

PACIOLI



Indiciair tekort rijmt niet per se op bedrieglijk opzet

1. Inleiding

Ondertussen weet iedereen dat de termijn waarbinnen een belasting kan worden gevestigd door een recente wet werd verlengd. De termijn van vijf jaar werd door de wet van 22 december 2008, gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2008, immers op zeven jaar gebracht. Om een aangifte over, bijvoorbeeld, in 2008 verkregen inkomsten te wijzigen, zal de administratie voortaan dus over een termijn kunnen beschikken die verstrijkt op 31 december 2015, mits ze aantoonst dat er sprake is van fraude (inbreuk gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden) en dat ze de aanwijzingen inzake belastingontduiking waarover ze beschikt vooraf aan de belastingplichtige ter kennis brengt.

Die wetswijziging vormt een goede gelegenheid om de definitie van het begrip «bedrieglijk opzet» en een aantal belangrijke procedureregels inzake de kennisgeving van de aanwijzingen van belastingontduiking nog eens in herinnering te brengen. Een arrest van 21 maart 2008 van het hof van beroep van Bergen, waarin deze materie grondig werd geanalyseerd, zal ons de hele loop van dit artikel als leidraad dienen. We bespreken dit arrest en de principes die eruit kunnen worden afgeleid.

2. De aan het hof van beroep voorgelegde feiten

De aan het hof voorgelegde zaak betreft de aanslagjaren 1988 en 1989. Tegen de belastingplichtige, gevangenisbewaker, en zijn echtgenote (thans uit de echt gescheiden) wordt een strafdossier geopend. De procureur-generaal machtigt de fiscale administratie om bepaalde stukken van dit dossier in te zien, waaruit onder meer blijkt dat het echtpaar in 1987 een villa in Spanje heeft gekocht (tegen 2 000 000 BEF) en er in 1988 aanzienlijke werken heeft in uitgevoerd en bekostigd (voor 4 000 000 BEF), zonder

te gewagen van de renovatiewerken in hun huis in België (voor 600 000 BEF) en de aankoop van een boot.

Op 7 augustus 1992 ondervraagt de fiscus de ex-echtgenoot over de herkomst van het geld waarmee ze die uitgaven konden doen, terwijl de jaarlijkse inkomsten als loontrekkende van de echtgenoot (de enige die voor het gezinsinkomen instaat) destijds slechts 600 000 BEF bedroegen. In een brief van dezelfde dag deelt de fiscale administratie de belastingplichtigen mee dat hun belastbare inkomsten kunnen worden vastgesteld op grond van artikel 247 WIB 1964 (thans artikel 341 WIB 1992), dat de administratie toelaat de aanslag te vestigen op grond van tekenen en indicïen waaruit een hogere gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten.

Na een te ontwijkend antwoord vanwege de ex-echtgenoten verzendt de administratie in november 1992 een bericht van wijziging met betrekking tot de in het geding zijnde aanslagjaren, waarin ze, met toepassing van de procedure inzake tekenen en indicïen, het verschil belast tussen de vastgestelde uitgaven en de aangegeven inkomsten (2 561 093 BEF voor aanslagjaar 1988 en 4 608 319 BEF voor aanslagjaar 1989).

Ter rechtvaardiging van deze meer dan drie jaar na de aanslagtermijnen gevestigde aanslag, beroept de administratie

INHOUD

- **Indiciair tekort rijmt niet per se op bedrieglijk opzet** **1**
- **Het gebruik van een «limited company» in België, een oplossing voor de toekomst?** **4**
- **Btw-statuum van psychologen en psychotherapeuten** **6**

zich op het bedrieglijk opzet waarmee de belastingplichtigen de fiscale inbreuk hebben begaan, die haar, steeds volgens de administratie, toelaat de aanslagtermijn tot vijf jaar te verlengen.

De gewestelijk directeur volgt het standpunt van de taxatieambtenaar en de zaak wordt bij het hof van beroep van Bergen ingeleid.

Appellanten betwisten voor het hof van beroep zowel de wettigheid van de voorafgaande kennisgeving van de aanwijzingen van belastingontduiking als de geldigheid van de vraag om inlichtingen van 7 augustus 1992 en de wettigheid van de toepassing van de buitengewone aanslagtermijn van vijf jaar. Hoewel het hof slechts de derde grief bijvalt, stelt het appellanten in het gelijk en vernietigt het de aanslag.

3. De voorafgaande kennisgeving van aanwijzingen inzake belastingontduiking

Appellanten trachten in eerste instantie de vernietiging van de aanslag te bekomen: de vraag om inlichtingen en het bericht van wijziging zouden de in aanmerking genomen aanwijzingen van belastingontduiking niet voldoende motiveren. Om de onderzoekstermijn met twee jaar te verlengen, moet de administratie de aanwijzingen van belastingontduiking immers vooraf en nauwkeurig aan de belastingplichtigen ter kennis brengen. Dit vereiste is ingeschreven in artikel 333, lid 3 WIB 1992 (destijds artikel 240, lid 3 WIB 1964) en wordt voortdurend door de hoven en rechtbanken in herinnering gebracht⁽¹⁾. Hoewel de administratie dergelijke aanwijzingen op nauwkeurige wijze ter kennis moet brengen en zich niet mag beperken tot vage beweringen, moet ze, in dit stadium van de procedure, niet het bewijs leveren van de fiscale inbreuken⁽²⁾. Het hof van beroep van Bergen is goed op de hoogte van die principes en neemt bijgevolg aan dat de administratie haar procedurele verplichtingen op toereikende wijze is nagekomen. De fiscale administratie heeft de aanwijzingen van belastingontduiking die de verlenging van de onderzoekstermijn met twee jaar verantwoordt inderdaad op nauwkeurige wijze ter kennis gebracht, aangezien ze de belastingplichtige meedeelde dat uit welbepaalde investeringen (zoals de aankoop van een huis in Spanje of renovatiewerken in België) een hogere goedgeheid bleek dan uit de aangegeven inkomsten. In dit stadium moest ze het bestaan van belastingontduiking nog niet bewijzen. Bijgevolg verwerpt het hof het eerste door appellanten opgeworpen verweermiddel.

(1) Onder meer, Rb. Brussel, 10 december 2004, *R.G.C.F.*, 2005/1, p. 69.

(2) Zie in dezelfde zin, Cass., 29 oktober 1999, *Pas.*, 1999, p. 579.

4. De wettigheid van de vraag om inlichtingen

Het tweede door appellanten ingeroepen middel is dat de administratie niet het recht heeft om gebruik te maken van het bijzonder bewijsmiddel, zijnde de aanslag volgens tekenen en indiciën, door de belastingplichtige een vraag om inlichtingen te sturen. Door aldus te handelen keerde de administratie de bewijslast om. Om die reden moet dergelijke vraag om inlichtingen, volgens appellanten, nietig worden verklaard. Het hof van beroep wijst dit argument van de hand door erop te wijzen dat de tekenen en indiciën perfect aan het licht kunnen worden gebracht door inlichtingen die door de belastingplichtige worden verstrekt in antwoord op een door de fiscale administratie verzonden vraag om inlichtingen.

Dit standpunt wordt trouwens zowel door de rechtspraak⁽³⁾ als door de rechtsleer bevestigd. Thierry Afschrift wijst er dienaangaande op dat de wetgever die de aanslag volgens tekenen en indiciën heeft ingesteld, de verplichtingen van de belastingplichtige ten aanzien van de administratie geenszins heeft willen beperken naargelang het bewijsmiddel⁽⁴⁾.

5. De wettigheid van de toepassing van de aanslagtermijn van vijf jaar (bij bedrieglijk opzet)

Appellanten houden, als laatste middel, staande dat de administratie, die gebruik gemaakt heeft van de verlengde termijn van vijf jaar om hen te belasten, niet het bewijs heeft geleverd van het bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden. En op dit punt valt het hof van beroep van Bergen hun volledig bij.

Het hof wijst er vooreerst op dat de fiscus het bedrieglijk opzet moet aantonen. En dit bedrieglijk opzet kan niet worden afgeleid uit het enkel feit van een indiciaal tekort. In tegenstelling tot wat de fiscus in zijn bericht van wijziging beweerde, onderstreept de rechter dat het enkel feit dat inkomsten van onbepaalde oorsprong, bepaald in het kader van een indiciaire afrekening, niet werden aangegeven, niet het bewijs vormt van het opzet de belasting te ontduiken. De administratie, waarop de bewijslast rustte, heeft niet aangetoond dat de weliswaar aanzienlijke bedragen, die geëind hebben voor de financiering van de vastgoedinvesteringen in Spanje en België, voortkomen van een inbreuk gedaan met bedrieglijk opzet. De fiscus mocht derhalve geen gebruik maken van de met twee jaar verlengde termijn. Om die reden beveelt het hof de vernietiging van de aanslag, aangezien de fiscus niet meer binnen de wettelijke termijnen was om dergelijke aanslag te vestigen.

(3) Onder meer, Cass. 4 januari 2007, *JLMB*, 2007, p. 1317.

(4) Th. Afschrift, Le recours par l'administration fiscale à une demande de renseignements pour procéder à une imposition d'après les signes et indices d'aisance, *JLMB*, 2007, p. 1318.

6. Het begrip bedrieglijk opzet in het licht van de rechtspraak

Het arrest biedt de gelegenheid om een aantal fundamentele beginselen in herinnering te brengen. Bedrieglijk opzet is de bedoeling zichzelf of een derde een onrechtmatig voordeel te verschaffen, meestal ten nadele van een persoon of van de gemeenschap. Gevonnist werd dat het vereiste bedrieglijk opzet niet bewezen kan worden geacht door het enige feit dat er geen aangifte van belastbare inkomsten is gedaan, zelfs al waren deze omvangrijk.

Het Hof van Cassatie stelde als beginsel dat *«het bestaan en de niet-aangifte van belastbare meerwaarden – of van enig andere belastbaar inkomen – op zichzelf niet de wil om met bedrieglijk opzet te handelen aantonen»*⁽⁵⁾.

Volgens hetzelfde Hof moeten de uitdrukkingen «bedrieglijk opzet» en «oogmerk te schaden», ongeacht de bepaling waarin ze worden gebruikt, in dezelfde zin worden opgevat⁽⁶⁾.

Bedrieglijk opzet kan niet worden vermoed.

De bewust begane fraude kan op zichzelf worden vervolgd.

Het kan voorkomen dat iemand die bewust bepaalde kosten weglaat, ook als iemand die met bedrieglijk opzet handelt kan worden beschouwd. Bij voorbeeld: een schuldeiser die een schuldenaar een lening toestaat op voorwaarde dat laatstgenoemde de aftrekbare interest niet aangeeft en, op die manier, de roerende voorheffing niet wordt ingehouden. Door de kosten die de betaling van die interest vormt niet aan te geven en de roerende voorheffing niet in te houden, schendt de schuldenaar artikel 449 WIB 1992. De schuldeiser schendt dezelfde bepaling door de interest waarop geen roerende voorheffing werd ingehouden niet aan te geven⁽⁷⁾.

Het bedrieglijk opzet blijkt ook uit het feit dat het opzet herhaaldelijk werd gepleegd. Het hof van beroep van Bergen nam, in dergelijke zin, bedrieglijk opzet in aanmerking *«nu het vaststaat dat appellante, systematisch en kunstmatig, het bedrag van haar beroepskosten, en in het bijzonder van haar restaurant-, verplaatsings- en lokaalkosten heeft opgedreven»*. Het hof is van oordeel dat *«uit de nota's van de taxatieambtenaren en uit het verslag van de met het onderzoek belaste ambtenaar – dat het hof bijvalt – blijkt dat appellante te kwader trouw heeft gehandeld, met het inzicht de belast-*

bare grondslag te verminderen en dienvolgens de belasting te ontduiken»⁽⁸⁾.

Ook het feit dat inkomsten of onderhoudsuitkeringen vrijwillig niet werden aangegeven of privékosten als beroepskosten werden aangegeven, houdt bedrieglijk opzet in.

Het hof van beroep van Luik besliste dat: *«bij personen die [...] ongeveer 200 km heen-en-terug afleggen om rekeningen te beheren in een belastingparadijs [in het Groothertogdom Luxemburg], waar ze belangrijke kapitalen aanhouden, en waaraan, aangezien ze geen roerend inkomen aangeven geen andere bedoeling kan worden toegeschreven dan te hunnen voordele de Schatkist te benadelen, het bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden wel degelijk aanwezig zijn»*⁽⁹⁾.

Bedrieglijk opzet kan ook resulteren uit het feit dat gescheiden echtgenoten, om fiscale redenen, hun verzoening hebben verborgen gehouden.

Ook het hof van beroep van Antwerpen besliste dat *«uit de gegevens van het dossier – inzonderheid het feit dat noch de aangifte in de bedrijfsvoorheffing, noch de door de vennootschap opgestelde individuele rekening gewag maken van het werkelijk bedrag van de aan appellanten toegekende bezoldigingen – duidelijk blijkt dat appellanten het opzet hadden de verkregen bezoldigingen niet of slechts gedeeltelijk aan te geven, hetgeen echte belastingontduiking met bedrieglijk opzet uitmaakt»*⁽¹⁰⁾.

Het hof van beroep van Brussel besliste dat *«de omschreven transacties die dezelfde dag, eind december 1991, gelijktijdig, buiten de beurs om, werden verricht door de belastingplichtige die vooraf van de verlieslatende aard ervan wegens de door de transacties veroorzaakte kosten op de hoogte was, volgens de administratie een constructie (fictieve verrichtingen) vormen met als enig doel de belasting te ontduiken, zodat het bedrieglijk opzet ervan vaststaat»*⁽¹¹⁾.

Ten slotte is ook bedrieglijk opzet aanwezig wanneer een belastingplichtige ervoor kiest om meer inkomsten aan te geven dan hij werkelijk heeft verkregen, bijvoorbeeld met het oog op het bekomen van krediet of een vergoeding.

7. Bedrieglijk opzet of niet?

Opgelet: er is niet altijd bedrieglijk opzet aanwezig.

Het is duidelijk dat het loutere feit dat een bedrag werd vergeten of iemand zich van code heeft vergist, slechts als

(5) Cass. 3 januari 1997, *FJF* 1997, p.93.

(6) Cass. 3 januari 1997, *FJF* 1997, p. 93.

(7) Voorbeeld getrokken uit: Th. Afschrift, *«Manuel de droit pénal financier»* éd. Kluwer, 2001, p. 234.

(8) Bergen, 7 mei 1993, *FJF* 1994, p. 60.

(9) Luik, 2 juni 1993, *FJF*, 1993, p.346.

(10) Antwerpen, 15 december 1998, *FJF*, 199, p. 281.

(11) Brussel, 20 december 2001, beschikbaar op Fiscalnet.

een materiële vergissing en niet als een inbreuk gedaan met bedrieglijk opzet kan worden beschouwd.

Ook een laattijdige indiening, een te goeder trouw begane onjuistheid of een interpretatiefout, een simpele nalatigheid of een onregelmatigheid houden geen bedrieglijk opzet in.

Het komt ook voor dat de belastingplichtige voor de minst belaste weg kiest, zonder zich ervan bewust te zijn dat zulks enigszins ongeoorloofd is.

Het hof van beroep van Gent heeft ook beslist dat *«moeilijk kan worden aangenomen dat er sprake is van bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden om de enige reden dat de belastingplichtige een fout heeft begaan wegens zijn overtuiging dat de uitbetaling van de interest vrijgesteld was van inhouding van de roerende voorheffing»*. In casu ging het om interesten van Belgische oorsprong die niet aan de roerende voorheffing werden onderworpen. Het Hof besliste dat er in casu geen sprake kon zijn van klaarblijkelijke fraude, aangezien de belastingplichtige de administratie alle gegevens had verstrekt die noodzakelijk waren om de juiste heffing van de belasting te verzekeren⁽¹²⁾.

De rechtspraak neemt een gelijkaardige houding aan met betrekking tot buitenlandse inkomsten die niet door de be-

lastingplichtige werden aangegeven omdat hij dacht dat die inkomsten niet in België belastbaar waren.

De fout te goeder trouw kan nu en dan trouwens het gevolg zijn van gegevens of informatie die door derden aan de belastingplichtige zijn overgemaakt.

8. Conclusie

Het arrest van 21 maart 2008 van het hof van beroep van Bergen volgt die beginselen. Het gaat zelfs een stap verder door te stellen dat de omvang van een indiciair tekort dat de administratie, met wettige gebruikmaking van haar onderzoeksbevoegdheden heeft vastgesteld, op zichzelf niet het bewijs van bedrieglijk opzet kan vormen. Een uiterst nuttige beslissing die zorgvuldig in onze fiscale bibliotheek moet worden bewaard.

Pierre-François COPPENS

Tax Manager, BDO-DFSA

Docent aan de Chambre belge

des comptables et conseils fiscaux

en aan de FUCaM

Christelle DEJONCKHERRE

Assistente BDO



Het gebruik van een «limited company» in België, een oplossing voor de toekomst?

Sinds een aantal jaren zou volgens sommige boekhoudkantoren de vennootschapsvorm «limited company» de ideale oplossing voor de toekomst zijn om de verdwijning van de anonimiteit van de deelnemingen in de vennootschappen naar Belgisch recht op te vangen.

De laatste jaren wordt de Engelse limited company (Ltd) vaak voorgesteld als het ideale vehikel, inzonderheid voor dienstverleners.

Het is immers nuttig om weten dat het sinds september 2003 mogelijk is om in België een onderneming op te zetten in de vorm van een limited company.

In een arrest van het Europees Hof van Justitie van 23 september 2003 (C167/01) werd beslist dat alle vennootschappen van de Europese Unie op voet van gelijkheid staan.

Onder bepaalde voorwaarden is het dus mogelijk een limited company (Ltd) bij de Belgische KBO in te schrijven, die op ons grondgebied alsdanig zal erkend worden.

(12) Gent, 22 april 1999, *F.J.F.*, 1999, p. 366.

We wijzen erop dat de wettelijke toestemming daartoe is ingeschreven in het Wetboek van Vennootschappen (Boek IV, Titel V, Het Bijkantoor – art. 81 en volgende).

Dit vennootschapstype is in België dus perfect mogelijk en de exploitant ervan zal over een Belgisch ondernemingsnummer beschikken.

Er geldt geen persoonlijke aansprakelijkheid van de oprichters, zoals in de andere vennootschapsvormen naar Belgisch recht.

Dit vennootschapstype lijkt een optimale bescherming voor de vennoten en een scheiding tussen de privé- en professionele belangen te bieden.

Artikel 81 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt dat alle buitenlandse vennootschappen die onder het recht van een andere lidstaat van de Europese Unie vallen en een bijkantoor oprichten in België, een aantal stukken en gegevens moeten neerleggen, waaronder:

- de oprichtingsakte en de statuten;

- de naam en de rechtsvorm van de vennootschap;
- het adres en de werkzaamheden van het bijkantoor, alsmede de naam indien deze niet met die van de vennootschap overeenstemt;
- de naam en de identiteit van de personen die de bevoegdheid hebben de vennootschap te verbinden;
- ...

Artikel 82 bepaalt dat elke buitenlandse vennootschap die valt onder het recht van een andere staat dan een lidstaat van de Europese Unie en een bijkantoor opricht in België, vóór de opening van het bijkantoor, bepaalde gegevens en stukken moet neerleggen, waaronder het adres van het bijkantoor, de werkzaamheden van het bijkantoor, de oprichtingsakte en de statuten, de naam van de vennootschap en de identiteit van de verantwoordelijke persoon, enz.

Overeenkomstig *artikel 84* worden de hiervoor beoogde stukken en gegevens openbaar gemaakt door neerlegging ter griffie van de rechtbank van koophandel, met uitzondering van de jaarrekening en geconsolideerde rekening die bij de Nationale Bank moeten worden neergelegd.

De stukken waarvan sprake worden opgesteld of vertaald in de taal of in één van de officiële talen van de rechtbank van het rechtsgebied waarbinnen het bijkantoor is gevestigd.

Alle akten, facturen, aankondigingen, bekendmakingen, brieven, orders en andere stukken uitgaande van bijkantoren in België moeten onder meer de volgende gegevens vermelden: de naam van de vennootschap, de rechtsvorm, de nauwkeurige aanduiding van de zetel van de vennootschap, het register waarin de vennootschap is ingeschreven, in voorkomend geval, het feit dat de vennootschap in vereffening is, enz.

Zij die met het bestuur van een bijkantoor in België zijn belast, zijn gehouden de in de voorgaande artikelen voorgescreven openbaarmakingsformaliteiten te vervullen.

Voordelen en nadelen

Wat vaststaat, is dat het oprichtingskapitaal en de oprichtingskosten van een limited company veel lager zijn dan die van een vennootschap naar Belgisch recht.

De regels op het stuk van de aansprakelijkheid van de bestuurders zijn minder streng.

Er mag niet uit het oog worden verloren dat het feit dat er geen financieel plan is, in tegenstelling tot het Belgisch recht, de oprichters niet aansprakelijk stelt.

Het is evenmin vereist dat de limited company activiteiten ontplooit in het Verenigd Koninkrijk.

Ten slotte is het ook niet onbelangrijk dat een eventueel beroepsverbod wegens bedrieglijk bankroet of een andere strafrechtelijke veroordeling geen beletsel vormen voor het bestuur van een limited company.

Al deze gegevens betreffende het gebrek aan aansprakelijkheid binnen een vennootschap van dit type, worden door de oprichters van dergelijke vennootschap stellig in overweging genomen.

Wij moeten u niet vertellen welk drama dat voor de eventueel betrokken derden kan betekenen...

Het moet ook niet gezegd worden dat een onder deze vorm opgerichte vennootschap zeker geen al te groot vertrouwen zal opwekken wanneer, bij behoefte aan liquiditeiten, eventuele kredietverschaffers worden aangesproken.

Vaak wordt, ten onrechte, beweerd dat wie in België onder de vorm van een limited company actief is, geen belasting zou verschuldigd zijn op het grondgebied. Hoewel het waar blijkt te zijn dat in het Verenigd Koninkrijk geen belasting verschuldigd is indien geen activiteit wordt verricht, geldt dat niet in België.

Het plan om een limited company op te richten wordt momenteel vaak in overweging genomen als een antwoord op de afschaffing van de effecten aan toonder, met andere woorden, om de anonimiteit van het aandeelhouderschap te bewaren. Het is echter belangrijk om weten dat die toestand slechts geldt voor zover de limited company in regel is met een aantal bepalingen van het Engels vennootschapsrecht, namelijk:

- het aanhouden van een zetel in Verenigd Koninkrijk («registered office»);
- de inschrijving van de limited company bij een «Company House»;
- de betaling van een jaarlijkse bijdrage;
- de benoeming van een secretaris;
- de jaarlijkse opstelling van een *annual return* waarin de belangrijke wijzigingen in het beheer en het aandeelhouderschap worden meegedeeld;
- de jaarlijkse neerlegging van een beknopte balans, hetgeen heel wat bijkomende kosten teweegbrengt.

Parlementair antwoord

De Minister van Justitie heeft onlangs bevestigd dat artikel 58 van het Wetboek van Vennootschappen de buitenlandse vennootschappen erkent, zodat die buitenlandse vehikels in het Belgisch recht erkend zijn en hier rechtsgeldige activiteiten kunnen ontwikkelen.

Volgens de Minister is het echter vereist dat in het buitenland opgerichte vennootschappen aldaar hun voornaamste

inrichting hebben en dat het vennootschappen betreft die naar het recht van het land van hun voornaamste inrichting geldig bestaan.

Maar vóór dergelijke vennootschap in België een bijkantoor opent, moet ze, op straffe van niet-tegenstelbaarheid, overeenkomstig de hiervoor vermelde bepalingen van de artikelen 81 en 82 van het Wetboek van Vennootschappen, haar oprichtingsakte neerleggen.

Indien de vennootschap naar buitenlands recht haar hoofdactiviteiten in België uitoefent, zal ze, overeenkomstig artikel 110 van Wetboek van Vennootschappen, trouwens aan het Belgisch recht worden onderworpen.

Volgens recente geschriften is de Minister van Justitie van oordeel dat zich geen wijziging van het Wetboek van Vennootschappen of van de faillissementswet opdringt.

Fiscaal regime

Op boekhoudkundig vlak moet een buitenlandse vennootschap met een bijkantoor in België, jaarlijks en uiterlijk zeven maanden na de datum van afsluiting van het boekjaar, haar jaarrekening en geconsolideerde rekening indienen in de officiële taal van het rechtsgebied waar het bijkantoor is gevestigd.

De openbaarmaking moet gebeuren bij de Nationale Bank van België.

De jaarrekening van het Belgisch bijkantoor moet blijkbaar niet worden gepubliceerd.

In antwoord op verscheidene parlementaire vragen onderstreepte de Minister van Financiën dat een wijziging van de belastingwetgeving niet noodzakelijk is, aangezien het Wetboek van de Inkomstenbelastingen reeds een aantal spe-

cifieke bepalingen bevat betreffende buitenlandse rechtspersonen die in België werkzaamheden uitvoeren (cf. artikel 2, § 1, 5° WIB 1992).

Als de fiscale administratie kan aantonen dat de maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België is gelegen, zal de Belgische entiteit in de Belgische vennootschapsbelasting op haar wereldinkomen worden belast.

Conclusies

Het is duidelijk dat dit vennootschapstype aantrekkelijk lijkt te zijn, al was het maar om een zekere anonimiteit van het aandeelhouderschap te hervinden.

Een tweede argument waarom gedacht wordt dat dit type van vennootschap aantrekkelijk zou kunnen zijn, is waarschijnlijk de kwestie van de aansprakelijkheid, zowel van de oprichters als van de bestuurders van de vennootschap.

Maar wanneer het vertrouwen dat deze vennootschapsvorm bij derden inboezemt, of de eventuele fiscale voordelen, van zodra de vennootschap haar voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België is gelegen, van naderbij worden beschouwd, moet ernstig voorbehoud worden gemaakt. Haar fiscale toestand zal dezelfde zijn als die van een vennootschap naar Belgisch recht.

Of het sop de kool wel waard is om zich aan die overwegingen te wagen?

Daarover moet u zelf beslissen.

Meester Adrien ABSIL
Advocaat aan de Balie van Luik
Professor aan de CBCEC
Lid van de Stagecommissie BIBF



Btw-statuut van psychologen en psychotherapeuten

Op 16 april 2008 publiceerde de btw-administratie een btw-beslissing (Beslissing nr. E.T.114.414) over de vrijstelling voor psychologen. In dit artikel bekijken we welke invloed deze btw-beslissing heeft op het btw-statuut van de psychologen, psychotherapeuten en aanverwante beroepen.

1. Algemene regels

De prestaties van psychologen en psychotherapeuten in het kader van een economische activiteit zijn diensten als be-

doeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 1° van het Btw-Wetboek die in de regel onderworpen zijn aan de btw.

Bovengenoemde prestaties zijn echter van de btw vrijgesteld wanneer:

- ze worden verricht door iemand die houder is van een diploma van dokter in de genees-, heel- en verloskunde in het kader van zijn werkzaamheid als geneesheer (artikel 44, § 1, 2° WBTW);

- ze worden verricht in het kader van school- of universitair onderwijs of in het kader van beroepsopleiding of herscholing in de zin van artikel 44, § 2, 4° van het Btw-Wetboek;
- ze worden verstrekt aan een organisator van voordrachten door een voordrachtgever (artikel 44, § 2, 8° WBTW);
- ze verband houden met onderwijskeuze of gezinsvoorlichting (artikel 44, § 2, 5° WBTW).

2. Vrijstelling van artikel 44, § 2, 5° van het Btw-Wetboek

Btw-beslissing nr. E.T.114.414 van 16 april 2008 verduidelijkt de vrijstelling voor psychologen betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen.

Wat de onderwijskeuze betreft geldt de vrijstelling voor psychologen naar analogie met de diensten die worden verstrekt door hun collega's in psycho-medisch-sociale centra (centra die vrijgesteld zijn door artikel 44, § 2, 2° WBTW).

Wat de gezinsvoorlichting betreft, geldt de vrijstelling ongeacht de redenen waarom deze psychologen worden geconsulteerd en ongeacht de gebruikte consultatiemethode, voor zover deze diensten dezelfde doelstellingen nastreven als de centra voor levens- en gezinsvragen (centra die vrijgesteld zijn door artikel 44, § 2, 2° WBTW).

De redenen voor het raadplegen van een psycholoog kunnen onder meer zijn:

- persoonlijke moeilijkheden;
- de verhouding tussen ouders en kinderen;
- relatieproblemen;
- gezinsbemiddeling.

Wat de gebruikte consultatiemethode betreft, kan het gaan om individuele gesprekken, gesprekken met de partner, gezinstherapie, korte therapieën, systematische therapieën, enz.

Met deze beslissing schikt de administratie zich naar het Europese standpunt (zie arrest H.v.J., 6 november 2003, zaak C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie t. Finanzamt Gießen) dat het geheel van de gezondheidskundige verzorging van de mens, met inbegrip van psychotherapeutische behandelingen door gediplomeerde psychologen, vrijstelt.

Om aanspraak te kunnen maken op deze vrijstelling dient de psycholoog de vereiste beroepstitel te hebben en ingeschreven te zijn op de lijst van de commissie van psychologen.

De vrijstelling van artikel 44, § 2, 5° van het Btw-Wetboek geldt niet voor:

- handelingen in verband met arbeidspsychologie en met betrekking tot aanwerving, arbeidsprestaties, beroepsziekten, werkgroepen, personeelsbeheer, werkintegratie en -reïntegratie, enz.
- handelingen verricht door huwelijksbureaus.

3. Psychotherapeuten

De titel van psychotherapeut is niet beschermd door de wet en bijgevolg kan de vrijstelling door de dienstverrichter niet worden toegepast.

Wanneer de dienstverrichter de beschermde titel van psycholoog, geneesheer-psychiater of dokter in de geneeskunde – kandidaat specialist in de psychiatrie draagt, kan de vrijstelling van btw voor zijn praktijk van psychotherapie wel worden toegepast.

4. Natuurlijke personen – rechtspersonen

De voornoemde vrijstelling van btw kan in principe enkel worden toegepast op de prestaties van natuurlijke personen die wettelijk in België de geneeskunde mogen beoefenen omdat ze houder zijn van een diploma van doctor in de genees-, heel- en verloskunde.

De administratie aanvaardt echter dat rechtspersonen die wettelijk de geneeskunde mogen uitoefenen en waarvan het maatschappelijk doel bestaat in de gezamenlijke uitoefening van het beroep van arts, deze vrijstelling ook kunnen toepassen in de mate waarin de dienstverrichtingen verband houden met de normale uitoefening van het beroep van arts (Beslissing nr. E.T. 63571 van 6 juli 1988).

De hierboven vermelde beslissing biedt ten gronde geen basis tot gebruik van de vrijstelling ingesteld door artikel 44, § 1, 2° van het Belgische Btw-Wetboek. Gezien het echter de arts is die in de realiteit de prestatie verricht, is de vrijstelling hier wel aangewezen.

5. Besluit: kwalificatie van de dienstverrichtingen

Algemeen gesteld kunnen we besluiten dat om de vrijstelling van artikel 44, § 2, 5° van het Belgische Btw-Wetboek te kunnen toepassen de dienstverrichter in ieder geval een beschermde titel (geneesheer, psycholoog, enz.) dient te kunnen voorleggen.

Alternatieve gezondheidswerkers die geen beschermde titel kunnen voorleggen, kunnen ons inziens niet van de vrijstelling genieten. Hun dienstprestaties blijven met btw belaste handelingen.

De dienstverrichters waarvan de handelingen krachtens deze beslissing van de btw worden vrijgesteld, worden vrijgestelde belastingplichtigen.

6. Formaliteiten

Indien, ingevolge de hiervoor vermelde administratieve beslissing (beslissing nr. E.T.114.414) er geen twijfel meer bestaat over de vrijgestelde kwalificatie van de activiteit van de belastingplichtige, moeten een aantal formaliteiten worden vervuld.

6.1. Formulier 604C

Wanneer de bedoelde belastingplichtige enkel handelingen stelt die vrijgesteld zijn van btw door artikel 44 dient deze een formulier 604C in te dienen, binnen de maand na de toepassing van de vrijstelling, bij het btw-controlekantoor waaronder hij ressorteert.

De belastingplichtige zal zijn btw-identificatienummer dienen te schrappen (afhankelijk van de situatie, al dan niet met ingang van de datum van publicatie van de beslissing, i.c. 16 april 2008).

Na de kennisgeving van de stopzetting aan de btw-administratie dient de betreffende belastingplichtige geen btw-aangifte meer in te dienen (art. 53 WBTW).

6.2. Jaarlijkse klantenlijsting 2008

Samen met het formulier 604C dient de belastingplichtige eveneens de jaarlijkse klantenlijsting 2008 in te dienen met betrekking tot de belaste handelingen die hij tijdens het lopende kalenderjaar nog heeft verricht.

6.3. Facturatie

Voor btw-doeleinden dient de vrijgestelde belastingplichtige geen facturen meer uit te reiken, aangezien deze nog enkel handelingen verricht die vrijgesteld zijn van btw (art. 53, § 2 WBTW).

6.4. Geen recht op aftrek van btw

Gezien nog slechts vrijgestelde btw-activiteiten worden verricht, heeft de belastingplichtige met ingang van de schrap-

ping van zijn btw-nummer, geen recht op aftrek van btw meer.

6.5. Herzieningen

Aangezien de bedrijfsmiddelen aangeschaft door de belastingplichtige voor beroepsdoeleinden nog enkel zullen worden gebruikt voor het stellen van vrijgestelde handelingen van artikel 44 van het Btw-Wetboek, dient de oorspronkelijk in aftrek gebrachte btw te worden herzien (artikel 10, 1° van KB nr. 3 van 10 december 1969).

De herziening van btw dient te gebeuren voor de roerende en onroerende goederen waarvoor de herzieningstermijn van respectievelijk 5 en 15 jaar nog niet is verstreken.

Deze herzieningen dienen gerapporteerd te worden in de laatste btw-aangifte van de belastingplichtige.

6.6. Tegoeden in voordeel van belastingplichtige – Controle ingevolge stopzetting van het btw-identificatienummer

Wanneer de belastingplichtige nog een btw-tegoed heeft in zijn voordeel dient dit te worden opgevraagd door in de aangifte van het tweede kwartaal 2008 een kruisje te zetten in het vak voor teruggaaf. Doch, dit tegoed zal in principe slecht worden uitbetaald nadat een stopzettingscontrole heeft plaatsgehad. Indien de belastingplichtige een snelle teruggaaf van dit bedrag wenst te bekomen kan hij best een schrijven richten naar het lokale btw-controlekantoor waarin hij uitdrukkelijk verzoekt de stopzettingscontrole zo spoedig mogelijk te laten plaatshebben.

7. Opmerking

Voor directe belastingen en de toepassing van de boekhoudwetgeving zal de vrijgestelde belastingplichtige nog steeds een boekhouding moeten voeren. De hiervoor uiteengezette regelgeving beperkt zich volledig tot de toepassing van de btw-wetgeving.

Ruben VERHAEGEN
Tax Counsel Acosberk

Dany DE DECKER
Tax Partner Acosberk

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** : Etienne VERBRAEKEN, 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, Etienne VERBRAEKEN. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.