

PACIOLI



Verlaagd tarief van 6 % voor een schijf van 50 000 euro bij de bouw of aankoop van een nieuw onroerend goed : wat moet u hiervoor doen ?

Om de bouwsector te stimuleren, is het verlaagd tarief van 6 % tijdelijk (voor de periode van 1 januari 2009 tot en met 31 december 2009) uitgebreid tot de bouw of levering van privégebouwen en de vestiging van een zakelijk recht op dergelijke woningen.

Het tarief van 6 % kan voortaan worden toegepast op een totale gecumuleerde maatstaf van heffing van 50 000,00 euro exclusief btw voor werken in onroerende staat die de oprichting tot voorwerp hebben van een woning die na de uitvoering van de werken hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk wordt gebruikt als vaste privéwoning van de bouwheer die er op duurzame wijze zijn woonplaats zal hebben⁽¹⁾.

Beoogde situaties

- De bouw van een woning die, na de uitvoering van de werken, door de bouwheer, die er onmiddellijk en op duurzame wijze zijn woonplaats zal vestigen, hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk zal worden gebruikt als privéwoning;
- De levering van gebouwen en de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op dergelijke gebouwen die hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk zullen worden gebruikt als vaste privéwoning door de verkrijger, die er onmiddellijk en op duurzame wijze zijn woonplaats zal vestigen (men doelt hier uiteraard enkel op de handelingen die niet zijn vrijgesteld door het artikel 44, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek).

(1) Beslissing nr. E.T.115.841.

Beoogde handelingen

De volgende handelingen komen in aanmerking voor de toepassing van het tarief van 6 % :

1° werk in onroerende staat

In dit verband wordt verwezen naar rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6°, van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 die de werken opsomt die de oprichting van een woning tot voorwerp hebben. Samengevat :

- de verschillende handelingen die bijdragen aan het bouwen van een nieuwe woning;
- de onroerende handelingen die betrekking hebben op de afwerking of inrichting van een nieuwe woning;
- de oprichting van een volledige woning, sleutel op de deur;
- de ruwbouw van een woning (funderingen, metselwerk, timmerwerk, dakwerken, enz.);
- grondwerken verricht met het oog op de oprichting van een woning
- de levering met plaatsing van tegels, deurdorpels en vensterbanken;
- de voegwerken;
- enz.

INHOUD

- **Verlaagd tarief van 6 % voor een schijf van 50 000 euro bij de bouw of aankoop van een nieuw onroerend goed : wat moet u hiervoor doen ?** **1**
- **Nieuwe termijn van zeven jaar in geval van ontduiking van directe belastingen** **4**

2° met werk in onroerende staat gelijkgestelde handelingen

In dit verband wordt verwezen naar tabel A, rubriek XXXI, § 3, 3° tot 6° van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20. Samengevat :

- de levering en aanhechting aan een gebouw van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning;
- de levering en aanhechting aan een gebouw van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw en, meer algemeen, van al de vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool;
- de levering en aanhechting aan een gebouw van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van een gebouw, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen;
- de levering en aanhechting aan een gebouw van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon;
- de levering en aanhechting aan een gebouw van opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of een badkamer is uitgerust zowel als van opbergkasten die definitief (in gelijk welk vertrek) worden ingebouwd in speciaal daarvoor uitgespaarde ruimtes van het gebouw.
- de levering en aanhechting aan een gebouw van luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;
- de levering van wandbekleding of vloerbekleding of -bedekking zowel als de plaatsing ervan in een gebouw ongeacht of die bekleding of bedekking aan het gebouw wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte;
- het aanhechten en plaatsen van de hierboven bedoelde materialen;
- de terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van de hierboven bedoelde handelingen.
- enz.

Voorwaarden betreffende het gebruik van het gebouw

Een van de grondvoorwaarden voor de toepassing van het tarief van 6 % is dat de handeling betrekking heeft op een gebouw dat hetzij uitsluitend hetzij hoofdzakelijk op duurzame wijze als **privéwoning** zal worden gebruikt door de verkrijger of de bouwheer die er onmiddellijk zijn woonplaats moet vestigen.

‘Op duurzame wijze’ betekent minstens tot en met 31 december van het vijfde jaar dat volgt op het jaar waarin het gebouw door de bouwheer of de verkrijger voor de eerste maal in gebruik is genomen. Indien deze voorwaarde niet wordt gerespecteerd, moet hij daarvan aangifte doen op het btw-contractkantoor van het ambtsgebied waarin het gebouw gelegen

is, en dat binnen de termijn van één maand vanaf de datum waarop de wijzigingen plaatsvinden, en het belastingvoordeel dat hij heeft genoten, aan de Staat terugstorten.

Rekening houdend met wat voorafgaat, zijn van het tarief van 6 % de handelingen uitgesloten die betrekking hebben op :

- gebouwen voor gemengd gebruik die in bijkomende orde als privéwoning worden aangewend;
- losstaande bedrijfsgebouwen (die al dan niet op hetzelfde perceel als de privéwoning gelegen zijn);
- gebouwen die de bouwheer of de verkrijger zal verhuren.

Ingebruikneming van het gebouw

Een gebouw dat vóór 1 januari 2009 reeds in gebruik is genomen, zelfs al is het nog nieuw voor de toepassing van de btw, kan niet met toepassing van het tarief van 6 % worden vervreemd. De btw die opeisbaar is bij het afwerken van een woning nadat de bouwheer ze in gebruik heeft genomen, komt niet meer in aanmerking voor het tarief van 6 %.

Begunstigde van het tarief van 6 %

Alleen de **bouwheer** (degene die het gebouw laat oprichten) of de verkrijger (de koper van het gebouw of degene die een zakelijk recht op dergelijk gebouw verwerft) kan, indien alle voorwaarden vervuld zijn, als verbruiker aanspraak maken op het verlaagd tarief van 6 %.

Gezien de bestemming aan de privéwoning noodzakelijk is, belangt dit *enkel natuurlijke personen* aan.

Beoogde aannemers

De onroerende handelingen moeten worden geleverd en gefactureerd door een aannemer die, op het moment dat het aannemingscontract wordt afgesloten, **als aannemer geregistreerd** is.

In het geval dat een aannemer de werken die hem door de bouwheer opgedragen zijn in hun geheel of gedeeltelijk uitbestedt, blijft de belasting opeisbaar tegen het normale btw-tarief van 21 % in de relatie tussen de onderaannemer en de aannemer (medecontractant).

Beoogde vervreemders

Er moet geen onderscheid worden gemaakt naargelang de vervreemder van het goed een beroepsoprichter, een toevallige oprichter of een toevallige koper-verkoper van gebouwen of nog een andere persoon is.

Schijf van 50 000,00 euro

Het voordeel van het tarief van 6 % geldt voor een totale gecumuleerde maatstaf van heffing van 50 000,00 euro, exclusief btw. Het gedeelte dat dit plafond overschrijdt, blijft dus onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %.

Dit bedrag van 50 000,00 euro dient niet ineens te worden gefactureerd maar mag worden verdeeld over meerdere facturen, ongeacht de vraag of deze worden uitgereikt door één en dezelfde of door verschillende belastingplichtigen.

Indien het tarief van 6 % reeds om een andere reden toepasselijk was, kan de verkrijger dit tarief niet meer genieten voor de latere afwerking van de desbetreffende woning. Deze uitsluiting van het tarief van 6 % geldt dus niet voor het afwerken van privéwoningen – die bestemd zijn voor huisvesting in het kader van het sociale beleid en die worden geleverd en gefactureerd door de gewestelijke huisvestingsmaatschappijen en door de door hen erkende maatschappijen voor sociale huisvesting – die nog niet bewoond zijn.

In uitvoering zijnde werkzaamheden

Het tarief van 6 % op de schijf van 50 000,00 euro kan alleen worden toegepast op de **btw die in de loop van het jaar 2009 opeisbaar is** en welteverstaan indien alle andere voorwaarden vervuld zijn; zo moet de btw onder meer opeisbaar zijn **vóór de eerste ingebruikname van het gebouw**.

Wat de bouw van een privéwoning betreft (ongeacht de vraag of die bouw al dan niet reeds vóór 1 januari 2009 begonnen was), is het zo dat, in de mate dat de btw in de loop van het jaar 2009 opeisbaar is vóór de eerste ingebruikname van het gebouw en deze btw wordt geheven tegen het tarief van 21 %, het teveel aan geheven btw (indien alle andere voorwaarden vervuld zijn) kan worden teruggbetaald (door een aanvraag tot teruggave) nadat de bouwheer en de ondernemer aan hun administratieve verplichtingen hebben voldaan.

Dit geldt eveneens voor het leveren van een gebouw of het vestigen, overdragen en wederoverdragen van zakelijke rechten op een gebouw (ongeacht de vraag of het contract al dan niet vóór 1 januari 2009 is afgesloten).

Administratieve verplichtingen van de bouwheer (verklaring nr. 121¹)

De bouwheer of zijn vertegenwoordiger moet een verklaring indienen vóór de belasting opeisbaar is op de onroerende werken waarvoor hij het tarief van 6 % wenst te genieten. Daartoe moet hij gebruikmaken van het formulier nr. 121¹; dat kan men bekomen bij eender welk btw-controlekantoor of kan men downloaden via de website <http://www.myminf.be>.

Het ingevulde en ondertekende formulier moet aan de btw-administratie worden gestuurd of overhandigd en bij voorkeur rechtstreeks aan **het btw-controlekantoor in het ambtsgebied waarin het gebouw gelegen is**, het enige kantoor dat bevoegd is om de **ontvangstmelding** aan te brengen en het onmisbare **referentienummer** toe te kennen.

Indien de gegevens met betrekking tot de aannemer(s) met wie de bouwheer een contract heeft afgesloten of gaat afsluiten

(kader E van de verklaring nr. 121¹) nog niet gekend zijn, dan moet de bouwheer of zijn vertegenwoordiger vervolgens onmiddellijk die gegevens evenals eventuele aanvullingen of wijzigingen ter kennis van het desbetreffende kantoor brengen.

De ontvangstmelding en de toekenning van een referentienummer gelden niet als erkenning vanwege de administratie dat de grondvoorwaarden voor de toepassing van de gunstregeling vervuld zijn. Hiermee zijn latere regularisaties dus niet uitgesloten, mocht worden vastgesteld dat de grondvoorwaarden niet vervuld zijn.

Overhandiging aan de ondernemer van een afschrift van de verklaring nr. 121¹

Een aannemer mag het tarief van 6 % alleen toepassen indien hij in het bezit is van een door de bouwheer ingevuld en ondertekend afschrift van de verklaring nr. 121¹.

Het is namelijk de bouwheer die (kader D van de verklaring nr. 121¹) de maatstaf van heffing moet vermelden waarop de ondernemer het tarief van 6 % mag toepassen. Dit afschrift vormt dan ook de noodzakelijke machtiging om hem in staat te stellen om het tarief van 6 % toe te passen.

Administratieve verplichtingen van de aannemers

Op de factuur die hij met een tarief van 6 % opstelt en op het dubbel dat hij bewaart, moet de aannemer onder meer **de datum en het referentienummer van de verklaring nr. 121¹** vermelden waarvan hem een door de bouwheer ingevuld en ondertekend afschrift is overhandigd, net zoals **het btw-controlekantoor** waar de verklaring neergelegd is (het adres ervan staat op de verklaring).

Hij moet het voor hem bevoegde btw-controlekantoor een afschrift sturen van elke factuur die hij met toepassing van het tarief van 6 % opstelt, en dat **uiterlijk op de laatste werkdag van de maand** die volgt op de maand waarin de factuur opgesteld is.

Voor zover hij aan zijn administratieve verplichtingen heeft voldaan en uitgezonderd het geval dat de partijen samenspannen of dat de voorwaarden klaarblijkelijk niet vervuld zijn, ontslaat de door de bouwheer correct ingevulde en ondertekende verklaring nr. 121¹ de aannemer van zijn aansprakelijkheid wat de toepassing van het tarief van 6 % betreft.

Administratieve verplichtingen van de vervreemder en de verkrijger (verklaring nr. 121²)

Wie een gebouw levert of wie een zakelijk recht op een gebouw vestigt, overdraagt of wederoverdraagt, moet voor de toepassing van het tarief van 6 % een **verklaring neerleggen vóór de belasting opeisbaar is**. Die verklaring moet worden **ingevuld en ondertekend door de verkrijger** van het gebouw of van het zakelijk recht op dat gebouw.

Hiervoor moet gebruik worden gemaakt van de verklaring nr. 121²; die kan bij eender welk btw-controlekantoor worden opgevraagd of via de website <http://www.myfinfin.be> worden gedownload.

Het door de vervreemder en de verkrijger ingevulde en ondertekende formulier moet worden **verstuurd aan het btw-controlekantoor dat voor de vervreemder bevoegd is**; dat kantoor zal een ontvangstmelding aanbrengen, een referentienummer toekennen en vervolgens er een afschrift van aan de vervreemder overhandigen of zenden.

De ontvangstmelding en de toekenning van een referentienummer gelden niet als erkenning vanwege de administratie dat de grondvoorwaarden voor de toepassing van de gunstregeling vervuld zijn. Hiermee zijn latere regularisaties dus niet uitgesloten, mocht worden vastgesteld dat de grondvoorwaarden niet vervuld zijn.

De door de vervreemder opgestelde factuur en het door hem bewaarde dubbel moeten onder meer vermelden dat het gebouw **hetzij uitsluitend, hetzij hoofdzakelijk als privéwoning wordt gebruikt** door de verkrijger die er op duurzame wijze zijn woonplaats zal vestigen. Ook **de datum en het referentienummer** van de verklaring nr. 121² worden erop vermeld.

Uiterlijk op de laatste werkdag van de maand die volgt op de maand waarin de factuur met toepassing van het tarief van 6 % is opgesteld, moet de vervreemder een afschrift van deze factuur aan het voor hem bevoegde btw-controlekantoor bezorgen.

Ingrijpende verbouwing van een gebouw

De werken die de omvorming, renovatie, rehabilitatie, verbetering, herstelling of het onderhoud van de woning tot voorwerp

hebben, maken geen ingrijpende verbouwing uit gezien het feit dat ze op een van betekenis zijnde wijze steunen op de oude draagmuren en, meer algemeen, op de essentiële elementen van de structuur van het bestaande gebouw. Bijgevolg kunnen die werkzaamheden niet worden beschouwd als handelingen die de oprichting van een woning tot voorwerp hebben.

Wel is het zo dat, als de op zich niet ingrijpend zijnde verbouwing van het oude gedeelte van een bestaande woning effectief gepaard gaat met een substantiële vergroting van het gebouw (d.w.z. door **toevoeging van een nieuw gedeelte waarvan de totale oppervlakte groter is dan de totale oppervlakte van het oude gedeelte dat behouden blijft**⁽²⁾), het globale project voor de toepassing van het verlaagd tarief van 6 % wordt gelijkgesteld met de bouw van een woning.

Een ingrijpende verbouwing van een oud gebouw (met of zonder substantiële vergroting door de toevoeging van een nieuw gedeelte) waar de na afbraak volgende werkzaamheden niet op een van betekenis zijnde wijze steunen op de oude draagmuren en evenmin, meer algemeen, op de essentiële elementen van de structuur van het bestaande gebouw, wordt overigens gelijkgesteld met de afbraak en herbouwing van een gebouw waarvoor eveneens – tegen andere voorwaarden – het verlaagd tarief van 6 % kan worden genoten.

Uitgesloten handelingen

Het tarief van 6 % is in geen geval van toepassing op :

- bebouwingswerkzaamheden, tuinaanleg en het oprichten van afsluitingen;
- het plaatsen of aanleggen van zwembaden, sauna's, midgetgolfbanen, tennisterreinen en soortgelijke installaties.

Michel CEULEMANS

Lid van de Stagecommissie van het BIBF



Nieuwe termijn van zeven jaar in geval van ontduiking van directe belastingen

Inleiding

1.– De programmawet van 22 december 2008⁽³⁾ bevat verschillende bepalingen die de termijnen in geval van ontduiking van directe belastingen tot zeven jaar verlengen. Ze zijn op 29 december 2008 van kracht geworden.

(2) Beslissing van 1 september 1994, nr. E.T. 106.933.

(3) De programmawet van 22 december 2008 is verschenen in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008, 4^e ed. De bepalingen die we in dit artikel bespreken, zijn van kracht geworden op de datum van publicatie van de wet in het *Staatsblad*.

De Memorie van Toelichting geeft twee redenen voor deze verlenging⁽⁴⁾.

Eenzijds heeft de regering rekening gehouden met een aanbeveling van het Rekenhof dat erop heeft gewezen dat door de verlaging van de controlefrequentie in combinatie met de ongewijzigde regels inzake aanslagtermijnen «*bepaalde aanslagjaren met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid aan controle zouden kunnen ontsnappen*»⁽⁵⁾.

(4) *Cf. Kamer, gew. zitt.*, 2008-2009, Doc. 52 – 1607/001, pp. 108 en 109.

(5) *Cf. Rekenhof*, 157e Boek, 2000-2001, p. 112.

Anderzijds werd vastgesteld dat talrijke lidstaten van de Europese Unie langere controle- en aanslagtermijnen toepassen in geval van belastingontduiking. In Luxemburg, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk bedraagt deze termijn bijvoorbeeld tien jaar, in Oostenrijk zeven jaar en in Frankrijk vijf jaar. Om een grotere samenwerking tussen de lidstaten te bekomen moet «een zekere mate van reciprociteit in de uitwisseling van inlichtingen in acht worden genomen, hetgeen problemen creëert nu wordt vastgesteld dat de termijnen in de meeste verzoekende staten ruimer zijn dan de Belgische».

De verlenging van de toepasbare termijn in geval van fraude heeft een weerslag in verschillende domeinen :

- a) voor de bewaring van de boeken en bescheiden en voor de documentatie betreffende de geautomatiseerde systemen;
- b) voor de onderzoeken die de belastingadministratie mag verrichten;
- c) voor de inkohiering van de belasting.

Laten we deze aspecten even stuk voor stuk overlopen.

A. Fraude en bewaringstermijn van de boeken en bescheiden en van de documentatie over de geautomatiseerde systemen

2.– De boeken en bescheiden «die noodzakelijk zijn om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen», in de zin van artikel 315, 1^e lid WIB 1992, moeten voortaan ter beschikking van de administratie worden gehouden «tot het verstrijken van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk» (artikel 315, 3^e lid *in fine* WIB 92)⁽⁶⁾.

De bewaringstermijn van de documentatie over de analyses, de programma's en het beheer van het gebruikte systeem, alsook van de informatiedragers en alle gegevens die zij bevatten «verstrijkt op het einde van het zevende jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk waarin het in die gegevens omschreven systeem werd gebruikt» (artikel 315bis, 4^e lid WIB 1992)⁽⁷⁾.

B. Fraude en onderzoekstermijn van de administratie

3.– We wijzen erop dat de administratie haar onderzoeken «zonder voorafgaande kennisgeving» mag verrichten (artikel 333, 2^e lid WIB 1992) :

- gedurende het belastbare tijdperk;
- binnen de termijn voorzien in artikel 354, 1^e lid WIB 1992 : termijn van drie jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd in geval van niet-aangifte of laattijdige aangifte of wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de

(6) Deze bepaling werd gewijzigd door artikel 186 van de programmawet van 22 december 2008.

(7) Deze bepaling werd gewijzigd door artikel 187 van de programmawet van 22 december 2008.

- belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier;
- binnen de termijn voorzien in artikel 354, 4^e lid WIB 1992 : verlenging van de voornoemde termijn van drie jaar met een tijdperk dat gelijk is aan de tijd die is verlopen tussen de datum van het indienen van het bezwaarschrift en die van de beslissing van de directeur of de gedelegeerde ambtenaar, zonder dat die verlenging meer dan zes maanden mag bedragen wanneer de belastingplichtige of de echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, overeenkomstig artikelen 366 en 371 WIB 1992 binnen de termijn van drie jaar een bezwaarschrift heeft ingediend.

4.– De voornoemde termijn kan worden verlengd met vier jaar op voorwaarde dat de administratie de belastingplichtige vooraf duidelijk en schriftelijk op de hoogte brengt van de aanwijzingen van belastingfraude die in zijn hoofde voor het beoogde tijdperk bestaan. De administratie mag voortaan onderzoeken verrichten gedurende de bijkomende termijn van vier jaar voorzien in artikel 354, 2^e lid WIB 1992⁽⁸⁾ in geval van inbreuk op de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden.

Deze voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag (artikel 333, 3^e lid WIB 1992). In dat geval wordt de volledige aanslag vernietigd en niet alleen de aanvullende belasting die uit de onregelmatige onderzoeken voortvloeit⁽⁹⁾.

Vooraleer de administratie haar onderzoeken tijdens de bijkomende termijn van vier jaar mag verrichten, moet zij dus de «aanwijzingen van fraude»⁽¹⁰⁾ duidelijk omschrijven en ze schriftelijk en nauwkeurig betekenen⁽¹¹⁾.

Deze aanwijzingen kunnen met name voortvloeien hetzij uit inbreuken die tijdens een controle verricht binnen de in artikel 354, 1^e lid WIB 1992 voorziene termijn van drie jaar worden vastgesteld voor zover zij het vermoeden van de administratie opwekken dat die praktijken reeds jarenlang door de belastingplichtige werden gebruikt, hetzij uit inlichtingen die zij bij andere administraties, openbare diensten of derden heeft ingezameld en aanwijzingen van kennelijke fraude vormen.

Het is de belastingplichtige die moet bewijzen dat hij de kennisgeving niet heeft ontvangen wanneer hij de aanslag geba-

(8) Deze bepaling werd gewijzigd door artikel 188 van de programmawet van 22 december 2008.

(9) Cf Bergen, 1 oktober 2004, kohier nr. 1995/FI/6.

(10) Cf Brussel, 12 december 2007, kohier nr. 2003/AR/2315.

(11) Cf Burg. Rb. Luik, 21 maart 2006, kohier nr. 02-3998, 02-3999-A, 02-4000-A, 02-4001-A; Burg. Rb. Luik, 14 april 2005, kohier nr. 01-183-A; Antwerpen, 27 april 2004, kohier nr. 1997/FR/332; Antwerpen, 4 maart 2008, kohier nr. 2006/AR/1632; Burg. Rb., Hasselt, 12 september 2007, kohier nr. 05/1249/A.

seerd op de handelingen die tijdens de bijkomende termijn van vier jaar werden uitgevoerd, betwist.

5.– Volgens de traditionele rechtspraak is de kennisgeving geen zuiver formele verplichting maar moeten de aanwijzingen van fraude een zekere grondslag hebben en mogen ze niet louter worden opgesomd. De administratie moet dus niet bewijzen dat de inbreuken in de zin van het WIB 1992 bestaan, maar ze moet de belastingplichtige wel vóór de onderzoeken een duidelijke beschrijving overmaken van de aanwijzingen van een mogelijke belastingontduiking⁽¹²⁾.

De wettekst zegt dat de kennisgeving moet «voorafgaan» aan de onderzoeking. Het Hof van Cassatie oordeelt evenwel dat een kennisgeving die op de dag van de onderzoeking zelf gebeurt, maar wel ervoor, voldoet aan de vereisten van de wet⁽¹³⁾. Zo wordt de kennisgeving als wettelijk beschouwd als ze voor de vragenlijst in hetzelfde document opgenomen is. De interpretatie van het Hof van Cassatie vormt een eigenaardige bevestiging van het standpunt dat de Minister van Financiën in het verleden had uitgedrukt⁽¹⁴⁾.

Volgens verschillende feitenrechters slaat de formaliteit van de voorafgaande kennisgeving, voorgeschreven door artikel 333, 3^e lid WIB 1992, niet alleen op de onderzoeken bij de belastingplichtige zelf, maar ook op die welke bij derden worden verricht indien dit is gebeurd met het oog op de taxatie van de betrokken belastingplichtige⁽¹⁵⁾. Volgens het hof van beroep van Brussel betreft de voorafgaande kennisgeving enkel de onderzoeken ten aanzien van de belastingplichtige en geldt zij niet wanneer de administratie over elementen beschikt waarmee de aanslag kan worden gevestigd zonder aanvullende onderzoeken «ten aanzien van de belastingplichtige zelf» te moeten verrichten binnen de bijkomende termijn beoogd door artikel 354, 2^e lid WIB 1992⁽¹⁶⁾.

Het Hof van Cassatie heeft zijn rechtspraak in dezelfde zin gewezen als het hof van beroep van Brussel : de verplichte kennisgeving moet slechts in acht worden genomen wanneer de onderzoeken bij de belastingplichtige zelf en niet bij derden

worden verricht⁽¹⁷⁾. De meeste hoven van beroep hebben zich daarbij neergelegd⁽¹⁸⁾.

De voornoemde rechtspraak van het Hof van Cassatie wekt enige verbazing vermits de tekst van artikel 333 WIB 1992 glashelder is en opgenomen werd in een afdeling met als titel «*Gemene bepalingen inzake recht van onderzoek ten aanzien van de belastingplichtige en van derden*» (eigen onderstreping).

In een zaak die aan het hof van beroep te Gent werd voorgelegd had Frankrijk spontaan inlichtingen aan de belastingadministratie overgemaakt, maar had de belastingplichtige aangevoerd dat dit document door de Belgische administratie was opgevraagd en dat hij een kennisgeving had moeten ontvangen. In een arrest van 17 januari 2006 heeft het hof van beroep te Gent dat argument verworpen oordelend dat het wel degelijk om een spontane mededeling ging die is toegestaan door artikel 338 WIB 1992 en dat er bijgevolg geen voorafgaande kennisgeving moest plaatsvinden⁽¹⁹⁾.

Tot slot een laatste en belangrijke opmerking : de rechtbank van eerste aanleg is bevoegd om de gegrondheid van de voorafgaande kennisgeving van de aanwijzingen van belastingontduiking te controleren want deze voorbereidende handeling op een administratieve beslissing wijzigt de situatie van de belastingplichtigen, op juridisch vlak, ten aanzien van de administratie⁽²⁰⁾.

C. Belastingontduiking en inkohieringstermijn

6.– Overeenkomstig 354, 2^e lid WIB 1992⁽²¹⁾ wordt de inkohieringstermijn voortaan verlengd tot zeven jaar in geval van inbreuk op de bepalingen van het WIB 1992 of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, «gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden». De rechter controleert dat morele element in hoofde van een bepaalde belastingplichtige.

Er is sprake van «*bedrieglijk opzet*» wanneer de overtreding wordt begaan met de bedoeling zichzelf of een derde een onrechtmatig voordeel te verschaffen, meestal ten nadele van een persoon of van de gemeenschap⁽²²⁾. Dat onrechtmatig voordeel is meestal de ontdoken belasting.

Men spreekt van een «*oogmerk te schaden*» wanneer de overtreding wordt begaan met de wil om nadeel te berokkenen,

(12) Cf. Burg. Rb. Brussel, 10 december 2004, *R.G.C.F.*, 2005, liv. 1, p. 68.

(13) Cf. Cass., 18 juni 2003, *Pas.*, 2003, I, p. 1199, *F.J.F.*, nr. 2003/215; Cass., 3 november 2000, *F.J.F.*, nr. 2001/198; Cass., 14 oktober 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1318.

(14) Cf. Parl. Vr. en Ant. nr. 178 M. CAPOEN, 4 april 1986, *Vr. en Ant. Senaat*, gew. zitt., 1985-86, p. 1206.

(15) Cf. Antwerpen, 15 januari 1996, *Fisc. Koerier*, 1996, p. 216; Luik, 17 november 1993, *F.J.F.*, 94/144; Gent, 22 april 1993, geciteerd door J.P. MAGREMANNE, «Le délai d'investigation de l'article 333, alinéa 3 du CIR 92 et la notification préalable des indices de fraude», *R.G.F.*, 1997, p. 171; Gent, 12 maart 1991, *R.G.F.*, 1991, p. 335; Burg. Rb. Brussel, 28 mei 2004, *F.J.F.*, 2005, p. 283.

(16) Cf. Brussel, 8 februari 1996, *F.J.F.*, 96/237; Brussel, 7 oktober 1993, *F.J.F.*, 94/143; Brussel, 19 februari 1991, *F.J.F.*, nr. 91/104.

(17) Cf. Cass., 16 maart 2001, *F.J.F.*, nr. 2001/260; Cass., 14 oktober 1999, *op. cit.*, *Fiscoolog*, 1999, nr. 731, p.4; Cass., 1 maart 1996, *R.G.F.*, 1996, p. 370, *Fiscoolog*, 1996, nr. 583, p.6.

(18) Cf. Gent, 15 juni 2004, kohier nr. 2001/AR/1558; Bergen, 2 februari 2001, kohier nr. 1995/FI/115; Luik, 18 september 1996, *F.J.F.*, 97/15. Zie evenwel *contra*, Antwerpen, 27 april 2004, kohier nr. 1997/FR/332.

(19) Cf. Gent 17 januari 2006, *Fiscoolog*, nr. 1030, pp. 9-10.

(20) Cf. Burg. Rb. Bergen, 2 mei 2002, *F.J.F.*, nr. 2003/201.

(21) Deze bepaling werd gewijzigd door artikel 189 van de programmawet van 22 december 2008.

(22) Cf. Com. I.B., nr. 354/23; Brussel, 31 maart 1987, *J.D.F.*, 1987, p. 359; Gent, 29 januari 1982, *R.G.F.*, 1982, p. 101.

zelfs zonder dat de betrokkene enig voordeel uit zijn handeling haalt⁽²³⁾.

De termen «bedrieglijk opzet» en «oogmerk te schaden» moeten strikt geïnterpreteerd worden en vereisen een speciale bedoeling⁽²⁴⁾.

De bijkomende inkohieringstermijn van vier jaar voorzien in artikel 354, 2° lid WIB 1992 moet duidelijk worden onderscheiden van de bijkomende onderzoekstermijn voorzien in artikel 333, 3° lid WIB 1992 want de toepassingsvoorwaarden van de beide bepalingen zijn verschillend.

7.– In de volgende hypothesen heeft de rechtspraak besloten dat er sprake was van een *bedrieglijk opzet* :

- het bedrieglijk opzet wordt afgeleid uit het feit dat de belastingsschuldige eerst heeft verzuimd om bepaalde inkomsten aan te geven en dat hij vervolgens, op verzoek van het bestuur, een onvolledige aangifte heeft verricht om de verschuldigde belasting te ontduiken⁽²⁵⁾;
- de inbreuk, met name de onregelmatige aangifte in de PB, werd gepleegd met de bedoeling zichzelf of een derde een onrechtmatig voordeel te verschaffen⁽²⁶⁾;
- aanzienlijke kapitalen die waren belegd en zodoende interesten hadden opgeleverd zonder inhouding van roerende voorheffing waren niet aangegeven⁽²⁷⁾;
- een belastingaangifte wordt met vier jaar vertraging ingediend om de verjaring te kunnen genieten en aan de belasting te ontsnappen⁽²⁸⁾;
- een belastingplichtige gedraagt zich tegenover de administratie zodanig dat ze geen kennis kan nemen van het bestaan van een stopzettingmeerwaarde (dus geen kennisgeving van de akte van stopzetting van het handelsfonds)⁽²⁹⁾.

8.– In de volgende situaties werd beslist dat het *bedrieglijk opzet* niet rechtsgeldig was *bewezen* :

- het bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden kan slechts uit een stuk dat eenzijdig is opgemaakt door een derde worden afgeleid als dit stuk wordt gestaafd door andere concrete elementen⁽³⁰⁾;

(23) Cf. Com. I.B., nr. 354/23.

(24) Cf. Cass. 3 januari 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 17, *F.J.E.*, nr. 97/49; Burg. Rb. Gent, 26 februari 2004, kohier nr. 02-4501-A.

(25) Cf. Cass., 1 maart 1991, *Pas.*, 1991, I, p. 627, *F.J.E.*, nr. 91/134.

(26) Cf. Cass., 12 september 1991, *Pas.*, 1992, I p. 30, *Bull. Bel.*, 1994, p. 2248 : de feitenrechter had opgemerkt dat de eiser had gekozen voor een stelsel van vereenvoudigde boekhouding die niet uitblonk door haar objectiviteit en duidelijkheid.

(27) Cf. Gent, 6 september 2005, kohier nr. 1992/FR/3998.

(28) Cf. Gent, 22 mei 2007, kohier nr. 2004 /AR/1962.

(29) Cf. Burg. Rb. Bergen, 23 juni 2005, *Fiscoloog* nr. 996, p.11. Deze beslissing is verrassend aangezien de stopzettingmeerwaarde was aangegeven.

(30) Cf. Antwerpen, 21 januari 2003, *F.J.E.*, nr. 2003/109 (stukken afkomstig uit een zwarte boekhouding van een derde); Antwerpen, 12 oktober 1992, *F.J.E.*, nr. 93/93.

- het bedrieglijk opzet kan niet worden afgeleid uit het louterere feit dat een grote som niet was aangegeven, ook al bestrijkt deze niet-aangifte meerdere jaren⁽³¹⁾;
- de inbreuken vloeien voort uit een louter verzuim, materiële vergissingen of onregelmatigheden die de belastingplichtige te goeder trouw heeft begaan⁽³²⁾;
- de administratie mag niet, zonder positief bewijs, uitgaan van het vermoeden dat er voor de vorige aanslagjaren een belangrijke fraude in de boekhouding van de belastingplichtige moest bestaan en naar analogie daarvan een rechtzetting voor het verleden toepassen⁽³³⁾;
- de belastingplichtige handelt te goeder trouw door zich op een administratieve praktijk te baseren⁽³⁴⁾;
- het bedrieglijk opzet mag niet worden afgeleid uit het louterere feit dat de belastingplichtige niet in staat is om het beroepskarakter van bepaalde uitgaven aan te tonen⁽³⁵⁾;
- het beroep van belastingplichtige, specialist in boekhouden en fiscaal recht, maakt het niet mogelijk om hem *ipso facto* van een bedrieglijk opzet te verdenken wanneer zijn eigen belastingaangifte nalatigheden of onjuistheden bevat, zelfs al zijn ze flagrant⁽³⁶⁾;
- een notaris geeft extralegale erelonen of bijkomende baten aan die forfaitair zijn vastgesteld in akkoord met de administratie, ook al liggen de werkelijke extralegale erelonen een stuk hoger, omdat de administratie de forfaitaire regeling immers al meerdere jaren heeft aanvaard⁽³⁷⁾;
- een kaderlid geeft de verworven rechten in een Luxemburgs pensioenfonds niet aan bij de overdracht ervan naar een Luxemburgse verzekeringsmaatschappij, maar wel bij de betaling ervan⁽³⁸⁾;
- een belastingplichtige moet de inning van voordelen van alle aard niet aangeven tenzij de administratie bijzondere omstandigheden kan aantonen die op het bestaan van het bedrieglijk opzet wijzen⁽³⁹⁾.

9.– Om de termijn van vier jaar te verlengen is niet vereist dat de inbreuk gedaan met een bedrieglijk opzet of een oogmerk

(31) Cf. Cass., 3 januari 1997, *op. cit.*; Bergen, 5 oktober 2007, kohier nr. 1999-FI-53; Antwerpen, 21 januari 2003, *F.J.E.*, nr. 2003/109; Antwerpen, 29 oktober 2002, *F.J.E.*, nr. 2003/51; Gent, 23 april 1998, *F.J.E.*, nr. 98/199; Antwerpen 12 juni 1995, *F.J.E.*, nr. 95/188; Brussel, 31 maart 1987, *F.J.E.*, nr. 87/105; Burg. Rb. Gent, 26 februari 2004, kohier nr. 02-4501-A; Burg. Rb. Brussel, 12 maart 2004, *Fisc. Koerier*, 2004, p. 391 en noot; Burg. Rb. Antwerpen, 1 juni 2001, *F.J.E.*, nr. 2002/113.

(32) Cf. Gent, 12 februari 2003, *F.J.E.*, nr. 2003/231; Antwerpen, 17 februari 1992, *F.J.E.*, nr. 92/77 (verkeerde boeking van een minderwaarde als afschrijving van immateriële vaste activa).

(33) Cf. Gent, 21 september 1995, *F.J.E.*, nr. 96/13.

(34) Cf. Gent, 23 januari 2007, kohier nr. 2005-AR-659.

(35) Cf. Burg. Rb. Luik, 30 september 2004, *Fiscoloog* nr. 973, p.12.

(36) Cf. Burg. Rb., Bergen, 25 januari 2005, *J.L.M.B.*, 2005, p. 985.

(37) Cf. Gent, 24 januari 2006, *Fiscoloog*, nr. 1036, p.12.

(38) Cf. Burg. Rb. Leuven, 27 mei 2005, *Fiscoloog*, nr. 991, p.11. In casu wist het kaderlid niet dat de fiscale regeling van de overdracht van die rechten naar een buitenlandse verzekeringsmaatschappij verschillend was van deze van de overdracht naar de Belgische verzekeringsmaatschappij.

(39) Cf. Bergen, 12 december 2007, *Fiscoloog*, nr. 1107, p.11.

te schaden tijdens de buitengewone termijn van drie jaar bedoeld in artikel 354, 1^e lid, WIB 1992 werd vastgesteld⁽⁴⁰⁾.

Enkele losstaande beslissingen hebben aanvaard dat de administratie de verlengde termijn niet mocht toepassen wanneer de inbreuken op de fiscale wetgeving reeds waren vastgesteld tijdens de aanslagtermijn van drie jaar⁽⁴¹⁾.

Mag de administratie tijdens de verlengde termijn andere inkomsten belasten dan die waarvan zij aantoonde dat ze met een bedrieglijk opzet werden ontrokken? Volgens ons moet hier negatief op worden geantwoord. Sommige feitenrechters hebben dit nochtans wel aanvaard oordelend dat alle belastbare inkomsten voortaan binnen de termijn van zeven jaar mogen worden belast⁽⁴²⁾.

De administratie moet aantonen dat de vereiste voorwaarden voor de toepassing van de termijn van zeven jaar vervuld zijn⁽⁴³⁾. De belastbare grondslag kan dan worden bepaald op basis van tekenen en indicïën⁽⁴⁴⁾. Dat neemt niet weg dat het bestaan van een bedrieglijk opzet moet worden aangetoond op basis van gekende en zekere feiten en dat het niet mag worden vermoed.

Bij gebreke aan zo'n bewijs mag de administratie geen gebruik maken van de bijkomende termijn van vier jaar⁽⁴⁵⁾. Ze moet dat bewijs echter niet noodzakelijk leveren vooraleer zij de belasting of de toeslag binnen de aldus verlengde termijn vestigt⁽⁴⁶⁾.

(40) Cf. Cass., 14 oktober 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1316, *F.J.F.* nr. 99/287.

(41) Cf. Antwerpen, 24 december 2002, *F.J.F.*, nr. 2004/17, *Fisc. Koerier* 2002, p. 286; Antwerpen, 24 april 2001, *Fisc. Koerier* 2001, p. 238. *Contra*, Brussel, 2 september 1993, *F.J.F.*, nr. 93/247; Burg. Rb. Brussel, 21 december 2007, *Fiscoloog* nr. 1116, p. 12.

(42) Cf. Burg. Rb. Antwerpen, 6 september 2006, kohier nr. 02-1841-A.

(43) Cf. Bergen, 5 oktober 2007, kohier nr. 1999-FI-53; Brussel, 6 februari 2003, *F.J.F.*, nr. 2003/182; Antwerpen, 29 oktober 2002, *F.J.F.*, nr. 2003/51 (een bericht van wijziging waarin in algemene bewoordingen wordt verwezen naar een gerechtelijk dossier zonder dat wordt aangetoond dat de belastingplichtige te kwader trouw zou hebben gehandeld of een bedrieglijk opzet zou hebben gehad, voldoet niet aan deze motiveringsplicht). Zie ook Burg. Rb. Leuven, 29 mei 2005, kohier nr. 03-2546-A; Burg. Rb. Hasselt, 4 januari 2006, kohier nr. 04.0736.a.

(44) Cf. Cass., 27 juni 2002, *F.J.F.*, nr. 2003/212.

(45) Cf. Burg. Rb. Brussel, 24 mei 2007, kohier nr. 2003-8197-A; Burg. Rb. Hasselt, 23 november 2005, kohier nr. 030170.a; Burg. Rb. Luik, 30 september 2004, kohier nr. 03-3851-A; Burg. Rb. Leuven, 23 april 2004, kohier nr. 03-512-A.

(46) Cf. Cass., 29 oktober 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 1419, *J.L.M.B.*, 2000, p. 1467. Zie evenwel *Com. I.B.*, nr. 354/24, *initio* dat preciseerd dat «het bestaan van zulke overtreding vooraf door de administratie moet worden vastgesteld en rechtsgeldig bezeezen».

10.– Wanneer een nieuwe wet de verjaringstermijnen verlengt, is zij in principe onmiddellijk van toepassing. Dat betekent dat als de verjaringstermijn nog niet verstreken is, hij automatisch wordt verlengd⁽⁴⁷⁾.

In casu worden de onderzoeks- en inkohieringstermijnen die nog liepen op 29 december 2008, datum van de bekendmaking van de programmawet in het *Belgisch Staatsblad*, van vijf op zeven jaar gebracht voor zover respectievelijk de aanwijzingen van fraude (voor wat artikel 333, 3^e lid WIB 1992 betreft) of het bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden (voor wat artikel 354, 2^e lid WIB 1992 betreft) aangetoond zijn.

Voor de inkomsten van het aanslagjaar 2003 (het gaat meer bepaald om de belastbare inkomsten in de PB die in 2002 werden verkregen of de belastbare inkomsten in de Ven.B. van het boekjaar 2002 wanneer de vennootschap haar boekhouding per kalenderjaar voert) is de inkohieringstermijn in geval van belastingontduiking verstreken op 31 december 2007. Hetzelfde geldt voor de onderzoekstermijn.

Voor de inkomsten van het aanslagjaar 2004 daarentegen worden de inkohierings- en onderzoekstermijn verlengd tot het einde van het aanslagjaar 2010 (hetzij, in onze voorbeelden, tot 31 december 2010)⁽⁴⁸⁾.

Ongetwijfeld was de belastingplichtige heel blij met dit «eindejaarsgeschenk» ...

Luc HERVE

Advocaat aan de Balie van Luik, Advocatenkantoor Herve,
Wetenschappelijk medewerker aan de Rechtsfaculteit van de
Universiteit van Luik (burgerlijk en fiscaal recht),
Professor aan de Ecole Supérieure de Comptabilité van Luik
(C.B.C.E.C. Luik),
Plaatsvervangend rechtskundig assessor bij de Franstalige
Uitvoerende Kamer van het BIBF

(47) Cf. Memorie van Toelichting, *op. cit.*, p. 111.

(48) Cf. in die zin, S. SEGIER, «Les délais en matière d'impôt sur les revenus : Déclaration, taxation et investigations», *Compt. Fisc. Pr.*, 2009/1, p. 1 e.v., spéc. p. 7.

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, 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** : Maria PLOUMEN, 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** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.