



# IDEFISC®

Juridische nieuwsbrief: verschijnt driemaandelijks

© IDEFISC Internationale vereniging met wetenschappelijk doel - Nummer : 90 - Afgiftekantoor: Brussel V - maart 2015 - info@idefisc.be

## Editoriaal

### Schande over de belastingplichtige!

Overall in Europe lijken de Staten de inning van belastingen dat voorgesteld wordt als «*strijd tegen de fiscale fraude*» als groot nationaal speerpunt te beschouwen.

Onlangs nog was het voldoende dat een consortium van journalisten, dat kennelijk op illegale wijze gegevens had gekregen afkomstig van een overheidsinstantie, oude fiches bekend maakte, die misschien wel werden gestolen van een Zwitserse bank, en enkele namen in het rond strooide, opdat, her en der, politici eisten dat men de bevoegdheden van de administratie tegenover de belastingplichtige nog zou versterken, en zelfs dat men het aantal ambtenaren die belast zijn met fiscale onderzoeken nog zou vergroten.

Blijkbaar denkt niemand er aan dat, wanneer de Staat meer dan 50% uitgeeft van wat elkeen produceert, en er iets minder van afhoudt, dat dit betekent dat het systeem reeds semi-collectivistisch is, en dat elke bijkomende belastingheffing, vooral gepaard gaande met nieuwe fiscale bevoegdheden, een nieuwe vermindering van de individuele vrijheden inhoudt.

Men hoort weliswaar vaak het puur populistisch argument dat als de fraudeurs zouden betalen, dan zou dit het mogelijk maken om de belastingen van de andere belastingplichtigen te doen dalen. Sedert dat we strijden tegen de fraude heeft dit argument in realiteit geen enkele bijval gekend. Wanneer de inkomsten van de Staat stijgen, stijgen ook

de uitgaven, maar de belastingen dalen nooit.

Zelfs wanneer een regering, zoals de huidige Belgische regering, bevestigt dat ze de fiscale lasten niet meer willen verzwaren, toont haar budget net het omgekeerd aan: in 2015 inde de Belgische Staat 3,6 miljard euro meer aan belastingen dan in 2014, zonder dat dit werd gerechtvaardigd, noch door een onbestaande geworden inflatie, noch door een groei, die helaas ook reeds verleden tijd is geworden.



Thierry AFschrift

## De slagen van de berenklaauw

### Minnelijke regularisaties en te kwader trouw

De rode en groene politici, die vaak als voornaamste doel hebben om de inkomsten van de Staat te doen stijgen, zeggen vandaag bezorgd te zijn door het feit dat de fiscale administratie minnelijke regularisaties aanvaardt van inkomsten afkomstig van buitenlandse goederen.

Wanneer diezelfde administratie fraude ontdekt, en haar rendement verhoogt, verheugen diezelfde partijen zich nochtans openlijk. Kunnen zij uitleggen waarom de zaken veranderen wanneer het de belastingplichtigen zelf zijn die komen opbiechten dat ze nagelaten hebben om inkomsten aan te geven gedurende de laatste 7 jaren ?

De rol van de fiscale administratie is om belastingen te heffen. Als een belastingplichtige erkent, ook al is dit laattijdig, inkomsten te hebben verkregen, is het normaal dat ze deze belast en is het logisch dat uniforme regels worden opgesteld om deze procedure te regelen.

We zouden niet weten wat er aan de fiscus kan verweten worden als hij zo zijn taak van het innen van belastingen uitvoert. Voor een keer dat de belastingplichtigen deze vrijwillig willen betalen, zou het absurd zijn om hun offer niet te aanvaarden.

Zij worden ongetwijfeld niet vervolgd op strafrechtelijk gebied wanneer ze regulariseren. Maar dit geldt voor nagenoeg iedereen die, zonder een spontane ontwikkeling te kunnen invoeren, het voorwerp uitmaakt van een fiscaal onderzoek die een fraude aan het licht brengen. Iedereen weet dat het onmogelijk en ongerechtvaardigd is om hen allemaal te vervolgen. Het behoud van een permanent systeem van administratieve regularisatie moet dus iedereen tevreden stellen, behalve de fundamentalisten van het etatisme.

## Editoriaal

Schande over de belastingplichtige!	1
Frankrijk door het hof van justitie veroordeeld voor haar sociale heffingen op het inkomen van niet-inwoners	4
De nieuwe tax shelter regeling voor de bioscoop is van kracht	5
Kan men de regelmatigheid van een dwangbevel inzake btw op grond van het ontbreken van bewijs van een delegatie van bevoegdheden betwisten?	6
Het vruchtgebruik op het gebouw dat ter beschikking wordt gesteld van de bedrijfsleider is aftrekbaar	8
Jaarlijkse belasting op instellingen voor collectieve beleggingen: het retroactieve effect schendt het recht op rechtszekerheid	10
Laattijdige neerlegging van de aangiften van nalatenschap in het Vlaams Gewest: hogere boetes	12
Het einde van een buitensporige bijdrage aan 309%	13
Houder zijn betekent niet volle eigenaar zijn	14

## Frankrijk door het hof van justitie veroordeeld voor haar sociale heffingen op het inkomen van niet-inwoners

Op 26 februari 2015 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie een beslissing genomen die in eerste instantie de Belgische inwoners die een tweede verblijf in Frankrijk hebben, zal interesseren.

We weten dat het Franse belastingstelsel van inkomsten uit vermogen gekenmerkt wordt door het feit dat de belastingplichtige niet alleen aan deze belasting onderworpen is, maar ook aan “bijdragen voor sociale zekerheid” (genaamd CSG en CRDS) die momenteel meer dan 15% van het inkomen bedragen. Zo ziet een Franse belastingplichtige die, bijvoorbeeld op vastgoedgebied, een meerwaarde realiseert, zich een belasting van 19% opgelegd worden, vermeerderd met een 15 procent voor sociale bijdragen, ofwel een totale belasting van 34%.

Tot in 2012 waren niet-inwoners die over onroerende inkomsten afkomstig uit Frankrijk beschikten, deze sociale zekerheidsbijdragen niet verschuldigd, maar de retroactieve wet op de finan-

ciën van juli 2013 heeft dit gunstregime stopgezet, waardoor vele Belgen in een zekere ontredde- ring ondergedompeld werden: niet alleen zagen zij hun huur-inkomsten uit hun gebouwen in Frankrijk veel zwaarder belast, maar werden ze bovendien veel hoger belast als ze beslisten om zich ervan te ontdoen en daar- door een meerwaarde creëren!

Dat was zonder te rekenen op de volharding van een ..... Nederlandse inwoner!

Deze Nederlandse inwoner, die in Frankrijk woonde maar bij een Nederlands bedrijf werkte, had lijfrenten ontvangen van Nederlandse verzekeringsmaatschap- pijen die door de Franse admin- istratie beschouwd werden als inkomsten uit vermogen, en dus onderworpen aan de CSG en de CRDS. De Nederlandse inwoner, die in zijn thuisland reeds aan het systeem van sociale zeker- heid onderworpen was, heeft laten gelden dat hij, conform

de Vordering (EU) nr. 1408/71, slechts aan één systeem van so- ciale zekerheid kon onderwor- pen worden. Als zijn inkomsten dus reeds het voorwerp hadden uitgemaakt van heffingen in Ne- derland, dan konden ze niet meer opnieuw aan een dergelijke soci- ale inhouding onderworpen wor- den in Frankrijk.

Verrast door de vraag heeft het EHVJ beslist dat de Verordening nr. 1408/71 in die zin moet ge- interpreteerd worden dat heffin- gen op inkomsten uit vermogen, zoals deze die in voorkomend geval werden toegepast, een di- recte en pertinente link vormen met bepaalde sociale zeker- heidstakken die in deze Verorde- ning opgesomd worden wanneer zij bijdragen tot de financiering van de verplichte systemen van sociale zekerheid, en dat ze dus tot het toepassingsveld van deze verordening behoren.

Anders gezegd, de CSG en de CRDS mogen dus niet toegepast worden op inkomsten uit vermo-

“

*De onroerende inkomsten van Franse oorsprong van Franse niet-inwoners die onderworpen zijn aan de sociale zekerheid in België of in een andere Lidstaat, voortaan aan de CSG en de CRDS.*

*Bovendien, als sommigen recent hun Franse tweede verblijf hebben verkocht en zij bij die gelegenheid Franse sociale bijdragen werden ingehouden, kan er misschien nog een bezwaarschrift tegen deze belasting worden ingediend!*

”

gen van een Franse inwoner als hij reeds onderworpen is aan een sociaal zekerheidssysteem van een andere Lidstaat.

Ook, en het is hier dat de Belgen die een tweede verblijf hebben in Frankrijk opnieuw kunnen lachen, ontsnappen de onroerende inkomsten van Franse oorsprong van Franse niet-inwoners die onderworpen zijn aan de sociale zekerheid in België of in een andere Lidstaat, voortaan aan de CSG en de CRDS.

Bovendien, als sommigen recent hun Franse tweede verblijf hebben verkocht en zij bij die gelegenheid Franse sociale bijdragen werden ingehouden, kan er misschien nog een bezwaarschrift tegen deze belasting worden ingediend!



Martin VAN BEIRS

## De nieuwe tax shelter regeling voor de bioscoop is van kracht

Op 1 januari 2015 is de wet van 12 mei 2014 van kracht geworden die de tax shelter-regeling wijzigt, die we in een vorig nummer hebben besproken.

Daarnaast worden de uitvoeringsmodaliteiten van deze wet verduidelijkt in een koninklijk besluit van 19 december 2014.

De nieuwe wet legt onder meer aan productiebedrijven in de cinematografie en aan tussenpersonen de verplichting op om een erkenning te bekomen.

De erkenningsaanvraag zal aan bepaalde voorwaarden moeten voldoen en zal aan de gespecialiseerde cel Tax Shelter van de fiscale administratie moeten gericht worden die zal nagaan of aan alle voorwaarden werd voldaan.

Productiebedrijven moeten - naast de benaming, het ondernemingsnummer en het maatschappelijk doel - ook een dossier bijvoegen met daarin een kopie van de laatste gecoördineerde statuten, in voorkomend geval een organigram van de groep tot dewelke dit bedrijf behoort, een attest waarmee wordt bevestigd dat het productiebedrijf geen omroep is of geen bedrijf is dat verbonden is met Belgische of buitenlandse

omroepen, een verbintenis tot het respecteren van de wetgeving inzake de tax shelter-regeling, een verbintenis tot het respecteren van het verbod dat noch het productiebedrijf noch de bedrijven die met haar banden hebben een in aanmerking komende belegger mogen worden, alsook een verbintenis tot het respecteren van het verbod dat het bedrijf geen tussenpersoon mag zijn.

De tussenpersonen zullen een dossier moeten indienen met daarin het organigram van de groep en de verbintenis om de wetgeving rond de tax shelter-regeling te respecteren, alsook, indien het om een rechtspersoon gaat, een kopie van de laatste gecoördineerde statuten en een attest ter bevestiging dat de tussenkomende vennootschap geen in aanmerking komend productiebedrijf of in aanmerking komende belegger is.

Als aan de voorwaarden voldaan werd, wordt de erkenning in principe toegekend voor onbepaalde duur (behalve wanneer het gaat om een nieuwe erkenning na intrekking van de initiële erkenning).

We herhalen dat de beleggers in de nieuwe regeling geen rechten meer verwerven die verbonden zijn aan de productie, maar wel een fiscaal voordeel dat bestaat uit een provisoire vrijstelling van de belastbare winst, voor het belastbare tijdperk tijdens dewelke de kaderovereenkomst werd getekend, aan 310% van de bedragen die ze beloofd hebben te storten en die effectief werden

“*De beleggers in de nieuwe regeling geen rechten meer verwerven die verbonden zijn aan de productie, maar wel een fiscaal voordeel dat bestaat uit een provisoire vrijstelling van de belastbare winst, voor het belastbare tijdperk tijdens dewelke de kaderovereenkomst werd getekend, aan 310% van de bedragen die ze beloofd hebben te storten en die effectief werden gestort binnen de drie maanden na de ondertekening van de kaderovereenkomst. Net zoals onder de vroegere regeling bestaat er echter bepaalde limieten, vandaar dat de vrijstelling in kwestie beperkt is tot 50%, met een plafond van 750.000€, van de gereserveerde belastbare winst van het belastbare tijdperk.*”

gestort binnen de drie maanden na de ondertekening van de kaderovereenkomst. Net zoals onder de vroegere regeling bestaat er echter bepaalde limieten, vandaar dat de vrijstelling in kwestie beperkt is tot 50%, met een plafond van 750.000€, van de gereserveerde belastbare

winst van het belastbare tijdperk.

De vroegere regeling, die in artikel 194ter van het Wetboek van inkomstenbelastingen vóór haar wijziging door de wet van 12 mei 2014 werd voorzien, blijft ondertussen van toepassing op kaderovereenkomsten die getekend werden vóór 1 januari 2015.



Lida ACHTARI

## **Kan men de regelmatigheid van een dwangbevel inzake btw op grond van het ontbreken van bewijs van een delegatie van bevoegdheden betwisten?**

In btw-aangelegenheden moet het dwangbevel dat uitgevaardigd wordt in geval van niet-betaling van de belasting gevisieerd en uitvoerbaar verklaard worden door de Gewestelijke directeur van de btw-administratie. Hij kan zijn taak ook delegeren aan een ambtenaar van lagere rang die door hem werd aangesteld. Hierdoor komt het vaak voor dat er op dwangbevelen inzake btw vermeld staat “*Door de heer X, Directeur ad interim (A.I.), aangesteld door de Gewestelijke directeur van de administratie van de belasting op de toegevoegde waarde*”.

Dit werd voorzien in artikel 85, §1ste, al. 1 van het btw-wetboek:

*“bij gebreke van voldoening van de belasting, interesten, administratieve geldboeten en toebehoren wordt een dwangbevel uitgevaardigd door de met de invordering belaste ambtenaar; dit wordt gevisieerd en uitvoerbaar verklaard door de gewestelijke directeur van de Administratie*



van de belasting op de toegevoegde waarde, registratie en domeinen of door de door hem aangewezen ambtenaar en, in de gevallen bepaald door de Koning, door de gewestelijke directeur van de Administratie der douane en accijnzen, of door de door hem aangewezen ambtenaar”.

Sommigen hebben de regelmatigheid van hun dwangbevel betwist omwille van het feit dat de delegatie van bevoegdheden niet duidelijk door de administratie kon vastgesteld worden. Als het correct is dat het de administratie is die het bestaan van deze delegatie moet aantonen, beoordelen de Hoven en rechtbanken de gebruikte bewijsmiddelen over het algemeen nochtans redelijk soepel.

Onlangs heeft het Hof van Cassatie zich over deze vraag moeten uitspreken.

In de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 20 januari 2015, betwiste een bedrijf de regelmatigheid van een dwangbevel die tegen haar werd uitgevaardigd op grond van het feit dat de administratie geen geschreven delegatie kon voorleggen waarin de ambtenaar, die haar geïdende en uitvoerbaar verklaard had, geldig werd aangezet. Deze onregelmatigheid moest, volgens de eisende partij, leiden tot de nietigheid van het dwangbevel.

De Gewestelijke directeur werd voor de rechtbank van eerste aanleg verhoord en bevestigde het bestaan van de delegatie van bevoegdheden. De eerste rechter volgde echter de rede-

nering van het bedrijf en oordeelde dat er een schriftelijk bewijs moest voorgelegd worden, aangezien enkel dat schriftelijk bewijs het mogelijk maakte om de regelmatigheid van het visum van het betwiste dwangbevel inzake btw na te gaan.

Er werd beroep aangezet tegen dit vonnis. Het Hof van Beroep begon met te herhalen dat er geen enkele be-

“

*Het Hof van Cassatie formeel het beginsel vastgelegd heeft volgens hetwelke: “de enige vaststelling van een feit door een procespartij kan niet als het bestaan van dat feit gelden”.*

*Dit is een redenering die moet gevolgd worden. Het omgekeerde zou leiden tot een automatische omkering van de bewijslast ten voordele van de administratie: “Het zou voor haar volstaan, met tussenkomst van één van haar agenten, om het bestaan van het feit vast te stellen opdat dit feit als bewezen zou moeten beschouwd worden, tot het tegendeel wordt bewezen”.*

”

paling bestaat die expliciet de vorm en het bewijs van de delegatie regelt. Volgens een vaste rechtspraak van het

Hof van Cassatie vereist artikel 85, §1ste, alinea 1 van het btw-wetboek niet dat het bewijs van de delegatie van bevoegdheden moet opgemaakt zijn ten voordele van een ambtenaar die daartoe bij naam wordt aangezet, maar laat een algemene delegatie toe aan bepaalde categorieën van ambtenaren. Daarna stelde het Hof vast dat de Gewestelijke directeur zelf voor de rechtbank van eerste aanleg de delegatie van de directeur A.I. bevestigd had, die hij had opgemaakt bij wijze van een dienstnota en dat deze delegatie vermeld was op het betwiste dwangbevel. Het bedrijf beweerde niet dat deze vermelding in het dwangbevel onjuist zou zijn. Voor het Hof van Beroep bleek hieruit dat het bestaan van de aanstelling voldoende werd aangeduid.

Het eisende bedrijf bracht het geschil tot in cassatie. Volgens het Hof komt het aan de administratie toe om aan te tonen dat de delegatie van bevoegdheden echt werd gegeven. Niettemin kan dit bewijs worden geleverd door vermoeden. Daarna onderzocht het Hof of het Hof van Beroep het beginsel van feitelijk vermoeden niet had geschonden door uit de vastgestelde feiten gevolgen af te leiden waarvoor er geen redelijke verantwoording is. In dit geval was het Hof van mening dat het Hof van Beroep geldig had kunnen afleiden dat de delegatie geldig werd gegeven door zich te baseren op de vermelding die op het dwangbevel was aangebracht en op het verhoor van de Gewestelijke directeur.

Dit arrest is zeer verrassend, omdat het Hof van Beroep zich enkel baseert

*op de beweringen van een procespartij om het bestaan van het vermeende feit eruit af te leiden.*

*Naar onze mening, de enige mededeling op het dwangbevel dat de delegatie werd gegeven en de latere bevestiging door de Gewestelijke directeur zouden niet mogen volstaan om het bestaan van een voorafgaande delegatie vast te stellen.*

*Deze vermelding die automatisch onder de handtekening van de ambtenaar wordt gezet, maakt het inderdaad niet mogelijk om aan te tonen dat er een geldige en voorafgaande aanstelling is geweest. In dat opzicht zou een latere bevestiging van de Gewestelijke directeur, in het kader van een geschil, er niet meer krediet aan geven.*

*In een arrest van 25 februari 1982 heeft het Hof van Cassatie formeel het beginsel vastgelegd volgens hetwelke: “de enige vaststelling van een feit door een procespartij kan niet als het bestaan van dat feit gelden”.*

Dit is een redenering die moet gevolgd worden. Het omgekeerde zou leiden tot een automatische omkering van de bewijslast ten voordele van de administratie: *“Het zou voor haar volstaan, met tussenkomst van één van haar agenten, om het bestaan van het feit vast te stellen opdat dit feit als bewezen zou moeten beschouwd worden, tot het tegendeel wordt bewezen”.*

Als het dus niet bij wet vereist is dat de delegatie schriftelijk moet

gegeven zijn, blijft de bewijslast in hoofdte van de administratie en deze mag niet bestaan uit de eenvoudige vaststelling van het bestaan van een feit vanwege de ambtenaren.

Bijgevolg, omdat de dienstnota die deze delegatie bevestigde niet werd voorgelegd, had het dwangbevel, naar onze mening en zoals de eerste rechter had beslist, nietig moeten verklaard worden, omdat het werd opgesteld zonder bevoegdheid.



Pauline MAUFORT

## Het vruchtgebruik op het gebouw dat ter beschikking wordt gesteld van de bedrijfsleider is aftrekbaar

We moeten het alsmaar opnieuw herhalen: de fiscus mag zich niet inlaten met het beheer van bedrijven, met de manier waarop de bedrijfsleiders worden vergoed of met de gepastheid om een uitgave te doen.

Gedurende vele jaren heeft de fiscale administratie zich halsstarrig gericht op de vruchtgebruikconstructies, van oordeel zijnde dat de globale belasting die betaald werd (door het bedrijf en door haar bedrijfsleider) niet voldoende was naar haar mening. Dergelijke constructie bestaat meestal in de aankoop door een bedrijf van een vruchtgebruik op een gebouw (over het algemeen van een duurtijd van 15 of 20 jaar) en door de daarmee gepaard gaande aankoop van de naakte eigendom van het gebouw door de bedrijfsleider van het bedrijf. Aan de ene kant schrijft het bedrijf het vruchtgebruik af op haar duurtijd en trekt ze de eventuele interesten op de lening af. Aan de andere kant wordt de bedrijfsleider belast op de terbeschikkingstelling van het gebouw ten titel van voordeel van alle aard conform duidelijke



*De rechtbank van eerste aanleg van Bergen heeft daarop geoordeeld dat de toekenning van een vergoeding aan de zaakvoerder van een bedrijf – bij wijze van het ter beschikking stellen van een gebouw – vanzelfsprekend deel uit maakt van haar maatschappelijk doel. Bijgevolg bevestigt dit vonnis dat de uitgaven die gemaakt werden met het oog op de vergoeding van de zaakvoerder van een bedrijf weldegelijk aftrekbare beroepskosten zijn, ook wanneer het gaat om uitgaven met betrekking tot de terbeschikkingstelling van een gebouw in hetwelke het bedrijf geen activiteiten uitoefent.*

regels. In fine, krijgt de bedrijfsleider het gebouw terug in volle eigendom bij het verstrijken van het vruchtgebruik.

De fiscale administratie had een hele reeks vruchtgebruiken betwist door meer bepaald de uitgevoerde afschrijvingen te verwerpen. De administratie voelde zich ook gesterkt in haar positie door het Salvinvest-arrest van 2007 van het Hof van Cassatie dat geoordeeld had dat het niet voldoende was dat de kosten van een bedrijf gemaakt werden met oog op de verwerving of het behoud van beroepsinkomsten, maar dat het ook noodzakelijk was dat deze kosten inherent waren aan de uitoefening van haar maatschappelijk doel. In een recent arrest (becommentari-

eerd door Pascale Hautfenne in de Idefisc van september 2014) heeft het Hof van Cassatie toch een arrest verbroken dat de afschrijvingen verworpen had die een bedrijf had uitgevoerd, dit ondanks het feit dat er weldegelijk een maatschappelijk doel (beperkt tot administratieve en boekhoudkundige taken) werd uitgeoefend in het gebouw.

Een recent vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Bergen (20 oktober 2014) illustreert deze problematiek opnieuw. In dit geval had de administratie het verwerpen van kosten verbonden aan een bewoning, waarvan het vruchtgebruik in het bezit was van een bedrijf, gemotiveerd op basis van de volgende elementen:

- het bedrijf had als activiteit de exploitatie van een rusthuis terwijl de bewoning in realiteit voorbehouden was voor gebruik door haar zaakvoerder en haar familie;
- op het einde van het vruchtgebruik, gingen de naakte eigenaars van rechtswege volle eigenaars van het gebouw worden;
- er was een duidelijke disproportie tussen de gemaakte kosten (afschrijvingen) en de verkregen opbrengsten;
- het was aan het bedrijf om het bewijs te leveren dat deze kosten werden gemaakt met het oog op het verwerven of het behouden van belastbare inkomsten;
- de rechtbank had zelfs ver-

klaard dat de terbeschikkingstelling van het gebouw van de zaakvoerder de enige toegekende vergoeding was.

Om de ingekohierde aanslag nietig te verklaren, zal de rechtbank van eerste aanleg van Bergen er simpelweg op wijzen dat:

- de ter beschikkingstelling van een gebouw van haar zaakvoerder een vorm van vergoeding is die toegelaten wordt door het Wetboek van Vennootschappen dat duidelijk voorziet hoe dit voordeel in natura moet beoordeeld worden;
- het normaal is dat een bedrijf haar zaakvoerder vergoedt, gezien dat dergelijke toekenning onbetwistbaar deel uit maakt van haar maatschappelijk doel, aangezien de vennootschap, zonder haar zaakvoerder, niet kan functioneren;
- de wetgever deze praktijk niet verboden heeft (temeer dat hij er zeer duidelijk de grenzen van bepaalt);
- Het wat kort door de bocht is om tot een strikte kosten-batenanalyse over te gaan zonder rekening te houden met het feit dat indien een gebouw niet ter beschikking was gesteld van de zaakvoerder, de vergoeding in speciën gevoelig had moeten verhoogd worden om deze de mogelijkheid te geven om het gebouw aan te kopen;
- en dat de administratie niet mag oordelen over de gepastheid van een uitgave.

In dit geval werd de maatschappelijke zetel van het bedrijf gevestigd in het gebouw in kwestie, maar de administratie was van mening dat het bewijs van het aftrekbaar karakter van de kosten in kwestie niet werd geleverd.

De rechtbank van eerste aanleg van Bergen heeft daarop geoordeeld dat de toekenning van een vergoeding aan de zaakvoerder van een bedrijf – bij wijze van het ter beschikking stellen van een gebouw – vanzelfsprekend deel uit maakt van haar maatschappelijk doel. Bijgevolg bevestigt dit vonnis dat de uitgaven die gemaakt werden met het oog op de vergoeding van de zaakvoerder van een bedrijf weldegelijk aftrekbare beroepskosten zijn, ook wanneer het gaat om uitgaven met betrekking tot de terbeschikkingstelling van een gebouw in hetwelke het bedrijf geen activiteiten uitoefent.

Over het algemeen is het uitzonderlijk, in vruchtgebruikconstructies, dat er geen enkele activiteit van het bedrijf dat het vruchtgebruik heeft effectief in het gebouw in kwestie uitgeoefend wordt (ook al is het maar het houden van de boekhouding en de administratie). Elk bedrijf blijft echter wel de enige die kan beslissen over de manier waarop zij haar bedrijfsleiders wenst te vergoeden, of dat nu bij wijze van tantièmes is, of met aandelenopties, met het ter beschikking stellen van een voertuig, met het ter beschikking stellen van een gebouw, of op andere

wijze. De fiscale administratie mag zich op geen enkele manier inlaten met deze keuze.

In fine, aangezien de wetgever op aanzienlijke wijze de voordelen van alle aard berekend op de terbeschikkingstelling van gebouwen, verhoogd heeft, houdt een eenvoudige vruchtgebruik/naakte eigendomconstructie tegenwoordig niet noodzakelijk nog echte voordelen in. Dit betekent echter geenszins dat vruchtgebruiken op gebouwen die ter beschikking worden gesteld van bedrijfsleiders in vraag mogen worden gesteld op basis van artikel 49 van het Wetboek van inkomstenbelastingen.



Tristan KRSTIC

## **Jaarlijkse belasting op instellingen voor collectieve beleggingen: het retroactieve effect schendt het recht op rechtszekerheid**

In een arrest van 22 januari 2015 heeft het Grondwettelijk Hof de gelegenheid gehad om de beginselen die de basis vormen van de regel van de niet-terugwerkende kracht inzake fiscale zaken in herinnering te brengen.

De verzoekende partijen vroegen de nietigverklaring van het artikel 106 van de wet van 17 juni 2013, omdat deze bepaling het tarief van de jaarlijkse belasting op de instellingen voor collectieve beleggingen die werd vastgelegd in artikel 161ter van het Wetboek van successierechten, van 0,08% op 0,0965% bracht en dit met ingang vanaf 1 januari 2013.

Het enige rechtsmiddel bestond uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, gecombineerd met artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek. Volgens de verzoekende partijen verhoogde de betwiste bepaling het tarief met terugwerkende kracht doordat deze bepaling dateerde van na 31 maart 2013, zijnde de uiterlijke datum op dewelke de belasting op de nettobedragen die

in België op 31 december 2012 belegd werden, moesten betaald zijn (artikel 161quater van het Wetboek van successierechten). De verzoekende partijen waren dus van mening dat de belastingverhoging van toepassing was op een situatie die op dat moment reeds definitief was.

De verzoekende partijen wierpen op dat de wetgever de retroactiviteit van de betwiste bepaling niet had verantwoord.

Zij herhaalden dat een wet pas een retroactief effect mag hebben als dit onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienstverlening. Volgens hen bleek uit niets dat dit noodzakelijk was. Daarom dat zij daaruit hebben afgeleid dat de betwiste bepaling enkel

een budgettair doel had, wat onvoldoende is om de terugwerkende kracht te verantwoorden. De wet schond dus het algemeen principe van de niet-terugwerkende kracht, die in artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek is opgenomen.

Als antwoord hierop liet de Ministerraad gelden dat geen enkele grondwettelijke of internationale bepaling de retroactiviteit van de fiscale wetgeving verbiedt en dat de betwiste bepaling werd goedgekeurd om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken.

Volgens de Ministerraad was de belastingverhoging miniem (0,0165%) en had ze dus maar een geringe impact.

Het Grondwettelijk Hof verwerpt deze argumentatie.

Het Hof herhaalt dat een regel van fiscaal recht slechts als retroactief kan gekwalificeerd worden als ze van toepassing is op feiten, daden en situaties die definitief waren op het ogenblik dat ze werd gepubliceerd.

Uit het feit dat de jaarlijkse belasting in dit geval verschuldigd was op nettobedragen die door de instelling voor collectieve belegging in België belegd werden op 31 december 2012 (artikel 161bis, § 1ste en 2, van het Wetboek van successierechten) en dat deze belasting ten laatste

op 31 maart 2013 moest betaald worden (artikel 161quater, alinea 2, van het Wetboek van successierechten), volgt dat de situatie inderdaad definitief was op 31 maart 2013 en dat de belasting-schuld dus definitief was vastgesteld op de datum van de inwerkingtreding van de betwiste bepaling.

Vervolgens herhaalt het Hof dat de niet-retroactiviteit van wetten een waarborg is ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Deze waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

In dit opzicht merkt het Hof op dat de voorbereidende werken niet aantoonde wat er in dit geval het retroactief effect kon verantwoorden en dat geen enkel ander element liet blijken dat deze retroactiviteit, die het principe van de rechtszekerheid miskende, in dit geval onontbeerlijk was voor de verwezenlijking van een duidelijke doelstelling van algemeen belang.

Het Hof vernietigt dus het retroactieve effect van deze maatregel.

*De niet-retroactiviteit van wetten een waarborg is ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Deze waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt gesteld. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.*

We merken op dat de Raad van State (wetgevende afdeling) reeds had aangeduid, nog voor de wet werd gestemd, dat er «een duidelijkere verantwoording» moest gegeven worden voor de betrokken retroactiviteit ...

Zoals helaas zo vaak werd er geen enkel gevolg gegeven aan dit advies van de Raad van State. Het Grondwettelijk Hof heeft gelukkig deze miskenning van de rechtszekerheid bestraft.



Pascale HAUTFENNE

## Laattijdige neerlegging van de aangiften van nalatenschap in het Vlaams Gewest: hogere boetes

Sinds 1 januari 2015 bevat de Vlaamse Codex Fiscaliteit (hierna “VCF” genoemd) ook het Vlaamse Wetboek van registratie- en successierechten. Deze nieuwe codex is op die datum in werking getreden (artikel 325 van het decreet), na een Vlaams decreet van 17 december 2014 (Decr. Vl. van 17 december 2014, Parl.St., zitting 2014-2015, nr. 114), maar op 26 januari werd dit decreet nog niet gepubliceerd.

Krachtens de VCF zal de *Vlaamse Belastingdienst*, één enkel bureau, belast zijn met het beheer van de dienst van de Vlaamse regionaliseerde registratie- en successierechten. Alle aangiften van nalatenschap zullen daar moeten neergelegd worden.

De term “registratiebelasting” zal voortaan de schenkingsrechten, het recht op het vestigen van een hypotheek en ook de verkoop- en verdeelrechten (artikel 2 van het decreet) omvatten.

De termijn om de aangiften van nalatenschap neer te leggen, blijft 4 maanden. De mogelijkheid om deze termijn te verlengen bestaat,

maar dit gaat wel gepaard met een verhoging van de belasting. Dit betekent dat een verhoging zal verschuldigd zijn van zodra de wettelijke termijn met één dag wordt overschreden.

Vóór de goedkeuring van deze nieuwe codex, werd een laattijdige neerlegging in Vlaanderen bestraft met een boete van 25€ per maand laattijdigheid en per universele erfgenaam/legataris die de aangifte niet zou hebben neergelegd. De straf werd gevoelig verzwaard. In Vlaanderen zal de boete vanaf nu in percentage berekend worden en die zal kunnen oplopen tot 20% van de verschuldigde rechten (artikel 307 van het decreet).

Van zodra de aangifte van nalatenschap is neergelegd, zal er een inkohiering volgen. Daarna zal een aanslagbiljet opgemaakt worden.



*Al deze veranderingen blijven niet zonder gevolgen. Voor diverse redenen mogen bepaalde aangiften van nalatenschap niet binnen de termijn van 4 maanden neergelegd worden. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de nalatenschappen vele goederen in België omvatten, zoniet in het buitenland, of ook soms betwiste nalatenschappen met vele erfgenamen. In die hypotheses zal een verhoging van de belasting noodzakelijkerwijze toegepast worden.*



Vervolgens zullen de erfgenamen over twee maanden beschikken, te rekenen vanaf het ontvangen van de aanvraag tot betaling, om de betaling van de successierechten uit te voeren.

Vóór 1 januari 2015 kon de fiscale administratie de venale waarde van gebouwen of andere goederen controleren, dit via een controleschatting. In Vlaanderen wordt deze controleschatting, door de goedkeuring van de nieuwe codex, voortaan geschrapt.

Al deze veranderingen blijven niet zonder gevolgen. Voor diverse redenen mogen bepaalde aangiften van nalatenschap niet binnen de termijn van 4 maanden neergelegd worden. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de nalatenschappen vele goederen in België omvatten, zoniet in het buitenland, of ook soms betwiste nalatenschappen met vele erfgenamen. In die hypothesen zal een verhoging van de belasting noodzakelijkerwijze toegepast worden.

Het was beter geweest om over een langere minimumperiode te beschikken om de neerlegging van de aangifte van nalatenschap te doen. Helaas heeft de wetgever gekozen voor de kortste periode, zijnde een termijn van 4 maanden.

Een verzoek tot nietigverklaring voor het Grondwettelijk Hof is niet uitgesloten.



Florence CAPPUYNS

## Het einde van een buitensporige bijdrage aan 309%

We herinneren u er aan dat het tarief van de bijzondere bijdrage op geheime commissielonen 309% bedroeg, dit conform artikel 219 WIB.

Voortaan is dit tarief verleden tijd: de wet van 19 december 2014 heeft dit tarief zopas aanzienlijk verlaagd en heeft de gevallen waarin een bijzondere bijdrage kan gevraagd worden, beperkt.

Vanaf nu is het tarief effectief vastgesteld op 103%. Het werd zelfs teruggebracht tot op 51,5% op voorwaarde dat kan vastgesteld worden dat de begunstigde een rechtspersoon is.

Daarentegen zal de rechter dit tarief niet meer kunnen verlagen, aangezien de bijdrage expliciet zijn karakter van strafrechtelijke sanctie verliest. Uit de toelichting bij de wet blijkt duidelijk dat *“deze afzonderlijke bijdrage enkel nog een compenserend karakter zal hebben voor het verlies aan belastingen op de Belgische inkomsten”*.

Deze controle vanuit zijn volle rechtsmacht werd duidelijk aan de rechter verleend ten gevolge van het arrest van 6 juni 2014 van het Grondwettelijk Hof volgens

hetwelke een substantiële fiscale boete moet beschouwd worden als een repressieve sanctie.

Het tarief van 309% had inderdaad zowel een vergoedende als bestraffende functie. Voortaan zal het tarief volgens de wetgever enkel nog dienen om het nadeel dat de Belgische staat geleden heeft, te herstellen. Dit zal natuurlijk kunnen nagegaan worden door het Grondwettelijk Hof.

Deze bijdrage, op de uitgaven en voordelen van alle aard, zal enkel kunnen toegepast worden als het bedrijf de identiteit van de begunstigde niet binnen een termijn van 2 jaar en 6 maanden, vanaf de eerste januari van het desbetreffende aanslagjaar, doorgeeft aan de administratie.

Wat de verdoken winsten in het bijzonder betreft, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om deze te integreren in een boekjaar volgend op het boekjaar tijdens hetwelke de winst werd gerealiseerd op voorwaarde dat *“de belastingplichtige nog niet schriftelijk werd geïnformeerd over lopende acties van de administratie of specifieke instructies”*.

De belastingplichtige moet dus spontaan gehandeld hebben om de bijzondere bijdrage te vermijden.

De wet heeft ook voorzien dat de verdoken winsten die voortvloeien uit de verwerping van



“

*Deze wet leidt tot een ware vermindering van deze bijdrage en tot een beperkte toepasbaarheid ervan.*

*Deze nieuwe wet zal van toepassing zijn “op alle geschillen die nog niet definitief werden afgesloten” op de dag van haar inwerkingtreding, de dag van haar bekendmaking in het Staatsblad.*

*Hiermee wordt dus een einde gemaakt aan een aanzienlijk buitensporige bijzondere bijdrage op geheime commissielonen.*

”

beroepskosten niet aan deze bijzondere bijdrage zullen onderworpen worden.

Deze wet leidt tot een ware vermindering van deze bijdrage en tot een beperkte toepasbaarheid ervan.

Bovendien zal deze nieuwe wet van toepassing zijn “op alle geschillen die nog niet definitief werden afgesloten” op de dag van haar inwerkingtreding, de dag van haar bekendmaking in het Staatsblad.

Deze bekendmaking is ondertussen gebeurd op 29 december 2014. De wet is dus van kracht en alle betwiste bijdragen moeten dus reeds verlaagd worden volgens het nieuwe tarief.

Hiermee wordt dus een einde ge-

maakt aan een aanzienlijk buitensporige bijzondere bijdrage op geheime commissielonen.

Op 9 oktober 2014 kondigde het akkoord van de federale regering een fiscale hervorming aan, waarvan één van de principes “de eenvoud en transparantie” zou zijn.

Deze hervorming van de bijdrage op geheime commissielonen ligt in de lijn van dit principe.



Dorian VANDENSTEEN

## Houder zijn betekent niet volle eigenaar zijn

De aftrek voor investeringen laat aan sommige belastingplichtigen toe om hun belastbare winsten of profiJten te verlagen met een percentage dat bepaald wordt op grond van de waarde van de investering of de retour van deze investeringen.

Conform artikel 201, §1e, 1° van het WIB kunnen de binnenlandse bedrijven ervan genieten, maar dit op voorwaarde dat de aandelen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen voor meer dan de helft in het bezit zijn van één of meerdere fysieke personen.

Het Hof van Cassatie heeft zich onlangs uitgesproken over de interpretatie die moet gegeven worden aan de term “bezit” die in artikel 201, §1e, 1° van het WIB wordt gebruikt.

Het geschil dat voor het Hof werd gebracht, stelde een binnenlands bedrijf tegenover de fiscale administratie die hem het voordeel van de aftrek voor investeringen had geweigerd omwille van het feit dat zijn kapitaal niet voor ten minste de helft in volle eigendom was van fysieke personen.

In dit geval behoorde meer dan de helft van de aandelen van



dit bedrijf in naakte eigendom toe aan bedrijven en enkel het vruchtgebruik erop werd toegekend aan fysieke personen.

Het bedrijf betwiste dit standpunt van de administratie en ging in beroep voor de rechtbank van eerste aanleg die haar verzoek toewees.

De administratie ging tegen deze beslissing in beroep. Verwijzend naar de voorbereidende werken van de wet oordeelde het Hof dat artikel 201, §1e, 1° van het WIB vereiste dat de fysieke personen volle eigenaar waren van meer dan de helft van de aandelen van het bedrijf en wees bijgevolg de vordering van het bedrijf af.

Voor het Hof van Cassatie liet het bedrijf gelden dat het Hof van Beroep haar rechten had geschonden door te stellen dat het artikel een bezit in volle eigen-

dom vereist. Volgens het bedrijf is een vruchtgebruiker een houder zodat aan hetgeen in het artikel 201, §1e, 1° van het WIB is voorgeschreven, wordt voldaan.

De Advocaat-Generaal van het Hof van Cassatie heeft in die zin zijn conclusies genomen.

Door de klassieke rechtsleer in herinnering te brengen, begon de Advocaat-Generaal met te herhalen dat de vruchtgebruiker in burgerlijk recht inderdaad beschouwd werd als een houder.

De Advocaat-Generaal onderstreepte vervolgens dat, volgens de meeste auteur, de uitoefening van het stemrecht op een algemene vergadering van een bedrijf, in vennootschapsrecht, kan toegekend worden aan de vruchtgebruiker om hem toe te laten zijn genot te beschermen.

Hij besluit hieruit dat “door het concept van “houder” volgens burgerlijk recht te gebruiken in een fiscale wetgeving die betrekking heeft op de uitoefening van een stemrecht in vennootschapsrecht, de wetgever, als we toch wat coherentie-principe aan hem willen toekennen, een stemgerechtigde heeft aangeduid die niet de eigenaar is”,

Wanneer we de interpretatieoefening van de wet doen, moet men ervan uit gaan dat de denkwijze van de wetgever coherent is. Het is bijgevolg in dit geval onbelangrijk dat de voorbereidende werken refereren naar een eigendomsrecht.

Volgens de Advocaat-Generaal heeft het Hof van Beroep dus het artikel 201, alinea 1, 1° van het WIB geschonden door te oordelen dat de voorwaarde van houderschap slechts kon worden

“

*Dit is een gelukkige beslissing. Eerst en vooral omdat, zoals de Advocaat-Generaal gezegd heeft, de coherentie moet primeren op de interpretatie van wetten. Maar ook omdat ze toelaat om een wettelijke praktijk in de schijnwerpers te zetten die veel te vaak voorkomt in fiscaal recht en die erin bestaat om onduidelijke en ongepaste termen te gebruiken teneinde de wil van de wetgever te vertalen ten nadele van de juridische zekerheid van de belastingplichtigen. In dit geval krijgt de term “houder” in alle rechtstakken een duidelijke en ongetwijfeld bredere aanvaarding dan de term “eigenaar”. Als de werkelijke wil van de fiscale wetgever - ondanks alle logica - erin bestond om het voordeel van het systeem voor bedrijven waarvan de meerderheid van de aandelen in volle eigendom gehouden worden door fysieke personen te beperken, dan was het voldoende geweest om adequate termen te gebruiken.*

”

vervuld in geval van volle eigendom van de aandelen, met uitzondering van ieder houderschap in vruchtgebruik van een fysieke persoon.

In haar arrest van 25 september 2014 heeft het Hof van Cassatie de argumentatie van haar Advocaat-Generaal volledig onderschreven en heeft ze het arrest in beroep verbroken.

Dit is een gelukkige beslissing. Eerst en vooral omdat, zoals de Advocaat-Generaal gezegd heeft, de coherentie moet primeren op de interpretatie van wetten. Maar ook omdat ze toelaat om een wettelijke praktijk in de schijnwerpers te zetten die veel te vaak voorkomt in fiscaal recht en die erin bestaat om onduidelijke en ongepaste termen te gebruiken teneinde de wil van de wetgever te vertalen ten nadele van de juridische zekerheid van de belastingplichtigen. In dit geval krijgt de term “houder” in alle rechtstakken een duidelijke en ongetwijfeld bredere aanvaarding dan de term “eigenaar”. Als de werkelijke wil van de fiscale wetgever - ondanks alle logica - erin bestond om het voordeel van het systeem voor bedrijven waarvan de meerderheid van de aandelen in volle eigendom gehouden worden door fysieke personen te beperken, dan was het voldoende geweest om adequate termen te gebruiken.

**IDEFISC**

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC wordt uitgegeven  
door Thierry AFCHRIFT**in samenwerking met  
Pascale HAUTFENNE hoofdredacteur  
enLida ACHTARI  
Florence CAPPUYNS  
Tristan KRSTIC  
Pauline MAUFORT  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS  
Dorian VANDENSTEEN**Verantwoordelijke uitgever:**Thierry AFCHRIFT  
Lensstraat 13  
1000 Brussel**Internet**<http://www.idefisc.be>**Volgend nummer:**

Juni 2015

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)