

# PACIOLI



## Sociale en fiscale schulden van aannemers uit de sector van het bouwbedrijf

### Nieuwe risico's voor de bouwheer en voor de aannemer die een beroep doet op een onderaannemer

#### 1. Vroeger stelsel: even opfrissen

Vroeger liep een bouwheer die een beroep deed op een niet-geregistreerde aannemer (bij het sluiten van de overeenkomst of zelfs in de loop van de uitvoering ervan) een groot risico op hoofdelijke aansprakelijkheid voor bepaalde sociale en fiscale schulden van deze aannemer.

Voor de aannemer bestond eveneens een identiek risico ten aanzien van zijn eigen onderaannemers, en zelfs ten aanzien van de onderaannemers van zijn eigen onderaannemers<sup>(1)</sup>.

De goede trouw van de bouwheer of de aannemer had hierbij geen belang terwijl dit type van aansprakelijkheid uitsluitend gold in de sector van het bouwbedrijf.

#### 2. De hervorming

Sinds 1 januari 2008 is een belangrijke hervorming (programwet van 27 april 2007) in werking getreden, althans met betrekking tot het sociale luik. Het fiscale luik werd uitgesteld naar een onbekende datum (uiterlijk 1 januari 2009<sup>(2)</sup>).

Voortaan zijn het risico van hoofdelijke aansprakelijkheid en de bepaalde inhoudingsverplichtingen op de aan de aannemer verschuldigde bedragen niet langer gekoppeld aan de vraag of de aannemer al dan niet geregistreerd is<sup>(3)</sup>: het criteria is dat van het bestaan van sociale schulden in hoofde van de aannemer op het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst.

- (1) Meer bepaald artikel 30bis, § 3, 3<sup>e</sup> lid van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders.
- (2) Zie artikel 13 van de wet van 27 december 2007 houdende diverse bepalingen (B.S. 31 december 2007).
- (3) De hervorming is grotendeels het gevolg van een arrest van het Europese Hof van Justitie van 9 november 2006, zaak C-433/04, Commissie tegen België.

De RSZ is van mening dat het risico van hoofdelijkheid ook bestaat wanneer dergelijke schulden, die nog niet bestonden op het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst, zijn opgedoken op het tijdstip van betaling van de facturen door de bouwheer of de aannemer<sup>(4)</sup>.

De goede trouw blijft zonder belang.

Deze maatregel blijft beperkt tot de sector van het bouwbedrijf<sup>(5)</sup>. In dit verband moet men uiterst waakzaam zijn want

- (4) Noteer dat voor aanbestedende overheden onderworpen aan de regelgeving betreffende overheidsopdrachten een advies van « de Commissie voor de overheidsopdrachten » vermeldt daarentegen uitdrukkelijk dat « wanneer de aannemer in het licht van de bepalingen van de wetgeving betreffende de registratie van aannemers geen sociale schulden had op het ogenblik van de gunning van de opdracht, maar wel op het ogenblik van de betaling zal de aanbestedende overheid die bij de betaling de toestand van de aannemer niet verifieert overeenkomstig de voormelde modaliteiten, en, indien nodig, niet de inhoudingen verricht en deze aan de R.S.Z. doorstuurt, zal niet worden getroffen door de hoofdelijke aansprakelijkheid, maar door een bijslag wegens het niet correct verrichten van de inhoudingen. » (Bericht gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 1 augustus 2008).
- (5) De betreffende activiteiten zijn die deze worden beoogd worden in artikel 20, § 2 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 betreffende de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

## INHOUD

- **Sociale en fiscale schulden van aannemers uit de sector van het bouwbedrijf** **1**
- **Het stelsel van de voorafgaande beslissingen: procedureaspecten en actuele vragen** **3**

activiteiten zoals het schoonmaken van gebouwen worden tevens door deze maatregel geïmplementeerd.

De aansprakelijkheid van de bouwheer wordt uitgebreid tot de schulden van de onderaannemers van zijn aannemer. De aansprakelijkheid van de aannemer blijft identiek en betreft nog steeds de schulden van de onderaannemers van zijn eigen onderaannemers.

### **a. Het sociale luik kan als volgt worden samengevat:**

Degene die een contract sluit met een aannemer die op het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst (of volgens de RSZ op het tijdstip van betaling van de facturen) eigen sociale schulden of sociale schulden afkomstig van een hoofdelijke aansprakelijkheid (wegens schulden van een onderaannemer) heeft, loopt het risico hoofdelijk aansprakelijk te worden voor het geheel van de huidige en toekomstige sociale schulden van deze aannemer, ten belope van het bedrag exclusief btw van de hem toevertrouwde werkzaamheden.

Een identieke regeling wordt toegepast op de aannemer ten aanzien van zijn onderaannemers.

De hoofdelijke aansprakelijkheid kan als volgt worden vermeden:

- op het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst, de database van de RSZ raadplegen die ter beschikking is op de website: [www.socialsecurity.be](http://www.socialsecurity.be), klikken op «onderneming», «werkgevers RSZ», «30bis – inhoudingsplicht».
- indien er sociale schulden bestaan in hoofde van de aannemer en indien bepaalde bedragen in dat verband verschuldigd blijven op het tijdstip van betaling van de factuur door de bouwheer (wat nog moet worden gecontroleerd op basis van de database, die in principe de rechtsgeldigheid aantoont maar echter het bedrag niet vermeldt) moet een onderscheid worden gemaakt tussen twee situaties.
  - Het bedrag van de factuur is hoger dan 7 143,00 euro: de aannemer moet een attest voorleggen met vermelding van het bedrag van zijn schuld. In voorkomend geval moet de opdrachtgever de inhoudingen doen ten belope van maximaal 35% van «het door hem verschuldigde bedrag, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde» of van «het bedrag van de factuur»... De tekst is op dat punt immers contradictorisch (artikel 30bis, §4, 1<sup>e</sup> lid versus 5<sup>e</sup> lid). Bij navraag bij de RSZ zou het in aanmerking te nemen bedrag alleen het bedrag van de factuur zijn, exclusief btw.
    - ⇒ indien de schuld hoger is dan 35% van het bedrag van de factuur, exclusief btw, blijft de inhouding beperkt tot 35% van het bedrag van de factuur, exclusief btw;
    - ⇒ indien de schuld lager is dan 35% van het bedrag van de factuur, exclusief btw, op het tijdstip van

de verplichte inhouding, dan wordt de inhouding beperkt tot het bedrag van de schuld;

⇒ indien de aannemer geen attest verstrekt: de inhouding moet worden gedaan en blijft beperkt tot 35% van het bedrag van de factuur, exclusief btw.

- Het bedrag van de factuur is lager dan 7 143,00 euro: de aannemer hoeft geen attest te verstrekken.
  - ⇒ de inhouding moet gelijk zijn aan 35% van het bedrag van de factuur, exclusief btw.

- indien de inhouding correct gebeurt bij elke betaling van het geheel of een gedeelte van de prijs, wordt de hoofdelijke aansprakelijkheid vermeden.

Indien dat niet gebeurt, kan de bouwheer hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld voor het bedrag van de schuld. Bovendien kan een financiële sanctie worden opgelegd die gelijk is aan het bedrag dat had moeten worden ingehouden.

### **b. Wat de fiscale aspecten van de hervorming betreft, moet de aandacht worden gevestigd op enkele verschillen:**

- de aansprakelijkheid is beperkt tot 35% van het bedrag van de werken, exclusief btw (402, §4, 1<sup>e</sup> lid nieuw WIB92);
- de wet stelt uitdrukkelijk dat voor fiscale schulden waarvoor een correct nageleefd afbetalingsplan bestaat, de hoofdelijke aansprakelijkheid niet zal worden ingeroepen (artikel 402, §4, 3<sup>e</sup> lid nieuw WIB92);
- de hoofdelijke aansprakelijkheid is niet van toepassing indien de hoofdelijke aansprakelijkheid op basis van het bestaan van sociale schulden reeds werd toegepast.

Als we deze oplossing vergelijken met de regels die inzake RSZ van toepassing zijn, betekent dat:

- indien de fiscale hoofdelijke aansprakelijkheid het eerst wordt ingeroepen, dan is de hoofdelijke aansprakelijkheid ten aanzien van de RSZ beperkt tot 65% van het bedrag van de werken, exclusief btw;
- indien de hoofdelijke aansprakelijkheid ten aanzien van de RSZ het eerst wordt ingeroepen, dan is die beperkt tot 100% van het bedrag van de werken, exclusief btw, maar kan de fiscale hoofdelijke aansprakelijkheid niet meer worden ingeroepen.
- de hoofdelijke aansprakelijkheid is niet van toepassing indien de inhoudingen correct werden uitgevoerd. Het bedrag van de inhouding is verschillend naargelang van het bedrag van de fiscale schuld. Anders dan in de RSZ-regeling kan de opdrachtgever altijd een attest vragen aan de aannemer waarop het bedrag van de schuld is vermeld (ongeacht het

bedrag van de factuur). Na een dergelijk verzoek zijn drie situaties mogelijk:

- geen reactie van de aannemer: de inhouding bedraagt 15% van het bedrag dat de opdrachtgever verschuldigd is, exclusief btw (Op te merken valt dat inzake RSZ wordt verwezen naar het «bedrag van de factuur»);
  - indien het attest wordt overhandigd en een schuld vermeldt die hoger is dan 15% van het bedrag dat de opdrachtgever verschuldigd is, exclusief btw, blijft de inhouding beperkt tot 15%;
  - indien het attest wordt overhandigd en een schuld vermeldt die lager is dan 15% van het bedrag dat de opdrachtgever verschuldigd is, exclusief btw, blijft de inhouding beperkt tot het bedrag van de schuld.
- bedoelde schulden: directe belastingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, voorheffingen en bepaalde fiscale schulden van buitenlandse oorsprong.
- Op welk tijdstip worden de voorwaarden voor de hoofdelijkheid beoordeeld? Bij fiscale schulden op het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst of zelfs later? De oplossing zou wel eens identiek kunnen zijn aan deze die de RSZ volgt (artikel 402, §6 nieuw van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992).

Deze fiscale hervorming is momenteel nog niet van kracht. Ze zal uiterlijk op 1 januari 2009 in werking treden. In tussentijd blijft de goed gekende regeling, die verband houdt met het niet-geregistreerd zijn van de aannemer, van toepassing.

### 3. Aanbevolen lectuur:

- I. Massin, «Aannemersregistratie: Hoe verloopt nieuwe procedure voor het registreren van aannemers?», Fiscooloog, 16 januari 2008, pp. 11-13;
- «Aannemersregistratie: Sociaal luik van de nieuwe reglementering wel van kracht», Fiscooloog, 9 januari 2008, p. 9;

- «Nouveau régime de responsabilité solidaire pour les dettes sociales et fiscales d'un entrepreneur», L'Indicateur social, janvier 2008, pp. 2-9.
- «Ketenaansprakelijkheid blijft onrechtstreeks wel bestaan», Fiscooloog, 25 april 2007, pp. 1-5.

### 4. Te raadplegen wettelijke bepalingen:

- Programmawet van 27 april 2007 (B.S. 8 mei 2007);
- Koninklijk besluit van 27 december 2007 tot uitvoering van de artikelen 400, 401, 403, 404 en 406 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en van artikel 30bis van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders (B.S. 31 december 2007);
- Wet van 27 december 2007 houdende diverse bepalingen (I) (B.S. 31 december 2007);
- Wet van 21 december 2007 tot wijziging van artikel 146, 1<sup>e</sup> lid van de programmawet van 27 april 2007 (B.S. 31 december 2007);
- Koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 betreffende de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde (B.S. 31 december 1992).

### 5. Praktische informatie (RSZ)

- inhoudingsplicht:  
Tel. 02/509 27 19, 02/509 33 05 of 02/509 31 50
- toepassing van sancties en de hoofdelijke aansprakelijkheid:  
Tel. 02/509 91 25

Aurore JANSEN  
Advocaat aan de Balie van Luik  
Assistente aan de Universiteit van Luik



## Het stelsel van de voorafgaande beslissingen: procedureaspecten en actuele vragen

### 1. Inleiding en achtergrond

Als de wet van 24 december 2002 een belangrijke nieuwigheid bevat, dan is dat wel het nieuwe stelsel van de voorafgaande beslissingen inzake fiscaliteit, dat van toepassing is sinds 1 januari 2003.

Deze wet vervangt het stelsel van artikel 345 van het WIB92 dat elke belastingplichtige de mogelijkheid bood een akkoord te verkrijgen (wat men een *ruling* noemde) bij een commissie

die is opgericht binnen de Centrale Administratie, de Commissie der Voorafgaande fiscale akkoorden<sup>(1)</sup>.

(1) Een koninklijk besluit van 3 mei 1999 heeft dit stelsel aangevuld en heeft een andere commissie voorafgaande beslissingen opgericht die zich moet uitspreken over een reeks vragen die vooral van belang zijn voor buitenlandse investeerders, zoals bijvoorbeeld de fiscale weerslag van een nieuwe investering in België.

Deze commissie, die uitsluitend bestond uit ambtenaren<sup>(2)</sup>, diende zich uit te spreken over bepaalde toepassingsvoorwaarden van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen. Het advies van de Commissie werd het vaakst ingewonnen over de vraag of een voorgenomen verrichting (bv. een fusie of splitting) al dan niet beantwoordde aan rechtmatige economische of financiële behoeften.

Over dit oude systeem was heel wat kritiek geuit, onder meer:

- het totale gebrek aan richtlijnen aan de gecentraliseerde diensten, dat tot een gevoel van willekeur leidde;
- de overdreven vormvoorschriften van de procedure (lange termijnen, laattijdige en te beperkte publicatie);
- de onmogelijkheid om tot gedragsnormen te komen die eventueel toepasbaar waren ten aanzien van andere belastingplichtigen.

Deze kritiek heeft geleid tot de invoering van een nieuw stelsel dat gedeeltelijk aan deze kritiek tegemoetkwam.

## **2. Toepassingsgebied en doelstellingen van de wet van 24 december 2002**

Het toepassingsgebied van het stelsel van de voorafgaande beslissingen is veel ruimer en nauwkeuriger dan het stelsel dat aanleiding gaf tot een *ruling*.

Voortaan kan een voorafgaande beslissing worden gewezen over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten, in ruime zin, op enkele uitzonderingen na<sup>(3)</sup>. Overigens heeft de wet het niet langer over «akkoord» maar wel over «voorafgaande beslissing». Een voorafgaande beslissing is een eenzijdige beslissing die de administratie voorafgaandelijk wijst met betrekking tot de wijze waarop een belastingplichtige al dan niet zal worden belast indien hij een voorgenomen verrichting uitvoert<sup>(4)</sup>.

Het nieuwe stelsel biedt de belastingplichtige dus een aanzienlijke rechtszekerheid aangezien hij vooraf het standpunt kent dat de administratie zal innemen. Het volstaat dat de aanvraag in de vereiste vorm en volgens de opgelegde voorwaarden wordt ingediend opdat de administratie verplicht zou zijn haar standpunt te geven over de wijze waarop de belastingwet

moet worden toegepast<sup>(5)</sup>. Een nieuwe geest van overleg tussen de administratie en een belastingplichtige of kandidaat-investerder ligt aan de basis van de nieuwe wet. De wetgever heeft gewild dat de belastingplichtige voortaan een «rechtssubject» wordt, zelfs een cliënt en niet een loutere «belastingplichtige» wiens toekomst afhangt van strenge beslissingen waartegen geen beroep mogelijk is.

Volgens de memorie van toelichting van de wet heeft het nieuwe stelsel tot doel te beantwoorden aan de criteria van doorzichtigheid, geldigheidsduur en snelheid van behandeling van de aanvragen.

De doelstelling van de wetgever is niet alleen nieuwe waarborgen te bieden aan de belastingplichtige maar ook het ontstaan van geschillen inzake fiscale materies af te remmen door een voorafgaande behandeling van de vragen tot interpretatie van de complexe en veranderlijke fiscale wetgeving. Het valt te hopen dat dit nieuwe stelsel van voorafgaande beslissingen de opgewekte verwachtingen ook inlost.

Deze nieuwe regeling van voorafgaande beslissingen belet echter niet dat er nog steeds een mogelijkheid bestaat om een akkoord te verkrijgen bij zijn plaatselijke controleur. Hoewel dit akkoord niet de rechtszekerheid biedt van een voorafgaande beslissing, houdt het al wat garanties in (naleving van het beginsel van goed bestuur, ter discussie stelling voor de toekomst, enz.).

Voor een aanvraag van voorafgaande beslissing moeten inhoudelijke<sup>(6)</sup> en vormvoorwaarden<sup>(7)</sup> worden nageleefd.

## **3. Inhoudelijke voorwaarden**

Voor de geldigheid van een aanvraag moeten in de eerste plaats zes inhoudelijke voorwaarden zijn vervuld.

- 1) Toepassing van de procedure van voorafgaande beslissing op situaties die op fiscaal vlak nog geen gevolgen hebben gehad

De verrichting of de situatie mag nog geen gevolgen hebben gehad op fiscaal vlak. De handeling mag dus reeds zijn verricht<sup>(8)</sup>. Van zodra de beschouwde verrichting of situatie wordt verwezenlijkt of zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen. Eender welke verbintenis van de administratie die aan de belastingplichtige de fiscale gevolgen

(2) Zoals R. FORESTINI benadrukt in een praktische katern van deze collectie, komen de afwezigheid van vertegenwoordigers van de economische wereld binnen deze dienst betreuren, vooral wanneer het erom gaat de redenen en de economische weerslag van bepaalde verrichtingen, zoals herstructureringsverrichtingen, te beoordelen.

(3) Artikel 20 van de wet van 24 december 2002.

(4) Zoals Th. AFSCHRIFT en P. HAUTFENNE schrijven is een voorafgaande beslissing geenszins een contract: alleen de administratie gaat een verbintenis aan, niet de belastingplichtige die volledig vrij blijft om al dan niet te doen wat in zijn verzoek is aangekondigd (*in* «La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002», *J.T.* van 24 mei 2003, n° 6098, p.406).

(5) Een dergelijke aanvraag kan zowel betrekking hebben op het principe van belastbaarheid van een bepaalde handeling als op een belastingtarief, een belastbare grondslag of de eventuele toepassing van een anti-rechtsmisbruikmaatregel.

(6) Artikel 22 van de wet van 24 december 2002.

(7) Artikel 21 van wet, aangevuld door het koninklijk besluit van 30 januari 2003 (*B.S.* 12 februari 2003).

(8) Wanneer een belastingplichtige reeds bepaalde handelingen heeft verricht (zoals het ondertekenen van een contract) maar alleen een advies vraagt over een latere handeling, moet de aanvraag als ontvankelijk worden beschouwd.

van de verwezenlijkte verrichting of de vastgestelde verrichting verduidelijkt, is in die omstandigheden van geen belang meer<sup>(9)</sup>. Om te weten of een situatie of een verrichting al dan niet reeds gevolgen heeft gehad, moet men zich baseren op de feitelijke omstandigheden die inherent zijn aan de aard van de verrichting en van de belastingen die het voorwerp uitmaken van de aanvraag. Bijvoorbeeld inzake vennootschapsbelasting kan in principe een aanvraag voor een voorafgaande beslissing worden ingediend zolang de eindejaarsrekeningen niet werden afgesloten.

## 2) Administratief beroep of gerechtelijke handeling

De administratie kan geen standpunt innemen indien de verrichting reeds op fiscaal vlak het voorwerp uitmaakt van een administratief beroep of een gerechtelijke handeling. Er kan uiteraard geen beslissing worden verkregen wanneer een geschil aan de gang is. Deze regel geldt uiteraard slechts ten aanzien van de belastingplichtige.

## 3) Gevallen waarin het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen

Het koninklijk besluit van 30 januari 2003, genomen in uitvoering van artikel 22 van de wet van 24 december 2002, verduidelijkt de materies en bepalingen waarvoor het niet is toegestaan om een voorafgaande beslissing te verkrijgen:

- de belastingtarieven en de berekening van de belastingen: de FOD Financiën kan het bedrag van de verschuldigde belasting niet bepalen, noch zich uitspreken over de belastingtarieven;
- de bedragen en percentages die in de wet zijn opgenomen;
- de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimummaatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen. De reden hiervoor is dat de voorafgaande beslissing moet voorafgaan aan de fase van vaststelling van de belasting;
- de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld (bijvoorbeeld artikel 58 inzake toestemming voor geheime commissielonen, de wet van 6 mei 1999 ter bevordering van de oprichting van burgerlijke bosgroeperingsvennootschappen);
- de bepalingen of gebruiken die overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de Minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen: dit is zo voor beslissingen met betrekking tot zetelakkoorden of voor procedures die door bepaalde overeenkomsten worden opgelegd

(9) Memorie van Toelichting, *Parl. St.*, Kamer. N° 50-1918/001, p.59.

(bijvoorbeeld inzake bijstand bij invordering). De bepalingen van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting kunnen ongetwijfeld wel het voorwerp uitmaken van een voorafgaande beslissing;

- de bepalingen die sancties, boetes, belastingverhogingen en -vermeerderingen instellen;
- de forfaitaire grondslagen van aanslag.

## 4) Uitsluiting van principiële vragen van theoretische aard

Louter theoretische vragen behoren tot het domein van de algemene opdrachten van de FOD Financiën en niet tot de dienst die instaat voor het onderzoek van de voorafgaande beslissingen.

## 5) Uitsluiting van kennelijk onwettige verrichtingen of situaties

Deze uitsluiting heeft tot een controverse geleid. Waarom moet de belastingadministratie weigeren om haar mening te geven over een duidelijk onwettige situatie? Bepaalde auteurs<sup>(10)</sup> zijn van mening dat de belastingadministratie verplicht is om een voorafgaande beslissing te treffen, zelfs over een gedrag van een belastingplichtige dat als belastingontduiking bestempeld zou kunnen worden. Uiteindelijk zou het standpunt van de fiscus erin bestaan elke belastingplichtige te ontraden deze of gene verrichting te verwezenlijken en de regels van de belastingwetgeving te verduidelijken. Maar misschien is deze uitsluiting alleen ingegeven om de administratie niet te overstelpen met aanvragen die duidelijk uit de lucht gegrepen of gedurfd zijn.

## 6) Specifieke uitsluitingen inzake inkomstenbelastingen

Ten slotte voorziet de wet uitdrukkelijk in twee situaties waarin een voorafgaande beslissing niet mogelijk is:

- wanneer essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO. Hier moet worden verduidelijkt dat aanvragen uitgesloten zijn waarvoor de lokalisering in een vluchtland volledig bepalend is voor de voorgenomen verrichting en dus geen bijkomende rol speelt;
- wanneer de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België: dit geldt voor fiscale mechanismen of producten die uitsluitend tot doel hebben belasting te vermijden of belastingwinst te maken.

De bestaansreden van deze twee uitzonderingen is de administratie niet toe te staan enige vorm van belastingontwijking aan te moedigen.

## 4. *Vormvoorwaarden en procedureregels*

De gemotiveerde aanvraag moet schriftelijk worden gestuurd naar de *Federale Overheidsdienst Financiën (Dienst voorafgaande beslissingen)*<sup>(11)</sup> en een zo volledige mogelijke beschrijving bevat-

(10) P. HAUTFENNE et Th. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p.405.

(11) Op het volgend adres: Maria Theresiastraat, 1000 BRUSSEL, tel. 0257 938 00, fax 0257 951 01, of via email ([dvbsda@minfin.fed.be](mailto:dvbsda@minfin.fed.be)).

ten van de bijzondere situatie of verrichting<sup>(12)</sup>. Binnen de vijf dagen vanaf de datum van ontvangst van de aanvraag wordt een ontvangstbewijs bezorgd aan de aanvrager.

De aanvraag moet verwijzen naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan. Deze vereiste lijkt vrij verrassend, want niet elke belastingplichtige wordt geacht de wetsbepaling te kennen die aan de grondslag ligt van de voorgenomen verrichting. Er lijkt echter een zekere soepelheid te zijn ingebouwd als men de memorie van toelichting van de wet mag geloven. In elk geval moet de aanvrager verduidelijken over welke belasting hij een voorafgaande beslissing wil verkrijgen.

In het verslag aan de Koning van het koninklijk besluit van 30 januari 2003, dat een aantal procedureaspecten regelt met betrekking tot het stelsel van de voorafgaande beslissingen, wordt verduidelijkt dat een aanvraag om voorafgaande beslissing een mogelijkheid is en geenszins een verplichting. Bijgevolg kan de aanvrager op elk ogenblik van de procedure zijn aanvraag intrekken.

Zolang geen beslissing werd genomen, kan de aanvraag steeds worden aangevuld met elk nieuw element met betrekking tot de situatie of de voorgenomen verrichting<sup>(13)</sup>.

Het koninklijk besluit van 30 januari 2003 voorziet in een samenwerkingssysteem tussen ambtenaren en in de oprichting van kennisgroepen. Die kennisgroepen worden opgericht wanneer de administratie zich moet uitspreken over complexe problemen of een nieuw standpunt moet innemen over de toepassing van een bestaande wet. De administratie kan eventueel zelfs een beroep doen op externe deskundigen.

Een aanvrager die zijn dossier heeft ingediend kan te allen tijde gehoord worden, op eigen initiatief of op verzoek.

## 5. De voorafgaande beslissing

De FOD Financiën moet zijn voorafgaande beslissing (aangekend) ter kennis brengen binnen een termijn van drie maanden vanaf het indienen van aanvraag<sup>(14)</sup>. De termijn gaat echter pas in wanneer de aanvraag als volledig wordt beschouwd, wat tot een verlenging van de termijn kan leiden voor aanvragen die betrekking hebben op complexe verrichtingen.

Over het ontbreken van een sanctie bij overschrijding van de termijn door de administratie werd forse kritiek geuit door

(12) Wanneer een aanvraag voor een voorafgaande beslissing werd gedaan en een beslissing reeds werden gegeven over hetzelfde onderwerp door de belastingoverheden van een lidstaat van de Europese Unie of een derde land waarmee België een overeenkomst tot vermindering van dubbele belasting heeft gesloten, moet de aanvrager bij zijn aanvraag in België een kopie toevoegen van deze aanvraag en van deze beslissing.

(13) Artikel 21, 4<sup>e</sup> lid van de wet van 24 december 2002.

(14) Artikel 21, 5<sup>e</sup> lid van de wet van 2002.

de rechtsleer. Professor Thilmann is zelfs van mening dat een weigering om binnen de termijn te beslissen tot het invoeren van de aansprakelijkheid van de administratie kan leiden<sup>(15)</sup>.

De beslissing wordt in principe gegeven voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar, behalve in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt (artikel 23, 1<sup>e</sup> lid van de wet van 24 december 2002).

De beslissing is in bepaalde gevallen echter niet bindend voor de administratie, waardoor de beslissing nietig wordt (hetzij voor de toekomst, hetzij met terugwerkende kracht).

Bij nietigheid met terugwerkende kracht (*ex tunc*) wordt de beslissing geacht nooit te hebben bestaan, noch uitwerking te hebben gehad. Het gaat om de volgende situaties:

- indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn, wat vanzelfsprekend lijkt;
- indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven waren;
- indien de beslissing niet in overeenstemming is met het intern recht, de verdragen en het gemeenschapsrecht. Deze beslissing heeft terechte hevige kritiek doen uitbarsten. We kunnen ons inderdaad vragen stellen bij de relevantie van deze eis ten aanzien van het principe van rechtszekerheid dat het nieuwe systeem zou moeten waarborgen. De deur staat op die manier wagenwijd open voor de administratie om op haar beslissing terug te komen wanneer ze beseft dat ze een beslissing heeft getroffen die niet conform de wet is. De rechtszekerheid voor de belastingplichtige wordt aldus sterk ondermijnd. We kunnen ons overigens afvragen of het beginsel van goed bestuur aldus niet op de helling komt te staan. De Raad van State is van mening dat de voorrang van het wettelijkheidsbeginsel op het beginsel van rechtszekerheid alleen verplicht is wanneer de belastingplichtige moest weten dat de voorafgaande beslissing door onwettigheid moest zijn aangetast.<sup>(16)</sup> Wanneer de belastingplichtige de administratie bijgevolg een vraag stelt over het belastingstelsel van een verrichting waarvan hij de fiscale gevolgen niet kent, zou het bijgevolg logischer zijn geweest om het beginsel van rechtszekerheid voorrang te geven op het wettelijkheidsbeginsel.

Inzake het gemeenschapsrecht kunnen de beslissingen van de juridische autoriteiten zoals het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, maar ook de dwingende beslissingen die door andere autoriteiten worden getroffen, zoals de ingebrekestellingen of de procedures voor vaststelling van overtredingen die door de Europese Commissie worden ingesteld of, inzake btw, een door het adviserend Comité aangenomen standpunt in de zin van artikel 29 van de Zesde Richtlijn, het niet in overeenstemming zijn van de bepalingen van het

(15) J. THILMANN, *De l'impôt des sociétés au nouveau système de décision anticipée*, Coll. «Cahiers de fiscalité pratique», Larcier, 2003, p.225.

(16) Advies van de Raad van State, *Parl. St.*, Kamer, nr. 50-1918/001, p.130.

interne recht aantonen, en bijgevolg van de op deze basis genomen beslissingen met betrekking tot het gemeenschapsrecht. Deze situaties zijn eveneens van dien aard dat zij de nietigheid *ex tunc* van de voorafgaande beslissingen vaststellen die niet in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht.<sup>(17)</sup>

De gevallen van nietigheid van de beslissing die beperkt is tot de toekomst (*ex nunc*) betreffen twee situaties:

- in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting. De doelstelling om rechtszekerheid te verkrijgen door middel van een voorafgaande beslissing mag immers niet tot gevolg hebben dat de toepassing van een nieuwe rechtsregel ten name van de begunstigde van de beslissing wordt vermeden. Indien dit toch het geval zou zijn, zouden twee, zelfs verschillende wetsbepalingen tegelijkertijd kunnen worden toegepast op identieke situaties of verrichtingen. Hier worden alleen wijzigingen van de wetgeving en niet van de rechtspraak bedoeld;
- indien de beschreven situatie of verrichting wordt beïnvloed of gewijzigd in één van de essentiële gevolgen ervan door één of meer ermee verband houdende of latere elementen die aan de aanvrager kunnen worden toegeschreven. Zoals de memorie van toelichting verduidelijkt moet de wet «de administratie inderdaad behoeden voor ingewikkelde frauduleuze praktijken waarbij de ermee verband houdende of latere elementen die rechtstreeks of onrechtstreeks aan de aanvrager kunnen worden toegeschreven, in voorkomend geval op aansporing van derden, doorslaggevend blijken te zijn. Het betreft specifieke situaties waar het verlenen van de rechtszekerheid in aanvaring komt met het algemeen belang»<sup>(18)</sup>. De wetgever wenst zich op die manier te wapenen tegen bijzondere situaties waarin stromannen kunnen tussenkomen, financiële constructies worden opgezet met vennootschappen die opgericht worden en weer verdwijnen of technieken van georganiseerde insolventie worden toegepast, enz. Dit specifiek beding van nietigheid werd ingegeven door bepaalde dossiers (de «FBB»-verrichtingen, de uitbuiting van de vrijstelling van meerwaarden op aandelen, kasgeldvennootschappen).

## 6. Publicatie van de beslissingen

De voorafgaande beslissingen worden gepubliceerd in het *Bulletin der Belastingen*<sup>(19)</sup>. De wet van 24 december 2002 voorziet in de publicatie van de voorafgaande beslissingen op een snelle en anonieme wijze en met respect voor het beroepsgeheim. Het verslag aan de Koning verduidelijkt dit begrip beroepsgeheim. Het beroepsgeheim dient in brede zin te worden geïnterpreteerd en eveneens rekening te houden met het vertrouwelijk karakter van de zakelijke belangen van de aanvrager.

(17) Memorie van toelichting, *Parl. St.*, Kamer, nr. 50-1918/001, p.67.

(18) Memorie van toelichting, *Parl. St.*, nr. 50-1918/001.

(19) De wet legt geen termijn op voor deze publicatie.

Hij kan daarom op grond van gerechtvaardigde motieven eisen dat de beslissing niet wordt gepubliceerd of de publicatie naar een later tijdstip wordt uitgesteld. In bepaalde gevallen kan de loutere vermelding van een adres of van een beroepsactiviteit echter volstaan om de vennootschap te identificeren, wat een probleem doet rijzen. Het uitvoeringsbesluit biedt hierop geen antwoord maar beperkt zich tot de vermelding dat de beslissingen in de vorm van individuele of collectieve samenvattingen zullen worden gepubliceerd op de website van de Federale Overheidsdienst Financiën (artikel 5).

## 7. Beroep tegen een voorafgaande beslissing of het gebrek aan een beslissing

Kan beroep worden ingesteld tegen een ongunstige beslissing, tegen de weigering een beslissing te nemen? De wet zegt niets hierover.

Over het beroep tegen een ongunstige beslissing, zijn sommige auteurs<sup>(20)</sup> van mening dat een beroep bij de rechtbank van eerste aanleg mogelijk is aangezien deze rechtbank bevoegd is voor elke betwisting met betrekking tot een belastingwet, te begrijpen in de meest ruime zin. De termijn zou dan drie maanden bedragen vanaf de kennisgeving van de beslissing. We kunnen ons echter afvragen of een dergelijk beroep, gezien de traagheid van het gerecht (uitwisseling van conclusies, vaststelling van een pleitdatum, beraadslaging, enz.) nog zin heeft wanneer de overwogen verrichting binnen korte termijn moet plaatsvinden.

## 8. Moet aan de ondernemingen worden aangeraden om een aanvraag tot voorafgaande beslissing in te dienen?

Als je gelukkig wil leven, leef dan beter verborgen en ver weg van het oog van de fiscus! Dat denken ongetwijfeld heel wat van onze medeburgers die willen vermijden dat de belastingadministratie zich met hun zaken bemoeit. In werkelijkheid is het goed om zich bij een verrichting waarmee geen oogmerk tot belastingfraude gepaard gaat af te vragen of het niet nuttig en zelfs beter zou zijn om de goedkeuring van de hoofdbestuur te verkrijgen om zich te behoeden tegen het risico van willekeurige belasting door een ambtenaar met slechte bedoelingen. En of het niet eveneens noodzakelijk is om te beschikken over een nauwkeurig standpunt over de fiscale regels of de gevolgen van een overwogen handeling. Aan de belastingplichtige wordt rechtszekerheid gewaarborgd. De relatieve snelheid waarmee de administratie een antwoord geeft, de nieuwe beslissingsautonomie van de opgerichte dienst, de mogelijkheid om de administratie vragen te stellen over een uitgebreid gamma van fiscale kwesties zijn allemaal argumenten die alleen maar kunnen bijdragen tot het succes van het systeem. Op te merken valt dat de dienst recent werd versterkt en voortaan bestaat uit meer dan 100 gespecialiseerde ambtenaren die niet langer

(20) Onder anderen P. HAUTFENNE en Th. AFSCHRIFT (*op. cit.*, p.410).

voortdurend bijstand moeten vragen – met lange wachttijden tot gevolg – van ambtenaren van technische directies van de hoofdadministratie of van buitendiensten. Daarnaast is het altijd mogelijk om te verkrijgen dat de beslissing die u wordt gestuurd niet wordt gepubliceerd door gerechtvaardigde redenen aan te voeren. Bovendien werd bepaald dat wanneer de Dienst voorafgaande beslissingen een weigering overweegt, de belastingplichtige over een termijn van een maand beschikt om zijn voornemen in te trekken en af te zien van de verrichting die hij wilde doorvoeren, waardoor hij kan ontsnappen aan de publicatie van de beslissing en aan de mededeling ervan aan de bevoegde controledienst. Bijgevolg zal geen enkele taxatiedienst ingelicht worden over het bestaan van deze verrichting.

### **9. De belangrijkste gebieden waarover vragen gesteld worden aan de Dienst voorafgaande beslissingen**

Jaarlijks publiceert de Dienst voorafgaande beslissing meer dan 200 voorafgaande beslissingen. U kunt ze raadplegen op de [www.ruling.be](http://www.ruling.be). Deze beslissingen worden meegedeeld aan de bevoegde controle. De gebieden waarover de meeste vragen worden gesteld zijn, in afnemende volgorde:

- meerwaarden op aandelen verwezenlijkt door natuurlijke personen («meerwaarden van het privévermogen»);
- het begrip rechtmatige economische en financiële behoeften in het kader van overdrachten en herstructureringen van vennootschappen;
- de verrekenprijzen («abnormale en goedgunstige voordelen»).

De vragen die de dienst behandelt, hebben zowel betrekking op inkomstenbelastingen als op btw of registratierechten.

We vinden er ook beslissingen over:

- de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever;
- voordelen van alle aard en sociale voordelen;
- herkwalificatie van erfpacht in registratierechten;
- aanvullende pensioenverbintenissen (één beslissing) en back-service van groepsverzekering (één beslissing);
- DBI (vijf beslissingen);
- beroepskosten (twee beslissingen);
- recht op aftrek van verliezen bij wijziging van de controle;
- enz.

### **10. De 'standpunten' van de Dienst voorafgaande beslissingen**

Naast de voorafgaande beslissing is de Dienst voorafgaande beslissingen sinds enkele jaren ook begonnen met het publiceren van standpunten. De standpunten die tot nu toe werden verstrekt door de Dienst en die terug te vinden zijn op de site [www.ruling.be](http://www.ruling.be) hebben betrekking op: kwijtschelding van schulden, erfpacht, fusie-inbrengmeerwaarde bij notionele interestaftrek, interne meerwaarden, verrekenprijzen, DBI-Hongkong, vruchtgebruik). Volgens de dienst is de bedoeling van dergelijke standpunten aan potentiële aanvragers een indicatie te geven over een overwogen verrichting.

Hoewel deze standpunten het officiële standpunt van de Dienst weergeven, bevatten ze soms bepaalde voorwaarden die duidelijk verdergaan dan de vereisten die worden opgelegd door het Wetboek van de Inkomstenbelastingen. Het duidelijkste voorbeeld hiervan is ongetwijfeld het standpunt over vruchtgebruik. Dit standpunt stelt dat vruchtgebruik niet geherkwalificeerd zal worden indien een aantal voorwaarden zijn vervuld (*we kunnen ons trouwens afvragen of het principe zelf van een herkwalificatie nog mogelijk is na het standpunt van het Hof van Cassatie van 4 november 2005*). Onder die voorwaarden vinden we onder meer de verplichting dat 50% van het onroerend goed wordt aangewend voor beroepsdoeleinden en de verplichting om huurgeld te betalen aan de vennootschap voor het privégedeelte van het onroerend goed. Deze laatste voorwaarde wijkt duidelijk af van de enige voorwaarde die wordt opgelegd door artikel 18 van het KB/WIB92 dat stelt dat een voordeel in natura voor kosteloze terbeschikkingstelling van een onroerend goed van een vennootschap ten gunste van haar bedrijfsleider op een forfaitair bedrag wordt vastgesteld. Volgens het standpunt moet deze huur marktconform betaald worden op basis van een geregistreerde huurovereenkomst. Deze voorwaarden maken het opzetten van een fiscale structuur die steunt op het mechanisme van het vruchtgebruik heel moeilijk. Wanneer een dergelijke structuur niet geveinsd is, is ze immers niet aanvechtbaar. Hetzelfde type van probleem vinden we ook terug in het standpunt over het DBI-stelsel op dividenden afkomstig uit Hongkong<sup>(21)</sup>.

Pierre-François COPPENS  
Fiscaal directeur (Associatie DFSA)  
Docent bij de Chambre belge des comptables  
en de Hogeschool Francisco Ferrer

(21) Lees voor een meer gedetailleerde analyse: Pierre-François Coppens, «*Les nouveaux atouts de la fiscalité belge pour les entreprises*», Larcier, mars 2008.

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** : Roland SMETS, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : [info@bibf.be](mailto:info@bibf.be), URL : <http://www.bibf.be>. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.