

## INHOUD

- p. 1/ De belasting van inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten
- p. 4/ Fiscale transparantie, een begrip in voortdurende expansie
- p. 8/ Provisie voor vakantiegeld

## De belasting van inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten

### I. Inleiding

1. Over de fiscaliteit van de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten bestond lange tijd discussie. Sinds 2008 zijn de zaken wat helderder geworden na de wijziging van artikel 17 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992<sup>1</sup> (afgekort WIB 1992) en de interpretatie die de Dienst Voorafgaande Beslissingen er naar aanleiding van verschillende adviezen aan gaf<sup>2</sup>.

In deze bijdrage zullen we het toepassingsgebied van artikel 17, §1, 5° WIB 1992 afbakenen en de belastingregeling die erop van toepassing is samenvatten.

### II. Toepassingsgebied: begrip 'inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten'

2. De begrippen auteursrechten en naburige rechten moeten worden opgevat in het licht van de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten (afgekort AW) en de Conventie van Bern voor de bescherming van literaire en artistieke werken van 9 september 1886.

De AW beoogt de bescherming van literaire of artistieke werken die aan de volgende kenmerken voldoen:

- het werk moet een oorspronkelijke schepping van de auteur zijn;
- het werk moet een bepaalde vorm aannemen.

Dit tweede kenmerk wordt op twee verschillende manieren geïnterpreteerd. Volgens het Europees Hof van Justitie impliceert de oorspronkelijkheid van een werk noodzakelijk dat het werk de stempel draagt van de persoonlijkheid van de auteur. Het Hof van Cassatie neemt een minder strikte interpretatie aan. Volgens dit hof<sup>3</sup> voldoet een werk aan het criterium van oorspronkelijkheid als het een eigen intellectuele schepping van de auteur is.

Heel wat werken kunnen door het auteursrecht worden beschermd. We denken bijvoorbeeld aan een boek, een schilderij, een beeldhouwwerk, een liedjestekst, een tekening, een foto<sup>4</sup>, een persartikel<sup>5</sup>, enz.

Ook computerprogramma's worden auteursrechtelijk beschermd want ze worden uitdrukkelijk beoogd door de wet van 30 juni 1994 die de Europese richtlijn van 14 mei 1991 betreffende de rechtsbescherming van computerprogramma's<sup>6</sup> omzet.

1 Cf. Wet van 16 juli 2008 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot instelling van een forfaitaire belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten (BS 30 juli 2008).

2 Cf. DVB, rulling nr. 900.052 en 900.053.

3 Cf. Cass., 26 januari 2012, *J.L.M.B.*, nr. 2012/21, p. 977.

4 Cf. DVB, rulling nr. 900.052 en 900.053.

5 Cf. DVB, rulling nr. 900.052 en 900.053.

6 Cf. bekendgemaakt in het BS van 27 juli 1994.

Volgens het hof van beroep van Brussel heeft het feit dat een foto op verzoek en met preciseringen van een opdrachtgever werd genomen niet tot gevolg dat de auteursrechtelijke bescherming wordt ontnomen aan de foto. Het hof benadrukt dat *'zelfs als de fotograaf heeft gehandeld op basis van richtlijnen (...) de keuze van de presentatie van de foto's, de beeldinstelling, de hoek van waaruit de foto's werden genomen en de belichting het resultaat zijn van een scheppend werk dat het te illustreren concept ondersteunt'*<sup>7</sup>. (vrije vertaling)

Modellen van akten van gerechtsdeurwaarders zouden niet auteursrechtelijk zijn beschermd. De rechtbank van eerste aanleg van Brussel<sup>8</sup> nam het standpunt van het Europees Hof van Justitie over en was van mening dat het niet gaat om een oorspronkelijke schepping die de stempel draagt van de persoonlijkheid van de auteur aangezien bij de opstelling van gerechtsdeurwaardersakten wettelijke regels moeten worden nageleefd.

**3.** De begrippen cessie en concessie vinden we terug in artikel 17, 3° van het WIB 1992. Deze begrippen hebben in het fiscaal recht geen specifieke definitie. Er dient te worden verwezen naar het gemeen recht, wat door de DVB wordt bevestigd<sup>9</sup>.

De AW organiseert wel de regeling van de cessie (overdracht) van auteursrechten, maar de term *'concessie'* komt er niet in voor.

Een cessie impliceert een definitieve verwijdering van het gecedeerde goed uit het vermogen van de cedent terwijl een concessie meer weg heeft van een recht om een goed te gebruiken, te exploiteren.

**4.** De DVB lijkt een onderscheid te maken naargelang de bezoldiging de tegenwaarde vormt voor de vervaardiging van het werk, met name het schrijven van een artikel, het nemen van een foto, het geven van een lezing, dan wel de tegenwaarde voor de cessie of de concessie van het auteursrecht met betrekking tot het vervaardigde werk. Dit onderscheid blijkt ook uit het bericht van de minister van Financiën van 4 december 2008<sup>10</sup>.

De DVB wil dit onderscheid beoordelen op basis van de formulering van de overeenkomst die tussen de partijen bestaat. De overeenkomst heeft in eerste instantie tot doel vast te stellen of er een cessie of concessie van auteursrechten bestaat. Zo ja, dan moet deze overeenkomst volgens de DVB een opsplitsing bevatten naargelang de

vervaardiging van het werk of de cessie of concessie van auteursrechten wordt bezoldigd. De DVB gebruikt uitdrukkelijk het woord *'overeenkomst'*. Wij zijn echter van mening dat een gedetailleerde factuur deze opsplitsing kan aantonen.

Moet uit deze interpretatie worden afgeleid dat de volledige overeengekomen bezoldiging nooit volledig kan worden beschouwd als een inkomen van de cessie of de concessie van auteursrechten? Wij denken dat niet<sup>11</sup>. Elke situatie moet op basis van de concrete omstandigheden worden beoordeeld.

Dat betekent in elk geval dat de bezoldiging duidelijk moet vermelden waarop ze betrekking heeft, met name de vervaardiging van het werk als dusdanig en/of de cessie of de concessie van de auteursrechten op het vervaardigde werk.

Zonder precisering gaat de DVB ervan uit dat de cessie of concessie kosteloos heeft plaatsgevonden.

### III. Fiscaal regime

**5.** Het fiscaal regime van inkomsten verkregen uit de cessie en de concessie van auteursrechten en naburige rechten is verschillend naargelang van het bedrag van die inkomsten.

#### III.1. Inkomsten waarvan het bedrag niet hoger is dan 37 500,00 euro

Voor inkomsten die werden verkregen uit de cessie of concessie van auteursrechten die de grens van 37 500,00 euro (te indexeren)<sup>12</sup> niet bereiken, geldt een vermoeden. Die inkomsten worden als roerende inkomsten beschouwd. Het gaat om een onweerlegbaar vermoeden. Artikel 37, 5° lid van het WIB 1992 bepaalt immers dat onder de grens van 37 500,00 euro geen herkwalficatie als beroepskosten mogelijk is.

#### III.2. Inkomsten waarvan het bedrag hoger is dan 37 500,00 euro

Volgens de antwoorden op de parlementaire vragen van 7 maart 2013<sup>13</sup> en 22 april 2013<sup>14</sup>, verklaarde de minister van Financiën dat inkomsten die werden verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten alsook van de wettelijke en verplichte licen-

<sup>7</sup> Cf. Brussel, 5 april 2011, DAOR, 2012, p.119. In dezelfde zin, 22 december 2011, *J.L.M.B.*, 2012/21, 1001.

<sup>8</sup> Cf. rb. Brussel, 31 maart 2013, *Fisconetplus*.

<sup>9</sup> Cf. DVB, ruling nr. 900.052 en 900.053.

<sup>10</sup> Cf. Bericht aan de schuldenaars van auteursrechten en naburige rechten in de loop van het jaar 2008, *BS* 9 december 2008.

<sup>11</sup> Dit werd op het vlak van de btw aanvaard in een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Leuven. Zie. rb, Leuven, 9 januari 2009, *Fiscoloog*, nr. 1148, p.4.

<sup>12</sup> 56 450,00 euro voor het aanslagjaar 2014.

<sup>13</sup> PV nr. 40 van Mevrouw Diekick van 7 maart 2013, Kamer, *Vragen en Antwoorden*, 2012-2013, QRVA, 53/130, 4 oktober 2013, p.488.

<sup>14</sup> PV nr. 377 van de heer Karel Uyttersprot van 22 april 2013, Kamer, *Vragen en Antwoorden*, 2012-2013, QRVA, nr. 53/115, 3 juni 2013, p.106, QRVA, nr. 53/124, 19 augustus 2013, p.544.

ties, inkomsten van kapitalen en roerende goederen zijn, en dat ongeacht het bedrag ervan.

Boven de grens van 37 500,00 euro beschikt de administratie echter terug over haar bevoegdheid om roerende inkomsten als beroepsinkomsten te herkwalficeren als ze bewijst dat de auteursrechten en naburige rechten voor de beroepsactiviteit van de belastingplichtige worden aangewend. Anders gezegd, voor de inkomsten die de grens van 37 500,00 euro te boven gaan, blijft de vroegere regeling van toepassing.

### III.3. Aftrekbare kosten

6. De inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten worden verstaan als het brutobedrag verminderd met de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden (artikel 22, § 3 van het WIB 1992).

De aftrekbare kosten kunnen worden vastgesteld op basis van werkelijke kosten, die door bewijskrachtige gegevens moeten worden gestaafd. Bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens kan de belastingplichtige opteren voor forfaitaire kosten.

Die forfaitaire kosten bedragen (artikelen 3 en 4 van het KB/WIB 1992):

- 50% van de eerste schijf van 10 000,00 euro (te indexerem)<sup>15</sup>;
- 25% van de schijf tussen 10 000 euro en 20 000,00 euro (te indexerem)<sup>16</sup>.

Volgens de rechtsleer bedragen de forfaitaire beroepskosten 15% boven de 20 000,00 euro (te indexerem)<sup>17</sup>.

7. Wanneer een belastingplichtige inkomsten uit de cessie van auteursrechten verkrijgt waarvan het bedrag hoger is dan de grens van 37 500,00 euro en de inkomsten die de grens te boven gaan worden geherkwalficeerd als beroepsinkomsten, wijst de rechtsleer op twee methodes van aanrekening van de beroepskosten<sup>18</sup>.

De eerste methode bestaat erin dat de sociale bijdragen worden aangerekend op het gedeelte van de inkomsten die als beroepskosten worden geherkwalficeerd en de andere kosten evenredig worden verdeeld.

De tweede methode heeft tot resultaat dat het kostenforfait wordt toegepast op de roerende inkomsten en dat

de werkelijke kosten die het forfait te boven gaan op de geherkwalficeerde inkomsten worden aangerekend.

### III.4. Roerende voorheffing

8. De inkomsten die worden verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten worden afzonderlijk belast door middel van een voorheffing van 15%.

Sinds 1 januari 2012<sup>19</sup> is de voorheffing niet langer bevrijdend zodat die inkomsten moeten worden opgenomen in de belastingaangifte van de verkrijger.

Bovendien wordt het tarief van de voorheffing opgetrokken tot 25% (terwijl de belasting in de personenbelasting wordt behouden op 15%) voor inkomsten van de cessie of concessie van auteursrechten of naburige rechten die 37 500,00 euro (te indexerem) te boven gaan. Dus als het overtollige gedeelte blijft in aanmerking komen voor de kwalificatie als roerende inkomsten zal de betaalde voorheffing hoger zijn dan de verschuldigde belasting.

## IV. Enkele toepassingsgevallen

### IV.1. Werknemers

9. De administratie aanvaardt dat de gunstige belastingregeling in zekere mate wordt toegepast op werknemers<sup>20</sup>. Deze stelling werd eerder al door de rechtsleer verdedigd<sup>21</sup>.

In dat verband bepaalt de AW dat wanneer een auteur werken tot stand brengt ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst of een statuut, de vermogensrechten kunnen worden overgedragen aan de werkgever voor zover uitdrukkelijk in die overdracht van rechten is voorzien en voor zover de creatie van het werk binnen het toepassingsgebied van de overeenkomst of het statuut valt (artikel 3, § 3 AW).

Op fiscaal vlak legt de administratie twee voorwaarden op:

- de arbeidsovereenkomst moet een beding met betrekking tot de overdracht bevatten;
- de arbeidsovereenkomst moet voorzien in een specifieke vergoeding die onderscheiden is van de bezoldiging. Die voorwaarde ligt in het verlengde van de adviezen die de DVB in dat verband uitsprak.

Deze tweede voorwaarde is voor interpretatie vatbaar. Is het voldoende om een deel van de totale bezoldiging van

15 Cf. 15 050,00 euro voor het aanslagjaar 2014.

16 Cf. 30 110,00 euro voor het aanslagjaar 2014.

17 Cf. S. SCARNA, 'Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur: la fin des controverses', *C&FP*, nr. 8/2008, p. 301; E. ESTERZON, 'Le statut fiscal des artistes résidents', *C&FP*, nr. 7/2013, p. 2.

18 Cf. F. PIRET en R. ROSOUX, *Lettre Fiscale Belge*, nr. 2013/196, p. 14-18.

19 Cf. wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen (*BS* 30 december 2011).

20 Cf. Circulaire Ci.RH.231/605.842 (AAFisc nr. 21/2012) van 21 mei 2012.

21 Cf. A. RAYET en C. KATZ, 'Les droits d'auteur et les droits voisins dans l'article 17 du CIR 1992', *R.G.C.F.*, nr. 2009/5.

de werknemer af te nemen en toe te wijzen aan de tegenwaarde van de cessie of moet een bijkomende bezoldiging worden verleend? De rechtsleer is van mening dat de oorspronkelijke totale bezoldiging waarin de vergoeding voor de overdracht is inbegrepen kan worden onderscheiden door het ondertekenen van een bijlage, zonder dat daarom de totale bezoldiging moet worden verhoogd. Wij zijn het met deze stelling eens. De administratie uit geen mening over deze kwestie.

Dit onderscheid moet worden gemaakt voor het opstellen van de fiscale fiches.

#### IV.2. Freelance journalisten

10. Volgens de DVB is de hoofdvraag of er een onderscheid kan worden gemaakt tussen de vergoeding die wordt geboden voor het schrijven van het artikel en de vergoeding die de overdracht van het auteursrecht dekt. Het bestaan van een overeenkomst waarin een onderscheid wordt gemaakt is van fundamenteel belang.

Het is niet gemakkelijk om de verhouding te bepalen. Volgens ons moet die verhouding op basis van elke specifieke situatie worden beoordeeld. We zijn van mening dat de mogelijkheid tot initiatief die aan de journalist wordt gelaten een belangrijk gegeven is bij die beoordeling. Een journalist die naargelang van de onderwerpen die hij behandelt artikelen aanbiedt aan een uitgever die deze uitgever niet uitdrukkelijk heeft besteld en die hij kan weigeren, zou volgens ons kunnen aanvoeren dat een aanzienlijk deel van zijn vergoeding een inkomen vormt dat werd verkregen uit de cessie of concessie van auteursrechten.

#### IV.3. Freelance fotografen

11. De DVB lijkt geneigd te aanvaarden dat de volledige bezoldiging kan worden behandeld als een inkomen van de cessie of concessie van auteursrechten wanneer

de fotograaf foto's aanbiedt die hij in voorraad heeft en die hij op eigen initiatief heeft genomen.

In de andere gevallen moet de bezoldiging worden opgesplitst.

#### IV.4. Architecten

12. Het werk van architecten wordt door de Conventie van Bern van 9 september 1886 uitdrukkelijk beoogd als werk dat auteursrechtelijk kan worden beschermd.

De volledige honoraria die aan een architect worden betaald voor het opstellen van de plannen, het indienen van de vergunning en de opvolging van de bouwwerven kunnen niet worden beschouwd als inkomsten die zijn verkregen uit de cessie of concessie van auteursrechten. Wij zijn echter van mening dat er in elk geval een cessie of concessie van de auteursrechten van de architect plaatsvindt waardoor de bouwheer een gebouw kan laten optrekken op basis van de plannen van de architect. Deze cessie of concessie van auteursrechten komt overigens duidelijk tot uiting wanneer de architect wordt vervangen en de nieuwe architect gebruik maakt van de eerder opgestelde plannen.

#### V. Conclusie

13. Laten we hopen dat de vragen die in dit verband rijzen worden opgelost door de circulaire die de minister van Financiën al een aantal maanden geleden heeft aangekondigd. In afwachting daarvan blijven er bepaalde onzekerheden bestaan die de taak van de practici niet gemakkelijk maken.

Julie VAN THEMSCHE  
Advocate  
Advocatenkantoor Herve

## Fiscale transparantie, een begrip in voortdurende expansie

De wens van de Europese Unie is om een beter functionerende interne markt tussen de lidstaten te creëren. Daartoe is er een ruimte zonder interne grenzen vereist waarin het vrije verkeer wordt gegarandeerd. Een onontkoombaar gevolg daarvan is de toename van de mobiliteit van de belastingplichtigen, het aantal grensoverschrijdende transacties en de internationalisering van de financiële instrumenten. Die verhoogde mobiliteit

geldt ook voor het kapitaal dat wegtrekt om zich elders te verbergen.

Dergelijke evolutie benadeelt niet alleen de lidstaten, die belastbare activa zien verdwijnen, die hun toevlucht zoeken in andere meer clemente oorden of, op zijn minst – volgens de belastingplichtige – meer discrete oorden, maar ook de andere burgers die aan de nationale belas-

ting onderworpen blijven en zich voortdurend ergeren aan zoveel fiscale onrechtvaardigheid.

Het feit dat het voor de lidstaten steeds moeilijker wordt om het bedrag van de te innen belastingen en heffingen correct vast te stellen, de versterking van de maatregelen met het oog op de strijd tegen de belastingontduiking en -ontwijking en de zorg om meer vertrouwen en billijkheid in het grensoverschrijdend fiscaal systeem in te brengen, hebben de Europese Unie ertoe aangezet om werk te maken van meer fiscale transparantie. Daarnaast heeft de Unie ingezet op een beleid tot sanering van de fiscale concurrentie.

Onze wetgever is meegegaan in die Europese impuls, versneld door de internationale akkoorden. De wetgever, die ons eerst in de waan liet dat wij over een fiscaal privéleven beschikten, heeft onlangs het einde van het bankgeheim ingeluid, toch alleszins in grensoverschrijdende situaties.

In dit artikel zullen wij het derhalve hebben over richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (hierna «de richtlijn»), door de wet van 17 augustus 2013<sup>1</sup> (hierna «de wet») in het Belgisch recht omgezet in artikel 338 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (hierna «WIB 1992»).

## I. Afbrokkeling van het bankgeheim

De onderlinge afhankelijkheid tussen de belasting en de Staat kan worden samengevat door de vaststelling dat geen belasting kan worden ingevoerd dan door een door het Parlement gestemde wet (*cf.* art. 170 van de Grondwet) en, omgekeerd, dat er geen Staat is zonder belasting – aangezien de belasting de essentiële financieringsbron is die de Staat toelaat te functioneren en te bestaan.

Derhalve is de wetgever, in fiscale aangelegenheden, constant begaan met de zorg voor een efficiënte vestiging en invordering van de belasting. Voor wat de vestiging van de belasting betreft, wordt die instelling onder andere verstaald door de op de belastingplichtige en op derden rustende verplichting om mee te werken met de door de fiscus ingestelde onderzoeken (*cf.* art. 315 e.v. WIB 1992).

Artikel 318 WIB 1992 beperkt dit beginsel en bepaalt dat de administratie niet gemachtigd is om inlichtingen in te winnen bij banken, met het oog op de belasting van hun cliënten.

Nochtans moeten we vaststellen dat het bankgeheim van het Belgisch intern recht stilaan afbrokkelt omdat het

van alle kanten aangevallen wordt: op internationaal, op Europees en op Belgisch vlak.

Voor de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna de «OESO») is doorslaggevend geweest voor de regeling ter zake, met name door de ontwikkeling van het modelverdrag tot het voorkomen van dubbele belasting. Dat model dient constant als basis voor de onderhandeling van bilaterale belastingverdragen, zodat het meer is dan een louter model.

De OESO ijvert onafgebroken voor fiscale transparantie op internationaal vlak. In het licht daarvan werd artikel 26 van het model van dubbelbelastingverdrag – de hoeksteen van het beginsel van de uitwisseling van inlichtingen zonder beperking door het bankgeheim – grondig gewijzigd.

Daarenboven heeft de OESO nu officieel een nieuwe eenvormige mondiale standaard inzake automatische gegevensuitwisseling tussen de fiscale autoriteiten van alle landen gepresenteerd, met de bedoeling dat de ministers van Financiën van de G20 op hun bijeenkomst van 22 en 23 februari in Sydney die zouden goedkeuren. Daarmee wordt ingegaan op het verzoek daartoe dat de G20 in 2013 had geformuleerd.

Daar België afgezien heeft van het bankgeheim ten aanzien van de staten waarmee het internationale overeenkomsten heeft gesloten, kon ons land dit bankgeheim, behalve voor de bestaande afwijkingen<sup>2</sup>, niet behouden zonder aanpassing in de interne rechtsorde. Bijgevolg heeft de Belgische wetgever de artikelen 322 (onderzoeksbevoegdheden ten aanzien van derden) en 333 (gemene bepalingen ten aanzien van de belastingplichtige en van derden) gewijzigd, zodat het bankgeheim kan opgeheven worden in geval van aanwijzingen van belastingontduiking en met het oog op het opstellen van een indiciaire afrekening (*cf.* art. 341 WIB 1992).

Niettemin blijft artikel 318 WIB 1992 bestaan, zodat de voormelde wettelijke uitzonderingen strikt moeten geïnterpreteerd worden.

## II. Veralgemeende uitwisseling van inlichtingen

Deze handhaving van het beginsel van het bankgeheim is aldus schimmig geworden. Na het opgeven ervan op internationaal niveau werd het immers ook opgegeven op Europees niveau (*cf.* behalve voormelde richtlijn en de zogenaamde spaarrichtlijn van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, wordt momenteel een uitbreiding tot de verzekeringsproducten gepland).

<sup>1</sup> BS 5 september 2013.

<sup>2</sup> *Cf.* art. 318, lid 2 (aanwijzingen van belastingontduiking); 319bis (invordering van de belasting); 374, lid 2 (bezwaaar van de belastingplichtige); 413<sup>quater</sup> (onbeperkt uitstel van de invordering) WIB 1992.

De richtlijn werd immers «bijna letterlijk» overgenomen in artikel 338 WIB 1992 en in de successie- en registratierechten werden soortgelijke bepalingen ingevoerd.

Sta ons toe even de nadruk te leggen op de uitdrukking «*bijna letterlijk*», want de Belgische wet heeft de mogelijkheid om af te zien van de ontvangst en de verzending van de automatisch uit te wisselen inlichtingen, wanneer het bedrag ervan een bepaalde drempel niet overschrijdt, niet overgenomen (cf. art. 8, 3. van de richtlijn) omdat de Belgische bevoegde autoriteit over alle inkomsten- en vermogenscategorieën, ongeacht het bedrag ervan, inlichtingen wenst uit te wisselen en te ontvangen<sup>3</sup>.

Uit de administratieve praktijk op het vlak van de regularisatie-aangiften is evenwel gebleken dat aanvragen met een bijzonder belang voor de begroting, m.a.w. die betrekking hebben op aanzienlijke te belasten bedragen, *de facto* bij voorrang worden behandeld. De toekomst zal uitwijzen hoe efficiënt de informatie zal worden verwerkt die in toepassing van dit uitwisselingssysteem zal worden ontvangen

De omzettingwet legt de voorschriften en procedures vast voor de samenwerking tussen België en de andere lidstaten van de Europese Unie met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die «*naar verwachting van belang zijn*» voor de administratie en de handhaving van de nationale wetgeving van alle lidstaten met betrekking tot elke vorm van belastingen en taksen die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven.

Deze hervorming van de regeling brengt ons bij twee bemerkingen: niet alleen werd het toepassingsgebied van de inlichtingenuitwisseling aanzienlijk verruimd. Naast de uitwisseling op verzoek wordt ook een systeem van automatische en spontane uitwisseling opgezet.

## II.1. Een ruim toepassingsgebied

Beoogd worden, enerzijds de personen met rechtspersoonlijkheid en, anderzijds, ieder andere juridische constructie, ongeacht de aard of de vorm, met of zonder rechtspersoonlijkheid, die activa, met inbegrip van de daardoor gegenereerde inkomsten, bezit of beheert welke aan belastingen in de zin van de richtlijn zijn onderworpen (cf. art. 338, § 2, 13°, d) WIB 1992). Hier worden dus trusts, beleggingsfondsen, burgerlijke vennootschappen, stichtingen en gelijkaardige vehikels beoogd<sup>4</sup>.

Het zou interessant zijn een parallel te trekken tussen het systeem inzake de uitwisseling van inlichtingen en de nieuwe verplichtingen op het vlak van de aangifte in de personenbelasting, ingesteld door artikel 307, § 1 WIB 1992.

De belastingplichtige wordt verplicht een reeks gegevens te verstrekken, die als dusdanig nochtans vreemd zijn aan de inkomsten waarop de Staat belasting kan heffen. Aan de ene kant moeten de natuurlijke personen (vanaf aanslagjaar 2014) het bestaan vermelden van buitenlandse rekeningen, buitenlandse individuele levensverzekeringscontracten en buitenlandse constructies. Aan de andere kant moeten de vennootschappen aangifte doen van alle betalingen die zij hebben gedaan aan personen gevestigd in een vreemde staat met een bijzonder gunstige belastingregeling (als voorbeeld vermelden we, thans, het Groothertogdom Luxemburg en Cyprus).

Om het voorschrift van artikel 29 van de richtlijn na te komen, heeft de wet uitwerking met terugwerkende kracht tot 1 januari 2013. In de praktijk konden bepaalde verplichtingen vanaf die gestelde datum evenwel niet worden nagekomen, bij gebrek aan een op die datum bekend wettelijk kader.

## II.2. Inlichtingenuitwisseling op verzoek, automatische en spontane inlichtingenuitwisseling

Wat de uitwisseling op verzoek betreft (cf. art. 338, § 4 WIB 1992), kan een lidstaat voortaan, bij verantwoord en gericht verzoek, aan een andere lidstaat bepaalde informatie vragen.

De aangezochte staat zal die inlichtingen inwinnen via zijn interne procedures, desgevallend, door middel van een administratief onderzoek, zelfs indien hij de inlichtingen niet voor eigen belastingdoeleinden nodig heeft.

De inlichtingen moeten uiterlijk binnen zes maanden worden verstrekt. Indien de aangezochte autoriteit de inlichtingen al in haar bezit heeft, wordt die termijn evenwel verkort tot twee maanden (cf. art. 338, § 5 WIB 1992).

Het is hier dus niet vereist dat de lidstaten de inlichtingen al in hun bezit hebben om ze te kunnen uitwisselen, zoals wel geëist wordt in verband met de automatische en spontane inlichtingenuitwisseling.

Naast de «*klassieke*» vraag om inlichtingen moet de lidstaat, vanaf 1 januari 2015, aan de andere lidstaten ook automatisch de inlichtingen meedelen met betrekking tot belastbare tijdperken vanaf 1 januari 2014 waarover zij ten aanzien van de ingezetenen van die andere lidstaat beschikt inzake specifieke inkomsten- en vermogenscategorieën.

3 Cf. *Parl.St.*, Memorie van toelichting, Kamer, 2012-2013, nr. 53-2905/001, p. 13.

4 Cf. *Parl.St.*, Memorie van toelichting, Kamer, 2012-2013, nr. 53-2905/001, p. 11.

Artikel 338, § 6 WIB 1992 preciseert dat «beschikbare inlichtingen» betekent, inlichtingen die zich in de belastingdossiers van de inlichtingenverstreckende lidstaat bevinden en die opvraagbaar zijn overeenkomstig de procedures voor het verzamelen en verwerken van inlichtingen in die lidstaat. De nieuwe verplichtingen op het gebied van de belastingaangifte dragen aldus bij tot de «beschikbare inlichtingen» (cf. *supra* § II.1.).

De inkomsten waarop de automatische inlichtingenuitwisseling van toepassing is, zijn de bezoldigingen van werknemers, de bezoldigingen van bedrijfsleiders, de levensverzekeringsproducten die niet vallen onder andere communautaire rechtsinstrumenten inzake de uitwisseling van inlichtingen noch onder soortgelijke voorschriften, de pensioenen, de eigendom en het inkomen van onroerende goederen (cf. art. 338, § 6 WIB 1992).

De inlichtingen worden ten minste eenmaal per jaar verstrekt, en uiterlijk binnen zes maanden na het verstrijken van het kalenderjaar in de loop waarvan de inlichtingen beschikbaar zijn geworden.

Op 12 juni 2013 heeft de Europese Commissie voorgesteld om de automatische uitwisseling van inlichtingen uit te breiden tot dividenden, vermogenswinsten, andere financiële inkomsten en rekeningtegoeden (cf. Voorstel van richtlijn nr. COM/2013/348).

De Europese Unie wil daarmee het grootste systeem voor automatische inlichtingenuitwisseling ter wereld opzetten, zodat de lidstaten onderling evenveel inlichtingen zullen kunnen uitwisselen als ze zullen uitwisselen met de Verenigde Staten, op grond van de «*Foreign Account Tax Compliance Act*» (hierna de «*FATCA*»). De *FATCA* is een voorschrift uit het Amerikaans belastingwetboek dat de banken van andere landen, na een met de Amerikaanse regering gesloten akkoord, verplicht om zich jegens de Amerikaanse Schatkist ertoe te verbinden om alle rekeningen aangehouden door Amerikaanse burgers, die, ongeacht hun verblijfplaats, aan de Amerikaanse belastingwetgeving onderworpen blijven, aan de Amerikaanse belastingdienst door te melden.

Ten slotte is de bevoegde autoriteit ertoe gehouden spon- taan de inlichtingen mee te delen betreffende situaties die «*verdacht*» zijn ten aanzien van de belastbare grondslag van de verblijfstaat, alsook, meer algemeen, inlichtingen die voor deze staat toereikend, ter zake dienend en niet overmatig zijn.

Als verdachte situaties worden onder meer beschouwd de gevallen waarin de Belgische autoriteit redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een derving van belasting kan bestaan of die, ten gevolge van de toepas-

sing van Belgische belastingbepalingen, een hogere belasting in de andere lidstaat zouden moeten meebrengen.

Tot die laatste categorie behoren ook de gevallen waarin kunstmatige verschuivingen van winsten binnen een groep van ondernemingen mogelijk zijn.

Dergelijke inlichtingen moeten binnen de maand nadat deze beschikbaar worden, aan de buitenlandse autoriteit worden verstrekt (cf. art. 338, § 7 WIB 1992).

Meer bepaald wat het bankgeheim betreft, bepaalt de wet, weinig verrassend, dat de Belgische Staat niet kan weigeren inlichtingen te verstrekken, «uitsluitend op grond» dat deze berusten bij een bank, een andere financiële instelling, een gevolmachtigde of een persoon die als vertegenwoordiger of trustee optreedt, of dat zij betrekking hebben op eigendomsbelangen in een persoon (cf. art. 338, § 21, lid 2, WIB 1992).

De enige weigering die wordt toegestaan heeft betrekking op belastbare tijdperken vóór 1 januari 2011, wanneer de wetgeving of de administratieve praktijk van de betrokken staat niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen of te gebruiken.

Dienaangaande is de Belgische minister van Financiën van oordeel dat «*de Richtlijn enkel vereist dat het Belgisch recht de uitwisseling van bankgegevens toelaat. Ze vereist geen totale opheffing van de vertrouwelijkheid van die gegevens*»<sup>5</sup>.

### III. Vooruitzichten

In meer van de wetgevende initiatieven kunnen de lidstaten het in de wet gehuldigd beginsel van «*de meest begunstigde natie*» inroepen om bijzondere bilaterale of multilaterale overeenkomsten te sluiten (cf. art. 338, § 22 WIB 1992). Die clausule heeft tot gevolg dat de voordelen die een lidstaat toekent aan een derde land, ook gelden voor alle lidstaten, teneinde een gelijke behandeling tussen alle lidstaten te verzekeren.

Binnen een gemeenschappelijke ruimte zoals door de Europese Unie ingesteld, kan immers niet gedoogd worden dat een lidstaat voorziet in een samenwerking met een derde land welke verder reikt dan de bij de richtlijn geregelde samenwerking, zodat die lidstaat die verder reikende samenwerking niet kan ontzeggen aan een andere lidstaat die wenst deel te nemen aan een dergelijke vorm van verder reikende onderlinge samenwerking.

<sup>5</sup> Cf. Parl.vr. van de heer Guy COËME tot de Vicepremier en minister van Financiën en van Institutionele Hervormingen betreffende «*de richtlijn voor administratieve samenwerking met het oog op de bestrijding van belastingfraude*», in Integraal Verslag, Commissie voor de Financiën van de Kamer, 15 december 2010, nr. 53, COM 071, p. 15.

Dat betekent dat de lidstaten die nu al akkoorden hebben gesloten met de Verenigde Staten op grond van de Amerikaanse FATCA-wetgeving (Hongarije, Italië, Spanje, Frankrijk, Malta, Nederland, Duitsland, Denemarken, Verenigd Koninkrijk) of de intentie hebben die te sluiten (zoals België, dat in de zomer 2013 besprekingen daartoe heeft aangeknoopt), in een verder reikende samenwerking voorzien of zullen voorzien, en dus verplicht zijn die verder reikende samenwerking ook aan de andere lidstaten te bieden of te zullen bieden.

Aldus steunde de Europese Commissie haar voorstel tot uitbreiding van het toepassingsgebied van de automatische inlichtingenuitwisseling, om het te laten samenvallen met dat van het FATCA-akkoord, op de noodzaak om binnen de interne markt een coherente aanpak te behouden – de bedoeling was de lidstaten te behoeden voor eventuele concurrentievervalsing.

Het is niet uitgesloten dat er nog andere verder reikende akkoorden worden gesloten. De reikwijdte van de inlichtingen die, dankzij die mechanismen inzake de uitwisseling van inlichtingen, aan de fiscale administratie zouden kunnen worden verstrekt is aldus bijna onbeperkt.

Kortom, tegen een economische en politieke achtergrond waar de strijd tegen de belastingontduiking en

-ontwijking een prioritaire bekommernis is, laat de huidige tendens er geen twijfel over bestaan: de uitwisseling van inlichtingen vormt de speerpunt van de daartoe gevoerde acties en is het geëigende middel op de weg naar meer fiscale transparantie inzake de vermogens van de belastingplichtigen.

Die transparantie wordt steeds groter, dankzij doelmatige instrumenten op nationaal, Europees en internationaal niveau, die de belastingplichtigen, op straffe van ernstige sancties, ertoe dwingen hun inkomen en vermogen bekend te maken.

De uitwisseling van inlichtingen omtrent de inkomsten, gekoppeld aan de verplichting tot aangifte van specifieke gegevens (*cf. supra*, art. 307, § 1 WIB 1992), draagt bij tot een algemeen overzicht van de fiscale toestand van de belastingplichtigen, zonder zich te beperken tot een loutere opgave van hun inkomsten. Die stap kan een voorteken zijn van de toekomstige oprichting van een vermogenskadaster, een schrikbeeld dat het fiscaal wereldje altijd al heeft beroerd.

Inès TROISFONTAINE  
Advocaat bij de Balie van Luik  
Advocatenkantoor HERVE

## Provisie voor vakantiegeld

De bedragen die in de op 31 december 2013 afgesloten balansen worden geboekt met het oog op de uitbetaling van het vakantiegeld aan personeelsleden in 2014, worden als beroepskosten (art. 49 WIB 1992) beschouwd in zover zij niet meer bedragen dan:

- 18,8% van de vaste en veranderlijke bezoldigingen die in 2013 zijn toegekend aan bedienden die het voordeel van de wetgeving betreffende de jaarlijkse vakantie van de werknemers genieten;
- 10,27% van 108/100 van de lonen die in 2013 zijn toegekend aan werklieden en leerlingen die het voordeel van dezelfde wetgeving genieten.

De fiscus bepaalt elk jaar het bedrag van die provisies die u belastingvrij mag aanleggen. De toe te passen percentages worden vastgesteld in overleg met het Verbond van Belgische Ondernemingen. Deze cijfers zijn al een aantal jaren dezelfde.

Bron: Circulaire AAFiscNr. 20/2014 (nr. Ci.RH.243/349.099)  
dd. 26 mei 2014

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 kluwer – [www.kluwer.be](http://www.kluwer.be)**