



# IDEFISC®

## Juridische nieuwsbrief: verschijnt driemaandelijks

© IDEFISC Internationale vereniging met wetenschappelijk doel - Nummer : 91 - Afgiftekantoor: Brussel V - juni 2015 - info@idefisc.be

### Editoriaal

## De Staten willen alles weten

Sinds 2005 verplicht de richtlijn « sparen » van de Europese Unie de Lidstaten om onderling gegevens uit te wisselen betreffende de interesten die hun natuurlijke personen-inwoners verkregen hebben. Dit houdt reeds voor de banken een verplichting in om samen te werken aan de vaststelling van belastingen door automatisch en verplicht het bedrag van de verkregen interesten door te geven. Op vandaag is dit systeem algemeen ingevoerd in de hele Europese Unie; de initiële uitzonderingen die ten voordele van België, Luxemburg en Oostenrijk voorzien waren, zijn verdwenen. Bovendien zal de Europese Unie voortaan, op korte termijn, een veel bredere informatie-uitwisseling doen, dit volgens het systeem dat werd voorzien door de OESO en dat gericht is op een toepassing op wereldschaal.

Eenzijds zal het niet enkel gaan over het informeren van de verblijfsstaat over het bedrag van de interesten, maar ook over het bedrag van de dividenden, de meerwaarden en het banksaldo op het einde van het boekjaar. Bovendien zal iedere “passieve” onderneming, dit wil zeggen zonder activiteit andere dan het ontvangen van inkomsten uit patrimonium, of hoofdzakelijk bestemd voor deze activiteit, behandeld wordt als transparant voor de communicatie van deze gegevens, die aan de verblijfsstaat van de economische begunstigde zullen overgemaakt worden.

De oprichting van een « vermogenskadaster » zal bijgevolg gemakkelijk zijn voor de Staten die dit willen. Het is duidelijk dat door de Staten, die niet hun kapitalen maar enkel de inkomsten

belasten, te verplichten om deze gegevens over te maken, het OESO de Staten de mogelijkheid wil geven om alles te weten over het patrimonium en niet enkel de belasting van de inkomsten te vergemakkelijken.

Echter, de verscherping van de regels van de FATF inzake witwassen is duidelijk ontworpen, niet zozeer, zoals men vaak op leugenachtige manier bevestigt, om de Staten de mogelijkheid te beiden samen te werken tegen de drugstrafiek en terrorisme, maar om de banken en andere beoogde beroepen te verplichten om medewerkers in hart en nieren te worden van de Staten in hun jacht op fiscale opbrengsten die nochtans stoppen met groeien.



Thierry AFSCHRIJFT



## De uithalen van de beer

### De Staat werft 800 nieuwe ambtenaar van de fiscus aan

De politiek van de aanwervingsstop in alle publieke administraties had als gevolg dat het aantal ambtenaren van de fiscus werd teruggebracht van 29.000 tot ongeveer 25.000. Dat was een normale evolutie, in een overgeadministreerd land, en waar het aantal fiscale ambtenaren per inwoner het hoogste ter wereld was en nog steeds is.

We moeten dan ook verwonderd zijn dat een regering die voorgezeten wordt door een eerste-minister die « liberaal » is, beslist heeft om de ambtenaren van de fiscale administratie in één keer opnieuw te verhogen met 800 personen.

Nochtans, als we dit vergelijken met de fiscale administratie in Nederland, gekend voor haar efficiëntie, die ook werkt in een land dat sterk gefiscaliseerd is, en een grotere bevolking heeft dan België, stellen we vast dat zij minder dan 18.000 personen nodig hebben.

Hoe verklaren we dat de Belgische politici het feit ondersteunen dat de fiscus van hun land belangrijke versterking nodig heeft om de belastingplichtigen te controleren?

De gehele pers heeft in de maatregel een vooruitgang gezien, terwijl het eigenlijk een stap terugzetten is.

De ongelikte beer



## Editoriaal

De Staten willen alles weten	1
Grensarbeiders: ondertekening van een Belgisch-Luxemburgs minnelijk akkoord	6
Renovatie en btw aan verlaagd tarief: bestemming tot bewoning na de werken is voldoende voor het Hof van Cassatie	7
Een aangifte die werd neergelegd door een mandataris is niet hetzelfde als een onbestaande aangifte	8
Als aan de voorwaarden van opschorting is voldaan, moeten de belastingverhogingen jaarlijks zijn	9
De burgerlijke vennootschap voor de optimalisering van het beheer en de overdracht van patrimonium	11
Jaarlijkse belasting op instellingen voor collectieve beleggingen: de terugwerkende kracht is niet gerechtvaardigd	12
Ambtshalve ontheffing: de administratie maakt een betwistbaar onderscheid tussen de materiële fout en juridische fout	14

## Grensarbeiders: ondertekening van een Belgisch- Luxemburgs minnelijk akkoord

Sinds enkele maanden zijn de Belgische loontrekkenden die in het Groothertogdom Luxemburg gaan werken het voorwerp van een strenge controles door de Belgische fiscale Administratie.

De belasting van de beroepsinkomsten van deze loontrekkenden in het Groothertogdom Luxemburg – ten voordele van een Belgische belasting – op basis van een zeer letterlijke toepassing van het Verdrag ter preventie van de dubbele belasting die werd afgesloten tussen België en het Groothertogdom Luxemburg, staat ter discussie.

Men moet weten dat volgens artikel 15 van het Verdrag ter preventie, een Belgische loontrekkende die in België woont en in het Groothertogdom Luxemburg werkt, zijn inkomen enkel in het Groothertogdom belast ziet, wanneer de loontrekkende fysiek aanwezig is in het Groothertogdom om er zijn loontrekkende activiteiten uit te oefenen.

De bedoeling van de controle die gedurende het volledige jaar 2014 door de Belgische fiscale Administratie werd uitgevoerd op de Belgische loontrekkenden was om hen te vragen aan te tonen dat hun loontrekkende activiteit weldegelijk fy-

siek werd uitgeoefend op Luxemburgs grondgebied.

In vele gevallen was dit bewijs moeilijk te leveren, want de Administratie was niet tevreden met alleen maar het voorleggen van het arbeidscontract en vroeg nog andere bewijzen, wat moeilijk was voor de loontrekkende die in een bedrijf werkt dat geen priksysteem heeft en nog meer voor de loontrekkende die zijn kantoor niet verlaat om te gaan eten.

Volgens de Belgische Administratie was het gevolg dat de loontrekkende die de gevraagde bewijzen niet kon voorleggen een tweede keer belast werd in België, zelfs in het geval dat de loontrekkende stipt door zijn Luxemburgse werkgever naar België of naar het buitenland werd gestuurd.

Het minnelijk akkoord van 16 maart 2015 voorzag hiervoor een tolerantiedrempel van 24 werkdagen voor de fysieke aanwezigheid buiten het gewoontelijke Werkstaat.

Daaruit resulteert dat de uitoefening van de activiteit buiten de gewoontelijke Werkstaat de belastingbevoegdheid niet wijzigt indien de duur van de uitgeoefende activiteiten korter is dan 25 dagen.

Teneinde een grotere rechtszekerheid te garanderen, zijn de ministers ook overeengekomen dat de gemeenschappelijke regels voor de controle van grensarbeiders gepubliceerd zullen worden en een gradatie inzake bewijs zullen bevatten in functie van de door de werknemer uitgeoefende activiteit. Zo zal het voor de werknemers die een activiteit uitoefenen waarvoor hun aanwezigheid op de werkvloer essentieel is, voldoende zijn om een arbeidscontract voor te leggen in hetwelke duidelijk vermeld wordt wat de uitgeoefende functies zijn en waar deze worden uitgeoefend. Er zal onder andere een mogelijkheid bestaan, onder bepaalde voorwaarden, om de bewijzen die verzameld werden voor een recent jaar in te roepen om de aanwezigheid tijdens een vorig jaar te attesteren.

Het akkoord treedt in werking vanaf 1 januari 2015.

Hopelijk zal het akkoord op een redelijke manier door de Belgische en Luxemburgse fiscale autoriteiten toegepast worden en zal dit de uitwisselingen tussen de twee landen vergemakkelijken.



Sylvie LEYDER

*Het akkoord treedt in werking vanaf 1 januari 2015.*

*Hopelijk zal het akkoord op een redelijke manier door de Belgische en Luxemburgse fiscale autoriteiten toegepast worden en zal dit de uitwisselingen tussen de twee landen vergemakkelijken.*

## Renovatie en btw aan verlaagd tarief: bestemming tot bewoning na de werken is voldoende voor het Hof van Cassatie

Onlangs heeft het Hof van Cassatie een arrest gevelde die een einde heeft gemaakt aan een rechtspraak die weinig conform was met het btw-wetboek en met de rechtszekerheid.

Artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 20 stelt dat de belasting tegen een verlaagd tarief van 6% wordt geïnd op de goederen en diensten die opgesomd zijn in tabel A van de bijlage aan dit besluit.

Tabel A, XXXI, §1, betreft de onroerende werken die uitgevoerd worden aan privéwoningen, hij stelt in het bijzonder de volgende voorwaarde om van het verlaagd tarief te genieten: *“de handelingen moeten uitgevoerd worden aan een gebouw bestemd voor bewoning dat, nadat de werken werden uitgevoerd, effectief ofwel enkel ofwel voornamelijk als privéwoning wordt gebruikt.”*

Een administratieve omzendbrief van 1986 herhaalt en verduidelijkt de toepassingsvoorwaarden van het verlaagd tarief. Ze verduidelijkt meer bepaald dat de handelingen *“moeten uitgevoerd worden aan een gebouw bestemd voor be-*

*woning waarvan de eerste bewoning reeds dateert van ten minste twintig jaar geleden en die, na de uitvoering van de werken, effectief ofwel enkel ofwel voornamelijk als privéwoning wordt gebruikt”* (Omszending nr. 6 van 22/08/1986).

Het gebeurt vaak dat een oud industrieel gebouw gerenoveerd wordt en opgesplitst wordt in individuele loten (lofts) die daarna worden verkocht.

De administratieve omzendbrief 86/006 van 22 augustus 1986 stelt hieromtrent:

*“38. De toepassing van het verlaagd tarief is, in principe, beperkt tot de in de eerste afdeling beoogde handelingen die betrekking hebben op gebouwen, die in ieder geval na de uitvoering van die handelingen (cf. nr. 39) gebouwen zijn aangevend om te worden bewoond, en dit in tegenstelling tot de gebouwen die daarvoor niet worden gebruikt”.*

En punt 39 stelt: *“De voorwaarde van de aanpassing van het gebouw aan zijn bestemming van privéwoning moet op zijn minst voldaan zijn na uitvoering der werken, maar het is niet vereist dat het gebouw reeds aan deze bestemming aangepast was vóór deze uitvoering. Het verlaagd tarief is bijgevolg toepasselijk, voor zover alle overige voorwaarden vervuld zijn, op de omvorming van een kantoorgebouw in een appartementsgebouw.”*

De tekst van de omzendbrief is dus zeer duidelijk, net zoals de tekst van

het koninklijk besluit die handelt over het gebruik als privéwoning na de uitvoering van de werken.

Gedurende vele jaren hebben de minister van financiën en zijn administratie (met inbegrip van de dienst voorafgaande beslissingen) deze interpretatie gevolgd, die het mogelijk maakte om een kantoor of industrieel gebouw om te vormen tot woning, met de toepassing van de btw aan 6%.

In 2010 was het Hof van Beroep van Luik echter van mening dat het goed reeds voor de renovatiewerken moest gebruikt worden als woning, en niet enkel daarna, dit in tegenstelling tot de tekst zelf van het koninklijk besluit en in tegenstelling tot het reeds lang ingenomen administratief standpunt.

Deze rechtspraak werd daarna door vele rechtsmachten gevolgd en de administratie profiteerde ervan om haar standpunt te veranderen en terug te komen op haar omzendbrief van 1986 door een bestemming tot bewoning voor de werken te eisen om het tarief van 6% toe te kennen.

Dit met volledige schending van:

- enerzijds, de tekst van het koninklijk besluit zelf die een bestemming na de uitvoering van de werken eist;
- anderzijds, van het recht op rechtszekerheid waarvan elke Belgische staatsburger geniet krachtens de Grondwet en de internationale verdragen ...

“

*Het Hof van Cassatie beperkt zich tot het vaststellen dat het koninklijk besluit als voorwaarde stelt dat er een bestemming tot bewoning is na de werken et dat er dus geen sprake kan zijn van het niet toekennen van het verlaagd tarief omwille van de niet-bestemming voorafgaandelijk aan de werken.*

*Dit is een goede ontwikkeling die welkom is in dit domein waar sinds vele jaren een grote rechtsonzekerheid heerst.*

## **Een aangifte die werd neergelegd door een mandataris is niet hetzelfde als een onbestaande aangifte**

Krachtens artikel 305 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen (hierna genoemd « WIB 92 ») moeten belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de belasting van natuurlijke personen, aan vennootschapsbelasting of nog aan de belasting op rechtspersonen, elk jaar een fiscale aangifte indienen bij de administratie. Alinea 5 van dit artikel bepaalt dat de belastingplichtigen beroep mogen doen op een mandataris die dan de fiscale aangifte invult en indient. Hij moet dan wel een algemeen mandaat voorleggen krachtens dewelke hij handelt.

In principe kan de belasting geldig geheven worden tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat jaar dat aangeduid wordt als het aanslagjaar (artikel 359 van het WIB 92).

Artikel 354, alinea 1 van het WIB 92 voorziet hieromtrent dat, in geval van het ontbreken van een aangifte, de belasting of het supplement, in afwijking van artikel 359, gedurende drie jaar kan geheven worden, te rekenen vanaf de 1e januari van het jaar dat het aanslagjaar aanduidt voor hetwelke de belasting verschuldigd is.

Het Hof van Cassatie heeft een zeer interessant arrest gevelde (Cass. 19 februari 2015, RG n° F.14.0112.F). De administratie heeft een oorspronkelijke bijdrage aangenomen enkel op basis van deel I van de aangifte die in naam van de twee belastingplichtigen door hun mandataris werd onderschreven. Er werd geen enkele onregelmatigheid vastgesteld voor wat betreft het bestaan van het mandaat. Vervolgens werd een bijkomende bijdrage geheven, deze keer op basis van deel II van de aangifte.

De belastingplichtigen hebben via hun mandataris een bezwaar ingediend, omdat zij van mening waren dat de termijn om deze bijkomende bijdrage op te leggen, voorbij was.

De administratie verdedigt zich met het argument dat zij het recht had om de bijkomende bijdrage te heffen binnen de buitengewone termijn van drie jaar, gezien het feit dat er een vormfout zat in de onderschreven aangifte. Met vormfout bedoelt ze het feit dat er geen bewijs was van het mandaat dat werd gegeven aan de mandataris om de fiscale aangifte neer te leggen. De controle gaf toe dat er per vergissing geen rekening werd gehouden met deel II bij de opstelling van de initiële bijdrage.

In beroep werden de belastingplichtigen in het gelijk gesteld. Het Hof is van mening geweest dat, volgens het burgerlijk recht – dat van toepassing is in fiscaal recht, bij gebrek aan specifieke afwijkende regels, het mandaat een wederzijdse overeenkomst is die zelfs mondeling kan af-

Gelukkig heeft het Hof van Cassatie zopas de situatie opgehelderd: in een arrest van 27 maart 2015 verbreekt ze het arrest van het Hof van Beroep van Gent die de toepassing van het verlaagd tarief weigerde omwille van de niet-bestemming van het goed voor bewoning voor de realisatie van de werken.

Het Hof van Cassatie beperkt zich tot het vaststellen dat het koninklijk besluit als voorwaarde stelt dat er een bestemming tot bewoning is na de werken et dat er dus geen sprake kan zijn van het niet toekennen van het verlaagd tarief omwille van de niet-bestemming voorafgaandelijk aan de werken.

Dit is een goede ontwikkeling die welkom is in dit domein waar sinds vele jaren een grote rechtsonzekerheid heerst.



Pascale HAUTFENNE



gesloten worden en kan voortvloeien uit de uitvoering die eraan werd gegeven door de mandataris (artikelen 1984 en 1985 van het Burgerlijk wetboek). Bijgevolg kan de administratie het bestaan van het mandaat niet betwisten wanneer de belastingplichtigen het bestaan ervan hebben bevestigd. De bijkomende bijdrage werd dus geannuleerd.

Het Hof van Cassatie heeft de redering van de rechter in hoger beroep behouden en heeft zo het beroep dat door de Belgische staat werd ingediend, verworpen.

Het hoger gerechtshof herhaalt zo dat de administratie niet in het bezit van het bewijs van mandaat moet gesteld worden voor het verlopen van de termijn voor de neerlegging van de aangifte. Bovendien kan ze niet

van haar recht misbruik maken door een bijkomende bijdrage te heffen binnen de buitengewone termijn van drie jaar om een fout te verdoezelen die door één van haar diensten werd begaan bij het vestigen van de oorspronkelijke bijdrage.



Florence CAPPUYNS

## Als aan de voorwaarden van opschorting is voldaan, moeten de belastingverhogingen jaarlijks zijn

Sinds meerdere jaren is het Grondwettelijk Hof van mening dat het in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet (principe van gelijkheid), gelezen samen met artikel 6 van het Europees Verdrag van de Bescherming van de Mensenrechten (recht op een eerlijk proces), dat de rechter in fiscale zaken geen opschorting kan toekennen wanneer in een bepaald geval aan de voorwaarden voor de toekenning ervan is voldaan.

Ter herinnering, een verhoging van de belasting wordt beschouwd als een strafrechtelijke sanctie.

De Belgische wetgever heeft echter de toepasselijke wetgeving nog niet veranderd, zodat de fiscale rechtsinstanties niet over de

mogelijkheid beschikken om een opschorting toe te kennen van de doorvoering van een verhoging (of van een boete).

In haar arrest van 27 maart 2014 had het Grondwettelijk Hof geoordeeld dat, gezien het de rechtbank niet toegelaten is om het voordeel van opschorting toe te kennen, artikel 444 van het Wetboek op Inkomstenbelastingen 1992 (betreffende belastingverhogingen) de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet schendt. Datzelfde Hof heeft echter gepreciseerd dat deze vaststelling van ongrondwettelijkheid niet leidde tot de onmogelijkheid om deze bepaling nog langer toe te passen wanneer de hoven en rechtbanken vaststellen dat:

- de inbreuken gepleegd zijn;
- het bedrag van de boete niet onevenredig is met de ernst van de inbreuk
- dat er geen reden was om de opschorting toe te kennen, ook al was de mogelijkheid om de opschorting toe te kennen voorzien bij wet.

De gepubliceerde rechtspraak handelde voornamelijk over gevallen in welke de hoven en rechtbanken hadden geoordeeld, rekening houdend met de feitelijke omstandigheden, dat er niet aan de toekenningsvoorwaarden van een opschorting was voldaan. De hoven en rechtbanken hebben zich dus de vraag niet moeten stellen over wat het gevolg van de ongrondwettelijkheid zou zijn

*Het Hof is van mening geweest dat, volgens het burgerlijk recht – dat van toepassing is in fiscaal recht, bij gebrek aan specifieke afwijkende regels, het mandaat een wederzijdse overeenkomst is die zelfs mondeling kan afgesloten worden en kan voortvloeien uit de uitvoering die eraan werd gegeven door de mandataris (artikelen 1984 en 1985 van het Burgerlijk wetboek). Bijgevolg kan de administratie het bestaan van het mandaat niet betwisten wanneer de belastingplichtigen het bestaan ervan hebben bevestigd. De bijkomende bijdrage werd dus geannuleerd.*

van het voornoemde artikel 444 met betrekking tot de “opgelegde” verhoging, en ze hebben hun beslissingen voldoende kunnen onderbouwen door te stellen dat er in ieder geval niet aan de materiële omstandigheden om een opschorting toe te kennen, was voldaan.

In een recente zaak (vonnis van de rechtbank van eerste instantie van Luik van 11 maart 2015), was er net wel voldaan aan de toekenningsvoorwaarden voor opschorting. Het ging net over de zaak in dewelke het Grondwettelijk Hof haar voornoemd arrest heeft geveld (op prejudiciële vraag).

De rechtbank heeft zo geoordeeld dat het opportuun zou zijn om een opschorting toe te kennen omwille van het feit dat de belastingplichtige (uiteindelijk) had meegewerkt aan de vestiging van de verschuldigde belasting en dat hij zijn akkoord had gegeven op belangrijke rechtzettingen. Op die manier had de belastingplichtige blijk gegeven van goede wil en werd hij geconfronteerd met een belangrijke fiscale schuld die de continuïteit van zijn onderneming in het gevaar bracht. De rechtbank was tevens van mening dat de toekenning van de opschorting de belastingplichtige kon aanzetten om zich te herpakken door de dreiging van uitvoering van de veroordeling tot de betaling van de verhoging, in geval van recidivisme.

In dit geval was er geen twijfel over de echtheid van de gepleegde

inbreuk en de administratie had onderlijnd dat het oneerlijk zou zijn dat er geen enkele sanctie zou weerhouden worden ten laste van de belastingplichtige, terwijl de belastingplichtigen voor wie de frauduleuze intentie niet werd weerhouden, effectief de belastingverhogingen moesten betalen.

De rechtbank van eerste instantie van Luik heeft echter geoordeeld dat:

“

*De belastingverhogingen worden zo verlicht.*

*De rechtbank had uiteindelijk geen andere keuze, aangezien de belastingverhoging in dit geval gebaseerd was op een bepaling die werd beschouwd als zijnde in strijd met de Grondwet en met het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens.*

”

« Vandaar dat de Rechtbank niet kan beslissen, hoewel de omstandigheden het opleggen, om een opschorting toe te kennen, dit impliceert dat artikel 444 van het WIB 92, die de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, gelezen samen met artikel 6 van het Europees Verdrag ter Bescherming van de Mensenrechten, niet kan toegepast worden in dit geval, hoe spijtig deze situatie ook is ».

De belastingverhogingen worden zo verlicht.

De rechtbank had uiteindelijk geen andere keuze, aangezien de belastingverhoging in dit geval gebaseerd was op een bepaling die werd beschouwd als zijnde in strijd met de Grondwet en met het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens.

Op die manier, zolang de wetgever geen mogelijkheid voorziet voor de rechters in fiscale zaken om een opschorting toe te kennen voor fiscale boetes en belastingverhogingen, kunnen de belastingplichtigen die voldoen aan de voorwaarden om te genieten van een opschorting de afzwakking van de belastingverhogingen of fiscale boetes vragen en bekomen.

In principe zijn de voorwaarden aan dewelke moet voldaan zijn, het ontbreken van een voorafgaande veroordeling, het onevenredig karakter van de boete met de ernst van de gepleegde inbreuk en (vooral) de overtuiging van de rechter dat de dreiging om de sanctie uit te voeren de belastingplichtige zal aanzetten om zich te verbeteren.



Tristan KRSTIC

## De burgerlijke vennootschap voor de optimalisering van het beheer en de overdracht van patrimonium

Zijn patrimonium overdragen aan de volgende generatie op een gecontroleerde en fiscaal minder belaste manier, zonder het beheer van de goederen, noch en vooral de bronnen van de persoonlijke inkomsten van hen die het samengesteld hebben, in het gedrang te brengen: dat is de wens van vele belastingplichtigen die bezorgd zijn over de belangen van hun naasten, nog meer dan van hun eigen belangen.

De oprichting van een burgerlijke vennootschap kan deze twee bezorgdheden samenbrengen in één en dezelfde beweging.

Een vennootschap van dat type kan met heel weinig formaliteiten opgericht worden (ook onderhands) en is, over het algemeen, enkel gekend door de betrokken familie en hun rechtstreekse co-contractanten (banken, verzekeringsmaatschappijen, vermogensbeheerders). In tegenstelling tot de gewoonlijke rechtsvormen brengt ze weinig terugkerende kosten met zich mee, moet ze aan geen enkele publiciteitsformaliteit voldoen, en moet er geen minimum kapitaal worden ingebracht – waardoor ze ook toe-

gankelijk wordt voor de meer bescheiden patrimonium, voor zover dat de deelnemers de wil hebben om zich te verenigen en betrokken te worden in de nieuwe organisatie van het patrimonium.

De burgerlijke vennootschap is dus, juridisch gezien, een onverdeelde in dewelke elk van de vennoten moet beslissen om een deel van zijn eigen vermogen in te brengen, om hen in de onverdeelde samen te brengen, zelfs al varieert de waarde van deze inbreng aanzienlijk van de ene vennoot ten opzichte van de andere. Het kunnen alle soorten roerende goederen zijn: bankrekeningen, vorderingen, kunstwerken, juwelen, ...

Het is dus volkomen mogelijk om deze onverdeelde te creëren tussen ouders en kinderen, waarbij de ouders het grootste deel van de fondsen inbrengen en de kinderen voor een kleiner gedeelte bijdragen.

Het doel van deze vennootschap is enkel het beheer van het vermogen, in naam en voor rekening van de vennoten. Dit beheer wordt over het algemeen toevertrouwd aan een zaakvoerder die bijvoorbeeld één of beide ouders kan zijn die een inbreng heeft of hebben gedaan, om zo een coherentie in het managementbeleid van het vermogen te behouden.

Op zich is de burgerlijke vennootschap fiscaal « onbestaande »:

“

*Door de burgerlijke vennootschap kan een groot aantal families stoppen met te zoeken hoe ze van een cirkel een vierkant moeten maken: zijn roerend vermogen overdragen mits betaling van verlaagde successierechten, dit alles met behoud van de controle en een belangrijk genot ervan, en dit gedurende zijn hele leven.*

”

- de oprichting van deze vennootschap gebeurt zonder enige fiscale last, voor zover dat de uitgevoerde inbrengen enkel en alleen roerende goederen zijn (het stelsel van gebouwen is zwaarder belast zowel bij de inbreng in de vennootschap als bij de ontbinding ervan);

- Voor wat betreft de inkomstenbelasting heeft de fiscus geen enkele greep op deze burgerlijke vennootschap die in hun eigen niet bestaat; de natuurlijke personen blijven op dezelfde manier belast worden als voor hun inbreng in de burgerlijke vennootschap en de creatie van de onverdeelde;

- ten slotte brengt de ontbinding van dit soort vennootschappen geen registratierechten met zich mee (ten minste voor wat betreft de roerende goederen).

De onverdeelde van de burgerlijke vennootschap heeft echter het grote voordeel dat ze vertegenwoordigd wordt door effecten – de onverdeelde aandelen –, die zoals alle effecten het voorwerp kunnen

zijn van schenkingen ten voordele van personen die men wenst te bevoordelen. Deze schenkingen kunnen ofwel geregistreerd worden aan het verlaagde tarief (van 3 % tot 7,7 %, volgens de graad van verwantschap en het Gewest waar de schenker woonachtig is), ofwel niet geregistreerd worden (in dat geval moet de schenker nog drie jaar leven na zijn schenking om de latere debitering van successierechten te vermijden).

Men doet er goed aan om aan deze schenkingen beschermingsclausules voor de schenkers-ouders te koppelen, zoals een vruchtgebruik, een uitkering of zelfs een bepaald recht op onttrekking aan het kapitaal, en vooral, deze mogelijkheid om te genieten van deze bron van inkomsten zal verbonden blijven met het bestaan van de vennootschap en aan de statutaire bevoegdheden van de zaakvoerder die voor onbepaalde duur zal benoemd worden, met bevoegdheden die hem toelaten de nodige fondsen voor deze betalingen te onttrekken aan het eigen vermogen.

Er is niets triestiger dan uw eigen kinderen voor het gerecht te moeten dagen, omdat zij, eens de schenking is gebeurd, beslissen om aan de conventionele uitkering die aan het begin van de schenking werd voorzien, te voldoen.... terwijl, omkaderd door de burgerlijke vennootschap, de aangestelde zaakvoerder daarentegen de uitkering, het vrucht-

gebruik of zelfs het deel van het kapitaal mag onttrekken, zonder dat de kinderen moeten betrokken worden bij deze onttrekking.

Door de burgerlijke vennootschap kan een groot aantal families stoppen met te zoeken hoe ze van een cirkel een vierkant moeten maken: zijn roerend vermogen overdragen mits betaling van verlaagde successierechten, dit alles met behoud van de controle en een belangrijk genot ervan, en dit gedurende zijn hele leven.



Séverine SEGIER

## Jaarlijkse belasting op instellingen voor collectieve beleggingen: de terugwerkende kracht is niet gerechtvaardigd

Op 7 mei 2015 heeft het Grondwettelijk Hof een arrest gevelde waarmee zij de artikelen 70, 1°, 73, alinea 1 en 74 van de wet van 30 juli 2013 houdende diverse bepalingen annuleert.

Door de wet van 30 juli 2013 is het tarief van de jaarlijkse belasting op instellingen voor collectieve beleggingen, voorzien in artikel 161ter van het Wetboek van successierechten, verhoogd van 0,0965 % naar 0,12 % en van 0,0925 % naar 0,1929 %. De verhoging is in werking getreden op 1 januari 2013.

In hun aanvraag tot nietigverklaring hebben de verzoekende partijen aan het Hof gevraagd om de hiervoor genoemde bepalingen te annuleren. Ze hebben het feit ingeroepen dat deze bepalingen de financiële instellingen die zich vooral financieren via stortingen afkomstig van het grote publiek op een kennelijk disproportionele manier benadelen in vergelijking met financiële instellingen die zich voornamelijk op de kapitaalmarkt financieren.

Ze hebben bijgevolg de schending van het gelijkheidsprincipe

ingeroepen wegens de ongelijkheid in behandeling van verschillende categorieën van belastingplichtigen en de schending van het gelijkheidsprincipe, omdat de wetgever geen rekening zou gehouden hebben met de verschillen in bijdragecapaciteit van de belastingplichtigen.

Uit de voorbereidende werken blijkt dat de doelstelling van de verhoging van de abonnements-taks enerzijds de compensatie van het verlies van budgettaire middelen is en anderzijds om de kredietinstellingen aanzetten tot het investeren in de reële economie.

Het eerste rechtsmiddel dat door de verzoekende partijen werd ingeroepen, werd door het Hof ongegrond verklaard, omdat zij van mening was dat de maatregel niet onevenredig was voor de nagestreefde doelstellingen.

Een ander rechtsmiddel bestond uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in combinatie met het principe van de rechtszekerheid, het principe van de niet-terugwerkende kracht

van wetten en artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens.

Het Hof herinnert ons eraan dat een regel van fiscaal recht enkel als terugwerkend kan gekwalificeerd worden als ze toegepast wordt op feiten, daden en situaties die definitief waren op het ogenblik dat ze gepubliceerd werden.

De verhoging van het tarief van de abonnementstaks op 1 januari 2013 is van toepassing op een situatie die definitief is geworden. Artikel 73, alinea 1 van de wet van 30 juli 2013 kent een terugwerkend effect toe aan artikel 70 van diezelfde wet.

Het Hof stelt duidelijk dat de niet-terugwerkende kracht van wetten een garantie is met als doel het voorkomen van rechtsonzekerheid. Deze garantie vereist dat de inhoud van het recht voorspelbaar en toegankelijk is, zodat de burger in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde daad kan bepalen op het ogenblik dat deze daad wordt gesteld. De terugwerkende kracht kan enkel worden gerecht-

vaardigd wanneer ze essentieel is om een doelstelling van algemeen nut te realiseren.

Dit rechtsmiddel werd aanvaard door het Hof dat bevestigt dat noch de voorbereidende werken, noch de memorie van de Ministerraad echter zeggen waarom het onontbeerlijk is om een terugwerkend effect toe te kennen aan de betwiste verhoging om die doelstellingen te behalen.

Met dit arrest heeft het Grondwettelijk Hof de redenering die in het begin van het jaar werd gehouden, bevestigd. Ze heeft inderdaad dezelfde argumentatie ontwikkeld in een arrest van 22 januari 2015 (dat het voorwerp was van een commentaar in het magazine van maart 2015).



Florence CAPPUYNS



*De terugwerkende kracht kan enkel worden gerechtvaardigd wanneer ze essentieel is om een doelstelling van algemeen nut te realiseren.*

*Noch de voorbereidende werken, noch de memorie van de Ministerraad echter zeggen waarom het onontbeerlijk is om een terugwerkend effect toe te kennen aan de betwiste verhoging om die doelstellingen te behalen.*





## Ambtshalve ontheffing: de administratie maakt een betwistbaar onderscheid tussen de materiële fout en juridische fout

Artikel 376 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen (hierna genoemd « het Wetboek ») heeft betrekking op de procedure genaamd « amtsshalve ontheffing ». Krachtens deze procedure kan een belastingplichtige, onder bepaalde voorwaarden, de herziening van een fiscale bijdrage vragen na het verlopen van de gewone bezwaarperiode. Hij kan deze aanvraag doen gedurende een periode van vijf jaar waarvan de aanvang varieert afhankelijk van het motief van de ingeroepen ontheffing.

Meer specifiek voorziet artikel 376 van het Wetboek dat een belastingplichtige de belastingontheffing kan vragen na het verlopen van de periode van zes maanden die voorzien is voor de indiening van een bezwaarschrift in drie soorten situaties. Hij kan deze eerst en vooral bekomen wanneer de verhogingen het resultaat zijn van materiële fouten (niet van juridische fouten), van dubbel gebruik, van nieuwe documenten of feiten waarvan de laattijdige voorlegging door correcte motieven gerechtvaardigd

is. De amtsshalve ontheffing kan ook toegekend worden voor wat betreft het overschot van belastingkredieten, voorheffingen en voorafbetalingen wanneer de administratie de bijdrage heeft vastgesteld zonder rekening te houden met deze verrekenbare elementen. Ten slotte voorziet artikel 376 van het Wetboek dat bepaalde specifieke belastingverlagingen, die limitatief opgesomd zijn, het voorwerp kunnen zijn van een amtsshalve ontheffing.

De regels met betrekking tot de bewijslast verschillen naargelang de rechtvaardiging van de aanvraag voor ontheffing. Indien de belastingplichtige het bestaan inroept van een materiële fout, een dubbel gebruik, of nog van nieuwe documenten of feiten, zal hij daarvan het bewijs moeten leveren, wat in de praktijk soms moeilijk zal zijn. De bewijslast zal daarentegen minder zwaar zijn in de twee andere gevallen. Zo zal het voor de belastingplichtige die meent dat een fiscale bijdrage moet ontheven worden, omdat er geen rekening werd gehouden met een belastingvermindering bedoeld in artikel 376 van het Wetboek, voldoende zijn om het recht te hebben dat de ontheffing zou kunnen doorgevoerd worden.

Er zich van bewust zijnde dat het niet gemakkelijk is om het bestaan aan te tonen van een materiële fout, van een dubbel gebruik of van nieuwe documenten of feiten, heeft de wetgever, met een

wet van 21 december 2013, de lijst van de belastingverminderingen die opgesomd zijn in artikel 376 van het Wetboek uitgebreid. Dit initiatief moet positief onthaald worden. Het is echter betreurenswaardig dat deze wetswijziging pas vanaf het aanslagjaar 2014 van toepassing is en dus niet voor de voorgaande jaren.

De administratie heeft de wijziging van artikel 376 van het Wetboek becommentarieerd in haar omzendbrief nr. 38/2014 van 22 september 2014. Het eerste gedeelte ervan is gewijd aan de wetswijziging die resulteert uit de wet van 21 december 2013. Het tweede gedeelte neemt echter afstand van dit objectief en heeft betrekking op de notie van materiële fout. De redenering die daarover door de administratie wordt geformuleerd, valt op vele punten te bekritisieren.

Ze probeert inderdaad om een typologie op te maken van fouten die als materieel moeten beschouwd worden en deze die tot juridische fouten leiden. Deze stap kan niet goedgekeurd worden. Zoals de administratie het zelf erkent, het is de studie van elk dossier die ervoor moet zorgen dat een onderscheid kan gemaakt worden tussen een juridische fout en een dwaling in feite. Er kan geen categorisatie van fouten opgemaakt worden zonder rekening te houden met de feitelijke omstandigheden die eigen zijn aan elk geval. Bovendien

“

*De administratieve omzendbrieven zijn afkomstig van de fiscale administratie en houden dus geen dwingende rechtsregels in. De belastingplichtige die ziet hoe de richtlijnen van deze omzendbrief op hem worden toegepast, kan de weigering van ambtshalve ontheffing aanvechten voor de rechtsinstanties, zonder dat deze gehouden zijn tot de toepassing van de omzendbrief.*

”

moet de twijfel in het voordeel van de belastingplichtige zijn. De administratie ontkent dit nochtans ook niet. In tegendeel, ze citeert zelf, in haar omzendbrief, het arrest van het Hof van Cassatie van 14 september 1990 die dit principe inzake ambtshalve ontheffing heeft erkend.

Naast deze algemene opmerking is het feit dat bepaalde situaties, volgens de administratie, uit de juridische fouten moeten voortkomen, ten zeerste te bekritisieren. Het meest frappante geval is dat in hetwelke een belastingplichtige een bedrag niet had opgenomen in zijn fiscale aangifte noch in de bijlage aan deze aangifte. Deze inschrijving had hem bijvoorbeeld de mogelijkheid gegeven om een fiscale aftrek of een belastingvermindering te bekomen. Volgens de omzendbrief, wanneer de administratie over deze informatie beschikt in het

dossier van de belastingplichtige, kan de fout slechts gekwalificeerd worden als materieel als ze wordt vastgesteld door een ambtenaar. A contrario dus, volgens de administratie, wanneer de belastingplichtige zelf bewust wordt van de fout zou deze moeten gekwalificeerd worden als juridische fout en kan ze dus niet het voorwerp zijn van een ontheffing. Het is onaanvaardbaar om een ambtshalve ontheffing te verwerpen enkel en alleen omdat de fout werd vastgesteld door de belastingplichtige en niet door de ambtenaar. Dit is nog meer het geval mede gelet op het feit dat de materiële fout bedoeld in artikel 376 van het Wetboek evengoed een fout van de belastingplichtige kan zijn als een fout van de administratie.

Behalve twee gevallen in dewelke ze heeft geschreven dat een fout in principe (we onderlijnen) een juridische fout is, lijkt de administratie voorts aan de belastingplichtige geen mogelijkheid te geven om aan te tonen dat een fout die zij als juridische fout beschouwt in werkelijkheid een materiële fout is. Een fout kan echter niet onweerlegbaar als juridische fout worden beschouwd. De belastingplichtige moet allereerst de mogelijkheid hebben om de feitelijke omstandigheden die inherent zijn aan de ingeroepen fout uit te leggen.

De administratie gebruikt dus het ontbreken van een wettelijke

definitie van de notie materiële fout als argument om te proberen er een (zeer) restrictieve toepassing van te maken. Deze redenering kan niet worden gevolgd.

Ter herinnering niettemin, de administratieve omzendbrieven zijn afkomstig van de fiscale administratie en houden dus geen dwingende rechtsregels in. De belastingplichtige die ziet hoe de richtlijnen van deze omzendbrief op hem worden toegepast, kan de weigering van ambtshalve ontheffing aanvechten voor de rechtsinstanties, zonder dat deze gehouden zijn tot de toepassing van de omzendbrief.



Gauthier VAEL

**IDEFISC**

Tel.: 02/646 46 36

Fax: 02/644 38 00

**IDEFISC wordt uitgegeven  
door Thierry AFSCRIFT**

in samenwerking met  
Pascale HAUTFENNE  
hoofdredacteur  
en

Florence CAPPUYNS  
Tristan KRSTIC  
Sylvie LEYDER  
Séverine SEGIER  
Gauthier VAEL

**Verantwoordelijke uitgever**

Thierry AFSCRIFT  
rue Lens 13  
1000 Bruxelles

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Volgend nummer**

september 2015

Wil u Idefisc per e-mail  
ontvangen, stuur dan  
uw e-mailadres naar  
[info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

Les informations publiées par  
IDEFISC sont données à titre de  
renseignements; il ne s'agit pas de  
consultations juridiques portant sur des  
situations déterminées.

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).

Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)