



IDEFISC®

Juridische nieuwsbrief: verschijnt driemaandelijks

© IDEFISC Internationale vereniging met wetenschappelijk doel - Nummer : 68 - Afgiffekantoor: Brussel V - juni 2009 - info@idefisc.be

Editoriaal

Zich voorbereiden op het ergste

De nationale overheden -waaronder de Belgische- die geen gebruik hebben gemaakt van de jaren van economische expansie om hun belastingtarief te verlagen, maken zich op voor een verhoging ervan in de komende maanden of jaren, om het hoofd te bieden aan hun onbezonnen uitgaven.

In België valt een verhoging van de belasting op de roerende inkomsten en ongetwijfeld op de hoogste schijven in de personenbelasting te verwachten: de kaderleden zijn, zoals altijd, de eerste slachtoffers.

De verbeterheid waarmee de belastingparadijzen worden bestreden, toont aan dat men het helse Belgische fiscale systeem nog wil verzwaren.

Zoals altijd liggen in de fiscale optimalisatie en meer bepaald in het internationaliseren van patrimonia en activa, de middelen om de belastingdruk, die zwaarder en zwaarder wordt, op wettelijke wijze te verlichten.

Het is waarschijnlijk ook omdat onze leiders dit weten dat ze zich zo agressief opstellen ten opzichte van eenieder die een andere opvatting heeft van het belastingrecht dan de administratie.

Thierry AFSCRIFT



De beer laat zijn tanden zien

Nieuw leven voor het “Bulletin der belastingen”?

Tussen de briljante ideeën van de Onderzoekscommissie “fiscale fraude” zit er eentje om een rechtsgeleerd tijdschrift in het fiscaal recht in het leven te roepen “onder controle van de administratie”, onder voorwendsel dat de andere fiscale tijdschriften gestuurd zouden zijn “door de fiscale advocaten”.

Alsof een juridisch tijdschrift anders zou kunnen functioneren dan in het kader van de vrije uitdrukking van ideeën...

Onze briljante parlementsleden lijken te vergeten dat dit tijdschrift meerdere decennia heeft bestaan en “Bulletin der belastingen” heette.

Het probleem is dat er bijna nooit rechtsgeleerde artikels in verschenen, maar enkel administratieve circulaire's. Het is daarom dat dit waardige tijdschrift is verdwenen van zodra deze circulaire's op het internet konden geraadpleegd worden.

En waarom publiceerden de ambtenaren weinig in het “Bulletin”? Omdat de administratie vreesde dat ze er ideeën in zouden tot uitdrukking brengen die niet helemaal zouden overeenstemmen met het officiële standpunt van de administratie...

Zoals de Onderzoekscommissie “fiscale fraude” ook aanbeveelt om de stellingname van ambtenaren “beter te omkaderen”, is er weinig kans dat het “Nieuwe Bulletin der belastingen” dat zij voorstelt een zwaargewicht wordt. Als de ambtenaren vrijelijk willen schrijven, zullen hun artikels met open armen worden ontvangen door IDEFISC.

De ongelikte beer

Inhoud

Aanvullende gemeentebelasting: niet-tegenstelbaarheid	6
Geldigheid van een niet-ondertekend administratief document	7
Onderzoekscommissie: aanval op de belastingplichtige	8
De beroepskosten van vennootschappen: een interessante prejudiciële vraag	9
Het zwijgrecht van de belastingplichtigen: een ongelijke strijd? Niet zo zeker...	11
Ontvangst van huurgelden en realisatie van meerwaarden op onroerende goederen: hoe kwalificeren?	12
Aanslag van ambstwege	14
Wanneer de onderzoekscommissie van verklikking houdt	15
Het rechtszekerheidsbeginsel in belastingzaken en de aansprakelijkheid van de fiscus	16
Kasgeldvennootschappen: de fiscus verliest nog maar eens	18
Vererfde titels, beurscrisis en aangifte in de successierechten	19
Vermoedens: de boekhouding van een derde is geen gekend feit	21
Wetsvoorstel met het oog op de afschaffing van de voorrechten en hypotheke van de fiscus	23
Het arrest van het Hof van Cassatie met betrekking tot verhuring gevolgd door onderverhuring: een slag in het water	24
Fusies en splitsingen: een beweegreden van de aandeelhouders kan de vrijstelling rechtvaardigen	26

Aanvullende gemeentebelasting: niet-tegenstelbaarheid

Dura lex sed lex : dit adagium, dat vaak in het nadeel speelt van de belastingplichtige, is onlangs met gunstig gevolg toegepast op een bewoner van de gemeente Chapelle-lez-Herlaimont.

Deze belastingplichtige betwistte voor de rechtbank van eerste aanleg van Bergen de legaliteit van de aanvullende gemeentebelasting op de Personenbelasting omwille van het feit dat het belastingreglement van zijn gemeente dat voorzag in deze belasting, niet geldig was geafficheerd, en hem dus niet tegenstelbaar was.

In het vonnis van 17 februari 2009 heeft de rechtbank van eerste aanleg van Bergen vastgesteld dat artikel 112 van de Nieuwe Gemeentewet voorziet in de verplichting voor gemeenten om door middel van aanplakking het voorwerp van de gemeentelijke reglementen die zijn aangenomen, hun datum en de plaats waar de tekst van het reglement door het publiek kan worden ingekeken, bekend te maken. Artikel 112 bepaalt daarenboven dat de reglementen eveneens kunnen bekend gemaakt worden door publicatie of via elektronische weg.

Zoals de rechtbank doet gelden, is deze publicatie de voorwaarde voor de tegenstelbaarheid van het gemeentereglement aan de belastingplichtigen aangezien artikel 114 van de Nieuwe Gemeentewet voorziet dat de gemeentelijke reglementen van kracht worden vanaf de vijfde dag die volgt op de dag van hun bekendmaking.

In dit geval deed de belastingplichtige van de gemeente Chapelle-lez-Herlaimont gelden dat het belastingreglement van

Artikel 112 van de Nieuwe Gemeentewet voorziet in de verplichting voor gemeenten om door middel van aanplakking het voorwerp van de gemeentelijke reglementen die zijn aangenomen, hun datum en de plaats waar de tekst van het reglement door het publiek kan worden ingekeken, bekend te maken.

de gemeente dat het tarief van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting op 8,5% bracht, niet geldig was gepubliceerd nu er buiten geen gemeentelijke aanplakborden waren.

De rechtbank stelt inderdaad vast dat de wet een permanente

manier van bekendmaking oplegt die het de belanghebbenden toestaat om op eender welk moment kennis te nemen van de maatregelen voorgeschreven door de gemeentelijke reglementen (en niet enkel tijdens de loketuren, door middel van aanplakborden binnen).

Bijgevolg wordt de vordering gegrond verklaard door de rechtbank, de aanslag in hoofde van de belastingplichtige van Chapelle-lez-Herlaimont vernietigd, en de terugbetaling van de aanvullende gemeentebelasting bevolen.

We onthouden van deze beslissing dat de tegenstelbaarheid van belastingreglementen afhankelijk is van de wettelijke formaliteiten van aanplakking.

Sylvie Leyder



Geldigheid van een niet-ondertekend administratief document

Wanneer de fiscale administratie meent de inkomsten en andere gegevens die een belastingplichtige heeft vermeld in zijn fiscale aangifte te moeten wijzigen, moet zij zich houden aan de voorwaarden van artikel 346 WIB: zij moet de belastingplichtige bij aangetekend schrijven in kennis te stellen van de inkomsten en andere gegevens die zij voornemens is in de plaats te stellen van die welke zijn aangegeven of schriftelijk erkend, en de redenen vermelden die naar haar oordeel die wijziging rechtvaardigen.

De rectificatieprocedure is bijgevolg aan de voorwaarde onderworpen dat aan de belastingplichtige een voorafgaand bericht van wijziging wordt gestuurd waarin de administratie blijk geeft van haar intentie om de aangifte van de belastingplichtige te wijzigen, en waarin melding wordt gemaakt van het voorwerp en de onderliggende motieven van de wijziging.

Het is vandaag algemeen aanvaard dat de voorafgaande verzending van zo'n bericht van wijziging een substantiële vormvereiste is, waarvan het ontbreken of de onregelmatigheid wordt bestraft met een ab-

solute nietigheid van de daaropvolgende aanslag.

De fiscale administratie geeft dit trouwens zelf toe in haar administratieve commentaar (Com.IB. n° 346/5).

Het zal evenwel aan de belastingplichtige zelf toekomen om de nietigheid van de aanslag in te roepen wanneer er sprake is van een ontbreken van of een onregelmatigheid in het bericht van wijziging.

Het bericht van wijziging moet bepaalde vormvereisten respecteren. Zo moet dit bericht een geschrift zijn, dat aangetekend verzonden wordt naar de belastingplichtige; het moet getekend zijn, melding maken van de antwoordtermijn waarover de belastingplichtige beschikt (wettelijke termijn van één maand), en het aanslagjaar exact vermelden.



Het bericht van wijziging moet bepaalde vormvereisten respecteren. Zo moet dit bericht een geschrift zijn, dat aangetekend verzonden wordt naar de belastingplichtige; het moet getekend zijn, melding maken van de antwoordtermijn waarover de belastingplichtige beschikt (wettelijke termijn van één maand), en het aanslagjaar exact vermelden.



Het gebeurt wel eens, zoals in het geval dat werd voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg van Bergen, dat aanleiding gaf tot het vonnis van 20 mei 2008, dat het be-

richt van wijziging wordt verzonden zonder dat het ondertekend is door de ambtenaar die belast is met het beheer van het dossier.

Een dergelijk bericht van wijziging moet als onregelmatig worden beschouwd, en leidt tot de nietigheid van de aanslag die erop volgt, net zoals wanneer de antwoordtermijn van de belastingplichtige zou ontbreken.

Dit werd reeds beslist door het Hof van Beroep van Luik, in twee arresten van 30 maart 1994 en 5 oktober 1994, en door het Hof van Beroep van Brussel, in een recent arrest van 28 februari 2007.

In het geval dat voor de rechtbank van eerste aanleg van Bergen werd gebracht, legden de belastingplichtigen het niet-ondertekende originele bericht van wijziging voor van 5 mei 2004, waarin een bijkomende

belasting werd geïnkohierd te hunnen laste.

De belastingplichtigen riepen voor het eerst in hun gedingin-

leidend verzoekschrift de nietigheid van de wijzigingsprocedure in en bijgevolg de nietigheid van de belasting die daaropvolgend gevestigd werd.

De fiscale administratie daarentegen wierp op dat de belastingplichtigen hun niet-akkoord hadden betuigd met de rectificatie bij gewone brief, zonder het origineel bericht van wijziging terug te sturen, waaruit volgens haar niet zonder meer kon worden afgeleid dat de originele documenten niet ondertekend waren.

De rechtbank van eerste aanleg van Bergen heeft evenwel in haar vonnis van 20 mei 2008 weerhouden dat in het kader van de instaatstelling van het dossier de originele documenten waren neergelegd, en waren overgelegd aan de fiscale administratie, zonder dat er een handtekening stond onder de naam van de hoofdinspecteur belast met het dossier van de belastingplichtigen.

Volgens de rechtbank heeft de fiscale administratie, door zich niet te beroepen op de valsheid van de neergelegde documenten, geen enkel element naar voren gebracht dat toelaat de authenticiteit van de overgelegde documenten in twijfel te trekken.

Uit dit feit heeft de rechtbank tot de nietigheid besloten van de wijzigingsprocedure, en van de daaropvolgende aanslag.

Dit vonnis moet dan ook onze goedkeuring wegdragen.

Mélanie DAUBE



Onderzoeks- commissie: aanval op de belastingplichtige

De parlementaire onderzoekscommissie naar de “*grote fiscale fraudedossiers*” heeft onlangs een indrukwekkende catalogus aan maatregelen voorgesteld, die erop gericht zijn de bevoegdheden van de fiscus te verruimen.

Zoals u elders zal lezen, heeft deze Commissie zich uitsluitend gebaseerd op eenzijdige, en vaak onjuiste verklaringen van een klein groepje ambtenaren, die alerminst representatief zijn voor het gehele ambtenarenapparaat of het ministerie van financiën, om er vervolgens onterechte conclusies uit te trekken.

Deze voorstellen hebben gemeenschappelijk dat ze allen dezelfde richting uitgaan, met name het de fiscus mogelijk maken om gemakkelijker te belasten, in weerwil van het privé-leven, de rechten van verdediging en vaak het grondwettelijk beginsel van de legaliteit van de belasting.

Zo wordt er voorgesteld om “*te overwegen*” het beginsel van de rechtmatige keuze van de minst belaste weg in vraag te stellen en dit te vervangen door een rechtsmisbruiktheorie, verkeerdelijk voorgesteld als zijnde gemeen aan alle buurlanden (terwijl het Verenigd Koninkrijk deze nooit heeft aangehangen en deze gebaseerd is op sterk verschillende theorieën in Frankrijk, Nederland en Duitsland,...).

De commissarissen stellen in hun naïviteit ook voor dat zij die een beroep zouden willen doen op belastingontwijkende methodes, daarvoor voorafgaand de toelating zouden moeten vragen aan een Rulingcommissie. Het betreft hier een voorstel dat manifest in strijd is met het grondwettelijk beginsel van de legaliteit van de belasting, aangezien zij van de

“

Deze voorstellen hebben gemeenschappelijk dat ze allen dezelfde richting uitgaan, met name het de fiscus mogelijk maken om gemakkelijker te belasten, in weerwil van het privé-leven, de rechten van verdediging en vaak het grondwettelijk beginsel van de legaliteit van de belasting.

”

administratie de hoogste rechter maakt over wat mag en wat niet.

Men wil het de fiscale ambtenaren eveneens mogelijk maken om huiszoekingen uit te voeren in welbepaalde gevallen, en men wil aan een deel van hen bevoegdheden van gerechtelijke politie toe-kennen.

Dit terwijl enkele weken geleden een andere Onderzoekscommissie zich moest buigen over tekortkomingen aan der scheiding der machten, en terwijl vandaag de dag andere parlementsleden ernstig voorstellen om gerechtelijke bevoegdheden te geven aan ambtenaren van de uitvoerende macht...

Men overweegt overigens, naast tal van andere maatregelen, om een "Comité F" op te richten, belast met het toezicht op de fiscale administratie. Dit zou zeer goed zijn indien het de belastingplichtigen zou toelaten om aan een hogere instantie te vragen de misbruiken te onderzoeken waarvan zij soms het slachtoffer zijn vanwege enkele té dynamische fiscale ambtenaren... Maar voor de parlementairen zou het eerder de bedoeling zijn het deze laatsten mogelijk te maken zich te verzetten tegen hun superieuren wanneer zij de draagwijdte van hun onderzoeken willen beperken of het bedrag van de te inkohieren belasting willen verminderen. Men kan zich inbeelden dat zelfs op het ministerie van financiën

dergelijke maatregelen niet alleen met blijdschap zullen onthaald worden.

Men denkt er ook aan om de gevangenisstraffen en boetes te verzwaren, en om de bevoegdheden van de administratie om deze te verminderen, te beperken.

Gelukkig genoeg gaat het in dit stadium nog slechts om mogelijkheden, om voorstellen van "te overwegen" maatregelen, en niet om teksten met juridische draagwijdte. Dit verslag is een puur politieke daad, zonder wettelijke draagwijdte, en gebaseerd op fouten, en nauwelijks aan controle of tegenspraak onderworpen gegevens, dat inadequate maatregelen voorstelt, terwijl de fiscale procedure op administratief niveau hervormingen vereist om de rechten van de belastingplichtigen beter te beschermen.

Muriel IGALSON



De beroepskosten van vennootschappen: een interessante prejudiciële vraag

Reeds sedert enkele jaren stellen wij de rechtspraak aan de kaak die de laatste jaren werd ontwikkeld door het Hof van Cassatie op het vlak van de beroepskosten van vennootschappen.

Ik breng even in herinnering dat in tegenstelling tot natuurlijke personen, waarvoor alle niet-recupereerbare uitgaven niet noodzakelijk een beroeps-, maar ook een privé-karakter kunnen vertonen, de kosten van vennootschappen noodzakelijkerwijze beroepsmatig zijn, aangezien hun vermogen uitsluitend wordt aangewend voor een welbepaalde beroepsactiviteit.

In toepassing van artikel 49 WIB zijn beroepskosten in beginsel aftrekbaar wanneer het gaat om vrijwillige uitgaven, voor zover ze "zijn gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden". Dat is de enige vereiste van artikel 49 WIB.

In een arrest van 18 januari 2001 heeft het Hof van Cassatie nochtans beslist dat de omstandigheid dat een handelsvennootschap een rechtspersoon is, opgericht met het oog op een winstgevende activiteit, niet betekent dat al haar

uitgaven aftrekbaar zijn van haar bruto-winst en dat de uitgaven van een handelsvennootschap kunnen beschouwd worden als aftrekbare beroepskosten wanneer ze inherent zijn aan de uitoefening van het beroep, dit is wanneer zij verband houden met de maatschappelijke activiteit.

Opdat een uitgave gedaan door een vennootschap als beroepskost kan worden afgetrokken moet zij dus niet enkel zijn gedaan “*met het oog op het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten*”, maar moet zij eveneens inherent zijn aan de uitoefening van het beroep, dat wil zeggen verband houden met de maatschappelijke activiteit.

Deze rechtspraak van het Hof is fel bekritiseerd in de rechtsleer, in de mate waarin zij een voorwaarde voor de aftrekbaarheid als beroepskost toevoegt waarvan in het wetsartikel allerminst sprake is.

Niettegenstaande deze kritiek heeft het Hof haar rechtspraak bevestigd in haar arresten van 19 juni en 12 december 2003,

alsook in haar arrest van 9 november 2007.

Geruggensteund door deze rechtspraak tracht de fiscale administratie vaker en vaker de aftrekbaarheid van bepaalde vennootschapslasten te betwisten wegens het feit dat ze geen verband zouden houden met de maatschappelijke activiteit.

Dit zijspoor in de rechtspraak zou evenwel binnenkort een ommezwaai kunnen kennen.

De rechtbank van eerste aanleg van Luik heeft, in een zaak met betrekking tot het beroepskarakter van de kosten van verwerving en inrichting van een residentieel onroerend goed door een vennootschap die juwelenwinkels uitbaat, in herinnering gebracht dat er volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof een correlatie moet bestaan tussen de aftrekbaarheid van een kost en de belasting van het inkomen dat eraan beantwoordt.

De rechtbank leidt daaruit af dat nu in de vennootschapsbelasting elk inkomen, zelfs een inkomen

uit een activiteit die buiten het maatschappelijk doel kadert, in beginsel belastbaar is, de aftrek van een uitgave in hoofde van een vennootschap dus niet kan onderworpen worden aan de voorwaarde dat de uitgave noodzakelijkerwijze verband houdt met het maatschappelijk doel, en nog minder aan de activiteit die in werkelijkheid wordt uitgeoefend.

Deze volstrekt logische redenering botst evenwel met de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof van Cassatie, wat de rechtbank ertoe leidt de volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof:

“Schenden de artikelen 49 en 183 van het WIB, in die zin geïnterpreteerd dat een uitgave slechts aftrekbaar is als beroepskost wanneer zij verband houdt met de activiteit van de vennootschap of met haar maatschappelijk doel, terwijl elk inkomen van dezelfde vennootschap een beroepskarakter heeft en in beginsel belastbaar is, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet?”

Het antwoord op deze prejudiciële vraag zou het Hof van Cassatie ertoe kunnen brengen haar rechtspraak te wijzigen en wat meer te conformeren aan de tekst van artikel 49 van het Wetboek.

Martin VAN BEIRS



De rechtbank van eerste aanleg van Luik heeft, in een zaak met betrekking tot het beroepskarakter van de kosten van verwerving en inrichting van een residentieel onroerend goed door een vennootschap die juwelenwinkels uitbaat, in herinnering gebracht dat er volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof een correlatie moet bestaan tussen de aftrekbaarheid van een kost en de belasting van het inkomen dat eraan beantwoordt.

Het zwijgrecht van de belastingplichtigen: een ongelijke strijd? Niet zo zeker...

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens bevestigt het zwijgrecht van de belastingplichtige in verschillende arresten. Dit recht vloeit voort uit het vermoeden van onschuld van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Het arrest Saunders van het EHRM is in dit opzicht van belang wat betreft de mogelijkheid van de belastingplichtige om het zwijgrecht in te roepen wanneer hij geconfronteerd wordt met een vraag om inlichtingen van de belastingadministratie die hem naar eigen mening zou kunnen blootstellen aan fiscale administratieve sancties van strafrechtelijke aard of strafsancties wegens overtredingen van het Wetboek Inkomstenbelastingen. Volgens het Hof is een belastingverhoging van 10% een straf in de zin van het Verdrag.

De Belgische rechtspraak is evenwel genuanceerder op dit punt.

In werkelijkheid zal het zwijgrecht trouwens vaak eerder virtueel dan reëel zijn, gelet op de bevoegdheden van de administratie der directe belastingen in het Wetboek Inkomstenbelastingen. Een

belastingplichtige die niet heeft meegewerkt aan een fiscale controle mag inderdaad bijvoorbeeld ambtshalve aangeslagen worden door de administratie. In dit geval wordt de bewijslast omgedraaid in het nadeel van de belastingplichtige, die zelf het precieze bedrag van zijn inkomsten en de andere relevante elementen voor de vestiging van de belasting zal moeten aanbrengen.

In dezelfde gedachtegang kan de administratie de belasting vestigen op basis van vermoedens, van tekenen en indicieën of nog bij vergelijking met ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen.

In een interessant arrest van 3 december 2008, is het Hof van Beroep van Luik evenwel van mening dat de administratie niet mag overgaan tot de ambtshalve taxatie van een belastingplichtige die niet de gegevens verstrekt waarvan de administratie gebruik wou maken om over te gaan tot de aanslag, wanneer deze weigering is gebaseerd op het zwijgrecht.

Wanneer de belastingplichtige duidelijk verdacht wordt van een inbreuk die aanleiding kan geven tot strafrechtelijke vervolgingen of tot de toepassing van administratieve sancties van vergeldende aard, kan de belastingplichtige het zwijgrecht inroepen zonder te vrezen dat de draagwijdte van dit recht uitgehold wordt, en dat hij bijgevolg gesanctioneerd zou

worden voor niet-medewerking met de administratie.

In dit geval had de BBI een aantal belastingplichtigen op het matje geroepen in het kader van een vraag om inlichtingen naar aanleiding van de kennisname van documenten met betrekking tot KBLux. De vermoede fiscale fraude kon in hoofde van de betrokkenen aanleiding geven tot strafrechtelijke vervolgingen of tot de toepassing van administratieve sancties van ontegensprekelijk repressieve aard.

De oplossing van het Hof van Beroep van Luik moet worden toegepast telkens wanneer de administratie een belastingplichtige op voorhand in kennis stelt, in toepassing van artikel 333 WIB, van de aanwijzingen van belastingontduiking die in zijn

De belastingplichtige mag derhalve in dat geval het zwijgrecht inroepen en de administratie kan de weigering om inlichtingen te verstrekken met betrekking tot de fraude niet bestraffen, noch door een vergeldende administratieve sanctie op te leggen, noch door gebruik te maken van haar verschillende bevoegdheden.

hoofde bestaan en die een verlening van de onderzoekstermijnen rechtvaardigen. In dit geval kan de vermoede fiscale fraude inderdaad strafrechtelijke vervolgingen met zich meebrengen of de toepassing van administratieve sancties van vergeldende aard.

De belastingplichtige mag derhalve in dat geval het zwijgrecht invoeren en de administratie kan de weigering om inlichtingen te verstrekken met betrekking tot de fraude niet bestraffen, noch door een vergeldende administratieve sanctie op te leggen, noch door gebruik te maken van haar verschillende bevoegdheden.

Het zwijgrecht zal aldus vaak de plicht tot medewerking met zich meebrengen: van een ongelijke strijd gesproken...

Marie BENTLEY



Ontvangst van huurgelden en realisatie van meerwaarden op onroerende goederen: hoe kwalificeren?

Twee echtgenoten-handelaars (rondtrekkende handelaars in textielwaren) waren eigenaar van meerdere onroerende goederen die door hen werden verhuurd. Zij hadden eveneens bepaalde onroerende goederen verkocht, en hierbij meerwaarden gerealiseerd.

Naast hun woonhuis, dat de echtgenoten nog betrokken op het ogenblik van het geschil, hadden ze vier andere huizen gekocht tussen 1989 en 1993, waarvan één in onverdeeldheid ten belope van 50%, een gebouw en twee studentenflats.

Drie van de huizen, respectievelijk aangekocht in 1989 en 1990, waren verkocht in 1993, 1994 en 1995, zijnde 4 of 5 jaar na de aankoop.

De verschillende onroerende goederen waren bovendien verhuurd, met uitzondering van het woonhuis.

De fiscale administratie, op de hoogte gebracht van

deze verkopen en verhuringen, was van mening dat het geheel van de inkomsten van de onroerende goederen (huurgelden en meerwaarden) winst uitmaakte van een beroepsbezigheid en als dusdanig moest belast worden omwille van het aanzienlijk aantal aankopen van onroerende goederen, de systematische verhuring ervan en de verkoop met realisatie van meerwaarden.

Voor het Hof van Beroep van Brussel hield het koppel voor dat de onroerende inkomsten vielen binnen het normale beheer van hun privé-vermogen, en in geen geval mocht gekwalificeerd worden, noch als beroepsinkomsten, noch als divers inkomen.

De echtgenoten deden bovendien gelden dat zij als kleine zelfstandigen een onroerend privé-vermogen van een zekere omvang hadden opgebouwd, met het oog op de verzekering van hun pensioen.

Door aan te halen dat de echtgenoten door middel van leningen zeven woningen hadden aangekocht over een periode van vier jaar, en er vervolgens een groot deel opnieuw van hadden verkocht binnen korte termijn, en

De fiscale administratie is soms van mening dat de inkomsten van onroerende verrichtingen door belastingplichtigen gekwalificeerd kunnen worden als beroepsinkomsten en als dusdanig kunnen worden belast.

bovendien te verhuren, oordeelde het Hof van Beroep van Brussel in haar arrest van 7 november 2008 dat de aanleg van het onroerend vermogen van de echtgenoten niet voortvloeide uit spaaractiviteiten, noch was verworven door schenking of erfenis, maar daarentegen het resultaat was van het nemen van risico's, nu de huurinkomsten van de woningen bestemd waren om de leningen terug te betalen.

Het Hof van Beroep, dat hierbij de mening van de fiscale administratie volgde, was van mening dat het aanzienlijk aantal huurders beheersdaden veronderstelt, zoals het te huur stellen, het sluiten van de overeenkomsten, het beheer van de onderhoudswerkzaamheden, de inning van de huurgelden, het voeren van huurgeschillen, ..., waaraan de echtgenoten, of toch minstens één van hen, de nodige tijd hadden besteed.

Het Hof haalde eveneens aan dat de activiteit van rondtrekkende handelaars weinig inkomsten had opgebracht in de loop van de betreffende belastbare tijdperken, vergeleken met de inkomsten van het onroerend patrimonium van de echtgenoten, zodat zij het grootste deel van hun inkomsten uit dit laatste patrimonium hadden geput.

Het Hof heeft ten slotte onderstreept dat één van de echtgenoten bestuurder was van een vennootschap waarvan het maatschappelijk doel de verwerving,

de verkoop, de renovatie en de verhuring van gebouwen was, zodat die echtgenoot over de nodige kennis van zaken beschikte in de immobiliënsector.

Bijgevolg heeft het Hof van Beroep van Brussel de beroepskwalificatie van de onroerende inkomsten van de echtgenoten bevestigd.

Dit arrest van het Hof van Beroep van Brussel kadert in de moeilijke scheidingslijn tussen het normale beheer van het privé-vermogen, de diverse inkomsten en de beroepsinkomsten.

Het is pas wanneer een verrichting de grenzen van het normale beheer van het privé-vermogen overschrijdt, wat de administratie moet bewijzen, dat de inkomsten van de activiteit als diverse inkomsten kunnen worden gekwalificeerd et als dusdanig belast (aan het afzonderlijke tarief van 33%).

Het is meestal in het kader van verrichtingen met betrekking tot onroerende goederen dat het onderscheid tussen het normale beheer van het privé-vermogen en occasionele speculatieve verrichtingen het meeste moeilijkheden met zich lijkt te brengen.

Het is eerder zeldzaam dat de fiscale administratie, zoals in dit geval, de inkomsten van onroerende verrichtingen door belastingplichtigen kwalificeert als

Hiervoor is echter een werkelijke, winstgevende bezigheid vereist, zijnde een geheel van voldoende regelmatige en onderling verbonden verrichtingen om een voortdurende en gewoontelijke bezigheid uit te maken, die een beroepsmatig karakter vertoont...

beroepsinkomsten en ze op deze basis belast.

Toch is het vereist dat er sprake is van een werkelijke, winstgevende bezigheid, zijnde een geheel van voldoende regelmatige en onderling verbonden verrichtingen, om een voortdurende en gewoontelijke bezigheid uit te maken, die een beroepsmatig karakter vertoont...

In het geval dat aan het Hof van Beroep van Brussel werd voorgelegd, en indien we mogen aannemen dat het Hof de belasting van onroerende inkomsten als diverse inkomsten heeft bekrachtigd op basis van de aanwezigheid van een speculatief inzicht, is het twijfelachtig dat de huurinkomsten en meerwaarden behaald door de echtgenoten als inkomsten van een winstgevende bezigheid kunnen gekwalificeerd worden. De fiscale administratie mag zich niet baseren op het feit dat de werkelijke activiteit van een belastingplichtige minder inkomsten heeft opgebracht tijdens de betreffende periode dan de inkomsten van het onroerend patrimonium, om aan te nemen dat de beroepsbezigheid van de belastingplichtige in werkelijkheid uit onroerende verrichtingen bestond.

Mélanie DAUBE



Aanslag van ambtswege

De Wetgever heeft aan de administratie de mogelijkheid geboden om, in het geval een belastingplichtige het werk van de administratie belemmert en/of het vaststellen van de belastbare grondslag bemoeilijkt, van ambtswege een aanslag te vestigen op het bedrag van de vermoedelijke inkomsten.

Overeenkomstig artikel 351 WIB kan de administratie de aanslag ambtshalve vestigen op het bedrag van de belastbare inkomsten die zij kan vermoeden op grond van de gegevens waarover zij beschikt, in de volgende gevallen:

- wanneer geen of een laattijdige aangifte is ingediend;
- wanneer een naar de vorm ongeldige aangifte is ingediend en de belastingplichtige de vormgebreken niet heeft hersteld binnen de hem daarvoor door de administratie toegestane termijn;
- wanneer de belastingplichtige aan de administratie geen inzage verleent in zijn boekhouding;
- wanneer de belastingplichtige niet tijdig antwoordt op alle vragen die op een rechtsgeldige manier zijn gesteld in een vraag om inlichtingen;
- wanneer de belastingplichtige niet tijdig antwoordt op een bericht van wijziging.

Wanneer een aanslag van ambtswege wordt gevestigd, wordt de bewijslast omgekeerd, d.w.z. dat

“

Daar het willekeurige karakter dient te worden getoetst aan de gegevens waarover de aanslagambtenaar op het ogenblik van het opmaken van de aanslag beschikte, en daar zich in het dossier van de administratie de laattijdige aangifte alsook bepaalde stukken ter staving van de inkomsten en uitgaven van de belastingplichtige bevonden, blijkt derhalve dat de administratie, op het moment van het vestigen van de aanslag, op de hoogte was van voormelde elementen en bijgevolg op willekeurige wijze is overgegaan tot het vestigen van de aanslag.

”

de ambtshalve gevestigde aanslag vermoed wordt juist te zijn, tenzij (i) de belastingplichtige het tegenbewijs levert en/of (ii) de belastingplichtige bewijst dat de belastbare grondslag door de administratie willekeurig is vastgesteld.

Het Hof van Cassatie besliste in haar arrest van 29 oktober 1999 dat een ambtshalve gevestigde aanslag niet willekeurig is indien er geen rekening werd gehouden met een bepaald element als op het ogenblik van de vestiging van de aanslag de administratie geen kennis had van dit element.

In dezelfde zin besliste de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven in haar vonnis van 3 november 2006 dat de administratie slechts een aanslag kan vestigen op grond van de gegevens die zij kende, of moest kennen op het ogenblik van de vestiging van de aanslag. In casu bleef de belastingplichtige in gebreke aan te tonen met welke kosten, die de administratie kende of moest kennen op het ogenblik van de aanslag, de administratie geen rekening heeft gehouden.

Het Hof van Beroep te Antwerpen besliste recentelijk, in haar arrest van 6 januari 2009, dat de administratie op willekeurige wijze tewerkging door op het moment van het vestigen van de aanslag geen reke-

ning te houden met de loonkosten, afschrijvingen en leningskosten, waarvan zij op de hoogte was tijdens het vestigen van de aanslag, alhoewel deze elementen slechts aan haar werden megedeeld in een laattijdige aangifte, nadat een kennisgeving van aanslag van ambtswege verstuurd werd.

In casu betrof het een geschil in de personenbelasting waarbij de belastingplichtigen geen aangifte hadden ingediend voor het kwestieuze aanslagjaar.

De administratie had vervolgens een kennisgeving van aanslag van ambtswege verstuurd waarin werd aangekondigd over te gaan tot het ambtshalve vestiging van de aanslag op het bedrag van de belastbare inkomsten die de administratie kon vermoeden.

Een laattijdige aangifte werd ingediend door de belastingplichtigen, doch de administratie vestigde de aanslag zoals voorgenomen in de kennisgeving van aanslag van ambtswege.

De belastingplichtigen tekenden bezwaar aan, waarin ze verwezen naar de gegevens die vermeld waren op hun laattijdig ingediende aangifte.

Het bezwaar werd afgewezen als onontvankelijk wegens laattijdig-

heid en er werd geoordeeld dat de aanslag niet voor herziening vatbaar was.

Tijdens de gerechtelijke procedure stelden de belastingplichtigen dat de belastbare grondslag op willekeurige wijze werd vastgesteld, nu de administratie geen rekening gehouden heeft met gegevens die ze kende of kon kennen.

Daar het willekeurige karakter dient te worden getoetst aan de gegevens waarover de aanslag-ambtenaar op het ogenblik van het opmaken van de aanslag beschikte, en daar zich in het dossier van de administratie de laattijdige aangifte alsook bepaalde stukken ter staving van de inkomsten en uitgaven van de belastingplichtige bevonden, blijkt derhalve dat de administratie, op het moment van het vestigen van de aanslag, op de hoogte was van voormelde elementen en bijgevolg op willekeurige wijze is overgegaan tot het vestigen van de aanslag.

Het Hof van Beroep besloot dat de ambtshalve vestiging van de aanslag dient te worden vernietigd daar deze is gevestigd op onjuiste gegevens en derhalve onwettig is.

Jonathan CHAZKAL



Wanneer de onderzoekscommissie van verklikking houdt

De Parlementaire Onderzoekscommissie belast met het onderzoek naar de grote fiscale fraudedossiers heeft haar eindverslag gepubliceerd, dat op meerdere vlakken middelmatig te noemen is. Dat is niets nieuws voor het parlementaire werk.

Op aanzet van een klein aantal misnoegde ambtenaren –de enigen die werden gehoord-, heeft zij het, in meerdere aanbevelingen, in het bijzonder gemunt op raadgevers van belastingplichtigen, die uiteraard de grootste tegenstanders zijn van deze ambtenaren wanneer zij de grenzen van hun ambt te buiten gaan.

Zo wordt een maatregel voorgesteld door de Commissie, bij wijze van aanbeveling, die ertoe strekt de raadgevers van belastingplichtigen, met inbegrip van hun advocaten (!), *“ertoe te verplichten om mee te werken aan de strijd tegen de fraude door de invoering van een meldingsplicht (ze moeten met name de autoriteiten inlichten als hun cliënten fiscale constructies opzetten in een belastingparadijs en ze moeten ook georganiseerde fraude melden aan de witwascel)”* (aanbeveling n° 48).

De overheid is de laatste tijd erg tuk op verklikkingen, vooral op het vlak van fiscale fraude.

De Commissie moet echter bijzonder slecht geïnformeerd zijn, aangezien zij het arrest van het Grondwettelijk Hof van 23 januari 2008 volledig uit het oog verliest.

Het zou niet alleen onredelijk, maar strijdig zijn met de Grondwet en de verbintenissen die België is aangegaan op het vlak van de mensenrechten, om advocaten te verplichten om hun cliënten te verklikken, en om er meldingsplichtigen van te maken, zoals de Commissie letterlijk aanbeveelt.

Dat arrest verbiedt, zelfs wat witwassen betreft, elke maatregel die advocaten ertoe zou verplichten om hun cliënten te verklikken, niet enkel in hun hoedanigheid van verdediger, maar ook van raadgever. De Raad van State van Frankrijk heeft zich trouwens recent in dezelfde zin uitgelaten.

Wat geldt op het vlak van witwassen, moet des te meer toepassing vinden voor verrichtingen van fiscale aard.

Het zou niet alleen onredelijk, maar strijdig zijn met de Grondwet en de verbintenissen die België is aangegaan op het vlak van

de mensenrechten, om advocaten te verplichten om hun cliënten te verklikken, en om er meldingsplichtigen van te maken, zoals de Commissie letterlijk aanbeveelt.

Indien de wetgever deze aanbevelingen zou opvolgen, zal hij ongetwijfeld stoten op een vernietiging door het Grondwettelijk Hof, en een veroordeling door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. Men kan zich trouwens moeilijk voorstellen dat een advocaat die naam waardig, zich zou neerleggen bij een dergelijke wet, van welke aard ook, gebaseerd op een dergelijke snode aanbeveling. Deze laatste uitdrukking werd in de mond genomen door een oud-stafhouder van Brussel. Hij viseerde er de tendens mee om advocaten te verplichten hun cliënten te verklikken op het vlak van witwassen, wat precies heeft geleid tot het hierboven aangehaalde arrest van het Grondwettelijk Hof.

Inès WOUTERS



Het rechtszekerheidsbeginsel in belastingzaken en de aansprakelijkheid van de fiscus

Sinds het Hof van Cassatie in haar arrest van 27 maart 1992 heeft geoordeeld dat ook de fiscale administratie zich aan de zogenaamde *“beginselen van behoorlijk bestuur”* dient te houden telkens wanneer zij over een zekere beoordelingsvrijheid beschikt, wordt hierop wel vaker door belastingplichtigen een beroep gedaan in het kader van geschillen met de fiscus.

Tot deze beginselen, die een uitdrukking vormen van de algemene zorgvuldigheids- en voorzichtigheidsplicht in hoofde van de overheid, behoort ook het recht op rechtszekerheid. Dit recht houdt traditioneel in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid.

Waar de toepassing van dit vertrouwensbeginsel aanvankelijk vrij ruim werd aanvaard in de rechtspraak (bijvoorbeeld wanneer de administratie haar standpunt wijzigde na een jarenlange tolerantie op het vlak van naar de vorm onregelmatige facturen), is de houding van de rechtbanken en vooral van de hoven thans eerder restrictief, zoals ook blijkt uit

het arrest van het Hof van Beroep van Brussel van 18 december 2008.

In de zaak waarover het Hof zich diende uit te spreken, had de belastingplichtige een briefwisseling gevoerd met de hoofdcontroleur van de belastingen over de al dan niet belastbaarheid van een kapitaal uitbetaald uit hoofde van een levensverzekeringscontract. De fiscale administratie deelde aan de belastingplichtige mee dat het kapitaal niet belastbaar was als pensioen, hoewel dit in werkelijkheid wel het geval was.

Het uitgekeerde kapitaal werd aldus aan een supplementaire aanslag onderworpen.

De belastingplichtige was het hiermee niet eens en riep voor de rechter onder andere de schending van het rechtszekerheidsbeginsel in, nu hij zich had gebaseerd op de inlichtingen die hij van de administratie had bekomen.

Het Hof van Beroep van Brussel herhaalt in haar arrest van 18 december 2008 dat de openbare diensten in principe de verwachting die in hoofde van de belastingplichtige op rechtvaardige wijze werd gewekt, moeten eerbiedigen. Zij is echter van mening dat dit recht niet absoluut is in die zin dat het geen afwijking van de wet kan rechtvaardigen en niet kan leiden tot een beleid dat tegen de wet indruist.

Het Hof volgt hiermee de rechtspraak van het Hof van Cassatie, dat reeds in een arrest van 3 november 2000 de bindende kracht afwees van een akkoord dat de fiscus had gesloten waarin aan de belastingplichtige in strijd met uitdrukkelijke wetsbepalingen bepaalde voordelen werden verleend. De toepassing van het vertrouwensbeginsel is derhalve beperkt tot feitenkwesties.

Het recht op rechtszekerheid kan volgens het Hof niet tot gevolg hebben dat eventuele foutieve inlichtingen die door de administratie werden verstrekt, ertoe zouden leiden dat de administratie bij de vestiging van de aanslag de wet niet zou moeten toepassen.

Het uitgekeerde kapitaal mag dus als pensioen belast worden in hoofde van de belastingplichtige.

Dit hoeft evenwel niet te betekenen dat de belastingplichtige volledig in de kou blijft staan wanneer hij zich rechtmatig heeft gebaseerd op een (foutieve) gedraging van de fiscale administratie. In casu had de betrokkene immers ook een schadevergoeding gevraagd wegens onrechtmatige daad, die door het Hof van Beroep wordt toegekend: de administratie heeft volgens het Hof een fout begaan, waardoor de belastingplichtige schade heeft geleden. Volgens het Hof stelt geen enkele grondwettelijke of wettelijke bepaling, dan wel algemeen rechtsbeginsel, de

administratieve overheid in de uitoefening van haar taak vrij van de verplichting de door haar fout aan een ander toegebrachte schade te vergoeden. Dit geldt ook in fiscale aangelegenheden.

In casu had de betrokkene immers ook een schadevergoeding gevraagd wegens onrechtmatige daad, die door het Hof van Beroep wordt toegekend: de administratie heeft volgens het Hof een fout begaan, waardoor de belastingplichtige schade heeft geleden.

Het rechtszekerheidsbeginsel wordt dus weliswaar thans eerder restrictief geïnterpreteerd, maar de nadelige gevolgen hiervan kunnen door de belastingplichtige worden opgevangen door aanspraak te maken op een schadevergoeding wegens een fout begaan door de overheid.

Pitou VAN HISSENHOVEN



Kasgeldvennootschappen: de fiscus verliest nog maar eens

Terwijl sommige van haar ambtenaren blijven rondstrooien dat alle personen betrokken bij zgn. “kasgeldvennootschappendossiers” fraudeurs zijn, heeft de administratie onlangs nog maar eens een zaak verloren voor het Hof van Cassatie.

Het ten onrechte dat de fiscus, in deze zaak, zoals in honderden andere, de verkopers heeft belast op de totale meerwaarde die werd gerealiseerd.

In de zaak van een koppel dat de aandelen van hun vennootschap, die het reeds lange tijd controleerde, had verkocht aan kopers die enkel geïnteresseerd waren in de liquiditeiten die door de vennootschap werden aangehouden, heeft het Hof van Beroep van Brussel geoordeeld dat de meerwaarde niet belastbaar was. Zij baseerde zich daarbij op het gekende arrest van het Hof van Cassatie van 30 november 2006 volgens hetwelk in een dergelijk geval enkel de eventuele meerprijs die overeenstemt het verschil tussen de verkregen prijs en de marktprijs, als divers in-

komen kan belast worden, en dit enkel wanneer de operatie buiten het normale beheer van het privé-vermogen valt. Het is met andere woorden ten onrechte dat de fiscus, in deze zaak, zoals in honderden andere, de verkopers heeft belast op de totale meerwaarde die werd gerealiseerd.

De fiscus, halsstarrig, heeft hier tegen cassatieberoep aangetekend, ondanks het feit dat de voor hem ongunstige rechtspraak zich veralgemeent. Het is hem niet goed bevallen want het Hof van Cassatie heeft eenvoudigweg haar vroegere standpunt bevestigd in het arrest van 30 april 2009.

Laten we er niettemin aan herinneren dat sinds 12 januari 2009, en omwille van een wetswijziging, het geheel van de meerwaarde belast kan worden, wanneer de fiscus aantoonde dat de operatie buiten het normale beheer van het privé-vermogen valt. Dat de koper alleen een fiscaal voordeel nastreeft volstaat o.i. niet opdat dat het geval zou zijn.

Thierry AFSCHRIJFT



Vererfde titels, beurscrisis en aangifte in de successierechten

In het kader van een nalatenschap verloopt de waardering –als belastbare activa- van roerende waarden als volgt.

Normaal gezien worden de successierechten op roerende waarden berekend op basis van hun verkoopwaarde op de dag van het overlijden, volgens het principe van artikel 19, eerste alinea, van het Wetboek successierechten.

Overeenkomstig deze bepaling is *“de belastbare waarde der goederen die het actief van de nalatenschap van een Rijksinwoner uitmaken, en der aan het recht van overgang bij overlijden onderworpen onroerende goederen, de door de aangevers te schatten verkoopwaarde ten dage van het overlijden.”*

Dit is met name de regel voor niet-genoteerde effecten, die moeten worden geraamd aan hun werkelijke waarde op het ogenblik van het overlijden.

Er bestaan uitzonderingen op dit principe. Deze uitzonderingen worden opgesomd in de artikelen 21 en volgende van het Wetboek successierechten.

Eén van deze uitzonderingen betreft *“openbare effecten”*.

Voor dergelijke titels vindt de waardering plaats aan de hand van de prijscourant, dit is de gemiddelde maandelijksse koers. Elke andere waardering is uitgesloten.

De notering aan prijscourant is het bedrag te vermelden in de aangifte van nalatenschap voor deze aandelen en obligaties. In beginsel gebruikt men de prijscourant gepubliceerd in de maand die volgt op de maand van het overlijden. De erfgenamen en legatarissen kunnen eveneens verwijzen naar de prijscourant van de twee daaropvolgende maanden.

Deze waarderingmethode heeft het voordeel dat eventuele koersverschillen kunnen worden gladgestreken, wat van belang is wanneer men bijvoorbeeld speculatieve titels erft onderhevig aan sterke koersschommelingen van dag tot dag.

De gekozen maand moet uitdrukkelijk worden vermeld in de aangifte van nalatenschap. Deze keuze mag slechts betrekking hebben op één enkele prijscourant. Het is dus niet mogelijk om bepaalde titels te waarderen op basis van de prijscourant van een voordelige maand en andere titels in functie van de prijscourant

van een andere maand. Een dergelijke combinatie is niet toegestaan door het Wetboek successierechten.

De recente beurscrisis heeft ertoe geleid dat de regels toepasselijk op de waardering van roerende waarden aan te geven in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, gewijzigd zijn,

Het is meer bepaald de ordonnantie van 19 maart 2009 die het Wetboek successierechten veranderd heeft met het oog op de bescherming van de erfgenamen van gedevalueerde beurstitels.

Wat de openbare effecten betreft, wordt voortaan de keuze gelaten aan de aangever tussen vijf prijscouranten (de prijscourant van de eerste, tweede, derde, vierde en vijfde maand volgend op het overlijden).

De keuze moet worden aangegeven in de aangifte en mag slechts betrekking hebben op één enkele prijscourant, die zal worden toegepast op de vererfde waarden.

De Brusselse ordonnantie voert trouwens een specifieke waarderingregel in voor bepaalde andere titels.

De recente beurscrisis heeft ertoe geleid dat de regels toepasselijk op de waardering van roerende waarden aan te geven in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, gewijzigd zijn.

De versoepeling voor de openbare effecten en de nieuwe reglementering voor bepaalde andere titels is, in beginsel, slechts toepasselijk op erfenissen die zijn opgevallen tussen 1 mei 2008 en 31 december 2009.

De erfgenamen die reeds een aangifte in de successierechten zouden hebben neergelegd voor de inwerkingtreding van de ordonnantie van 19 maart 2009 mogen de specifieke waarderingsmethoden gebruiken en de aanvankelijk aangegeven waarden herzien. Hiertoe moeten de erfgenamen een nieuwe aangifte indienen, in de zin van artikel 37 van het Wetboek successierechten.

Deze nieuwe aangifte zal beschouwd worden als een verzoek tot terugbetaling van de ten onrechte betaalde successierechten.

Regelgevingen van dezelfde aard zijn reeds in werking getreden in het Waals en in het Vlaams gewest.

Olivier NEIRYNCK



Vermoedens: de boekhouding van een derde is geen gekend feit

In het kader van de taxatieprocedure, is het de administratie bij wet toegelaten om op verschillende manieren het bewijs aan te brengen van het bestaan van belastbare inkomsten, waaronder het bewijs door vermoedens.

Door zich te baseren op bepaalde feitelijke elementen, kan de administratie aldus, op basis van een redenering die logisch moet zijn, afleiden dat de er in hoofde van de belastingplichtige belastbare inkomsten bestaan, per hypothese niet-aangegeven inkomsten.

Deze beoordeling door de administratie van het bewijs door vermoedens is uiteraard onderworpen aan de controle van de rechter die, op basis van een constante rechtspraak van het Hof van Cassatie, moet nagaan enerzijds of de elementen waarop de administratie zich baseert wel degelijk gekende feiten zijn waarop op wettige wijze een vermoeden kan worden gevestigd, en anderzijds of de redenering gevolgd door de administratie gerechtvaardigd is en niet willekeurig.

Het vertrekpunt van het vermoeden is het gekende feit.

Men stelt dikwijls vast dat de administratie als gekend beschouwt een feit dat in werkelijkheid niet zeker is, maar door de administratie voor bewezen wordt gehouden.

Welnu, het gekend feit mag enkel een feit zijn dat geen bijkomend bewijs vereist van zijn bestaan; bij gebreke daaraan is de belasting onwettig want, overeenkomstig de gekende regel *“présomption sur présomption ne vaut”*, kan een vermoeden niet gebaseerd worden op een vermoeden.

Aldus kan de administratie geen vermoeden vestigen op een feit waarvan het bestaan zelf vermoed of verondersteld is.

In beginsel heeft een gegeven afkomstig van een derde niet de graad van zekerheid die vereist is voor tegenstelbaarheid aan de belastingplichtige en om een gekend feit te vormen waarop wettelijk een vermoeden kan worden gebaseerd.

Hoewel deze principes in theorie algemeen aanvaard worden, stelt men in de praktijk vaak een zekere afwijking vast in de door de administratie gehanteerde manier voor de toepassing van het bewijs door vermoedens, in hoofdzaak omdat de belastingplichtigen en de administratie niet dezelfde notie hebben van *“gekend feit”*.

Zo komt het bijvoorbeeld vaak voor dat tijdens een controle van de fiscale toestand van een belastingplichtige, de administratie elementen ontdekt die haar op het spoor brengen van een andere belastingplichtige, waarvan de situatie niet het voorwerp uitmaakt van de controle. Deze elementen brengen de administratie ertoe om bij deze belastingplichtige de boekhouding te onderzoeken, met de bedoeling het bestaan aan te tonen van belastbare inkomsten die de eerste belastingplichtige niet zou hebben aangegeven.

De administratie is in deze gevallen van mening dat deze gegevens niet kunnen worden betwist, en bewijskracht moeten krijgen

zodat zij als gekend feit kunnen dienen voor de toepassing van het bewijs bij vermoedens, aangezien ze van derden afkomstig zijn.

In dit geval moet de belastingplichtige de bewijswaarde van de documenten uit de

boekhouding van een derde betwisten – en dit zelfs indien, in feite, de belastingplichtige geen bijzondere reden heeft om de goede trouw van deze derde of de bewijswaarde van de boekhouding te betwisten.

Deze informatie beschikt in beginsel, nu zij afkomstig is van een

“

Een uittreksel uit de boekhouding van een derde, of nog de verklaring van een derde kunnen dus geen gekend feit uitmaken waarop een vermoeden kan gebaseerd worden: het gaat hoogstens om een te verifiëren element.

”

derde, niet over de vereiste graad van zekerheid om tegenstelbaar te zijn aan de belastingplichtige en een gekend feit uit te maken waarop een vermoeden kan gebaseerd worden in overeenstemming met de wet.

Een element onttrokken aan de boekhouding van een derde, of nog de verklaring van een derde, kan dus geen gekend feit uitmaken waarop een vermoeden kan gebaseerd worden; het gaat hoogstens om een te verifiëren feit.

In een geval dat onlangs werd beslecht door de rechtbank van eerste aanleg van Bergen was er sprake van een horeca-exploitant die door de administratie geconfronteerd werd met het verschil tussen het aantal kilogram afval door hem aangegeven voor een gegeven aanslagjaar (210 kg), en het aantal kilogram verwijderd afval waarvoor was gefactureerd door een gespecialiseerde firma (meer dan het dubbel).

Deze overweging was gebaseerd op documenten uitgeschreven door de firma gespecialiseerd in afvalverwijdering.

In de mate waarin het elementen betrof die door de administratie werden aangehaald om er de taxatie op te baseren, heeft de rechtbank, terecht, de taxatie vernietigd wegens schending van de bewijsregels door de administratie.

Séverine SÉGIER



Wetsvoorstel met het oog op de afschaffing van de voorrechten en hypotheek van de fiscus

In een groot aantal faillissementen lopen de gewone schuldeisers de inning van hun schuldvoorwaarden mis. De Schatkist geniet daarentegen van een voorrecht dat haar toelaat elke fiscale schuld bij voorrang te recupereren. Op het vlak van de inkomstenbelastingen en de btw beschikt de administratie over een algemeen voorrecht. Dit voorrecht heeft

“

De voorrechten van de fiscus komen ten laste van de gewone schuldeisers, die opdraaien voor de faling van de betrokkene en die meestal leveranciers zijn, i.e. gewone economische actoren.

betrekking op het volledige roerende vermogen van de schuldenaar. Het strekt zich bovendien, in ondergeschikte orde, uit tot de rechten van de hypothecaire schuldeisers op deze goederen. Een gelijkaardige bescherming geldt op het vlak van douane en accijnzen.

De voorrechten van de fiscus komen ten laste van de gewone

schuldeisers, die opdraaien voor de faling van de betrokkene en die meestal leveranciers zijn, i.e. gewone economische actoren.

Teneinde de gelijkheid tussen burgers en publieke overheden door te trekken, hebben parlementsleden van Open-VLD op 29 oktober 2008 een wetsvoorstel ingediend met het oog op het afschaffen van de voorrechten en hypotheek van de fiscus.

Volgens de auteurs *“zal (dit) immers niet alleen het rechtsgevoel ten goede komen, maar ook de ondernemingszin bevorderen. Het risico om te maken te krijgen met een totaal onvermogen van de schuldenaar wiens actief werd*

(of zal worden) afgeroomd door de fiscus en andere overheidsinstellingen, zal aldus immers voor een groot stuk verdwijnen. Dit kan leiden tot een ruimere financiering van zelfstandigen en ondernemingen door middel van (leveranciers) kredieten. Men mag immers ervan uitgaan dat door de vermindering van het aantal algemene voorrechten de uitkeringspercentages voor de schuldeisers zullen toenemen.”

Het wetsvoorstel wordt thans behandeld in de parlementaire commissie. Het Verbond van Belgische Ondernemingen, gehoord door de commissie handelsrecht

van de Kamer, heeft zich al positief uitgelaten over het voorstel.

We noteren alvast dat in Duitsland en Groot-Brittannië de voorrechten van de fiscus in geval van faillissement reeds werden ingeperkt door recente wetswijzigingen.

Aurélie BLAFFART



Het arrest van het Hof van Cassatie met betrekking tot verhuring gevolgd door onderverhuring: een slag in het water

We hebben hier al vaker gesproken over de rechtspraak met betrekking tot de interessante “verhuur-onderverhuurconstructie” die door natuurlijke personen kan worden opgezet om hun fiscale toestand op eenvoudige wijze te optimaliseren, wanneer ze eigenaar zijn van een onroerend goed dat ze verhuren aan een vennootschap, bijvoorbeeld aan hun professionele vennootschap.

Iedereen wint bij een dergelijke constructie, met uitzondering van de fiscus, die deze –trouwens volkomen legale– structuur altijd ongunstig gezind is geweest.

Aanvankelijk heeft de administratie de strijd aangebonden met de constructie op basis van de simulatieleer, en wanneer de belastingplichtigen de regels van het spel niet gerespecteerd hadden, kwam het wel eens voor dat de administratie terecht gelijk kreeg voor de hoven en rechtbanken.

Wanneer de belastingplichtigen zich echter wel aan de regels van het spel hielden, met name aan de juridische verhoudingen die tussen hen bestonden, was de administratie machteloos.

Zij heeft dan ook deze constructie aangevochten op basis van artikel 344, §1 van het wetboek, de beruchte anti-misbruikbepaling, bijzonder bewijsmiddel dat het de administratie toelaat om een andere, juridisch correcte, kwalificatie te geven aan handelingen of operaties door partijen op perfect geldige manier gesteld, als de kwalificatie die partijen hadden gekozen tot doel had belastingen te ontwijken.

Voor de toepassing van dit artikel moeten een heel aantal voorwaarden vervuld zijn die het, ondanks zijn ruime formulering, in het merendeel van de gevallen niet-toepasbaar maken.

Het Hof van Cassatie heeft meerdere malen de kans gehad om zich uit te spreken over de toepassing van deze algemene anti-misbruikbepaling.

Een arrest van het Hof van Cassatie van december 2008 heeft een arrest van het Hof van Beroep van Luik in het nadeel van de belastingplichtige bevestigd: het Hof van Beroep van Luik was inderdaad van mening dat artikel 344, §1 van toepassing was, in het geval dat haar was voorgelegd,

op de verhuur-onderverhuurconstructie.

Het Hof van Beroep was aldus, met miskenning van de toepassingsvoorwaarden van artikel 344, §1, van mening dat de fiscale administratie dit verhuur-onderverhuurmechanisme terecht had geherkwalificeerd in een “eenvoudig” huurcontract door de belastingplichtige eigenaar rechtstreeks aan de uitbater. Zij maakte aldus eenvoudigweg abstractie van de twee juridische verhoudingen, met name diegene tussen de verhuurder en de hoofdhuurder, en diegene tussen deze laatste en de onderhuurder.

Het arrest van het Hof van Beroep van Luik was uitermate bekritiseerbaar: het heeft gezegd dat wanneer de fiscus vaststelt dat een verhuur-onderverhuurconstructie met de betrokkenheid van derden is opgezet met de bedoeling belasting te ontwijken of te verminderen, hij de anti-misbruikbepaling mag inroepen en de overeenkomst mag herkwalificeren in één enkel huurcontract.

Het Hof van Beroep heeft inderdaad gemeend dat de in dergelijke omstandigheden vereiste gelijkennis tussen de gevolgen van de geherkwalificeerde operatie en de initieel gekwalificeerde operatie aanwezig was. Het Hof heeft daaraan snel toegevoegd dat zij tot deze conclusie kwam op basis van de gegevens die

haar in dit geval specifiek waren voorgelegd. Zij heeft daar nog aan toegevoegd dat men mocht aannemen dat, nog steeds in het geval dat haar was voorgelegd, de hoofdverhuring en de onderverhuring konden worden geherkwalificeerd in één enkel huurcontract, zonder daarbij de gevolgen van die handelingen te miskennen.

De belastingplichtigen mogen echter niet uit het oog verliezen dat dit arrest van het Hof van Cassatie in werkelijkheid niets toevoegt aan het debat betreffende de toepassing van artikel 344, §1 op de operaties van verhuur gevolgd door onderverhuur, aangezien het enkel herhaalt dat de rechters ten gronde de overeenstemming moeten nagaan van de juridische effecten tussen de kwalificatie door partijen gegeven en diegene die de administratie in de plaats wil stellen.

Het Hof van Cassatie kon niet anders dat dit arrest bevestigen, nu de voorziening de manier waarop het Hof van Beroep de door de partijen afgesloten overeenkomsten had geïnterpreteerd, als feit overnam: het Hof van Beroep had duidelijk geen correcte lezing gemaakt van de overeenkomsten afgesloten tussen partijen.

Het Hof van Cassatie heeft evenwel niet de macht, in het licht van de bevoegdheden die de wet haar toekent, om de feitelijke overwegingen van het Hof van Beroep in vraag te stellen; de controle van het Hof van Cassatie strekt zich niet uit tot de feiten en bijgevolg had zij het arrest niet op deze basis kunnen verbreken, zelfs niet indien ze dat gewild had.

Men kan zich verwachten aan een nieuwe golf van betwistingen van constructies van verhuur gevolgd door onderverhuur, op basis van dit voor de administratie gunstige arrest (aangezien het voor de belastingplichtige ongunstige arrest van het Hof van Beroep niet werd gecasseerd). De administratie zal het niet nalaten om aan de betrokken belastingplichtigen te laten weten dat het Hof van Cassatie haar standpunt heeft bekrachtigd.

De belastingplichtigen mogen echter niet uit het oog verliezen dat dit arrest van het Hof van Cassatie in werkelijkheid niets toevoegt aan het debat betreffende de toepassing van artikel 344, §1 op de operaties van verhuur gevolgd door onderverhuur, aangezien het enkel herhaalt dat de rechters ten gronde de overeenstemming moeten nagaan van de juridische effecten tussen de kwalificatie door partijen gegeven en diegene die de administratie in de plaats wil stellen.

Dit is niets nieuws en het arrest van het Hof van Cassatie leert ons dan ook niets in verhouding tot de vorige arresten die zich over deze vraag hebben uitgelaten.

Er kan in elk geval niet worden afgeleid uit het bestaan van dit arrest van het Hof van Cassatie dat het hoogste rechtscollege van het land de verhuur-onderverhuurconstructies zou veroordelen; in werkelijkheid is dit arrest, dat allerminst een principiësarrest is, slechts een getuige te meer van het feit dat het Hof van Cassatie, beperkt in haar toetsingsbevoegdheid, niet mag oordelen over wat de Beroepshoven beslissen in feite, maar enkel in rechte.

Séverine SÉGIER



Fusies en splitsingen: een beweegreden van de aandeelhouders kan de vrijstelling rechtvaardigen

Sinds 2009 kunnen fusies en splitsingen van vennootschappen genieten van een fiscaal neutraal regime zolang het hoofddoel ervan niet fraude of belastingontduiking is. Voorheen dienden ze te beantwoorden aan “rechtmatige financiële en economische behoeften”.

De notie van “rechtmatige behoeften”, die niet eigen is aan de fusies en splitsingen, betekent in wezen dat de operatie niet uitsluitend mag gestuurd zijn vanuit fiscale overwegingen.

De administratie heeft deze voorwaarde sinds lang zeer restrictief ingevuld.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen (voorheen de Rulingcommissie) heeft zo laten weten dat het criterium van de rechtmatige behoeften volgens haar enkel mocht beoordeeld worden in hoofde van de persoon die het voordeel van de neutraliteit bekwaam: aangezien het om fusies en splitsingen gaat, komen dus enkel de behoeften van gefuseerde of gesplitste vennootschappen in aanmerking.

Er is geen enkele wettelijke basis voor deze vereiste.

Rechtdoend op verwijzing na cassatie heeft het Hof van Beroep van Gent recent de gelegenheid gehad om dit te bevestigen. In haar arrest van 27 januari 2009, heeft het Hof van Beroep geoordeeld dat een rechtmatige behoefte van de aandeelhouders van de gesplitste vennootschappen kan volstaan om de toepassing van het neutraliteitsregime van splitsingen te rechtvaardigen.

Het Hof aanvaardt meer bepaald, als rechtmatige behoefte, de omstandigheid dat het vermogen en de activa van de gesplitste vennootschap beter aangepast zullen zijn aan de respectieve belangen van de twee groepen aandeelhouders. Deze precisering is belangrijk.

Het arrest van 27 januari 2009 is eveneens belangrijk in de mate waarin het, na het arrest van het Hof van Cassatie van 13 december 2007, bevestigt dat het aan de fiscale administratie toekomt om te bewijzen dat de operatie als hoofdzakelijk doel fraude of belastingontduiking heeft en dat bijgevolg, het neutraliteitsregime voorzien in de wet niet kan worden toegepast.

In dezelfde zaak had het Hof van Cassatie inderdaad geoordeeld dat het aan de fiscale adminis-

tratie was –die inriep dat de belastingplichtige had gehandeld met het doel de belasting te ontwijken aangezien hij niet het bewijs leverde van een rechtmatige economische behoefte– om de afwezigheid van een dergelijke beweegreden te bewijzen.

“Het Hof van Beroep van Gent heeft het niet nodig geacht een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie. In dit opzicht geeft zij aan dat het aan de administratie toekomt om het bewijs te leveren van haar beweringen. Dergelijke operaties, onderworpen aan het regime van de fusierichtlijn, worden geachte te berusten op rechtmatige economische behoeften en het is aan de administratie om het tegendeel te bewijzen.”

Voor de verwijzingsrechter hield de administratie voor dat het Hof van Cassatie de bewijslast had miskend. De administratie vroeg aan het Hof van Beroep om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, argumenterend dat als de fiscus de afwezigheid van een rechtmatige economische behoefte moest aantonen, dit onmogelijk zou zijn, aangezien het gaat om het bewijs van een negatief element.

Het Hof van Beroep van Gent heeft het niet nodig geacht een

vraag te stellen aan het Hof van Justitie. In dat opzicht werpt het op dat het aan de administratie toekomt om het bewijs te leveren van haar beweringen. Dergelijke handelingen, onderworpen aan het regime van de fusierichtlijn, worden geacht te berusten op rechtmatige economische behoeften en het is aan de belastingautoriteiten om het tegendeel te bewijzen.

De lezer zal zich verheugen over de rechtspraak die aldus de wettelijke voorwaarden van het regime van fiscale neutraliteit van fusies en splitsingen herkadert en de interpretatie en draagwijdte door de Dienst Voorafgaande Beslissingen gegeven aan de voorwaarde van rechtmatige behoeften, veroordeelt.

De bal ligt in het kamp van de administratie...

Pascale HAUTFENNE



IDEFISC

Tél. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC wordt uitgegeven
door Thierry AFSCRIFT**

in samenwerking met

Marie BENTLEY

Aurélie BLAFFART

Jonathan CHAZKAL

Mélanie DAUBE

Pascale HAUTFENNE

Muriel IGALSON

Sylvie LEYDER

Olivier NEIRYNCK

Séverine SEGIER

Martin VAN BEIRS

Pitou VAN HISSENHOVEN

Inès WOUTERS

Verantwoordelijke uitgever:

Thierry AFSCRIFT

Lensstraat 13

1000 Brussel

Internet<http://www.idefisc.be>**Volgend nummer:**

September 2009

Wil u Idefisc per e-mail
ontvangen, stuur dan
uw e-mailadres naar
info@idefisc.be.

De door Idefisc gepubliceerde informatie is louter
informatief. Het betreft geen juridisch advies aan-
gaande 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. Wij pas-
sen onze databank vervolgens in die zin aan.

Design by Artwhere
www.artwhere.be