



# IDEFISC®

## Juridische nieuwsbrief: verschijnt driemaandelijks

© IDEFISC Internationale vereniging met wetenschappelijk doel - Nummer : 77 - Afgiftekantoor: Brussel V - december 2011 - info@idefisc.be

### Editoriaal

## Rechtszekerheid ?

In fiscale aangelegenheden, nog meer dan in andere domeinen, is de rechtszekerheid een essentieel recht van de burgers. Als de Staat de bevoegdheid heeft om de regels vast te stellen die hem toelaten om belastingen te heffen, is het minstens noodzakelijk dat de belastingplichtige er tijdig de reikwijdte van kan kennen.

Door opeenvolgende toetsingen probeert de jurisprudentie, met veel vertraging en soms incoherenties, om dit essentiële, maar niet expliciet door de Grondwet gegarandeerde recht van de belastingplichtige, te beschermen. Men kent de wisselvalligheden die de notie van “beginselen van behoorlijk bestuur” gekend heeft, eerst verstrekt door het Hof van Cassatie om vervolgens van een groot deel van haar substantie te worden geledigd, door dezelfde jurisdictie, die het principe doet wijken tegenover dat van de wettelijkheid, dat zeker ook essentieel is. Gezien de rechtszekerheid een element is van het beginsel van behoorlijk bestuur, beslist onze hoogste jurisdictie regelmatig dat de toepassing van de regels die de rechtszekerheid beschermen,

niet kan toelaten dat er wordt afgeweken van de wet.

Enkele doctrinaire studies hebben echter opgeworpen dat het principe van de rechtszekerheid geen algemeen rechtsbeginsel is eigen aan het Belgisch recht, maar dat het ook een fundamentele Europese rechtsregel is, die primeert op het Belgisch recht, niet alleen in de belastingen geregeld door het Europese recht, zoals de BTW, maar ook voor elke andere belasting, die noodzakelijk een beperking is van het recht op eigendom, gegarandeerd door de Verdragen.

Tegenwoordig is het het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, die waarlijk met voorzichtigheid, datzelfde recht op rechtszekerheid verstrekt in het fiscale domein, in het kader van een zaak betreffende Oekraïne.

Het contrast is treffend. Enerzijds streven de juristen, eerst in de doctrine, daarna in de rechtspraak naar het beschermen van de belastingplichtige door hem de rechtszekerheid te garanderen. Anderzijds probeert de wetgever, die alsmaar minder

twijfelt om retroactieve wetten te stemmen, zelfs in fiscale aangelegenheden, of om ze te stemmen op het einde van het boekjaar, op alle manieren, en soms in strijd met het beginsel van de wettelijkheid van de belasting, gegarandeerd door artikel 170 van de Grondwet, de belastingplichtige te duwen totdat hij alleen een onzekere rechtszekerheid kan verkrijgen door middel van “rulings”. Het meest zekere middel om te proberen de belastingplichtige te verplichten tot het gebruik ervan, is de obscuriteit van de wet. Een andere methode om de rechtszekerheid aan te vechten is door te proberen “het beginsel van de vrije keuze van de minst belaste weg” aan te tasten door het te vervangen door regels van rechtsmisbruik die noodzakelijk onduidelijk zullen zijn en enkel als doel zullen hebben de belastingplichtige te beletten om met zekerheid het fiscale lot dat hem opwacht, te kennen.



Thierry AFSCRIFT

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

#### **De belastingplichtigen zijn geen inerte massa.**

De lectuur van de begrotingsakkoorden geeft, nogmaals, de indruk dat onze bestuurders de belastingplichtigen als een inerte massa beschouwen, die niet reageert, die zich niet aanpast aan de nieuwe wetten die ze nemen.

Er is zo een nieuwe belasting voorzien aan een tarief van 25% op de meerwaarden gerealiseerd door de vennootschappen op de aandelen die ze minder dan een jaar houden op het moment van hun wederverkoop. Het begrotingsvoorstel schat de inkomsten van een dergelijke maatregel op 150.000.000 euro.

Beeldt men zich echt in dat als die meerwaarden zullen worden belast, ze nog zullen worden gerealiseerd binnen een termijn van minder dan een jaar? Ter verduidelijking zullen de vennootschappen in kwestie hun best doen om hun gedrag aan te passen aan de nieuwe fiscale regel, en zulke meerwaarden alleen nog realiseren na verloop van die termijn, en niet eerder.

Die opmerking geldt voor vele andere begrotingsmaatregelen: bewust of niet, negeren de berekeningen altijd het aanpassingsvermogen van de belastingplichtigen. Die kan zich uiten ofwel door de belaste handelingen niet te stellen, ofwel door op een andere, wettelijke, manier te handelen voor niet belast te worden, ofwel door ze elders dan in België te realiseren.

Zulke maatregelen op zo een manier begroten is al nieuwe gaten in de rekeningen van de Staat openen.



## inhoud

Rechtszekerheid ?	1
Begroting: de nieuwe belasting van de roerende inkomsten	4
Successierechten en verdelingen gedaan door een trust	5
Verspreide belasting van de meerwaarden: de herbelegging in het buitenland wordt mogelijk	7
De opheffing van het bankgeheim: beroep bij het Grondwettelijk Hof	8
De zeer merkwaardige Belgische inwoners	9
Zwitserland tekent een akkoord met Duitsland en het Verenigd Koninkrijk wanneer een "Rubik" op Belgische wijze?	11
Een bestuurder is enkel belast op de voordelen in natura waarvan hij persoonlijk geniet	12
In de afwezigheid van een exclusief recht op een deel van een gebouw, kan er geen sprake zijn van een onroerende huur	13
Hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders voor de BTW-schulden van hun failliete vennootschap: een verbazing-wekkend vonnis	16
Bankgeheim: wie gaat de kosten betalen?	17
De fouten van de afzonderlijke aanslag van 309% in de Vennootschapsbelasting	19
De "catering"kosten, zijn dat receptiekosten?	20
Over hoeveel dagen beschikt u om te antwoorden op een bericht van wijziging?	21

## Begroting: de nieuwe belasting van de roerende inkomsten

De inkomsten uit het vermogen zijn duidelijk degene die het meest geïmponeerd worden door de nieuwe begrotingsmaatregelen. In de huidige staat van kennis dat men kan hebben omtrent de intenties van de overheid (de wetsvoorstellen zijn nog niet opgesteld), kan men zich verwachten aan de volgende wijzigingen.

### De interesten

De interesten, en waarschijnlijk alle andere roerende inkomsten buiten de dividenden (de achterstallige renten zijn bijvoorbeeld inbegrepen), zullen vanaf heden onderworpen zijn aan een roerende voorheffing aan een tarief van 21%.

Bovendien zal een supplement van 4% het deel van de roerende inkomsten treffen dat 20.000 € per jaar overstijgt.

Dat nieuw tarief zal eveneens van toepassing zijn op inkomsten geassimileerd aan interesten, zoals, bijvoorbeeld, de opbrengsten van een verzekeringscontract "Tak 21" (dat wil zeggen de levensverzekeringen met gewaarborgd rendement), als het kapitaal wordt opgestreken voor het aflopen van een termijn van 8 jaar en

een dag volgend op de betaling van de premie. Na die termijn, zal de opbrengst van een dergelijke verzekering vrijgesteld blijven.

De opbrengst van verzekeringen Tak 23 (met vrije stortingen en vrije opnames, zonder gewaarborgd rendement) zullen de gehele en onvoorwaardelijke vrijstelling, waarvan ze huidig genieten, behouden. Dat maakt die formule des te voordeliger dan andere types van plaatsingen die voortaan zwaarder zullen worden belast. Men moet veronderstellen dat ze vrijgesteld zouden kunnen blijven, evenals de meerwaarden op effecten, maar de beschikbare teksten laten niet toe dit te garanderen.

Men moet onderlijnen dat in de loop van de laatste jaren, de belasting van interesten op spectaculaire wijze is gestegen, gezien ze achtereenvolgens gestegen is van 10 naar 13 %, vervolgens naar 15 % en voortaan zal verhoogd worden tot 21 of 25 %, afhankelijk van het bedrag van de interesten. De laatste verhoging vertegenwoordigt op zich alleen al een

supplementaire belasting van 40 tot 60 % in vergelijking met de voorgaande belasting, wat aanzienlijk is.

### De dividenden

De overheidsmededeling kondigt een "behoud" aan van het belastingtarief van dividenden aan 25 %. Echter, diegene die tot hier belast werden aan een tarief van 15%, zullen voortaan aan een belasting van 21 % onderworpen zijn. De dividenden uit vereffening zullen belast blijven aan een tarief van 10 %. Ook daar, is de verhoging van de belasting zeer gevoelig.

De verhoging van 4%, toepasselijk op de roerende inkomsten van meer dan 20.000 € per jaar zal daarentegen niet de dividenden treffen, zelfs wanneer ze, gecumuleerd met de interesten en de andere roerende inkomsten, het laatstgenoemde bedrag zouden overschrijden.

Het belastingniveau is des te meer aanzienlijk, gezien men weet dat de belasting van divi-

*Waarlijk, de meerwaarden die resulteren uit het normale beheer van een privévermogen blijven vrijgesteld en de vermogensbelasting, initieel gevreesd, is niet meer voorzien in de begrotingsmaatregelen. Desalniettemin kunnen die substantiële wijzigingen voorzien inzake de roerende inkomsten, de belastingplichtigen ertoe aanzetten om een gehele herstructurering van hun vermogen te overwegen met het zicht op een fiscale optimalisatie.*

denden nog altijd een dubbele belasting uitmaakt. De dividenden komen immers voort uit de uitkering van vennootschapswinsten, die in principe al werden onderworpen aan de vennootschapsbelasting aan een tarief van 33,99 %. Aangezien de dividenden niet aftrekbaar zijn van de belastbare basis van de vennootschapsbelasting, kan het effectief door een aandeelhouder gedragen tarief in vergelijking met de door de vennootschap uitgekeerde winst als volgt worden berekend  $(34/100) + (25 \times 0,66) = 50,50$ . Anders gezegd, de winsten uitgekeerd door de vennootschappen ondergaan een totale belasting van meer dan de helft van hun bedrag.

Die laatste overweging kan enkelen ertoe aanzetten te overwegen dat, in een familiebedrijf, het procedé bestaande uit het verminderen van de vergoedingen, voor over te gaan tot belangrijkere dividenduitkeringen, niet altijd voordelig is. Het leidt zelfs tot een belasting die enigszins zwaarder is dan de toekenning van een vergoeding en enkel nuttig blijkt om de kost van de sociale zekerheidsbijdrage te verminderen. Dat is echter niet altijd zo, omdat die laatste bijdragen geplafonneerd zijn voor de zelfstandigen.

Waarlijk, de meerwaarden die resulteren uit het normale beheer van een privévermogen blijven vrijgesteld en de vermogensbe-

lasting, initieel gevreesd, is niet meer voorzien in de begrotingsmaatregelen. Desalniettemin kunnen die substantiële wijzigingen voorzien inzake de roerende inkomsten, de belastingplichtigen ertoe aanzetten om een gehele herstructurering van hun vermogen te overwegen met het zicht op een fiscale optimalisatie.



Thierry AFSCHRIJF

## Successierechten en verdelingen gedaan door een trust

De rechterlijke beslissingen inzake trust zijn zeldzaam. Ook is het altijd met een zeker belang dat elke nieuwe beslissing vergezeld wordt door de praktijkmensen en de commentatoren.

Een recente beslissing van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel wijkt niet af van de regel (vonnis van 22.10.2010). Die beslissing, waar twee trust in cascade aan de basis liggen van de feiten, brengt ons volgende lessen bij.

De rechtbank bevestigt allereerst de geldigheid van de trust in het burgerlijk recht en zijn tegenstelbaarheid aan de fiscale administratie. Die beweerde dat in de mate dat het de erfenis van een vader en een grootvader regelt, ten nadele van de reservataire regels, men de trusts moest beschouwen als strijdig met de openbare orde (en dus nietig) of, minstens, gebaseerd op een ongeoorloofde oorzaak. De rechtbank verwierpt die argumenten, geen enkele reservataire erfgenaam eist zijn recht op de reserve en een eventuele vermindering van de trusts. Met men moet terzake opwerpen dat de feiten in kwestie voorafgaandelijk zijn aan de inwerkingtreding in België

van de Codex van internationaal privaatrecht waarvan artikel 122 voortaan de juridische effecten van een geldig opgestelde trust krachtens een buitenlands recht, erkent.

In ondergeschikte orde vond de fiscale administratie dat men moest kijken in de toekenningen gedaan door de trust aan zijn begunstigden (een van de zonen van de overledene en twee van zijn kleinkinderen) van particuliere legaten onderworpen aan de successierechten in toepassing van artikel 8 van het Wetboek der Successierechten (het ging over een toekenning van aandelen van een onroerend goed vennootschap).

Het is dus de delicate vraag van het fiscale regime van de toekenningen van een trust, na het overlijden van zijn stichter, die voorgelegd werd aan de rechtbank wetende dat er geen enkele fiscale bepaling bestaat die specifiek de trusts reguleert.

De rechtbank heeft besloten dat, vanuit fiscaal oogpunt, men de verdelingen gedaan door betwiste trusts moet assimileren aan particuliere legaten en ze dus onderwerpen aan het successierecht. Om te oordelen of men in de aanwezigheid is van een belastbaar feit en te komen tot die conclusie, vat de rechtbank de trust volgens de “teleologische” methode, die bestaat uit het analyseren van de

trust door haar doel te zoeken, de finaliteit nagestreefd door de trust.

Als dit de rechtbank toelaat om de klif te vermijden die erin bestaat de trust te moeten onderbrengen in de categorieën van het Belgisch burgerlijk recht, kan men zich echter wel vragen stellen over de verenigbaarheid van zo een optreden met het principe van strikte interpretatie van het fiscaal recht die gerechtvaardigd is door het afwijkende karakter van de fiscale wetten aan de algemene franchise van personen en goederen. Te meer gezien de rechtbank juist erkent dat de trustinstelling niet kan geanalyseerd worden in een legaat wanneer men zijn kenmerken onderzoekt.

Waarschijnlijk bewust van de zwakheid van zijn argumentatie, voegt de rechtbank “op overbodige wijze” toe dat in elk geval, de verdelingen gedaan door de betwistbare trusts particuliere legaten vormen belastbaar krachtens artikel 8 van de Wetboek der successierechten. Die bepaling wijkt af van het algemeen principe volgens hetwelk de successiebelasting enkel de goederen belast die zich in het patrimonium van de overledene bevinden op de dag van zijn overlijden, en viseert, onder enkele voorwaarden, de voordelen die een persoon zal ontvangen omwille van een stipulatie in zijn voordeel.

Een van de argumenten die doorgaans wordt geselecteerd door de meest geautoriseerde doctrine om de toepassing van artikel 8 W. Succ. tegen te gaan is de omstandigheid dat die bepaling het bestaan van een contract vereist en dat de trust er geen is.

De rechtbank van eerste aanleg van Brussel beslist het tegendeel

“

*Een van de argumenten die doorgaans wordt geselecteerd door de meest geautoriseerde doctrine om de toepassing van artikel 8 W. Succ. tegen te gaan is de omstandigheid dat die bepaling het bestaan van een contract vereist en dat de trust er geen is.*

*De rechtbank van eerste aanleg van Brussel beslist het tegendeel en overweegt dat alle trusts inter vivos (dat wil zeggen gedaan bij leven van de settlor) volgens hem een contract vormen omdat de constitutieve akten worden ingevoegd in werkelijke contracten die verbintenissen van de opstellers en van de trustees inhouden.*

*Die argumentatie, die misschien gemotiveerd werd door de omstandigheden eigen aan de zaak maar niet gepreciseerd in het vonnis, lijkt inexact en kan niet zoals dat gevalideerd worden.*

”

en overweegt dat alle trusts inter vivos (dat wil zeggen gedaan bij leven van de settlor) volgens hem een contract vormen omdat de constitutieve akten worden ingevoegd in werkelijke contracten die verbintenissen van de opstellers en van de trustees inhouden.

Die argumentatie, die misschien gemotiveerd werd door de omstandigheden eigen aan de zaak maar niet gepreciseerd in het vonnis, lijkt inexact en kan niet zoals dat gevalideerd worden.

Eerst en vooral beveelt artikel 15, §1 van het Wetboek van internationaal privaatrecht de instelling van trust te interpreteren, niet volgens de Belgische wetgeving, maar volgens de in het buitenland gevolgde interpretatie en dus volgens de wet die er op van toepassing is.

In dat verband weten we dat de Angelsaksische juristen aandringen op de omstandigheid dat de trust ontstaat door de unilaterale wil van de opsteller en op zijn eenzijdige verbintenis om de goederen over te dragen aan een derde, de trustee.

Artikel 122 van het Wetboek van Internationaal privaatrecht bevestigt bovendien die analyse aangezien het bepaalt dat de term “trust” een “rechtsverhouding” betekent die door “een rechtshandeling van de oprichter” wordt gecreëerd.

In zijn analyse van het fiscale regime van verdelingen gedaan door een trust ter gelegenheid van het overlijden van de settlor, kan de becommentarieerde beslissing niet worden goedgekeurd.

Merken we nog op dat de beslissing fixed interest trusts betrof en geen discretionaire trusts. In dat laatste geval kan artikel 8 W. Succ. in geen geval worden toegepast, gezien elke verdeling exclusief afhangt van de beslissing van de trustee.



Sylvie LEYDER

## Verspreide belasting van de meerwaarden: de herbelegging in het buitenland wordt mogelijk

De wet van 7 november 2011 houdende fiscale en diverse bepalingen heeft heel recent artikel 47 van het Wetboek van de Inkomstenbelasting gewijzigd.

Ter herhaling, die wettelijke bepaling voorziet een tijdelijke vrijstelling van meerwaarden gerealiseerd op materiële of immateriële vaste activa: in de voorwaarden die de tekst voorschrijft, wordt het bedrag van de meerwaarde aangemerkt als winst of baten van het belastbare tijdperk waarin de herbelegging werd uitgevoerd en van ieder volgend belastbare tijdperk en zulks naar verhouding tot de afschrijvingen op de goederen verworven in herbelegging.

Als de herbelegging bijvoorbeeld wordt toegepast op een gebouw dat zal afgeschreven worden over 33 jaar, dan zal de belasting op de meerwaarde over diezelfde periode worden verspreid.

Onder de voorwaarden van die belasting “tegen herbelegging”, figureert de noodzakelijkheid om de totaliteit van de verkoopprijs van het actief waarop een meerwaarde is gerealiseerd te herinvesteren in een afschrijfbaar ma-

terieel of immaterieel vast actief, en dit binnen een termijn van drie of vijf jaar volgend op de realisatie van de meerwaarde.

Tot aan de recente wet moest de herbelegging gebeuren in een materieel of immaterieel vast actief dat in België wordt gebruikt. De wet van 7 november 2011 heeft die voorwaarde veranderd om te voorzien dat de herbelegging moet worden gedaan in een materieel of immaterieel vast actief dat wordt gebruikt in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

Die wettelijke verandering is zeker geen verrassing, gezien de Europese Commissie aan België een gemotiveerd advies betreffende de verspreide belasting had ter kennis gegeven, waarin ze

*Tot aan de recente wet moest de herbelegging gebeuren in een materieel of immaterieel vast actief dat in België wordt gebruikt. De wet van 7 november 2011 heeft die voorwaarde veranderd om te voorzien dat de herbelegging moet worden gedaan in een materieel of immaterieel vast actief dat wordt gebruikt in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte.*

overweegt dat door de verspreide belasting van meerwaarden te onderwerpen aan de voorwaarde dat het bedrag van de ontvangen vergoeding of de realisatiewaarde moet geherinvesteerd worden in een vast actief dat wordt gebruikt in ons land, België niet de verplichtingen respecteerde die hem toekomen krachtens de artikelen 49, 56 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en de overeenkomstige artikelen 31, 36 en 40 van het Akkoord over de Europese Economische Ruimte (Akkoord EEE). Het gaat over de bepalingen die gericht zijn op het garanderen van de vrijheid van vestiging, het vrij verkeer van goederen en de vrije dienstverlening.

In andere woorden kan de herbelegging voortaan gebeuren in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa, die voor het uitoefenen van de beroeps werkzaamheid worden gebruikt zowel in andere Lidstaten van de Europese Economische Ruimte als in België.

Deze wijziging is van toepassing op meerwaarden gerealiseerd vanaf de belastbare periode die gerelateerd is aan het aanslagjaar 2012, ofwel, voor de vennootschappen die hun boeken afsluiten op 31 december, vanaf 1 januari 2011.



Pascale HAUTFENNE

## De opheffing van het bankgeheim: beroep bij het Grondwettelijk Hof

Een vereniging ter verdediging van belastingplichtigen heeft onlangs een vernietigingsberoep ingesteld bij het Grondwettelijk Hof tegen de bepalingen van de wet van 14 april 2011 die de administratie toelaten, onder enkele voorwaarden, om over te gaan tot de opheffing van het bankgeheim.

De essentiële grondslag van dit beroep is de tegenstrijdigheid van een inbreuk op het bankgeheim dat niet is besloten door een rechter met artikel 8 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de Mensenrechten.

Die bepaling garandeert, krachtens een mensenrecht, het recht op het privéleven en onderwerpt elke inmenging in dit recht aan cumulatieve voorwaarden. Het voldoet niet, krachtens artikel 8, al. 3 van het Verdrag dat de inmenging in het privéleven bij wet is voorzien. Het is bovendien vereist dat die wet “noodzakelijk is voor het economisch welzijn van het land”.

Die vereiste is belangrijk, namelijk omdat de tekst zich niet tevreden stelt met de voorziening dat de maatregel “nuttig” kan zijn voor het economisch welzijn van het land, maar eist dat ze “nood-



*Een vereniging ter verdediging van belastingplichtigen heeft onlangs een vernietigingsberoep ingesteld bij het Grondwettelijk Hof tegen de bepalingen van de wet van 14 april 2011 die de administratie toelaten, onder enkele voorwaarden, om over te gaan tot de opheffing van het bankgeheim.*

*De essentiële grondslag van dit beroep is de tegenstrijdigheid van een inbreuk op het bankgeheim dat niet is besloten door een rechter met artikel 8 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de Mensenrechten.*

zakelijk” moet zijn. Bovendien is het economisch welzijn dat wordt beschermd niet dat van de Staat, maar dat van het land. In de mate dat de landen met het beste economische welzijn in Europa, Luxemburg en Zwitserland zijn, die allebei het bankgeheim kennen, minstens voor hun inwoners, lijkt het niet vast te staan dat een inbreuk op het bankgeheim werkelijk “noodzakelijk is voor het economisch welzijn van het land”.

Doorgaans spreekt het Grondwettelijk Hof zich uit binnen een termijn van ongeveer een jaar na de inleiding van het beroep.



Thierry AFSCHRIFT

## De zeer merkwaardige Belgische inwoners

Men weet dat de Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting in het algemeen meerdere criteria voorzien om de Staat te bepalen waar een fysieke persoon, uit fiscaal oogpunt, wordt beschouwd als inwoner. Aldus voorziet het Verdrag gesloten tussen Frankrijk en België de volgende vier opeenvolgende criteria:

- 1° Die persoon wordt geacht een verblijfhouder te zijn van de Staat waar hij over een duurzaam tehuis beschikt;
- 2° Indien hij in beide verdragsluitende Staten over een duurzaam tehuis beschikt, wordt hij geacht verblijfhouder te zijn van de verdragsluitende Staat, “waarmede zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn”, dit is van de plaats waar hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft;
- 3° Indien niet kan worden bepaald in welke verdragsluitende Staat deze persoon het middelpunt van zijn levensbelangen heeft wordt hij geacht verblijfhouder te zijn van de verdragsluitende Staat waar hij gewoonlijk verblijft;
- 4° Indien deze persoon in elk van beide verdragsluitende Staten gewoonlijk verblijft, wordt hij

geacht verblijfhouder van de verdragsluitende Staat te zijn, waarvan hij de nationaliteit bezit.

Deze criteria zijn successief, dat wil zeggen dat ze achtereenvolgens worden toegepast, de ene bij gebrek aan de anderen.

Vele oude personen, spijtig genoeg lijdende aan de ziekte van Alzheimer, moeten op een bepaald moment worden geplaatst in een medische residentie die geschikt is voor de behandeling van zo een pathologieën. Er zijn zo niet veel centra's en het gebeurt dat bepaalde personen, die leven en altijd geleefd hebben in het Noorden van Frankrijk, ertoe gebracht worden hun echtgenoot of hun schepper te plaatsen in zo een instelling in België, om vervelende verplaatsingen ver van hun domicilie te vermijden.

De Belgische fiscale administratie, concurrerend in cynisme en hebzucht, heeft zich spoedig geïnteresseerd aan die zieken die allen maximaal een onpersoonlijke kamer in een verzorgingstehuis bezetten: volgens haar zijn die personen Belgische verblijfhouders, onderworpen aan de belastingen in België, omdat ze in België beschikken over een duurzaam tehuis!

Geconfronteerd met aanslagen die van ver hun belasting, die overigens reeds betaald werd, in Frankrijk overschrijdt, zijn de

“

*Vele oude personen, spijtig genoeg lijdende aan de ziekte van Alzheimer, moeten op een bepaald moment worden geplaatst in een medische residentie die geschikt is voor de behandeling van zo een pathologieën. Er zijn zo niet veel centra's en het gebeurt dat bepaalde personen, die leven en altijd geleefd hebben in het Noorden van Frankrijk, ertoe gebracht worden hun echtgenoot of hun schepper te plaatsen in zo een instelling in België, om vervelende verplaatsingen ver van hun domicilie te vermijden.*

*De Belgische fiscale administratie, concurrerend in cynisme en hebzucht, heeft zich spoedig geïnteresseerd aan die zieken die allen maximaal een onpersoonlijke kamer in een verzorgingstehuis bezetten: volgens haar zijn die personen Belgische verblijfhouders, onderworpen aan de belastingen in België, omdat ze in België beschikken over een duurzaam tehuis!*

aan een duurzaam tehuis in de zin van het Verdrag, dat men moet constateren dat in de meerderheid van de gevallen, die zieken hun woonst in Frankrijk hebben behouden, zodat ze, in het slechtste geval, beschikken over een duurzaam tehuis in beide landen.

Het is dus het tweede criterium, oftewel het middelpunt van zijn levensbelangen, die dus toelaat om de plaats van de fiscale residentie van die personen te lokaliseren. Gezien die in Frankrijk hun woonst, hun gezin, hun kinderen, hun sociale contacten, hun bankrekeningen en al hun banden hebben, lijkt het evident dat ze de hoedanigheid van Franse verblijfhouder behouden.

Tegenover de protesten van de families van die zieken, hebben de fiscale autoriteiten van beide landen enkele maanden geleden overleg gepleegd en het volgende besloten:

“ De geïsoleerde personen (weduwenaars of weduwen, vrijgezellen) die geen duurzaam tehuis meer bezitten in Frankrijk en die in een rusthuis of rust- en verzorgingstehuis in België verblijven, worden beschouwd als Belgische inwoners. Elke persoon die een rusthuis of rust- en verzorgingstehuis in België is geïntegreerd voor 1 januari 2012, waarvan de echtgeno(o)t(e) een Franse inwoner is en waarmee hij/zij gezamenlijk aan de belasting is onderworpen in Frankrijk, wordt

beschouwd als een Franse inwoner”.

De administratieve autoriteiten van beide landen stellen zo een onderscheid in tussen de geïsoleerde en getrouwde personen, en, lijkt het, tussen die laatste volgens de datum waarop ze de gespecialiseerde instelling geïntegreerd hebben: enkel de getrouwde echtgenoot die het Belgisch verzorgingstehuis is geïntegreerd voor 1 januari 2012, ongeacht of hij in Frankrijk beschikt over een duurzaam tehuis, bewaart zijn hoedanigheid van Franse inwoner!

Zo een administratieve beslissing is natuurlijk volledig discriminatoir en moet hardnekkig worden aangevochten, niet alleen omdat de belastingen die er uit resulteren minstens moreel choquerend zijn, maar omdat ze bovendien illegaal zijn.



Martin VAN BEIRS

”

families van die zieken in verzet gekomen tegen deze belasting in België, door te laten gelden dat als men een kamer in een medische instelling moet assimileren

## Zwitserland tekent een akkoord met Duitsland en het Verenigd Koninkrijk – wanneer een “Rubik” op Belgische wijze?

Zwitserland heeft net twee bilaterale akkoorden gesloten, een met Duitsland in de loop van september, de andere met het Verenigd Koninkrijk, in de loop van oktober. Daarmee doet Zwitserland afstand, onder bepaalde voorwaarden, aan zijn zo afgekeurde bankgeheim.

Geen enkel van die akkoorden is momenteel al in werking. De tekst van het akkoord met Duitsland, integraal gepubliceerd, moet nog het onderwerp uitmaken van een approbatie in het interne recht, maar de tenuitvoerleggingprocedure is zonder twijfel vertraagd, door manifest verzet, die de neiging hebben om de rechten en de

voorrechten van Duitsland nog te vergroten.

Het akkoord met Duitsland – waarmee het akkoord met Engeland grotendeels gelijk is – voorziet een procedure neigende tot de “regularisatie” van Zwitserse activa van Duitse belastingplichtigen, evenals een latere deelneming van Zwitserland in de perceptie van de Duitse belasting op diezelfde Zwitserse activa.

Op de vijfde maand van het jaar van de inwerkingtreding van het akkoord – ofwel in 2013, zie in 2014 – zullen de Duitse inwoners (rekening houdende met de residentie op 31 december 2010) de keuze hebben tussen twee opties, ofwel aanvaarden dat hun gegevens en hun bedrag van Zwitserse activa sinds 31 december 2002 worden doorgegeven aan Duitsland, ofwel aanvaarden dat hun activa zal worden aangeprikt door een “voorheffing” die geacht wordt de ontweken belastingen te compenseren over de verstreken periode sinds 31 december 2002. Die voorheffing bedraagt een frac-

tie vastgelegd tussen 19 en 34% van het vermogen (en niet van de inkomsten), rekening houdende met sommige evoluties van de activa over de laatste jaren.

Als de resident de keuze maakt van de eenmalige voorheffing, en dus zijn anonimiteit behoudt betreffende het houden van activa, zal Zwitserland elk jaar de Duitse belasting inhouden op die Zwitserse activa, in de plaats van de Duitse fiscale administratie. Duitsland zal een commissie aan Zwitserland betalen voor dit te doen.

De tekst van het akkoord is duidelijk wat betreft de betrokken principes, nog meer wat betreft de geadopteerde methodes; het voorziet eveneens in het voordeel van Duitsland in versterkte onderzoeksbevoegdheden vergeleken met diegene die normaal gezien worden toegekend in de bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, zonder echter te gaan tot het toelaten van “fishing expeditions”. Er blijven evenwel belangrijke onzekerheden betreffende het persoonlijke en materiële toepassingsgebied van dit akkoord (ofwel de geviseerde personen, en de betrokken activa). Inderdaad, de vraag tot de onderwerping aan het akkoord van patrimoniale levensverzekeringscontracten zoals de levensverzekeringen “tak 23” evenals enkele structuren van het type “trust”, is gesteld. Het antwoord op deze vragen zal van essentieel belang zijn om een goede kennis

*Men beeldt zich in dat landen zoals België de mogelijkheid niet zullen verwaarlozen om te profiteren van maatregelen die voortkomen uit zo een akkoord, omdat hun voordeel niet alleen ligt in het uitoefenen, in voorkomend geval, van een “regularisatie” van het verleden, maar eveneens om de Lidstaat te verzekeren van een latere, correcte en gevolgde, voorheffing van statelijke belastingen op de Zwitserse activa van Belgische residenten.*

te hebben van de effecten van dit akkoord...

Men beeldt zich in dat landen zoals België de mogelijkheid niet zullen verwaarlozen om te profiteren van maatregelen die voortkomen uit zo een akkoord, omdat hun voordeel niet alleen ligt in het uitoefenen, in voorkomend geval, van een “regularisatie” van het verleden, maar eveneens om de Lidstaat te verze-keren van een latere, correcte en gevolgde, voorheffing van state-lijke belastingen op de Zwitserse activa van Belgische residenten.

Blijft er aan België nog om, in geval van het openen van onderhandel-ingen, het tarief vast te leggen van de eenmalige voorheffing, evenals de gevallen waar zijn prik echter geen effect van amnestie impliceert (zo-als het geval is bij het akkoord met Duitsland, wanneer de Lidstaat van residentie reeds beschikt over ele-menten die toelaten over te gaan tot de uitoefening van de onder-zoeksbevoegdheden ten aanzien van een belastingplichtige...).

Wat er ook moge zijn van die wij-zigingen, een akkoord met België valt niet te verwachten voor 2012, wat een inwerkingtreding in 2013 impliceert (datum die trouwens overeenkomt met de definitieve verdwijning van de anonimiteit ge-lieerd aan het houden van aandelen aan toonder in België), of nog in 2014.



Mélanie DAUBE

## Een bestuurder is enkel belast op de voordelen in natura waarvan hij persoonlijk geniet

In haar arrest van 17 maart 2011 heeft het Hof van Cassatie be-sloten dat een belastingplichtige niet kon belast worden op de waarneming van een voordeel van alle aard, wanneer die laatste niet persoonlijk van dat voordeel had genoten.

De feiten onderworpen aan het Hof van Cassatie waren de vol-gende.

Een vennootschap had een lease-overeenkomst afgesloten betref-fende een voertuig dat ter be-schikking werd gesteld aan zijn bestuurder.

Op het einde van de leaseover-eenkomst had de vennootschap de koopoptie voor de verwerving van het voertuig niet gelicht. Echter, de metgezel, samenwonende met de bestuurder in kwestie, had het voertuig gekocht aan de prijs van de aankoopoptie, die relatief onbeduidend en ver beneden de restwaarde van het voertuig bleek te zijn.

Het Hof van Beroep te Luik had, volgens de stelling ondersteund door de administratie, in het kader van haar arrest van 4 januari

2006 geconstateerd dat de met-gezel van de bestuurder het voer-tuig had kunnen verkrijgen aan een prijs ver beneden de werke-lijke waarde. Dat vormde zeker, volgens de beroepsrechter, een voordeel van alle aard toegekend aan de bestuurder zelf, juist om reden van de uitoefening van zijn beroepsactiviteit als bestuurder in de vennootschap die initieel het voertuig in leasing had geno-men.

De beroepsrechter oordeelde dat die hoedanigheid van bestuurder uitlegde waarom de vennoot-schap besloten had om niet zelf over te gaan tot het heffen van de aankoopoptie en een belangrijke economische winst te realiseren, om zo toe te laten aan de bestuur-der om zijn metgezel te laten pro-fiteren van dat voordeel.

In haar arrest oordeelt het Hof van Cassatie dat “niet blijkt dat de eiser zelf voordeel heeft gehaald uit het lichten van de optie” en dat daardoor, “het arrest niet naar recht zijn beslissing verant-woordt dat de administratie te-recht ten name van de eiser een bijkomende heffing heeft ingeko-hierd op grond van het verschil tussen de werkelijke waarde van het voertuig en de prijs waarte-gen zijn levensgezellin het heeft aangekocht”.

De door het Hof van Cassatie ingenomen positie is perfect ge-rechtvaardigd. Immers, niets laat toe te ondersteunen dat een be-lastingplichtige belast zou wor-

“

*Dit arrest kan belangrijk zijn voor alle types van voordelen waar andere personen dan de bedrijfsleider van profiteren, zijn naasten inbegrepen. Dergelijke voordelen zijn geen belastbare bezoldigingen en als ze niet worden vermeld op de fiches, vormen ze dus geen geheime commissielonen.*

”

den op een voordeel waarvan hij niet persoonlijk heeft genoten.

Het feit dat de belastingplichtige in kwestie de bestuurder van de vennootschap is die aan een derde een auto heeft verkocht op het einde van een leaseovereenkomst aan een prijs lager dan zijn economische waarde, verandert daar niets aan, zelfs indien, zoals dat het geval is in de zaak onderworpen aan het Hof van Cassatie, die derde een naaste is van de bestuurder van de vennootschap in kwestie, in onderhavig geval zijn metgezel. Zulke overwegingen laten geenszins toe bewijzen te vormen die het genot van een voordeel in hoofde van de belastingplichtige vastleggen.

Niets hield de administratie echter tegen om aan te tonen dat in realiteit de bestuurder van de vennootschap werkelijk had

geprofiteerd van een voordeel volgende uit de aankoop van het voertuig door zijn metgezel, wat de administratie zou hebben toegestaan om zijn belasting in hoofde van de belastingplichtige te funderen.

Het Hof van Cassatie oordeelt inderdaad eenvoudigweg dat in onderhavige zaak “het niet blijkt” dat de bestuurder in kwestie een voordeel heeft verkregen uit de betrokken transactie. Anders gezegd, geen enkel element bewijst de waarneming van zo een voordeel in hoofde van de bestuurder dat een belasting zou rechtvaardigen.

Dit arrest kan belangrijk zijn voor alle types van voordelen waar andere personen dan de bedrijfsleider van profiteren, zijn naasten inbegrepen. Dergelijke voordelen zijn geen belastbare bezoldigingen en als ze niet worden vermeld op de fiches, vormen ze dus geen geheime commissielonen.

Dat weerhoudt de fiscus er daarentegen niet van om hen te behandelen als “verworpen uitgaven”: als ze geen bezoldigingen vormen, ziet men a priori niet in op welke grond het zou kunnen gaan om aftrekbare kosten.



Ronny FAVEL

## **In de afwezigheid van een exclusief recht op een deel van een gebouw, kan er geen sprake zijn van een onroerende huur**

In het algemeen zijn alle prestaties van diensten en alle leveringen van goederen verricht door belastingplichtigen onderworpen aan de B.T.W. De verhuur van een onroerend goed vormt echter een uitzondering.

Dat brengt doorgaans een meerkost mee voor de verhuurder, omdat hij de B.T.W. niet kan aftrekken die hij op voorhand heeft betaald, tijdens de constructie of de renovatie van het gebouw dat wordt verhuurd en dat omwille van het feit dat het gebouw in kwestie niet bestemd is (in zijn hoofde) voor operaties onderworpen aan de B.T.W. Die meerkost wordt vervolgens doorgerekend op de huurder die bijgevolg een hogere huur moet betalen.

Verschillende pogingen werden ondernomen om dit obstakel te omzeilen en om ondanks alles een terbeschikkingstelling van een gebouw toch te onderwerpen aan de B.T.W. Het Hof van Justitie van de Europese Unie en de Belgische jurisdicties hebben al verschillende malen de omtrek

van de verhuur van onroerende goederen in de zin van de Europese wetgeving moeten precisieren.

In een zaak die net werd berecht (arrest van 15 juni 2011), heeft het Hof van Beroep te Brussel zich gebogen over een van de essentiële voorwaarden opdat zo een terbeschikkingstelling van een gebouw onderworpen kan worden aan de B.T.W., te weten de afwezigheid van de exclusieve bezetting van het gebouw.

Een Brusselse vennootschap (laten we haar X noemen) had verbeteringswerken aan een gebouw gerealiseerd en had de B.T.W., die hem werd gefactureerd op die werken, afgetrokken. Die vennootschap had met drie zustervennootschappen (A, B en C) overeenkomsten afgesloten (“overeenkomst van terbeschikkingstelling”) waarmee ze toeliet dat “de cessionaris in het gebouw een (...ndlr – een activiteit) uitoefent, volgens een affectatie besloten daar de Raad van Bestuur van (X), zonder dat de cessionaris een particulier recht heeft op het ene of het andere deel van het gebouw”.

Het reglement van interne orde voorzag een hele reeks van bepalingen die de relaties tussen de verschillende bezetters regelden. De overeenkomsten werden afgesloten, “voor de duur van de activiteiten van de cessionaris” en er was overeengekomen dat

“op instructie van de Raad van Bestuur van (X) de cedent op elk moment kon eisen van de cessionaris de ruimte vrij te maken die hem was toegekend, zonder opzeg noch vergoeding van welke aard dan ook”.

De prijs zonder B.T.W. was vastgesteld door rekening te houden met de bezette oppervlakte binnen het gebouw, met het aantal parkeerplaatsen, met een percentage van het omzetcijfer en met het aantal bezette personen. De administratie heeft geacht dat die terbeschikkingstelling moest gekwalificeerd worden als een verhuur van een onroerend goed, vrijgesteld van de B.T.W. en ze heeft de aftrekken van B.T.W. uitgeoefend door de vennootschap X, verworpen.

Doordat de eerste rechter gelijk had gegeven aan de vennootschap X, heeft de administratie beroep aangetekend. Het Hof van Beroep te Brussel heeft vervolgens een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie, die als volgt heeft geantwoord:

“Artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (...) moet aldus worden uitgelegd, dat transacties waarbij een vennootschap door middel van verschillende overeenkomsten tegelijkertijd aan verschillende met haar verbonden vennootschappen een precair gebruiksrecht op hetzelfde gebouw verleent tegen betaling

van een vergoeding die voornamelijk op basis van de gebruikte oppervlakte wordt vastgesteld, ‘verhuur van onroerende goederen’ in de zin van deze bepaling vormen, wanneer deze overeenkomsten, zoals zij worden uitgevoerd, in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling inhouden van ruimtes of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, en niet het verrichten van een dienst die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt” (arrest van 18 november 2004).

Door dit arrest heeft het Hof van Justitie een nieuwe aanpak gepresenteerd van de notie van huur van onroerende goederen, door terug te komen op haar eerdere rechtspraak.

De zaak is vervolgens teruggekomen voor het Hof van Beroep te Brussel die het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te

*“Dit arrest bevestigt dat zelfs buiten een onroerende leasing of een complexe terbeschikkingstelling van een gebouw (vergezeld van diverse prestaties), als een bepaald aantal voorwaarden zijn vervuld, het mogelijk blijft om de terbeschikkingstelling van een gebouw te onderwerpen aan de B.T.W.”*

Brussel heeft bevestigd, zodoende de administratie in het ongelijk stelt.

Het Hof van Justitie heeft eraan herinnerd dat het toekomt aan de verwijzende rechter om na te gaan of de overeenkomsten, zoals ze worden uitgevoerd, in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling ten doel hebben van ruimtes of oppervlakten van onroerende goederen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, dan wel strekken tot het verrichten van een dienst die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt.

Het Hof van Justitie had gepreciseerd dat het feit dat de “verhuurder” regelmatig het geheel kon bezichtigen en het feit dat de gemene delen samen werden gebruikt met andere bezetters, niet wegneemt dat dit recht om het gehuurde goed te gebruiken uitsluitend is.

Het Hof van Beroep heeft zich vooral op een avenant gebaseerd die voorzag dat het gebruik van depots en ateliers verdeeld was in functie van de oppervlakten en niet geografisch. De verschillende vennootschappen konden zo hun activiteit uitoefenen op een-der welke plaats van het gebouw op voorwaarde dat ze niet de capaciteit overschreden die hun was toegewezen. Het Hof van Beroep heeft eveneens weerhouden dat de vennootschappen A en B op een niet exclusieve wijze kon-

den gebruik maken van dezelfde ateliers en dezelfde machines, zonder dat één onder hen zich op een exclusiviteit kon beroepen.

Na herinnerd te hebben dat de drie overeenkomsten geen referentie maakten naar elkaar en dat elk van de vennootschappen een derde was ten aanzien van de overeenkomsten afgesloten tussen X en de andere vennootschappen, heeft het Hof van Beroep bevonden dat die vennootschappen niet het “recht hadden om de bezetting uit te sluiten” van de andere vennootschappen.

Het Hof heeft zo besloten dat de drie vennootschappen in kwestie niet genoten van een exclusief bezettingsrecht en dat het dus niet kon gaan over een verhuur van een onroerend goed, vrijgesteld van de B.T.W.

De administratie had eveneens volgehouden dat de procedure gebruikt in onderhavige zaak, moest beschouwd worden als een misbruik (in overeenstemming met de rechtspraak Halifax van het Hof van Justitie) waarvan de vaststelling moest leiden tot de vergoeding van de onrechtvaardig afgetrokken belastingen, naast de betaling van boetes en intresten.

In enkele woorden, het Hof van Beroep heeft geoordeeld dat de verhuur van een onroerend goed en de overeenkomsten afgesloten tussen de partijen verschillende juridische gevolgen had-

den en dat die overeenkomsten niet in strijd waren met het door de toepasbare wetgeving nagestreefde doel. Ten slotte heeft het Hof van Beroep bevonden dat zelfs als de vennootschap X haar keuze (van contract) had gemaakt door rekening te houden met fiscale overwegingen, dat fiscaal doel niet essentieel was (de vennootschap X had de keuze van precaire bezetting met verschillende feitelijke overwegingen gerechtvaardigd).

Ter conclusie, het Hof van Beroep te Brussel heeft overwogen dat het zeker ging om operaties onderworpen aan de B.T.W. Dit arrest is nog niet in kracht van gewijsde getreden.

Men kan zich afvragen of het mogelijk is, op basis van deze rechtspraak, om overeenkomsten van terbeschikkingstelling van gebouwen zonder een exclusieve exploitatie van lokalen in het licht van de verschillende bezetters te overwegen en dus deze terbeschikkingstelling te onderwerpen aan de B.T.W. In de eerste plaats, moet men voorzichtig zijn want de verschillende bezetters zullen werkelijk niet genieten van private ruimtes tot uitsluiting van andere bezetters. Dat riskeert niet praktisch te zijn, zelfs als dat ongemak wordt verminderd bij verbonden vennootschappen. Het is evident dat er geen sprake kan zijn van tegenbrieven die voorzien dat de bezetters ondanks alles toch een

exclusief recht zouden hebben om een bepaald lokaal te bezetten. Men zou eventueel kunnen voorzien dat de verschillende bezetters van eenzelfde gebouw onder elkaar akkoorden kunnen sluiten, wat betreft het gebruik van de ene of de andere ruimte in het gebouw.

Dit arrest bevestigt dat zelfs buiten een onroerende leasing of een complexe terbeschikkingstelling van een gebouw (vergezd van diverse prestaties), als een bepaald aantal voorwaarden zijn vervuld, het mogelijk blijft om de terbeschikkingstelling van een gebouw te onderwerpen aan de B.T.W.



Tristan KRSTIC

## Hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders voor de BTW-schulden van hun failliete vennootschap: een verbazingwekkend vonnis

Zoals we weten, heeft een wet van juli 2006 een systeem ingesteld van hoofdelijke aansprakelijkheid van bestuurders van vennootschappen (belast met de dagelijkse leiding), in geval van tekortkoming aan de verplichting tot betaling aan de Schatkist van de BTW die hun vennootschap heeft verzameld bij zijn cliënteel. In ieder geval bestaat die hoofdelijkheid wanneer de bestuurders een fout hebben begaan, in de zin van het burgerlijk recht, in het beheer van die vennootschap.

Een tweede regel vult de eerste aan: de fout van de bestuurders wordt vermoed in geval van herhaalde tekortkomingen aan de verplichting om de belasting, ingezameld op de verrichtingen van diensten of leveringen van goederen, over te maken aan de Staat. In die hypothese, komt het aan de betrokken bestuurders toe om het vermoeden in kwestie om te keren.

De wettekst die dat vermoeden vaststelt, preciseert echter dat

het niet van toepassing is: “indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van (...) faillissement”.

Bij de uitwerking van de wet van 2006, heeft men duidelijk laten doorschemeren – op basis van de voorgaande tekst – dat een dergelijke faillissementsprocedure automatisch het vermoeden van fout van de bestuurders ten val zou brengen.

Dat is niet wat recent werd besloten door de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt, bij een vonnis van 22 november 2010.

Volgens dit vonnis, blijft het vermoeden van fout, ingevoerd door de wet, van toepassing bij een faillissement, op een zodanige wijze dat de bestuurders van de failliete vennootschap zouden moeten blijven aantonen, ongeacht die procedure, dat de niet-betaling van de belasting alleen van financiële moeilijkheden komt die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van faillissement.

Die oplossing lijkt ons betwistbaar: In zo een hypothese gaat de omkering van de bewijslast niet alleen in tegen het gewone regime van het beheer van het bewijs, maar bovendien verplicht het de bestuurders in kwestie om een negatief bewijs aan te brengen ( de afwezigheid van een



fout) dat voor hen vaak moeilijk, of zelfs onmogelijk, zal zijn om te verschaffen.

Naar onze mening, pleit de tekst van de fiscale wet voor een geheel andere oplossing: In het geval de vennootschap het onderwerp uitmaakt van een faillissements-

procedure, zijn de bestuurders belast met de dagelijkse leiding, enkel hoofdelijk gehouden tot de aan de Staat verschuldigde BTW wanneer de ontvanger vaststelt dat ze een fout hebben begaan die heeft bijgedragen aan de tekortkoming.

Het valt te bezien of het Hof van beroep, waar zonder twijfel een beroep tegen het vonnis van november 2010 aanhangig werd gemaakt, de verbazingwekkende interpretatie voortgebracht door de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt van een wetsbepaling waarvan de tekst nochtans duidelijk lijkt, zal bevestigen.



Olivier NEIRYNCK

## Bankgeheim: wie gaat de kosten betalen?

Een aspect dat tot op dit moment onopgemerkt is gebleven met betrekking tot de Belgische wet die de opheffing van het bankgeheim voorziet is dat van de kosten van de aangekondigde maatregelen.

De banken zullen immers gehouden zijn, om te voldoen aan de nieuwe verplichtingen die op hun rusten op grond van de nieuwe wetgeving, om relatief belangrijke middelen te wijden aan de antwoorden op de vragen van de fiscale administratie, evenals voor hun cliënten op de hoogte te houden, om eventueel tussen te komen in procedures die de opheffing van het bankgeheim vaststellen, en om aan het “centraal aanspreekpunt” dat nog moet worden gecreëerd, de nodige inlichtingen te verschaffen.

In tegenstelling tot wat er gebeurt bij de telefoonbedrijven wanneer die, onder dwang, deelnemen aan het lokaliseren of het af luisteren van personen, opgelegd door het gerecht, voorziet de wet geen schadevergoeding voor het werk verricht door de banken.

Men kan zich dan afvragen of de banken zullen aanvaarden om dat werk gratis te verrichten of dat ze die kost zullen afrollen, in voorkomend geval na aanpassing

“

*Volgens dit vonnis, blijft het vermoeden van fout, ingevoerd door de wet, van toepassing bij een faillissement, op een zodanige wijze dat de bestuurders van de failliete vennootschap zouden moeten blijven aantonen, ongeacht die procedure, dat de nietbetaling van de belasting alleen van financiële moeilijkheden komt die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van faillissement.*

*Die oplossing lijkt ons betwistbaar: In zo een hypothese gaat de omkering van de bewijslast niet alleen in tegen het gewone regime van het beheer van het bewijs, maar bovendien verplicht het de bestuurders in kwestie om een negatief bewijs aan te brengen ( de afwezigheid van een fout) dat voor hen vaak moeilijk, of zelfs onmogelijk, zal zijn om te verschaffen.*

“

*In tegenstelling tot wat er gebeurt bij de telefoonbedrijven wanneer die, onder dwang, deelnemen aan het lokaliseren of het afluisteren van personen, opgelegd door het gerecht, voorziet de wet geen schadevergoeding voor het werk verricht door de banken.*

*Men kan zich dan afvragen of de banken zullen aanvaarden om dat werk gratis te verrichten of dat ze die kost zullen afrollen, in voorkomend geval na aanpassing van hun algemene voorwaarden, aan de cliënten die betrokken zijn bij het verzoek tot opheffing van het bankgeheim.*

”

van hun algemene voorwaarden, aan de cliënten die betrokken zijn bij het verzoek tot opheffing van het bankgeheim.

In dat laatste geval, zal die laatste dubbel gestraft worden: door een verzoek dat moeilijk in overeenstemming is met zijn recht op het privéleven, en door een bijkomende kost, en dat zelfs indien niets zegt dat de vragen gesteld door de fiscale administratie aan de bank effectief een fraude zullen onthullen.

Als de bank die kost moet dragen, is het dan wel zeker dat men geen ander recht aantast, namelijk het recht dat de Staat verhindert om zijn toevlucht te nemen tot “slavernij en dwangarbeid” (artikel 4 van het Europese Verdrag voor bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden).

Dat recht houdt slechts 4 uitzonderingen in: het werk vereist van een gedetineerde, de militaire

dienst, de diensten die worden gevorderd in het geval van een noodtoestand of ramp, en “elk werk of elke dienst die deel uitmaakt van normale burgerplichten” (artikel 4, punt 3, alinea 4 van het Verdrag).

Moet men beschouwen dat het feit dat men moet antwoorden op de vragen van de administratie een “normale burgerplicht” vormt in hoofde van de banken? We zouden het kunnen erkennen wanneer het gaat over de controle van de fiscale situatie van de bank zelf. Maar in dit geval betreffen de gegevens die de banken zullen moeten leveren uitsluitend hun cliënten en wat hen wordt gevraagd komt voort uit de samenwerking met een autoriteit tegen de belangen van hun cliënten in, en over een betwisting die niet van strafrechtelijke aard is.

De situatie is eveneens verschillend van die van de wetgeving over de witwassing, die voor doel

heeft om ernstige strafbare feiten te voorkomen. We kunnen de tussenkomst gevraagd aan de banken ook niet vergelijken met een “getuigenis in rechte”, juist omdat het verzoek niet komt van het gerecht, maar van een betrokken partij, de Federale Overheidsdienst Financiën.

De vraag verdient gesteld te worden aan de Hoven en Rechtbanken, en in voorkomend geval, aan het Grondwettelijk Hof.



Thierry AFSCRIFT

## De fouten van de afzonderlijke aanslag van 309% in de Vennootschap-sbelasting

Elke ondernemer kent de verplichting om fiscale fiches vast te stellen voor de retributies gestort aan derden, die voor hen inkomsten uit een beroepsactiviteit vormen.

De opstelling van die fiscale fiches is een voorwaarde sine qua non voor de aftrekbaarheid van dergelijke retributies en in geval van niet-respect voorziet artikel 219 van het Wetboek dat een afzonderlijke aanslag wordt vastgesteld ten laste van de vennootschap-debiteur, gelijk aan 309% van het bedrag van de uitgaven die niet het voorwerp hebben uit-

gemaakt van deze fiches.

We hebben in dit decor al weerklank gegeven van een administratieve circulaire van 1 december 2010 die de opheffing van de administratieve tolerantie meebrengt, die toeliet om, bijvoorbeeld, de fout begaan door de vennootschap die vergeten was een fiche af te geven, te herstellen, door over te gaan tot een schrijven in de lopende rekening en tot een belasting van de inkomsten in hoofde van de begunstigde.

Die tolerantie is opgeheven door de genoemde circulaire (en in een interne instructie van deze zomer) en vandaag, enkel een jaar na de verspreiding van de circulaire bij de FOD Financiën, laten de gevolgen zich al zwaar voelen voor de belastingplichtigen.

We stellen immers een merkbare verharding vast van de fiscale controles in de vennootschaps-

belasting met betrekking tot de toepassing van de afzonderlijke aanslagvoet.

De mogelijkheid om te ontsnappen aan de afzonderlijke aanslag door over te gaan tot een “naderhandse” regularisatie van de fiscale situatie van de begunstigde is thans niet meer van toepassing buiten in enkele gelimiteerde situaties.

Immers, de wijziging van de fiscale situatie van de begunstigde, zelfs met zijn akkoord, zal alleen voldoende zijn wanneer die aangifte de voorwaarden van artikel 219 van het Wetboek respecteert, dit wil zeggen dat de aangifte ingediend door de begunstigde, moet ingediend zijn binnen de normale termijn van het inzamelen van de aangifte.

Als de bijkomende aangifte neergelegd is buiten de normale termijn, bevrijdt ze niet van het dragen van de afzonderlijke aanslag - en dat zelfs indien de Belgische Staat geen enkele schade lijdt, omdat de begunstigde belast wordt overeenkomstig de wet en in principe zal belast zijn binnen de normale termijn.

De Minister van financiën werd heel recent ondervraagd over dit onderwerp en hij heeft zeker bevestigd dat de toepassing zonder onderscheidingsvermogen van de afzonderlijke aanslag excessieve, zelfs onbillijke gevolgen kon hebben.

*De mogelijkheid om te ontsnappen aan de afzonderlijke aanslag door over te gaan tot een “naderhandse” regularisatie van de fiscale situatie van de begunstigde is thans niet meer van toepassing buiten in enkele gelimiteerde situaties.*

*In afwachting van de aangekondigde wijziging van de circulaire, is meer dan ooit de grootste waakzaamheid geboden wat betreft de opstelling van de fiscale fiches voor de vergoedingen, commissies, vakanties, premies en honoraria gestort door een vennootschap aan derden.*

In zijn antwoord preciseert de Minister dat hij aan zijn Administratie zal vragen om de bovenvermelde circulaire aan te passen, met retroactieve werking.

In afwachting van de aangekondigde wijziging van de circulaire, is meer dan ooit de grootste waakzaamheid geboden wat betreft de opstelling van de fiscale fiches voor de vergoedingen, commissies, vakanties, premies en honoraria gestort door een vennootschap aan derden.



Séverine SÉGIER

## De “catering”kosten, zijn dat receptiekosten?

De “receptie”kosten zijn aftrekbaar voor 50% van hun professioneel aandeel (artikel 53, 8° WIB92).

In een recent arrest heeft het Hof van Beroep te Brussel besloten dat de cateringkosten, dat wil zeggen de restaurantkosten gemaakt door de organisatoren van (sportieve, culturele, enz...) evenementen voor de personen die deelnemen aan dat evenement (artiesten, sportievelingen, technische ploeg, enz.) receptiekosten zijn in de zin van dit artikel, waarvan de aftrekbaarheid dus gelimiteerd is (arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 16 november 2011, die daarmee de rechtspraak van de Nederlandstalige kamer uitgesproken in een eerder arrest van 14 november 2007 volgt).

De Rechtbanken van eerste aanleg van Brussel (8 april 2008), van Luik (11 januari 2007) en van Leuven (4 februari 2005) delen deze mening niet. Volgens hen zijn de cateringkosten productiekosten, namelijk “kosten inherent aan de organisatie van de spektakels waaraan ze deelnemen” (Vrije vertaling van een citaat van de Rechtbank van eerste aanleg van Luik, 11 januari 2007) en bijgevolg volledig aftrekbaar.

Letterlijk zijn de “receptie”kosten de kosten die men maakt om iemand te “ontvangen”, dat wil zeggen een persoon die vreemd is aan de onderneming en die men voor één of andere reden wil “ontvangen” in de onderneming (en die, in de veronderstelling, er niet werkt).

Ze maken als zodanig deel uit van de categorie van de “representatiekosten” (dat wil zeggen de kosten die men maakt om “voor te komen” buiten de onderneming) in de ruime zin van het woord (restaurantkosten, receptiekosten, kosten voor relatiegeschenken, samengevoegd onder artikel 53, 8° WIB 92), waarvan de wetgever uitdrukkelijk de “voortdurende uitbreiding” heeft willen “afremmen” (Comm. I.B. 53/128).

De cateringkosten daarentegen, ofwel de restaurantkosten die men

*De cateringkosten daarentegen, ofwel de restaurantkosten die men maakt voor iedereen die meewerkt aan de creatie van het evenement, zijn juist geen receptiekosten voor derden aan de onderneming. Integendeel, ze zijn bestemd voor de “ambachtslui” van het evenement, namelijk voor de leden van de onderneming zelf, voor haar “strijdkrachten”...*

maakt voor iedereen die meewerkt aan de creatie van het evenement, zijn juist geen receptiekosten voor derden aan de onderneming. Integendeel, ze zijn bestemd voor de “ambachtslui” van het evenement, namelijk voor de leden van de onderneming zelf, voor haar “strijdkrachten”...

Als zodanig gaat het dus effectief – zoals de rechtbanken van Brussel, Luik en Leuven goed hebben begrepen – over “productiekosten” van het evenement, dat wil zeggen over beroepskosten in de meeste “pure” zin van het woord (artikel 49 WIB 92: “kosten gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”), waar de ratio legis van de begrenzing van 50% voorzien door artikel 53, 8° WIB 92 niets mee te maken heeft.

Het arrest van het Hof van Beroep te Brussel lijkt ons dus een extensieve interpretatie te geven aan artikel 53, 8° WIB 92 die tegengesteld is aan haar ratio legis en schadelijk voor de professionele sector in kwestie, die al behoorlijk is verzwakt door de huidige economische crisis.



Pascale HAUTFENNE

## Over hoeveel dagen beschikt u om te antwoorden op een bericht van wijziging?

Er bestaan talrijke aanslagen, daterende van de jaren negentig of zelfs eerder, waarvan de bezwaarschriften en de gerechtelijke procedures nog niet beslist zijn. Ze zijn aan het wegwijnen op die dienst van de fiscale administratie of in de maffe archieven van de Justitiepaleizen in heel het land.

Echter het is tijd om die oude dossiers op te delven en de taxatieprocedure te herbestuderen, want het is mogelijk dat u er uitkomt met een procedureargument!

Het Grondwettelijk Hof heeft immers de termijn, verleend aan de belastingplichtige om te antwoorden op een bericht van wijziging, met drie (werk)dagen verlengd. Volgens het Hof is het enkel na het verloop van deze verlengde termijn dat de administratie het recht heeft om de aanslag voorzien in het bericht van wijziging, te vestigen. De aanslagen gevestigd zonder de verlengde antwoordtermijn te respecteren zijn dus definitief nietig.

Het oude artikel 346 van het WIB voorzag dat een “termijn van een maand na de verzending van dat bericht”, werd toegestaan aan de

belastingplichtige om zijn opmerkingen schriftelijk te laten gelden. Dat impliceerde concreet dat de antwoordtermijn van de belastingplichtige begon te lopen op een moment waarop die laatste nog geen kennis had van het bericht, gezien dat nog niet was aangekomen op zijn bestemming.

Het Grondwettelijk Hof heeft bevonden dat de rechten van de belastingplichtige beter gewaarborgd zijn en de rechtszekerheid ten volle verzekerd indien de termijn van een maand zou ingaan op “de derde dag volgend op die waarop het bericht van wijziging aan de postdiensten werd overhandigd”. In dat geval is de antwoordtermijn van de belastingplichtige werkelijk een maand want hij begint te lopen vanaf de dag wanneer de brief geacht wordt aan te komen op zijn bestemming.

Zodoende past het Grondwettelijk Hof dus de administratieve procedure van de “ontvangsttheorie” toe, reeds in werking voor de berekening van een groot aantal andere termijnen en expliciet erkend in december 2005 in het Grondwettelijk Wetboek.

De wetgever had de beslissing van het Hof zien aankomen en heeft artikel 346 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen enkele dagen na de uitspraak van het Grondwettelijk Hof gewijzigd. De wettekst poneert nu dat “de termijn van een maand te rekenen van de derde werkdag volgend op

de verzending van dat bericht” wordt toegestaan aan de belastingplichtige om zijn opmerkingen te doen gelden. Zo wordt de rechtszekerheid gegarandeerd voor alle berichten van wijziging verzonden vanaf 7 juni 2010.

Als het probleem goed is opgelost voor de toekomst, dient men de vraag te stellen voor een groot aantal oude aanslagen voor dewelke een taxatieprocedure werd ingesteld op de laatste minuut (het percentage van aanslagen elk jaar vastgesteld tussen de 20ste en de 31ste december is verassend hoog). De billijkheidsregel ingesteld door het Grondwettelijk Hof impliceert dat elk bericht van wijziging verstuurd op 28 november of later, automatisch laattijdig is en bijgevolg de nietigheid van de vastgestelde aanslag met zich meebrengt.

De juridische praktijk zal nog ten volle de mogelijkheid hebben om zich te buigen over de berichten van wijziging verstuurd op 25, 26 en 27 november (in functie van de weekenddagen), gezien het Grondwettelijk Hof eist dat een termijn van “drie dagen” gerespecteerd moet worden, terwijl het nieuwe artikel 346 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (zoals het Gerechtelijk Wetboek) een termijn van “drie werkdagen” doet gelden.

Volgens ons, zal de fiscus eveneens moeten buigen op dit punt, gezien de post niet werkt in het

weekend. Aldus, als we aanvaarden dat de termijn een aanvang neemt drie dagen na de verzending en niet drie werkdagen erna, creëert men een onderscheid tussen enerzijds, de belastingplichtigen waaraan een bericht van wijziging werd verstuurd op vrijdag 27 november en waarvoor de antwoordtermijn begint te lopen op de eerste dag dat ze het bericht hebben ontvangen (met name op maandag de 30ste) en anderzijds, de belastingplichtigen die de ontvangers zijn van een bericht van wijziging verzonden op maandag of dinsdag 27 november en waarvoor de antwoordtermijn slechts werkelijk begint te lopen vanaf de derde dag volgend op diegene vanaf wanneer ze het bericht kunnen ontvangen (met name donderdag of vrijdag de 30ste). Als ze willen beschikken over eenzelfde antwoordtermijn, moeten de eerste belastingplichtigen hopen dat het bericht van wijziging wordt geleverd de dag volgend op de verzending, terwijl voor de laatste belastingplichtigen de brief twee dagen mag aanslepen alvorens zijn bestemming te bereiken. Als het criterium de rechtszekerheid van de burger is – zoals gesteld door het Grondwettelijk Hof – lijkt het ons dat enkel het criterium van “drie werkdagen” kan overeenkomen met het grondwettelijk principe en alle belastingplichtigen werkelijk op een voet van gelijkheid plaatst.

De oude aanslagen, voor dewelke de procedure van wijziging werd

aangevangen eind november, verdienen het dus om nogmaals te worden geanalyseerd.

De fiscale administratie lijkt het principe van “de retroactieve werking” van het arrest van het Grondwettelijk Hof niet op zichzelf te aanvaarden. Ze is van mening dat dit arrest enkel zou moeten gelden voor de toekomstige taxatieprocedures, voor dewelke artikel 346 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen in de tussentijd een wettelijke basis heeft gecreëerd. Ze wenst daarentegen de oude aanslagen, gevestigd zonder de antwoordtermijn van een maand en drie (werk)da-

“

*Ter conclusie is voorzichtigheid geboden: het zou gevaarlijk zijn om de redenering hierboven uitgewerkt zonder nuancering toe te passen op alle bepalingen die fiscale termijnen voorzien. Immers, in een recent arrest heeft het Grondwettelijk Hof nogmaals besloten dat de termijn voor de instelling van een vordering in rechte geldig kan beginnen lopen de dag na de eerste werkdag die volgt op de dag van verzending van de directoriale beslissing. Men dient dus voorzichtig te blijven en een kalender bij de hand te houden!*

”

gen te respecteren, te onttrekken aan de retroactieve werking van het bovenvermelde arrest van het Grondwettelijk Hof, wat het van alle zin zou verstoken.

De fiscale administratie heeft in deze materie een nieuwe prejudiciële vraag voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof, in de maand van september laatst. Volgens ons is die strijd verloren en zal het

nieuwe optreden eveneens zonder resultaat zijn.

Ter conclusie is voorzichtigheid geboden: het zou gevaarlijk zijn om de redenering hierboven uitgewerkt zonder nuancering toe te passen op alle bepalingen die fiscale termijnen voorzien. Immers, in een recent arrest heeft het Grondwettelijk Hof nogmaals besloten dat de termijn voor de

instelling van een vordering in rechte geldig kan beginnen lopen de dag na de eerste werkdag die volgt op de dag van verzending van de directoriale beslissing. Men dient dus voorzichtig te blijven en een kalender bij de hand te houden!



Sylvie VAN HERREWEGHE

**IDEFISC**

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC wordt uitgegeven**door **Thierry AFSCRIFT**

in samenwerking met

Pascale HAUTFENNE

hoofdredacteur

en

Mélanie Daube

Ronny Favel

Tristan Krstic

Sylvie Leyder

Olivier Neiryndck

Séverine Ségier

Martin Van Beirs

Sylvie Van Herreweghe

**Verantwoordelijke uitgever:**

Thierry AFSCRIFT

Lensstraat 13

1000 Brussel

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

December 2011

Wil u Idefisc per e-mail

ontvangen, stuur dan

uw e-mailadres naar

[info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

De door Idefisc gepubliceerde informatie 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)