordoet, zal het niet meer voldoende zijn om de inhoud van het verdrag ter preventie van de dubbele belasting die afgesloten werd tussen België en de andere betrokken staat te onderzoeken.

We gaan ook moeten onderzoeken of de twee ondertekenende Staten het Multilaterale Instrument geratificeerd hebben en, als dat zo is, of ze beiden het betrokken belastingverdrag onder het

toepassingsgebied van dit Multilateraal Instrument gezet hebben (zoals “**Covered Tax Agreement**” (CTA)).

In dat geval moet nog worden onderzocht of de ondertekenende Staten de uitvoering ervan hebben beperkt tot de **minimumbepalingen** van het Multilaterale Instrument, die dwingend zijn, dan wel of de twee betrokken Staten ook alle twee hebben gekozen voor de toepassing van de **facultatieve bepalingen**. Indien dit het geval is, zal ook moeten worden nagegaan of één van de twee betrokken Staten **bedenkingen** heeft geuit over de toepassing van sommige van deze facultatieve bepalingen.

Het kan dus denkbaar zijn dat, ondanks de ratificatie van het Multilaterale Instrument door de 2 betrokken Staten, een grensoverschrijdende situatie onder het enige bilaterale verdrag valt die door diezelfde twee staten werd onderhandeld en afgesloten... .

5. In de overgrote meerderheid van de gevallen zal de toepassing van het Multilaterale Instrument op een bilaterale situatie de betrokken belastingplichtigen echter het voordeel van het belastingverdrag beletten, wanneer blijkt dat er geen “**opstelling**” is opgezet met als **hoofddoel** te profiteren van een gunstige bepaling van het belastingverdrag (bijvoorbeeld een beperking van het bedrag van de bronbelasting). Er dient echter op

te worden gewezen dat dergelijke “antimisbruik”-bepalingen ook in de “Moeder-dochterrichtlijn” zijn opgenomen en sindsdien zijn omgezet in het Belgische nationale recht.

Dit effect kan zelfs worden opgelegd aan een belastingplichtige, terwijl op het moment van de vaststelling van een gedrag, of een situatie, de geldende Belgische regelgeving (met inbegrip van de stand van de toepassing van het Multilaterale Instrument) deze niet als “*een misbruik*” beschouwen.

*Uit deze beginselen zal worden geconcludeerd dat het belangrijker dan ooit is te anticiperen op, zelfs vóór de tenuitvoerlegging, alle veronderstellingen van fiscale behandeling die een economische transactie zou kunnen veroorzaken, rekening houdend met niet alleen de belastingbepalingen in door internationale instellingen, met name de OESO, vastgestelde beginselen.*



Mélanie DAUBE

## Maatregelen tegen fiscaal misbruik: niet van toepassing op kapitaalverminderingen

Een recent arrest van het Hof van Beroep van Gent van 1 oktober 2019 censureert de toepassing van de algemene maatregel tegen fiscaal misbruik op een kapitaalvermindering die voor de hervorming van 2017 werd doorgevoerd.

De belastingadministratie oordeelde dat in toepassing van artikel 344, § 1<sup>ste</sup>, van het WIB 1992, het bedrag van de kapitaalvermindering onderworpen moest worden aan roerende voorheffing die toen aan 25% stond.

Het Hof zegt dat het in eerste instantie aan de administratie toekomt om aan te tonen dat de belastingplichtige een rechtshandeling heeft gekozen of een aantal rechtshandelingen die eenzelfde verrichting doen, die in strijd is met de doelstellingen van een fiscale bepaling die duidelijk geïdentificeerd is en waarvan het belangrijkste motief bestaat uit het ontwijken van belastingen.

De vraag die het Hof zich zal stellen, zal zijn te bepalen of de betwiste verrichting in strijd is met de doelstellingen van een fiscale bepaling die duidelijk geïdentificeerd is.

Het Hof van Beroep noteert dat er niet uit de wettekst noch uit de parlementaire werken kan afgeleid worden dat de vrijstelling van kapitaalverminderingen voorzien in artikel 18, eerste alinea 2°, van het WIB 1992 onderworpen was aan de voorwaarde dat de vennootschap geen gereserveerde winsten heeft.

Het Hof herhaalt dat er niet de belastingplichtige van weerhoudt om vrij de minst belaste weg te kiezen.

Onder artikel 18, eerste alinea, 2° van het WIB 1992 van toen, kon een belastingplichtige er inderdaad kiezen, wanneer hij reserves had, voor de volledige imputatie van de terugbetaling van het kapitaal op het gestorte kapitaal op fiscaal vlak (het “goede kapitaal”) teneinde een terugbetaling van kapitaal te kunnen doen vrij van belasting.

De wetgever liet deze keuze toen wettelijk toe, zodat de administratie niet kon stellen dat het maken van deze keuze door de wetgever als een misbruik werd beschouwd. Het is dus ten onrechte dat de administratie de antimisbruikbepaling heeft toegepast (Gent, 1 oktober 2019, 2018/AR/925).

Deze rechtspraak is belangrijk en welkom want ze herinnert ons eraan dat om een verrichting als misbruik te kwalificeren de fiscus moet aantonen dat deze in

strijd is met de doelstelling van de wetgever die de wettelijke bepaling heeft vastgesteld die door het misbruik betrokken is.

“*Deze rechtspraak is belangrijk en welkom want ze herinnert ons eraan dat om een verrichting als misbruik te kwalificeren de fiscus moet aantonen dat deze in strijd is met de doelstelling van de wetgever die de wettelijke bepaling heeft vastgesteld die door het misbruik betrokken is.*”

*De tekst van artikel 18, zoals destijds van toepassing, was echter duidelijk: het heeft de kapitaalverminderingen die doorgevoerd werden in uitvoering van het Wetboek van vennootschappen uitdrukkelijk vrijgesteld.*”

De tekst van artikel 18, zoals destijds van toepassing, was echter duidelijk: het heeft de kapitaalverminderingen die doorgevoerd werden in uitvoering van het Wetboek van vennootschappen uitdrukkelijk vrijgesteld.

Dit was duidelijk zo in dit geval.

Bijgevolg kon de wil van de wetgever niet worden beschouwd als geschonden, omdat de wetgever deze kapitaalverminderingen uitdrukkelijk en vrijwillig heeft vrijgesteld.

Laten we er wel aan herinneren dat de tekst van artikel 18 nadien is gewijzigd, maar enerzijds is deze versie niet van toepassing op de voorgestelde zaak en anderzijds kan de wetswijziging van artikel 18 in feite aantonen dat de verrichtingen die voor de wijzigingen werden doorgevoerd weldegelijk wettelijk en niet onrechtmatig waren, aangezien de vorige wetgever nooit de wens heeft geuit om dergelijke verrichtingen te belasten.



Pascale HAUTFENNE

## De invoering van een systeem van fiscale consolidatie in het Belgisch fiscaal recht

1. De wet betreffende de **hervorming van de vennootschapsbelasting** werd op 25 december 2017 aangenomen. Sindsdien werd ze reeds “gecorrigeerd” door een reparatiewet van 30 juli 2018. De hervormingswet bevat een aantal maatregelen die we kunnen kwalificeren als “stimulansen” bestemd voor het aantrekkelijker maken van het Belgische regime van vennootschapsbelastingen voor de vennootschappen. Deze stimulansen worden echter gecompenseerd door verschillende financieringsmaatregelen die ermee “overeenstemmen”. De hervorming is in werking getreden in 2 fases, waarvan de eerste startte op 1 januari 2018 en de tweede reeds bijna een jaar geleden, op 1 januari 2019.

Als “stimulansen” van de tweede fase zien we de invoering van een systeem van **fiscale consolidatie**. Hiertegenover staat dat we voortaan rekening moeten houden met de integratie van een “CFC” (of “SEC”) regelgeving. In een vorige editie hebben we het reeds gehad over de teneur van dit nieuwe regime genaamd “SEC”. Sindsdien werd dit regime bovendien ingevoerd teneinde de maatregelen uit de “ATAD” richtlijnen adequater

in het Belgisch recht te implementeren.

De huidige bijdrage concentreert zich op het **systeem van « fiscale consolidatie »** waarvan het door de Belgische autoriteiten aangekondigde doel is om de aantrekkelijkheid van het Belgische fiscale regime voor de Belgische groepen en multinationals te vergroten. De nieuwe maatregel zal deze groepen toelaten om de jaarverliezen van een (verlieslatende) vennootschap van de groep in bepaalde omstandigheden te compenseren met de winsten van een andere (ontvangende) vennootschap van dezelfde groep.

2. Het **mechanisme van het systeem** is gebaseerd op de aftrek van wat men zal voortaan een “transfert intra-groep” zal noemen. We kunnen dit als volgt omschrijven:

- een ontvangende vennootschap van een groep zal een « **transfert intra-groep** » fiscaal kunnen **afrekken** van haar winst van een belastbare periode;
- daartegenover zal een verlieslatende vennootschap van diezelfde groep in haar aangifte van vennootschapsbelastingen diezelfde “transfert intra-groep” moeten opnemen als **winst**, van dezelfde belastbare periode (vermindering van de overgedragen verliezen);

- de ontvangende vennootschap zal aan de verlieslatende vennootschap een vergoeding moeten **betalen** gelijk aan de vennootschapsbelasting die zou verschuldigd geweest zijn als de « transfert intra-groep » er niet was geweest;
  - het mechanisme zal werken via de **fiscale aangifte**, maar niet op boekhoudkundig vlak.
3. Het systeem, dat a priori gunstig lijkt, blijkt uiteindelijk zeer strikt te zijn in haar toepassingsvoorwaarden.

In eerste instantie komen enkel **bepaalde vennootschappen in aanmerking** voor het systeem van fiscale consolidatie. Zo:

- moet de ontvangende vennootschap een **vennootschap zijn met zetel in België** en onderworpen aan de vennootschapsbelasting of nog een Belgische vestiging van een buitenlandse vennootschap die onderworpen is aan de belasting der niet-inwoners vennootschappen;
- moet de verlieslatende vennootschap ook een **vennootschap zijn met zetel in België** en onderworpen aan de vennootschapsbelasting of een « in aanmerking komende » buitenlandse ven-

nootschap (gevestigd binnen de Europese Economische Ruimte – in realiteit zal het gaan over een Belgische vestiging van een in aanmerking komende buitenlandse vennootschap die onderworpen is aan de belasting der niet-inwoners vennootschappen);

Bepaalde categorieën vennootschappen worden dus uitgesloten voor het systeem, meer bepaald:

- de vennootschappen die niet onderworpen zijn aan de gemeenschappelijke regels van de vennootschapsbelasting (we denken hier meer bepaald aan de vennootschappen die onderworpen zijn aan het “diamantregime”, aan vennootschappen die forfaitair belast worden of nog aan bepaalde investeringsmaatschappijen);
- de **buitenlandse** vennootschappen die in het land waar ze gevestigd zijn genieten van een belastingregime die (in bepaalde omstandigheden) afwijkt van het gemeenrecht;
- (*nog verbazingwekkender*) de vennootschappen die een **onroerend goed**, of andere zakelijke rechten op dergelijk goed, ter beschikking stellen van één of meerdere natuurlijke personen die een mandaat uitoefenen in de vennootschap (met uitbrei-

ding van de uitsluiting van de echtgenoot of kinderen die vallen onder het recht op wettelijk genot).

*Het systeem van de consolidatie dat op 1 januari 2019 in werking is getreden, lijkt a priori interessant. Haar karakter is zeer formalistisch, gekoppeld aan het feit dat ze beperkt is tot de verliezen, voor een belastbare periode, doet ons echter vrezen dat ze snel te restrictief zal blijken. We moeten dus soms eens de structuur van de groep herzien om ervan te kunnen genieten. Deze herstructurering zal echter pas kunnen overwogen worden rekening houdend met de globale fiscale context en meer bepaald alle « antimisbruik » maatregelen...*

Bovendien zal de maatregel enkel van toepassing zijn als er een direct verband bestaat tussen de ontvangende vennootschap en de verlieslatende vennootschap van de groep. Dit direct verband wordt gedefinieerd door de wet. Zo zal de verlieslatende vennootschap een vennootschap moeten zijn:

- Die een **participatie** heeft van minstens 90% in het kapitaal van de andere vennootschap (*hypothese van de moedervennootschap*);
- Waarvan het **kapitaal** ten minste voor 90% wordt gehouden door de andere vennootschap (*hypothese van de dochtervennootschap*);
- Waarvan het kapitaal voor minstens 90% rechtstreeks wordt gehouden door een **derde vennootschap**, die zelf een participatie van minstens 90% heeft in het kapitaal van de andere vennootschap (*hypothese van de zustervennootschappen*).

De maatregel wordt dus bijgevolg **beperkt** tot moedervennootschappen, dochtervennootschappen of zustervennootschappen van de belastingplichtige, of Belgische vestigingen van deze vennootschappen. De hypothesen van onrechtstreekse participaties, gemeenschappelijk aandeelhouderchap dat uitgeoefend wordt door een zelfde natuurlijke persoon, of van een participatie van minder dan de drempel van 90% komen niet in aanmerking voor het systeem van fiscale consolidatie. De participatie moet “rechtstreeks” zijn (enkel de zogenaamde “harkvormige” groepsstructuren worden bedoeld).

Tenslotte moet het direct verband, zoals gedefinieerd door de wet,

moet op **ononderbroken wijze gedurende ten minste 5 belastbare periodes** aanwezig zijn tussen de twee betrokken vennootschappen. Bijvoorbeeld, een vennootschap die in 2018 werd opgericht en die verondersteld wordt verlieslatend te zijn, zal slechts aan het systeem van fiscale consolidatie kunnen deelnemen vanaf de belastbare periode 2022... De belastbare periodes van de betrokken vennootschappen moeten ook nog overeenkomen, wat betekent dat ze dezelfde begin- en einddatum moeten hebben.

4. Naast het feit dat het systeem wordt voorzien als zeer strikt, is dit systeem ook **zeer formeel**. Er zal een **overeenkomst** moeten afgesloten worden tussen de twee vennootschappen, verlieslatende en ontvangende:

- De verlieslatende vennootschap zal de **verbintenis** moeten aangaan om de “transfert intra-groep” op te nemen in haar winsten van de belastbare periode, in haar aangifte van vennootschapsbelasting;
- De ontvangende vennootschap zal van haar kant de **verbintenis** moeten aangaan om aan de verlieslatende vennootschap een “**compensatie**” te betalen (gelijk aan het belastingsupplement dat ze zou hebben opgelopen in afwezigheid van een “transfert intra-groep”); we

zullen zien dat als de compensatie niet in de betrokken belastbare periode moet vrijgemaakt zijn dat het bewijs van deze vrijmaking echter zal moeten voorgelegd worden op het ogenblik dat de aangifte van de vennootschap ingediend wordt;

- Het bedrag van de “transfert intra-groep” zal slecht betrekking mogen hebben op **één belastbare periode** en zal bijgevolg niet groter mogen zijn dan het verlies dat de verlieslatende vennootschap tijdens diezelfde belastbare periode heeft geleden;
- de **overeenkomst** zal bijgevoegd worden aan de aangifte van vennootschapsbelasting (of aan de belasting der niet-inwoners vennootschap) van de ontvangende vennootschap.

5. Het nieuwe regime is “**evenwichtig**”, omdat het de rechten van de verschillende vennootschappen, hun aandeelhouders of nog hun schuldeisers, lijkt te vrijwaren omdat er geen overdracht van activa is.

Deze afwezigheid zou bovendien de kwalificatie van de “transfert intra-groep” als “dividend” of “abnormaal of vrijwillig voordeel” moeten vermijden. De **neutraliteit** van het mechanisme zal verzekerd zijn door de compensatie van de aftrek

van de “transfert intra-groep” in hoofde van de ontvangende vennootschap, door de vermindering van de aftrekbare overgedragen verliezen van de verlieslatende vennootschap.

Tenslotte zal de compensatie **fiscaal geneutraliseerd** worden door haar dubbele kwalificatie als « niet-toegelaten uitgave » in hoofde van de vennootschap die haar stort, en als « vrijgesteld inkomen » in hoofde van de vennootschap die haar krijgt. Uiteindelijk zal de globale fiscale last op groepsniveau identiek zijn als deze die er zou geweest zijn als het systeem niet was gebruikt...

*Het systeem van de consolidatie dat op 1 januari 2019 in werking is getreden, lijkt a priori interessant. Haar karakter is zeer formalistisch, gekoppeld aan het feit dat ze beperkt is tot de verliezen, voor een belastbare periode, doet ons echter vrezen dat ze snel te restrictief zal blijken. We moeten dus soms eens de structuur van de groep herzien om ervan te kunnen genieten. Deze herstructurering zal echter pas kunnen overwogen worden rekening houdend met de globale fiscale context en meer bepaald alle « antimisbruik » maatregelen...*



Jonathan CHAZKAL



## Fiscale fraude en aanwijzingen van fiscale fraude zijn geen synoniemen!

Om de administratie toe te laten de belasting te vestigen, heeft de wetgever haar onderzoeksbevoegdheden gegeven die de administratie mag uitoefenen binnen een termijn van drie jaar, zelfs binnen een bijkomende termijn van vier jaar wanneer er “*aanwijzingen van fiscale fraude*” zijn, maar dit enkel op voorwaarde dat “*de administratie de belastingplichtige vooraf, schriftelijk en duidelijk heeft ingelicht over de aanwijzingen van fiscale fraude die er zijn, voor wat hem betreft, voor de beschouwde periode*”<sup>1</sup>.

Hoewel de administratie dergelijke precieze aanwijzingen moet melden en zich niet mag tevreden stellen met vage beweringen, toch moet ze nu echter, in dit stadium van de procedure, nog geen bewijs leveren van een fiscale fraude<sup>2</sup>.

Daarentegen, wanneer de administratie wilt gebruik maken van de verlengde belastingperiode van zeven jaar, legt de wet op dat er moet aangetoond worden dat de belastingplichtige een inbreuk heeft gepleegd op de bepalingen van het Wetboek van inkomstenbelastingen en zijn uitvoeringsbesluiten, in “*een frauduleuze intentie of met het oogmerk te schaden*”<sup>3</sup>.

Bijgevolg, wanneer ze wilt gebruik maken van deze verlengde belastingperiode, moet de administratie klaar en duidelijk de omstandigheden motiveren die aanleiding geven tot de toepassing van deze verlengde periode. In het bijzonder moet ze het bewijs leveren van het feit dat de belastingplichtige vrijwillig en wetens en willens, eerder dan per vergissing, onwetendheid of afleiding.

Het Hof van Beroep van Antwerpen heeft zich over deze materie gebogen in een arrest dat werd uitgesproken op 5 november 2019 over een belastingplichtige die had nagelaten om het bestaan van buitenlandse bankrekeningen en roerende inkomsten. Dit arrest is de gelegenheid om de duidelijke krijtlijnen van het begrip van frauduleuze intentie in herinnering te brengen, alsook enkele belangrijke procedureregels inzake de kennisgeving van aanwijzingen van fiscale fraude.

Volgens het Hof is de enkele vaststelling dat de appellante het bestaan van buitenlandse rekeningen in zijn aangifte van personenbelasting niet heeft gemeld, op zich niet voldoende aanwijzing van fiscale fraude. Het Hof heeft ook gezegd dat het enkele feit dat de roerende inkomsten niet werden aangegeven op zich geen aanwijzing is van fiscale fraude omdat deze nalatigheid het gevolg kan zijn van een verwaarlozing, onwetendheid of een fout die te goeder trouw werd gemaakt.

Het Hof verduidelijkt echter dat in bepaalde omstandigheden, het niet aangeven van een belastbaar inkomen gekwalificeerd kan worden als een voldoende aanwijzing van fiscale fraude, dit wanneer de bedragen hoog en belangrijk zijn, zoals het was in dit geval.

Het Hof van Beroep zal stellen dat de administratie weldegelijk op een duidelijke manier de aanwijzingen van fraude had gecommuniceerd die de verlenging van de onderzoeksperiode rechtvaardigen, zodat er geen sprake was van schending van artikel 333, al. 3 van het WIB92.

Daarentegen herhaalt het Hof dat wanneer de administratie artikel 354 van het WIB92 wenst toe te passen, zij duidelijk de omstandigheden die aanleiding geven tot de toepassing van de verlengde belastingperiode moet rechtvaardigen. In het bijzonder moet ze aantonen waaruit de frauduleuze intentie of het oogmerk om te schaden bestaat.

In het geannoteerde arrest zegt het Hof dat de vereiste frauduleuze intentie niet kan afgeleid worden van het simpele feit van de niet aangifte van belastbare inkomsten, ook al zijn deze belangrijk, ook dat het nalaten van de buitenlandse bankrekeningen in de fiscale aangifte geen bewijs van frauduleuze intentie is; dit nalaten kan het resultaat zijn van een verwaarlozing of een fout te goeder trouw.

<sup>1</sup> Art.333, al.3, CIR92.

<sup>2</sup> Cass., 8 mei 2009, Rol nr. F.07.0113.N.

<sup>3</sup> Art. 354 WIB92.

In het kader van wat voorafgaat, besluit het Hof dat de fiscus geen enkel bewijs heeft geleverd van het feit dat de roerende inkomsten niet werden aangegeven “*met een frauduleuze intentie of met het oogmerk om te schaden*”, zodat de verlengde belastingperiode in dit geval niet mag toegepast worden. Om deze reden beveelt het Hof de vernietiging van de betwiste bijdragen omdat de fiscus zich niet meer in de wettelijke termijnen bevond om dergelijke belasting op te leggen.

*Het voorwerp van dit bewijs, die in eerste instantie niet toekomt aan de fiscus, is het bestaan aan te tonen van een fiscale fraude in hoofde van de belastingplichtige. Het bewijs van het moreel element van de inbreuk van fiscale fraude houdt in dat de fiscus aantoonde dat de schending van de wet vrijwillig en wetens en willens werd begaan, “met als doel om voor zichzelf of iemand anders een onwettig voordeel te bekomen”; wat niet zo is in dit geval.*

*Het is zo dat het Hof terecht de nietigheid van de betwiste bijdragen heeft vernietigd wegens verjaring.*

gen vast te stellen die het recht dat ze inroepen, rechtvaardigt. Conform deze theorie, wanneer een partij zich wenst te beroepen op een wettekst, moet hij alle elementen met rechtsgevolgen van zijn recht aantonen; hij moet dus aantonen dat de voorwaarden die vereist worden door de wet vervuld zijn.

Het voorwerp van dit bewijs, die in eerste instantie niet toekomt aan de fiscus, is het bestaan aan te tonen van een fiscale fraude in hoofde van de belastingplichtige. Het bewijs van het moreel element van de inbreuk van fiscale fraude houdt in dat de fiscus aantoonde dat de schending van de wet vrijwillig en wetens en willens werd begaan, “*met als doel om voor zichzelf of iemand anders een onwettig voordeel te bekomen*”; wat niet zo is in dit geval.

Het is zo dat het Hof terecht de nietigheid van de betwiste bijdragen heeft vernietigd wegens verjaring.



Chloé BINNEMANS

## Pacht: verlaging van de schenkings- en successierechten in Wallonië

Een Waals decreet van 2 mei 2019 heeft de schenkings- en successierechten die van toepassing zijn op een schenking of een erfenis van gronden die bezwaard zijn met bepaalde pachten in het Waals Gewest. Het betreft pachtovereenkomsten “van lange duur” die afgesloten zijn voor een duur van minimum 27 jaar en “loopbaanpachtovereenkomsten” afgesloten om te lopen tot aan de wettelijke pensioenleeftijd van de pachter.

De belastingverlaging zal op de volgende manier toegepast worden.

Betreffende de pachtovereenkomst « van lange duur » is het tarief van de schenkings- en successierechten verlaagd met 55% op de eerste vier overgedragen hectares. Het is verlaagd met 30% op de hectares volgend op de vier eerste.

Het tarief dat toegepast wordt op de “loopbaanpachtovereenkomst” is verlaagd met 75% op de eerste vier overgedragen hectares en met 50% op de volgende hectares.

Dat is een toepassing conform de theorie van de elementen met rechtsgevolgen krachtens welke het elke partij toekomt elk van deze elementen met rechtsgevol-

Voor deze twee types pachtovereenkomsten, als de pachter ouder dan 35 jaar is op het ogenblik van het afsluiten van de overeenkomst worden de hierboven vermelde percentages verlaagd met 10%.

“

*Dit voordelig regime zal echter enkel toepasselijk zijn voor wat betreft schenkingen die uitgevoerd worden en nalatenschappen die opvallen vanaf 1 januari 2021.*

*Wij raden de eigenaars van gronden die bezwaard zijn met deze pachtovereenkomsten en die deze willen overdragen aan de toekomstige generatie dan ook aan om een jaar te wachten vooraleer dit te doen.*

”

Dat komt neer op het doorvoeren van een verlaging van 45% en 20% voor de pachtovereenkomst van lange duur en van 65% en 40% voor een loopbaanpachtovereenkomst.

Dit verschil in behandeling is bedoeld om het afsluiten van pachtovereenkomsten met jonge landbouwers die het terrein tot aan de pensioenleeftijd te bevorderen.

Er zijn twee voorwaarden nodig om van deze gunstige tarieven te kunnen genieten: het afsluiten van een pachtovereenkomst bij notariële akte en de kennisgeving van de akte aan het Waals Grondobservatorium.

Dit voordelig regime zal echter enkel toepasselijk zijn voor wat betreft schenkingen die uitgevoerd worden en nalatenschappen die opvallen vanaf 1 januari 2021.

Wij raden de eigenaars van gronden die bezwaard zijn met deze pachtovereenkomsten en die deze willen overdragen aan de toekomstige generatie dan ook aan om een jaar te wachten vooraleer dit te doen.



Joséphine TERLINDEN

## U heeft uw aanslagbiljet nog niet ontvangen?

***1. U heeft uw belastingaangifte 2019 (inkomsten 2018) ingediend binnen de wettelijke termijn, maar u heeft uw aanslagbiljet nog niet ontvangen?***

Geen paniek! “We stellen alles in het werk zodat u uw aanslagbiljet zo snel mogelijk ontvangt, binnen de voorziene termijn” zegt de FOD FINANCIËN. “Maar we kunnen u geen exacte datum geven. Dit hangt af van meerdere factoren: de datum van indiening van de aangifte, de eventuele verificatie van uw gegevens, de manier waarop u uw aangifte heeft ingediend (Tax-on-web of papier)...”.

De aangiftes van personenbelastingen worden gedaan na het einde van de belastbare periode en in principe dus tijdens het jaar dat volgt op dat van de inkomsten.

Het Wetboek van inkomstenbelastingen stelt dat “de aangifte wordt gecontroleerd en de bijdrage wordt bepaald door de administratie die belast is met de vaststelling van de inkomstenbelastingen”. De administratie neemt dus als basis voor de belasting “de inkomsten en andere aangegeven elementen, tenzij ze deze onjuist acht”.

In principe zal de administratie dus de aangegeven elementen encoderen en de belasting bepalen. In de praktijk kan de fiscus de belasting geldig opleggen “tot 30 juni van het jaar dat volgt op het jaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd”, dus tot 30 juni 2020 voor wat betreft de inkomsten van het jaar 2018.

“

*De persoon die de belasting verschuldigd is en die een op hem gevestigde aanslag wenst te betwisten, kan schriftelijk bezwaar indienen tegen het bedrag van de gevestigde belasting bij de adviseur-generaal van de administratie die territoriaal bevoegd is. Op straffe van verval zal dit bezwaar gemotiveerd moeten zijn en zal het moeten ingediend worden binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de 3e werkdag die volgt op de verzendingsdatum van het aanslagbiljet waarop de termijn voor het indienen van een bezwaar vermeld staat, zoals vermeld staat op dat aanslagbiljet.*

”

De directe belastingen worden geacht opeisbaar te zijn op de datum van uitvoerbaarheid van

het kohier, maar ze moeten pas betaald worden binnen de twee maanden van het verzenden van het aanslagbiljet.

## **2. U bent niet akkoord met de gevestigde aanslag?**

De persoon die de belasting verschuldigd is en die een op hem gevestigde aanslag wenst te betwisten, kan schriftelijk bezwaar indienen tegen het bedrag van de gevestigde belasting bij de adviseur-generaal van de administratie die territoriaal bevoegd is. Op straffe van verval zal dit bezwaar gemotiveerd moeten zijn en zal het moeten ingediend worden binnen een termijn van zes maanden te rekenen vanaf de 3e werkdag die volgt op de verzendingsdatum van het aanslagbiljet waarop de termijn voor het indienen van een bezwaar vermeld staat, zoals vermeld staat op dat aanslagbiljet.

## **3. U heeft geen fiscale aangifte ingediend, u heeft deze te laat ingediend of de verschuldigde belasting is hoger dan deze op de belastbare inkomsten en andere elementen vermeld in uw aangifte?**

In dat geval kan de belasting of het belastingsupplement vastgesteld worden gedurende drie jaar te rekenen van de 1e januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar genoemd is waarvoor de belasting verschuldigd is, dus tot 31 december 2021 voor

wat betreft de inkomsten van het jaar 2018.

Deze termijn kan ook verlengd worden met vier jaar in geval van inbreuk op de bepalingen van het Wetboek van inkomstenbelastingen of zijn uitvoeringsarresten, maar hier enkel wanneer de inbreuk werd gepleegd “met een fraudeleuze bedoeling of met het oogmerk om te schaden”.

Indien u vragen heeft over uw rechten of deze worden in vraag gesteld, dan kan onze ervaring bepalend zijn met het oog op een snelle interventie bij de belastingadministratie.



Chloé BINNEMANS

## Nieuws voor de generatiesprong in Wallonië: snelle schenking aan 0% van geërfde goederen

Een Waals decreet van 6 mei 2019 waarvan de datum van inwerking-treding nog niet gekend is, zal het binnenkort mogelijk maken voor personen die erven van één van hun ouders, om de erfenis van die ouder te aanvaarden (door de bijhorende successierechten te betalen) en deze daarna aan hun eigen kinderen te schenken aan 0% successierechten op een deel of alle geërfde goederen.

Dit onder bepaalde voorwaarden; bijvoorbeeld, de schenking mag geen opsplitsing van de eigendom veroorzaken, of het nu tussen de ouders en kinderen is of tussen de kinderen zelf (geen schenking onder voorbehoud van vruchtgebruik).

De maatregel weerhoudt de aandacht doordat ze in zekere mate toelaat om a posteriori een erfenis te regelen die niet werd gepland door een zekere fiscale besparing te genereren.

Indien de erfgenaam van deze mogelijkheid gebruik wenst te maken, moet hij zich hier snel over uitspreken: de aangifte van generatiesprong moet gebeuren binnen de 90 dagen volgend op de neerleggingsdatum van de aangifte van nalatenschap.

De nieuwe maatregel is vooral van belang voor de gebouwen die zich in de nalatenschap bevinden.

Het is inderdaad zo dat, indien deze gebouwen in het patrimonium van de erfgenaam blijven, zij vervolgens gegeven worden aan zijn eigen erfgenamen, met een tweede toepassing van de successierechten, en weinig of geen mogelijkheid tot fiscale optimalisatie mogelijk, aangezien er op de onroerende schenkingen verhoogde schenkingsrechten rusten.

Daarentegen, als de erfgenaam ervoor kiest om onmiddellijk een schenking te doen van zijn onroerende goederen aan zijn eigen kinderen, dan zal hij dat kunnen doen mits de toepassing van een tarief van 0%.

Wat betreft de roerende goederen is de maatregel minder belangrijk, aangezien, in ieder geval, de roerende goederen kunnen gedoneerd worden vrij van rechten (0%, onder voorwaarde van overleving gedurende 3 jaar te rekenen vanaf de schenking), of met een verlaagde fiscaliteit (3,3% in geval van registratie van de schenking).

Deze oplossing heeft de verdienste dat ze bestaat, maar ze vervangt niet de successieplanning, die het ook mogelijk maakt, bijvoorbeeld, om ervoor te zorgen dat de onroerende goederen rechtstreeks nagelaten worden aan de kleinkinderen, wat de belastbare grondslagen verdeelt en dus het totale bedrag van de verschuldigde successierechten verlaagt.

“

*De nieuwe maatregel is vooral van belang voor de gebouwen die zich in de nalatenschap bevinden.*

*Het is inderdaad zo dat, indien deze gebouwen in het patrimonium van de erfgenaam blijven, zij vervolgens gegeven worden aan zijn eigen erfgenamen, met een tweede toepassing van de successierechten, en weinig of geen mogelijkheid tot fiscale optimalisatie mogelijk, aangezien er op de onroerende schenkingen verhoogde schenkingsrechten rusten.*

*Daarentegen, als de erfgenaam ervoor kiest om onmiddellijk een schenking te doen van zijn onroerende goederen aan zijn eigen kinderen, dan zal hij dat kunnen doen mits de toepassing van een tarief van 0%.*”

Daarentegen zou ze nog goed kunnen zijn voor families waar niets werd voorzien, of het nu door gebrek aan voorzorg is of omdat de nalatenschap open gevallen is terwijl er nog geen enkele maatregel kon genomen worden, in het bijzonder als de erfenis onroerende goederen bevat: de erfgenamen moeten de “normale” rechten betalen, maar hun kinderen moeten deze op hun beurt niet betalen om de eigendom naar hen te zien overgaan.



Séverine SEGIER

## Het einde van het jaar nadert: vergeet uw beroepskosten niet af te trekken, de rechtspraak wordt effectief alsmear gunstiger

Een van de simpelste regels van het fiscaal recht is deze van de aftrekbaarheid van beroepskosten. Artikel 49 van het WIB92 stelt inderdaad dat: *“als beroepskosten zijn aftrekbaar, de kosten die de belastingplichtige in het belastbaar tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken, of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed”*.

Het volstaat dus a priori om aan te tonen:

- dat men kosten heeft gemaakt,
- tijdens de belastbare periode,
- met het oog op het verkrijgen of het behoud van belastbare inkomsten

De wet vereist niet dat er een verband bestaat tussen de aard van de uitgeoefende activiteit en de aard van de kosten in kwestie, noch dat de kosten noodza-

kelijk zijn voor de uitoefening van de activiteit in kwestie, de enige voorwaarde is dat het doel van deze kosten bestemd is voor “het verkrijgen” of zelfs gewoonweg “het behoud” van belastbare inkomsten.

Vroeger eiste het Hof van Cassatie nochtans dat er absoluut een verband bestond tussen het maatschappelijk doel van een vennootschap en de gemaakte kosten (zo kon, bijvoorbeeld, een bouwonderneming geen financiële kosten aftrekken die gemaakt waren op roerende verrichtingen die niet binnen het maatschappelijk doel van de bouwonderneming vielen).

Deze rechtspraak kreeg hieromtrent kritiek van de doctrine en de beoefenaars zodat het Hof uiteindelijk haar standpunt heeft herbekeken in een reeks arresten die in juni 2015 werden uitgesproken en waarin zij uitdrukkelijk erkende “zo een ommekeer van rechtspraak te realiseren”. Het is zo een zeldzaam feit dat het verdient onderstreept te worden.

Met deze arresten erkende het Hof dus dat, om aftrekbaar te zijn, de uitgaven niet “*inherent moeten zijn aan het maatschappelijk doel van de vennootschap*” en dat “*de omstandigheden dat er geen enkel verband is tussen een verrichting van een vennootschap en haar activiteit of haar maatschappelijk doel en dat*

*een verrichting uitgevoerd werd met als enig doel een fiscaal voordeel te bekomen, niet uitsluiten dat de kosten verbonden aan dergelijke verrichtingen kunnen gekwalificeerd worden als aftrekbare beroepskosten”* (Cass, 12 juni 2015).

Het Hof bevestigt zo opnieuw het heilige principe van ons fiscaal recht, volgens welk het fiscaal doel van een verrichting die uitgevoerd werd door een belastingplichtige niet verhindert dat deze alle gevolgen heeft tegenover de belastingadministratie. Daarentegen, specifiek voor wat betreft beroepskosten, doet het Hof weer een orthodoxere lezing van het voornoemde artikel 49 van het WIB92, dat enkel eist dat de uitgave werd gedaan met het oog op de verkrijging of het behoud van belastbare inkomsten.

Het is zeker, het WIB92 bevat ook bepalingen die de aftrek van bepaalde categorieën van kosten aan voorwaarden onderwerpen of beperken (cfr. artikelen 50 en volgende van het WIB92), waar het steeds veilig is om naartoe te verwijzen wanneer men kosten van zijn belastbare grondslag wilt aftrekken.

A contrario bevat het WIB92 ook een regel die veronderstelt wordt een reddingsmiddel te zijn voor de belastingplichtige die het moeilijk heeft om zijn kosten te bewijzen, een regel

die in de praktijk blijkbaar weinig wordt gebruikt: *“de kosten waarvan het bedrag niet gerechtvaardigd wordt, kunnen forfaitaire vastgesteld worden in overleg met de administratie. Bij gebrek aan dergelijk akkoord, **taxeert** de administratie die kosten **op redelijke wijze**”* (artikel 50 § 1 van het WIB92).

“

*Het Hof bevestigt zo opnieuw het heilige principe van ons fiscaal recht, volgens welk het fiscaal doel van een verrichting die uitgevoerd werd door een belastingplichtige niet verhindert dat deze alle gevolgen heeft tegenover de belastingadministratie. Daarentegen, specifiek voor wat betreft beroepskosten, doet het Hof weer een orthodoxere lezing van het voornoemde artikel 49 van het WIB92, dat enkel eist dat de uitgave werd gedaan met het oog op de verkrijging of het behoud van belastbare inkomsten.*”

De toepassing van deze bepaling veronderstelt dat de belastingplichtige het bewijs heeft dat hij bepaalde kosten heeft gemaakt *“met het oog op het*

*verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten”* (cfr. supra), maar dat hij er het bedrag niet van kan vaststellen.

In dat geval voorziet het voornoemde artikel 50 eerst en vooral dat dat bedrag forfaitair *“mag”* vastgesteld worden in overleg met de administratie, maar dat, bij gebrek aan een akkoord, de administratie deze kosten op redelijke wijze zal **taxeert**: er is niet voorzien dat zij het *“mag”* doen (zoals zij een akkoord *“mag”* afsluiten) maar wel dat ze het doet; met andere woorden, ze is ertoe gehouden deze kosten op redelijke wijze te taxeren (in voorkomend geval, onder juridische controle). In de praktijk ziet de belastingadministratie zelden de nuance en verwerpen ze automatisch de aftrekbaarheid van kosten waarvoor geen stavingstukken werden voorgelegd en waarmee het bedrag kan gerechtvaardigd worden, terwijl er steeds een onderscheid zou moeten gemaakt worden tussen de realiteit van de kosten en hun bedrag en, bij gebrek aan stavingstukken voor het bedrag, zou de administratie altijd een akkoord moeten sluiten, of ze taxeren *“op redelijke wijze”*.

Als niet op die manier wordt gehandeld, zou deze bepaling van het WIB92 tot niets dienen, wat nauwelijks denkbaar is: indien de wetgever de moeite genomen heeft om het in te schrij-

ven in het Wetboek, dan heeft het zeker een nut...



Anne RAYET

**IDEFISC**

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC wordt uitgegeven  
door Thierry AFSCRIFT**in samenwerking met  
Pascale HAUTFENNE hoofdredacteur  
enChloé BINNEMANS  
Spyridon CHATZIGIANNIS  
Jonathan CHAZKAL  
Mélanie DAUBE  
Sylvie LEYDER  
Anne RAYET  
Séverine SEGIER  
Joséphine TERLINDEN  
Martin VAN BEIRS**Verantwoordelijke uitgever:**Thierry AFSCRIFT  
Lensstraat 13  
1000 Brussel**Internet**<http://www.idefisc.be>**Volgend nummer:**

Maart 2020

Wil u Idefisc per e-mail  
ontvangen, stuur dan  
uw e-mailadres naar  
[info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).De door Idefisc gepubliceerde infor-  
matie is louter informatief. Het betreft  
geen juridisch advies aangaande  
welbepaalde situaties.Deze uitgave is tevens verkrijgbaar  
in het Frans. Indien u de Franse tekst  
wenst te ontvangen, kan u een e-mail  
sturen aan [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be). Wij passen  
onze databank vervolgens in die zin  
aan.Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)