

PACIOLI

BIBF | Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten

INHOUD

- p. 1/ Editoriaal
- p. 3/ Retentierecht van de administratie : ambtenaren van de btw en van de directe belastingen voortaan op gelijke voet !
- p. 7/ Uitsluiting degressieve afschrijvingen voor vaste activa waarvan gebruik aan derden is afgestaan ongrondwettig

Editoriaal

Beste confraters,

Met de jaarwisseling in het verschiet nadert ook stilaan het einde van onze ambtstermijn. Ons Instituut organiseert in maart 2015 immers verkiezingen om de verschillende organen, zijnde de Nationale Raad, de Uitvoerende Kamers en de Kamers van Beroep te vernieuwen. Sinds de start van onze ambtstermijn in 2011 is er heel wat gebeurd! Het BIBF bood een podium voor heel wat evenementen en een aantal dossiers, waarvan sommige al jaren op tafel lagen, werden uiteindelijk succesvol afgesloten. Nu is de tijd aangebroken om de balans op te maken van de voorbije vier, voor ons beroep belangrijke, jaren.

Communicatie

Veel leden weten dat dit onderwerp mij altijd nauw aan het hart heeft gelegen. Het instituut heeft sterk geïnvesteerd in communicatie. Zoals u wel weet, heeft het BIBF, van bij zijn ontstaan, steeds het grootste belang gehecht aan de verspreiding van praktische en kwalitatieve publicaties. Wie kent Pacioli, de Belasting- & Beleggingsgids, Fiscus op Zak, de Codex, het rekeningstelsel en vele andere professionele uitgaven niet? En we mogen er trots op zijn dat die publicaties niet alleen door onze leden en stagiairs worden gelezen, maar ook door een veel ruimer publiek worden gesmaakt.

Het BIBF heeft zijn communicatie sterk verbeterd, niet alleen naar de leden en stagiairs toe, maar ook jegens de beroepsverenigingen waarmee partnerships werden aangegaan met het oog op de medewerking aan talrijke seminaries, in het bijzonder over de antiwitwaswetgeving, de opdrachtbrief, de organisatie van een boekhoudkantoor of de toekomst van het beroep. Ook het publiek werd niet vergeten en we hebben samengewerkt met de audiovisuele media en met vaktijdschriften voor de ondernemers. Uiteraard zowel in het Frans als in het Nederlands. We wijzen er nog eens op dat

het BIBF sinds een aantal jaren de exclusieve partner is van het Salon Ondernemen voor de cijferberoepen.

Daarnaast heeft het BIBF ook een volledig nieuwe website ontworpen die, volgens veel gebruikers, veel gebruiksvriendelijker is en veel meer informatie bevat. Ook via de elektronische nieuwsbrief en de verschillende *mass mailings* kunnen wij onze leden en stagiairs snel informeren.

Een Instituut ten dienste van het beroep en ter verdediging van zijn leden

Toen het nieuwe Bureau van het BIBF in 2011 werd geïnstalleerd, hebben wij aan de administratie gevraagd om de constructieve en efficiënte dialoog nog te versterken, met het doel onze leden krachtige technologische middelen te verschaffen die hun taak kunnen verlichten als zij de verschillende aangiften van hun cliënten moeten indienen. Het Instituut werd actief betrokken bij de besprekingen en de indienststelling van de applicaties Intervat, TOW, BizTax, ... Jammer genoeg moeten wij vaststellen dat er op dat gebied nog heel wat verbetering mogelijk is, want de storingen in de diverse applicaties leiden voor onze leden elk jaar opnieuw tot heel wat stress en extra overlast. Ik durf het krachtig en luidop te herhalen: de optimale werking van deze toepassingen moet gegarandeerd worden, inclusief tijdens de piekperioden zoals de vijf laatste dagen vóór de uiterste datum van indiening van de aangiften.

Wij hebben ons ook krachtig verzet tegen de bijzondere aanslag van 309%, opgelegd wegens de niet-aangifte van sommige voordelen. Dankzij een constructieve dialoog, die op de twintigste verjaardag van het BIBF werd ingezet met de toenmalige minister van Financiën, Koen Geens, werd die boete teruggeschroefd tot de werkelijke bedoeling ervan, met name de correctie van de belasting wanneer de verkrijger niet werd of niet kon worden belast. Volledigheidshalve

voegen we eraan toe dat, zoals overeengekomen in het regeerakkoord, de huidige minister van Financiën, Johan Van Overtveldt, deze maatregel nogmaals zal herzien. Het is ook Minister Geens die de impuls heeft gegeven tot de duurzame tax-cificatie, een overlegplatform dat mikt op de versterking van de vertrouwensrelatie tussen de administratie, de ondernemingen en de cijferberoepers en het aanknopen van respectvolle relaties in het belang van alle betrokken partijen.

Een nieuwe deontologische code

Onze Nationale Raad heeft het nieuwe Reglement van plichtenleer van het BIBF in oktober 2013 goedgekeurd. Behalve dat de nieuwe code voor het eerst gewag maakt van de interne boekhouders, biedt zij ook bijkomende garanties, zowel voor de cijferberoeper als voor zijn cliënten. De nieuwe code legt de boekhouders(-fiscalisten) immers de verplichting op om elke cliënt een opdrachtbrief te laten ondertekenen en voor elke cliënt een permanent dossier bij te houden dat 10 jaar moet worden bewaard. En ook de onafhankelijkheid van de boekhouder(-fiscalist) wordt versterkt, want de nieuwe code vermeldt de onverenigbare bijkomstige beroepsactiviteiten en de modaliteiten volgens dewelke een mandaat als onafhankelijk bestuurder kan worden aanvaard.

De antiwitwaswetgeving

Deze ambtstermijn zal ook herinnerd worden voor de invoering van strikte regels inzake de verplichting tot identificatie van de cliënt waartoe de boekhoudkundige beroepen gehouden zijn. Het was de bedoeling van de wetgever om de verschillende economische actoren bewust te maken van het belang van hun rol en van het gemak waarmee hun opdracht voor bedrieglijke doeleinden kan worden misbruikt. Maar we mogen niet vergeten dat het slechts een kleine minderheid van criminelen is die zich met illegale activiteiten bezighoudt, jammer genoeg ten nadele van de overgrote meerderheid die wel de wettelijke bepalingen correct naleven.

De wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen

In dit zeer complexe en heikele dossier blijft het BIBF een actieve rol spelen, via een Interinstitutenwerkgroep die hiervoor werd opgericht. Deze werkgroep is belast met de uitwerking van een werkwijze die de leden in staat moet stellen om hun opdracht uit te voeren binnen een juridisch kader dat, zowel voor de leden zelf als voor hun cliënten en voor derden, meer zekerheid biedt. We dienen er trouwens op te wijzen dat er dienaangaande nog discussies worden gevoerd en analyses worden verricht, waarover we de komende maanden ongetwijfeld meer nieuws zullen hebben.

De hervorming van de sociale bijdragen

De berekening van de sociale bijdragen van de zelfstandigen is een dossier waarbij het BIBF nauw betrokken was. De bij-

dragen verder blijven berekenen op basis van de inkomsten van 3 jaar eerder, was niet langer haalbaar, want de zelfstandige betaalde hoge bijdragen in de slechte jaren, terwijl hij in de goede jaren lagere bijdragen betaalde, berekend op basis van de inkomsten van de slechte jaren. Het grote voordeel van het nieuwe systeem is dat men zijn bijdragen betaalt op basis van wat men nu verdient. Voor de toepassing van dit nieuwe systeem zal ongetwijfeld een strenge discipline in acht moeten genomen worden, om, vóór het einde van elk jaar, een voorlopige balans op te stellen. Om het noodzakelijke evenwicht te bewaren tussen inkomsten en kosten, waarvan de sociale bijdragen toch deel uitmaken, is het hoogst belangrijk dat de zelfstandige op de bijstand van een cijferberoeper kan rekenen.

De hervorming van de stage

Eén van de gevolgen van de toegang van de interne boekhouders tot het BIBF was de behoefte aan een nieuw stage-reglement. Daarom heeft de Nationale Raad een ontwerp tot aanpassing van het KB betreffende de organisatie van de stage uitgewerkt. De tekst is momenteel in onderzoek op het kabinet van onze voogdijminister, Willy Borsus. Daar de stagiairs de toekomst van ons beroep zijn, was het nodig de werking ervan te herzien.

Behalve dit wettelijke aspect heeft de Raad nog andere beslissingen genomen, met name een tussentijds interview om hun competenties te evalueren alvorens ze toe te laten het examen af te leggen. Voorts werd het stagedagboek vervangen door een stageverslag dat op het einde van de stage door de stagiair en de stagemester wordt opgesteld.

We hebben vastgesteld dat te veel stagiairs de stage aanvatten zonder over de nodige kennis en maturiteit te beschikken, terwijl ze toch een diploma bezitten. Om die stagiairs niet aan hun lot over te laten en teleurstellingen tijdens hun stage te vermijden, zou een schriftelijk toelatingsexamen om hun basisbekwaamheden te beoordelen uiterst wenselijk zijn, maar daartoe zal uiteraard de wet moeten aangepast worden. Om te vermijden dat bepaalde kandidaten te lang het statuut van stagiair behouden, zou de stage moeten beperkt worden tot maximum zes jaar.

Ten slotte werd een stagehandleiding opgesteld, een handige gids voor de stagiair en de stagemester met het oog op de dagelijkse beroepsuitoefening tijdens de duur van de stage en de voorbereiding van het praktische bekwaamheidsexamen waarvoor de stagiair moet slagen om op het tableau van de erkende boekhouders(-fiscalisten) te kunnen worden ingeschreven. Het programma van de leerstof die voor het praktisch bekwaamheidsexamen moet gekend zijn, zal aan de onderwijsinstellingen voor boekhouding en fiscaliteit worden meegedeeld om synergieën tussen deze instellingen en het BIBF te smeden.

De boekhouder van de toekomst zal ondernemerscoach zijn of verdwijnen!

Op 13 november ll. werd een studiedag gewijd aan «Marketing, verkoopstechnieken, nieuwe technologieën ten dienste van de boekhouder-fiscalist». Op die studiedag kwamen verschillende thema's aan bod, zoals technieken voor marketing en klantenwerving op maat van de cijferberoepen. Daaruit blijkt dat het onontbeerlijk is, en ik zou bijna durven zeggen van vitaal belang, dat de erkende boekhouders (-fiscalisten) die nieuwe professionele methoden in hun dagelijkse praktijk opnemen. In een zeer nabije toekomst zal ook de elektronische factuur algemeen worden en onze manier van werken grondig veranderen. Sommige taken, zoals het inboeken, zullen volledig geautomatiseerd worden. Dat zal de cijferberoeper vooral in staat stellen zich op zijn voornaamste taak toe te leggen: zijn cliënten adviseren bij het beheer van hun onderneming.

Tot zover het overzicht van de voornaamste dossiers die ons bij het BIBF deze, bijna afgelopen, ambtstermijn hebben beziggehouden. De taak is zeker nog niet volbracht en het Bureau dat ons zal opvolgen, zal op sommige thema's nog dieper moeten ingaan en er andere aansnijden, in samenwerking met onze nieuwe voogdijminister, Willy Borsus.

Wij willen ook hulde brengen aan onze vorige voogdijminister, Sabine Laruelle, die al die jaren steeds een luisterend oor was voor het BIBF, zijn leden en de zelfstandigen in het algemeen. Zij is er, zelfs in deze zeer moeilijke economische

en budgettaire toestand, steeds in geslaagd haar dossiers doortastend te verdedigen.

Ik wou ook even stilstaan bij de nieuwe vorm van constructieve samenwerking en overleg die wij met de FOD Financiën, en meer bepaald met de vorige minister van Financiën, Koen Geens, en zijn medewerkers, mochten opbouwen. Wij zijn ervan overtuigd dat het BIBF ook met de nieuwe regeringsploeg goede relaties zal blijven onderhouden.

Ik kan dit editoriaal onmogelijk afsluiten zonder een woord van dank voor al onze confraters die ons de hele ambtstermijn hebben gesteund. Ik bedank ook alle leden-mandatarissen van de Nationale Raad, de Uitvoerende Kamers en de Kamers van Beroep, alsook de Stagecommissies voor het goede werk dat zij al die jaren hebben verricht.

Ten slotte houdt het Bureau van het BIBF eraan om alle medewerkers van het Instituut bijzonder te bedanken voor het uitstekende werk dat ze onversaagd voor het Instituut, zijn leden en het beroep in het algemeen hebben verricht. Wij wensen u en uw dierbaren van harte een gelukkig 2015 met een goede gezondheid en veel voorspoed en professioneel succes.

In naam van het Bureau van het BIBF

Jean-Marie CONTER
Voorzitter

Retentierecht van de administratie: ambtenaren van de btw en van de directe belastingen voortaan op gelijke voet!

Sinds 10 januari 2014 heeft een ambtenaar van de administratie van de directe belastingen, net als zijn collega van de btw, het recht om boeken en bescheiden mee te nemen.

De regering heeft immers beslist¹ om de onderzoeksbevoegdheden toegekend door het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, aan de ene kant, en door het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, aan de andere kant, gelijk te schakelen wat de boeken en bescheiden betreft die de belastingplichtige de administratie moet voorleggen.

Hoe was het vroeger?

Ter herinnering: op het vlak van de btw beschikte de administratie al langer over het recht om de boeken, facturen, kopieën van facturen of andere stukken die de belastingplichtige moet bewaren «te behouden, telkens wanneer zij meent dat de boeken, stukken of kopies (sic) de verschuldigdheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen»².

1 Artikel 24 en 35 van de wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, BS 31 december 2013, 2^{de} ed.

2 Artikel 61, § 2 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde.

Daaruit volgde dat een ambtenaar van de administratie, bij een btw-controle, het recht had om de stukken van de belastingplichtige mee te nemen.

Op het vlak van de inkomstenbelastingen zag de toestand er helemaal anders uit. Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 bepaalde enkel dat de belastingplichtige verplicht was de administratie, op haar verzoek «zonder verplaatsing; met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen»³. De administratie had niet het recht om die stukken te behouden.

Ten gevolge daarvan kon de taxatieambtenaar, bij een controle, niet eisen om de boeken en stukken ten kantore van de administratie voor te leggen en bij een controle in de lokalen van de belastingplichtige mocht hij helemaal niets meenemen. Hij was verplicht de stukken ter plaatse in te zien⁴.

De regel dat de boeken en stukken moesten voorgelegd worden «zonder verplaatsing», impliceerde dat de taxatieambtenaar ze alleen ten huize of ter maatschappelijke zetel van de belastingplichtige kon inzien. «Vroeger kon de belastingplichtige zich er dus tegen verzetten dat de administratie bepaalde stukken meenam, zonder dat hij daarvoor enige sanctie riskeerde»⁵.

Het is dan ook in die gedachtegang dat de rechtbank van eerste aanleg van Luik⁶, in een vonnis van 2005, een aanslag vernietigde omdat de administratie, in een vraag om inlichtingen, op straffe van administratieve en strafrechtelijke boeten, de voorlegging van de boekhouding te haren kantore had geëist⁷.

Dit verschil in de onderzoeksbevoegdheid tussen de btw-ambtenaren en de ambtenaren van de administratie van de directe belastingen leidde in de praktijk tot ontelbare problemen. Welke boekhouder heeft het bijvoorbeeld nooit meegemaakt dat de btw-ambtenaar eiste om de stukken te mogen meenemen, omdat hij geen tijd had om de controle ter plaatse te voltooien, terwijl zijn collega van de directe belastingen weigerde om een akkoord te sluiten omdat hij eerst de uitslag van het onderzoek op het vlak van de btw wou vernemen⁸?

De hervorming

Teneinde de procedures op het vlak van de btw en de directe belastingen te harmoniseren, heeft de wetgever, gelet op het

enorme aantal stukken dat momenteel moet nagezien worden om de belastingplichtigen te controleren, bij wet van 21 december 2013⁹, beslist om ook de ambtenaar van de directe belastingen die belast is met een controle, de mogelijkheid te bieden om alle boeken en bescheiden die hij noodzakelijk acht om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of van derden te bepalen, met het oog op hun verificatie mee te nemen.

Met dat doel voor ogen werd in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen een nieuw artikel 315ter ingevoegd, luidende als volgt:

«De ambtenaren van de administratie bevoegd voor de inkomstenbelastingen hebben het recht om de boeken en bescheiden die overeenkomstig artikel 315 moeten worden voorgelegd, te behouden, telkens wanneer zij menen dat de boeken en bescheiden nodig zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of van derden te bepalen.

Dat recht bestaat niet ten aanzien van de boeken die niet zijn afgesloten.

De in het eerste lid bedoelde retentie maakt het voorwerp uit van een proces-verbaal van retentie dat bewijs oplevert zolang het tegendeel niet is bewezen. Een afschrift van dit proces-verbaal wordt binnen de vijf werkdagen volgend op de retentie aan de in het eerste lid bedoelde persoon uitgereikt.»

Wanneer de btw-administratie vroeger haar retentierecht uitoefende, moest zij de stukken meenemen tegen afgifte van een ontvangstbewijs. Sinds januari 2014 werd dat ontvangstbewijs vervangen door een proces-verbaal van retentie dat bewijs oplevert zolang het tegendeel niet is bewezen.

Aldus werd, bij dezelfde wet, in artikel 61 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde paragraaf 2 vervangen door volgende tekst:

«De administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde heeft het recht om de boeken, facturen, kopieën van facturen en andere stukken of hun kopieën, die overeenkomstig artikel 60 moeten worden bewaard, te behouden, telkens wanneer zij meent dat de boeken, stukken of kopieën de verschuldigheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen.

Dat recht bestaat niet ten aanzien van de boeken die niet zijn afgesloten. Wanneer die boeken in een elektronisch formaat worden bewaard, heeft de voornoemde administratie het recht zich kopieën van die boeken te doen overhandigen onder de door haar gewenste vorm.

De in het eerste lid bedoelde retentie maakt het voorwerp uit van een proces-verbaal van retentie dat bewijs oplevert zolang

3 Artikel 315 WIB 1992.

4 Tenzij de belastingplichtige ermee instemde dat de stukken werden meegenomen.

5 X, in *De Fiscale Koerier*, 2014/84.

6 Rb. 1^{ste} aanleg van Luik, 15 december 2005, *Fiscoloog*, 1017, p. 12.

7 Zie ook, rb. Brussel, 19 september 2002, RG nr. 2001/2174/A, www.fiscalnet.be; rb. Brussel, 18 april 2007, *Fiscoloog*, 2007, nr. 1092, p. 12; rb. Namen, 19 april 2012, RG nr. 373/10, www.fiscalnet.be.

8 E. Masset, *Emporter les documents lors d'un contrôle: harmonisation de l'impôt sur les revenus sur ce qui prévaut à la TVA depuis des années*, *Sem. Fisc.*, 2014/8, nr. 132, p. 3-4.

9 Wet van 21 december 2013 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 31 december 2013, 2^{de} ed.

het tegendeel niet is bewezen. Een afschrift van dit proces-verbaal wordt binnen de vijf werkdagen volgend op de retentie aan de in het eerste lid bedoelde persoon uitgereikt.»

Volgens de Memorie van toelichting bij de wet moet het proces-verbaal van retentie betwistingen voorkomen nopens de rechtsgeldigheid van de gevolgde wijze van handelen en de juiste omstandigheden waaronder de boeken en stukken zouden zijn meegenomen of behouden¹⁰.

Hoe gaat het in de praktijk in zijn werk?

De wijze van uitoefening van het meeneemrecht van de administratie wordt uiteengezet in een circulaire van 27 juni 2014¹¹, die hierna wordt besproken.

Wat mag door de controleur worden meegenomen?

a) Papieren documenten

Inzake inkomstenbelastingen mogen alle boeken en bescheiden die overeenkomstig artikel 315 WIB 1992 moeten worden voorgelegd, worden meegenomen. De boeken moeten evenwel zijn afgesloten zodat de belastingplichtige niet gehinderd wordt om zijn activiteit uit te oefenen.

Deze boeken en bescheiden moeten dus noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of van derden te bepalen.

Volgens de administratie betreft het, naast de «algemene» boeken en bescheiden, ook de volgende stukken:

- de stukken met betrekking tot een buitenlandse rekening en de levensverzekeringsovereenkomsten gesloten bij een in het buitenland gevestigde verzekeringsonderneming;
- voor vennootschappen, de registers van de aandelen en obligaties op naam;
- de documenten met betrekking tot de begunstigde van een juridische constructie.

Hierbij doelt de administratie op de *nieuwe verplichting (vanaf aanslagjaar 2014) op last waarvan de belastingplichtigen in hun aangifte in de PB moeten vermelden of ze een oprichter of een (potentiële) begunstigde van een juridische constructie (private vermogensstructuur bedoeld in artikel 2, § 1, 13° WIB 1992) zijn*¹².

Inzake btw bevestigt de circulaire dat al de boeken, facturen, kopieën van facturen en andere stukken of hun kopieën die, overeenkomstig artikel 60 van het Btw-Wetboek,

moeten worden bewaard, mogen worden meegenomen. Die boeken moeten evenwel afgesloten zijn.

b) Kopieën van boeken in een elektronisch formaat

Wat de inkomstenbelastingen betreft, stelt de circulaire dat de *Memorie van toelichting vermeldt dat het recht om kopieën van geïnformatiseerde stukken mee te nemen vervat zit in artikel 315bis WIB 1992.*

De administratie voegt er uitdrukkelijk aan toe dat haar meeneemrecht ook geldt voor de *niet afgesloten* boeken die op elektronische wijze worden bewaard.

Inzake btw moet de belastingplichtige, naast de originele papieren documenten, ook kopieën van boeken die in een elektronisch formaat worden bewaard in de gewenste vorm kunnen voorleggen. Deze kopieën kunnen dus ook door de taxatieambtenaar worden meegenomen.

Wie mag stukken meenemen?

Het retentierecht kan worden uitgeoefend *door de ambtenaren van de administratie bevoegd voor de inkomstenbelastingen, waaronder de opsporingsambtenaren, telkens wanneer zij menen dat de boeken en bescheiden nodig zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of van derden te bepalen.*

Inzake btw kan het recht worden uitgeoefend *door de ambtenaren van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, waaronder de opsporingsambtenaren, telkens wanneer zij menen dat de boeken, stukken of kopieën de verschuldigdheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen.*

Wanneer mag de controleur het meeneemrecht inroepen?

Het retentierecht van de administratie is niet onbeperkt.

Zoals de wetteksten bepalen, kan de taxatieambtenaar, op het vlak van de inkomstenbelastingen, de boeken en stukken meenemen, telkens wanneer hij meent dat ze nodig zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of van derden te bepalen en, inzake btw, telkens wanneer hij meent dat *die boeken, stukken of kopieën de verschuldigdheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen* of ertoe bijdragen die aan te tonen.

Het meeneemrecht is dus beperkt tot dat doel.

De circulaire stelt wel dat, hoewel het retentierecht beperkt is, de ambtenaren over een discretionaire bevoegdheid met betrekking tot de uitoefening ervan beschikken. Maar zij moeten bij het aanwenden van deze discretionaire bevoegd-

¹⁰ Memorie van toelichting, *Parl.St.*, Kamer, nr. 53, zitting 2013-2014, 3236/001, p. 27.

¹¹ Circulaire AAFisc nr. 26/2014 (Ci.RH.831/633.817 en E.T. 126.407) d.d. 27 juni 2014.

¹² C. Buysse, «Fiscus mag geen gewoonte maken van het bijhouden van boeken», *Fiscoloog*, 1396, 3 september 2014, p. 2.

heid rekening houden met de *algemene beginselen van behoorlijk bestuur waaronder het evenredigheidsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel*.

Bijgevolg kan het niet de bedoeling zijn dat de taxatieambtenaar er een gewoonte van maakt om de boeken en stukken mee te nemen. Hij moet het retentierecht zorgvuldig toepassen.

Volgens de circulaire zal de taxatieambtenaar deze documenten dus slechts in weloverwogen omstandigheden meenemen, zoals bijvoorbeeld:

- op vraag van de belastingplichtige of de controlerende ambtenaar, wanneer de controle veel tijd in beslag neemt en de belastingplichtige akkoord gaat met het feit dat de documenten worden meegenomen naar kantoor;
- wanneer de taxatieambtenaar meent dat bepaalde handelingen niet correct werden aangegeven;
- wanneer de taxatieambtenaar meent dat de btw-verplichtingen niet werden nageleefd.

Hoelang mogen de stukken bijgehouden worden?

Verwijzend naar de Memorie van toelichting¹³, zegt de circulaire dat de boeken ten kantore mogen worden bijgehouden voor de *normale duur van het onderzoek* en minstens terug aan de belastingplichtige moeten worden bezorgd op het ogenblik dat hem een bericht wordt toegezonden dat gesteund is op bevindingen uit die boeken en bescheiden.

Dit bericht is bijvoorbeeld een bericht van wijziging (inkomstenbelastingen) of een regularisatieopgave (btw).

Wat is een proces-verbaal van retentie?

Ter herinnering: inzake btw kon vóór de inwerkingtreding van hogervermelde wet, de taxatieambtenaar de voorgelegde facturen en stukken naar kantoor meenemen tegen de onmiddellijke afgifte van een ontvangstbewijs aan de belastingplichtige¹⁴.

Vanaf januari 2014 dient de taxatieambtenaar een proces-verbaal van retentie op te stellen en een kopie ervan uit te reiken aan de belastingplichtige.

a) Doel van het proces-verbaal

De bedoeling van de wetgever is betwistingen te vermijden over welke documenten werden meegenomen en in welke omstandigheden.

Om die reden vermeldt de circulaire dat *de redenen en de omstandigheden die tot het meenemen van de boeken en stuk-*

ken hebben geleid, op een precieze wijze in het proces-verbaal moeten worden weergegeven.

Merk wel op dat, wanneer de stukken werden meegenomen op verzoek van of met de toestemming van de belastingplichtige, daarvan uitdrukkelijk melding moet worden gemaakt in dat proces-verbaal.

b) Aflevering van een afschrift van het proces-verbaal binnen vijf dagen

De belastingplichtige dient een afschrift van het proces-verbaal te ontvangen binnen de vijf werkdagen volgend op de retentie.

Volgens de circulaire moet deze termijn de taxatieambtenaar toelaten om een *nauwkeurige inventaris van de inhoud van de meegenomen stukken op te maken*.

c) Quid indien de belastingplichtige, in afwachting van de ontvangst van een proces-verbaal, toch onmiddellijk een bewijs van afgifte van zijn documenten verlangt?

In dergelijk geval zal de taxatieambtenaar hem een ontvangstbewijs afgeven waarop de meegenomen stukken summier worden vermeld.

In ieder geval dient hem achteraf nog een *afschrift van het proces-verbaal te worden overgemaakt met de nauwkeurige opgave van de meegenomen stukken*.

d) Wat moet het proces-verbaal bevatten?

Voor wat het opstellen van het proces-verbaal betreft, verwijst de circulaire naar de richtlijnen van de administratieve commentaar¹⁵.

De circulaire drukt erop dat deze richtlijnen dienen te worden nageleefd *teneinde de bijzondere bewijskracht die de wet verleent aan de processen-verbaal van de ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën te verzekeren*.

Samengevat komt het erop neer dat die richtlijnen vereisen dat het proces-verbaal:

- opgesteld is door een bevoegd ambtenaar;
- de naam/voornaam/hoedanigheid en standplaats van de opsteller(s) vermeldt;
- gedagtekend en door de opsteller ondertekend is;
- voldoet aan de wetgeving op het gebruik der talen.

In het proces-verbaal moeten, naast de inventaris van de meegenomen boeken en/of stukken, zoals eerder al gezegd, op een precieze wijze de redenen en de omstandigheden, die tot de uitoefening van het retentierecht door de taxatieambtenaar hebben geleid, worden weergegeven.

¹³ Memorie van toelichting, *Parl.St.*, Kamer, nr. 53-3236/001, p. 17, art. 22, lid 2.

¹⁴ Artikel 61, § 2 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde vóór 1 januari 2014.

¹⁵ *Com.IB 1992* nr. 340/75-120 en *Btw-Handleiding* nr. 590-594.

e) Wat is de bewijskracht van het proces-verbaal?

De circulaire onderstreept dat de wetgever aan het proces-verbaal van retentie een bijzondere bewijskracht toekent, aangezien het bewijs oplevert zolang het tegendeel niet bewezen is.

f) Quid indien kopieën van geïnformatiseerde gegevens worden meegenomen?

Volgens de circulaire is het opstellen van een proces-verbaal in dergelijk geval in principe niet vereist.

Niettemin wordt sterk aanbevolen om ook in dergelijke gevallen een proces-verbaal van retentie op te stellen.

g) Wat gebeurt er indien de belastingplichtige weigert op uitdrukkelijk verzoek van de taxatieambtenaar de voorgelegde boeken mee te geven?

Dan kan in toepassing van artikel 445 WIB 1992 of artikel 70, § 4, 1^{ste} lid van het Btw-Wetboek een administratieve geldboete worden opgelegd¹⁶.

Sandrina PROCEK
Advocatenkantoor The Legal Side

¹⁶ Op het vlak van de inkomstenbelastingen loopt de belastingplichtige daarenboven het gevaar op de toepassing van een ambtshalve aanslag op grond van artikel 351, 1^{ste} lid, 3^{de} streepje WIB 1992.

Uitsluiting degressieve afschrijvingen voor vaste activa waarvan gebruik aan derden is afgestaan ongrondwettig

Het hof van beroep te Brussel heeft op 15 januari 2014 geoordeeld dat de uitsluiting van het keuzestelsel van degressieve afschrijvingen voor vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan, het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schendt.

Koninklijk besluit bepaalt welke activa degressief afschrijfbaar zijn

Artikel 64 WIB 1992 verleent aan de Koning de bevoegdheid om een keuzestelsel van degressieve afschrijvingen te voorzien en de vaste activa te bepalen die degressief kunnen worden afgeschreven. Dit keuzestelsel is uitgewerkt in artikel 36 e.v. KB/WIB 1992. Artikel 43, 2° KB/WIB 1992 bepaalt uitdrukkelijk dat vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan door de belastingplichtige die de vaste activa afschrijft, niet in aanmerking komen voor degressieve afschrijving. Concreet betekent dit dat vaste activa waarvan het gebruik aan één of meer derden wordt afgestaan, fiscaal uitsluitend lineair kunnen worden afgeschreven. Het is daarbij niet van belang voor welke periode¹, aan wie, in welke mate (geheel of gedeeltelijk²), onder welke

vorm (verhuur of anderszins) of tegen welke vergoeding (zelfs kosteloos) het gebruik wordt afgestaan³.

De bovenstaande regeling werd in het KB/WIB 1992 ingevoegd door artikel 1 van het koninklijk besluit van 5 augustus 1991. Het Verslag aan de Koning gaat niet in op de reden waarom vaste activa waarvan het gebruik aan derden wordt afgestaan, niet degressief afschrijfbaar zijn. Deze lacune gaf aanleiding tot een geschil waarin de belastingplichtige argumenteerde dat de voormelde uitsluiting het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schendt.

Fiscus verwerpt degressieve afschrijving van verhuurd gebouw

Een immobiliënvennootschap is eigenaar van een aantal gebouwen die zij verhuurt. Zij past op die gebouwen het degressieve afschrijvingsstelsel toe. De fiscus verwerpt de toepassing van dit stelsel op basis van de uitsluitingsbepaling van artikel 43, 2° KB/WIB 1992 en verhoogt de winst van de vennootschap met een afschrijvingsexcedent.

De vennootschap betwist het standpunt van de fiscus en argumenteert dat artikel 43, 2° KB/WIB 1992 het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schendt. Volgens de vennootschap maakt dit artikel een niet te verantwoorden onderscheid

¹ Vr. en Antw. Senaat 1991-1992, 22 april 1992, nr. 719, p. 2310 (Vr. nr. 31 EEMAN).

² In geval van gedeeltelijke afstand van gebruik kan de eigenaar een actief slechts degressief afschrijven in de mate dat hij de enige gebruiker is (Vr. en Antw. Senaat 2002-2003, 2 oktober 2002, nr. 2-63, p. 3549 (Vr. nr. 2429 THISSEN)).

³ Zie Com.IB 1992, nrs. 61/164-166.

tussen de belastingplichtige die het gebruik van vaste activa aan derden afstaat en de belastingplichtige die de vaste activa aanwendt voor eigen gebruik. De gewestelijke directie wees dit argument echter af.

Maar vangt tweemaal bot

In de procedure in eerste aanleg stelt de rechtbank te Leuven dat de grondwettelijke gelijkheids- en non-discriminatiebeginselen weliswaar toelaten dat er een onderscheid wordt gemaakt tussen verschillende categorieën van personen, mits het criterium van onderscheid op objectieve en redelijke wijze kan worden verantwoord. Die verantwoording moet worden beoordeeld in het licht van het doel en de gevolgen van de betreffende bepaling. Wanneer vaststaat dat de aangewende middelen niet redelijkerwijze in verhouding staan tot het beoogde doel, schendt de betreffende bepaling het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Deze principes zoals verwoord door de rechtbank te Leuven, beantwoorden aan de vaststaande invulling die het Grondwettelijk Hof aan het gelijkheidsbeginsel geeft.

De rechtbank stelt vast dat het koninklijk besluit van 5 augustus 1991 het geviseerde onderscheid niet verantwoordt en ook de fiscus in zijn conclusies geen poging doet om het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen al naargelang ze het gebruik van vaste activa aan derden hebben afgestaan of niet, te verantwoorden. De rechtbank geeft daarop de vennootschap gelijk en verleent ontheffing van het in aanmerking genomen afschrijvingsexcedent (vonnis van 11 september 2009).

De fiscus stelt hoger beroep in tegen dit vonnis en poogt ditmaal wel een verantwoording te geven voor het voormelde onderscheid. De uitsluiting van degressieve afschrijvingen voor activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan, zou volgens de fiscus ingevoerd zijn om misbruiken tegen te gaan waarbij door middel van de aftrek van financieringskosten in combinatie met de degressieve afschrijvingen een fiscaal verlies zou worden gecreëerd (met andere woorden die gecumuleerde kosten zouden de huurinkomsten overtreffen).

Die verantwoording overtuigt het hof van beroep te Brussel niet.

Net als de rechtbank van eerste aanleg te Leuven stelt het hof van beroep vast dat de betrokken bepaling een verschil in behandeling invoert tussen belastingplichtigen die de vaste activa zelf aanwenden voor hun beroepsactiviteit en belastingplichtigen die in het kader van hun beroepsactiviteit

het gebruik van activa afstaan aan derden, maar dat die verschillende behandeling niet wordt verantwoord. Meer in het bijzonder oordeelt het hof dat de verantwoording die de fiscus meent te kunnen geven, d.i. de vermindering van misbruik bestaande uit de combinatie van financieringskosten en degressieve afschrijvingen, niet in verhouding staat tot het beoogde doel. Met andere woorden, het gelijkheidsbeginsel verzet zich tegen een maatregel die ertoe strekt om alle belastingplichtigen met als activiteit de verhuur van activa, louter om deze reden uit te sluiten van het stelsel van de degressieve afschrijvingen.

Deze beslissing sluit aan bij eerdere rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. In een arrest van 1 september 2008 (nr. 127/2008) heeft het Grondwettelijk Hof immers beslist dat artikel 75, 3° WIB 1992, dat een gelijkaardig onderscheid invoert voor de toepassing van de investeringsaftrek ten gevolge waarvan die aftrek uitgesloten werd voor aan derden afgestane activa, het gelijkheidsbeginsel schendt. Inmiddels heeft de wetgever artikel 75, 3° WIB 1992 aangepast zodat deze ongrondwettigheid tot het verleden behoort.

Praktische gevolgen van het arrest

Het bovenstaande arrest heeft een manifeste ongrondwettigheid van het KB/WIB 1992 blootgelegd. Een hof van beroep heeft echter niet de bevoegdheid om een koninklijk besluit te vernietigen. Het kan enkel een specifieke bepaling in een concreet geval buiten toepassing laten. Artikel 43, 2° KB/WIB 1992 blijft bijgevolg tot nader order ongewijzigd van toepassing. Belastingplichtigen die het gebruik van vaste activa afstaan aan derden doch degressieve afschrijvingen willen toepassen, zullen dus genoodzaakt zijn om, wanneer hen de degressieve afschrijving geweigerd wordt, de ongrondwettigheid van artikel 43, 2° KB/WIB 1992 in te roepen en administratief dan wel gerechtelijk gelijk te krijgen.

Hopelijk hoeft het niet zover te komen en publiceert de fiscus binnenkort een circulaire waarin hij de grondwetsconforme toepassing van artikel 43, 2° KB/WIB bevestigt of, beter nog, grijpt de wetgever in en wordt dit artikel aangepast. Voor zover ons bekend, zit geen van beide opties momenteel in de pijplijn. Dit zou nochtans de rechtszekerheid ten goede komen en overbodige procedures voorkomen.

Kim BRONSELAER
Julie MOTTE
Advocaten Laga

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalstelsel, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever**: Jean-Marie CONTER, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail: info@bibf.be, URL: http://www.bibf.be. **Redactie**: Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Adviesraad**: Professor P. MICHEL, Professor Emeritus, Universiteit Luik, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven. **Gerealiseerd in samenwerking met Wolters Kluwer – www.wolterskluwer.be**