



Betalingen aan belastingparadijzen





Rekenhof

Betalingen aan belastingparadijzen



Verslag goedgekeurd in algemene vergadering van het Rekenhof van 8 juni 2022

Betalingen aan belastingparadijzen

Sinds 1 januari 2010 moeten Belgische vennootschappen aangifte doen van hun betalingen aan belastingparadijzen wanneer die gezamenlijk meer dan 100.000 euro bedragen. De aangifte gebeurt via een bijlage bij hun aangifte vennootschapsbelasting, het aangifteformulier 275F. Deze aangifteplicht is een middel in de strijd tegen de internationale fiscale fraude. De groeiende globalisering vergemakkelijkt immers het versluizen van winsten naar (zuster)entiteiten die zich in fiscaal gunstigere regio's bevinden. Daardoor wordt de belastbare grondslag van Belgische vennootschappen uitgehold, met een daling van de inkomsten uit de vennootschapsbelasting tot gevolg.

Deze transacties opsporen vraagt veel tijd. Daarom wil de overheid met de aangifteplicht vooral de legitimiteit van de betalingen controleren, in plaats van de betalingen zelf op te sporen. Een aangegeven betaling is alleen aftrekbaar (1) als de vennootschap bewijst dat ze plaatsvond in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen én (2) voor zover de bestemming geen artificiële constructie is. Betalingen boven 100.000 euro die niet aangegeven zijn, zijn niet aftrekbaar.

In deze audit evalueerde het Rekenhof enerzijds de efficiëntie en de doeltreffendheid van de controle-aanpak van de fiscale administratie. Anderzijds ging het ook na of de aangifteplicht een positief effect heeft op de bestrijding van de internationale fiscale fraude.

Daarnaast onderzocht het Rekenhof of de fiscale administratie ook een zicht heeft op de betalingen aan belastingparadijzen van meer dan 100.000 euro die niet aangegeven zijn. Bij gebrek daaraan glippen belastingplichtigen die deze betalingen bewust niet aangeven door de mazen van het controlenet.

Het centrale begrip 'belastingparadijs' is niet eenduidig. Een land wordt in deze maatregel als belastingparadijs beschouwd wanneer het zich bevindt op de Belgische lijst, de OESO-lijst of de Europese lijst. De eerste lijst is te vinden in artikel 179 KB/WIB92, de tweede op de internetpagina van de OESO en de derde in het Europees Publicatieblad. Een belastingplichtige die correct geïnformeerd wil zijn, moet dus drie verschillende bronnen raadplegen.

De lijsten van belastingparadijzen veranderen bovendien. De wetgeving en de circulaires moeten dus regelmatig worden aangepast. Opvallend is dat de Belgische landenlijst voor het laatst werd herzien in maart 2016, terwijl de wettelijke voorwaarden van het begrip belastingparadijs in juli 2016 aanzienlijk werden uitgebreid. Het koninklijk besluit dat de Belgische landenlijst vastlegt, is dus al zes jaar niet meer in overeenstemming met de wetgeving. Ook de circulaires die als leidraad dienen voor de fiscale administratie, werden tijdens de onderzochte periode niet aangepast aan de gewijzigde landenlijsten. Na afronding van de audit is een bijgewerkte circulaire gepubliceerd.

Opdat de betaling aftrekbaar zou zijn, moet de Belgische vennootschap bewijzen dat ze niet gedaan is aan een artificiële constructie. De afdwingbaarheid van de regelgeving wordt echter ondermijnd door een bepaling in de memorie van toelichting van de programmawet. Die stelt dat er pas sprake kan zijn van een artificiële constructie wanneer het de bedoeling is om Belgische belastingen te ontduiken. Tenzij de vennootschappen verbonden zijn, is het weinig waarschijnlijk dat een vennootschap in een belastingparadijs werd opgericht net met de bedoeling om Belgische belastingen te ontduiken. De fiscus

kan de betaling evenmin verwerpen als ze gedaan is aan een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag met een non-discriminatieclausule heeft afgesloten. Een belangrijk verdrag met een dergelijke clausule is het verdrag met de Verenigde Arabische Emiraten, d.i. het belastingparadijs met de meeste aangegeven betalingen.

De controles van de geselecteerde dossiers met aangegeven betalingen zijn weinig productief. Slechts 16 % van de controles van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc) en 24 % van de controles van de Bijzondere Belastinginspectie (AABBI) leiden tot resultaat. Concrete instructies met voorbeeldvragen van inlichtingen voor de controleurs ontbreken. Het Rekenhof stelde vast dat de controlemethode verschilt van kantoor tot kantoor. Bovendien zijn er geen aanwijzingen dat de afgeronde controles gestructureerd en systematisch worden geanalyseerd om zo het selectieproces te verbeteren. Gelet op de lage productiviteit, zouden de selectiecriteria nochtans moeten worden aangepast.

Enkele hinderpalen beletten dat de aangifteplicht momenteel een efficiënt middel in de strijd tegen de internationale fiscale fraude is. Doordat de aangifteplicht alleen in België bestaat, kan ze ten eerste makkelijk worden omzeild. Wanneer een vennootschap bijvoorbeeld een beroep doet op een tussenpersoon die zich niet in een belastingparadijs bevindt, dan kan de fiscale administratie dit niet controleren. Verder blijkt dat de fiscale administratie de niet-aangegeven betalingen niet systematisch opspoorde. Daardoor lopen de (bonafide) aangevers een hoger risico op controle en sanctionering dan de (malafide) niet-aangevers. De fiscus neemt wel initiatieven om in de toekomst de gegevens uit de aangifte 275F te kunnen vergelijken met boekhoudkundige betalingsgegevens en bankgegevens en om deze controle ook te automatiseren. Zo kunnen ook de niet-aangevers opgespoord worden, zonder dat dit een enorme werklast voor de fiscus betekent.

Om efficiënt te zijn, moet de controlestrategie dus worden aangepast. Naast het controleren van de aangegeven betalingen moet de fiscale administratie inzetten op het detecteren van de niet-aangegeven betalingen. Bij de niet-aangegeven betalingen is er een verhoogde kans op malafide betalingen. Bovendien bevordert deze strategie de algemene naleving van de aangifteplicht.

De minister van Financiën geeft in reactie op het auditverslag aan dat bepaalde aanbevelingen zullen worden meegenomen bij de uitwerking van projecten vervat in het eerste en het tweede actieplan van het Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude.

Hoofdstuk 1

Inleiding	13
1.1 Onderwerp	13
1.2 Audit	14
1.2.1 Onderzoeksvragen, afbakening en methode	14
1.2.2 Onderzoeksverloop	15
1.3 Financieel belang	16

Hoofdstuk 2

Wetgevend kader	17
2.1 Geen unieke lijst van belastingparadijzen	17
2.2 Inconsistenties in de lijsten van belastingparadijzen	18
2.2.1 Aanpassing van de Belgische lijst aan de criteria uit de wet	18
2.2.2 Aanpassing van de circulaire aan de OESO lijst	19
2.2.3 Bijwerking van de lijsten: verschil in periodiciteit	20
2.2.4 Verschil in aanknopingspunt in de tijd	20
2.3 Andere fiscale maatregelen in verband met belastingparadijzen	21
2.4 Niet-coherente wetgeving	22
2.4.1 Werkelijke en oprechte verrichtingen tegen marktvoorwaarden	22
2.4.2 Begrip 'artificiële constructie' in de memorie van toelichting	22
2.4.3 Uitzonderingen	24
2.5 Deelconclusie	25

Hoofdstuk 3

Organisatie van de fiscale administratie	27
3.1 Cel Belastingparadijzen	27
3.2 Selectie van te controleren dossiers	28
3.2.1 Selectie door de Cel Belastingparadijzen	29
3.2.2 Selectie door datamining AABBI	30
3.2.3 Geen documentering van het selectieproces	30
3.3 Controle	31
3.3.1 Geen controlemodel	31
3.3.2 Vooronderzoeksverslag	31
3.3.3 Controles in de praktijk	32
3.3.4 Alternatieve controlestrategie ontwikkelen	36
3.3.5 Ondersteunende rol CBP versterken	37
3.3.6 Procesevaluatie en bijsturing ontbreken	38
3.4 Coördinatie tussen de verschillende actoren	38
3.5 Deelconclusie	39

Hoofdstuk 4

Effectiviteit van de aangifteplicht	41
4.1 Verbeterpunten in de aangifteprocedure	41
4.2 Omzeilen van de aangifteplicht is mogelijk via tussenpersonen	43
4.3 Aangifteplicht viseert de 'goede leerlingen'	43
4.4 Datasets waarmee de aangifte 275F kan worden vergeleken	44
4.4.1 E-audit: boekhouding en bankrekeninguittreksels	44
4.4.2 Aangifteplicht banken	46
4.5 Aangifteplicht heeft een ontradend effect	47
4.6 Deelconclusie	47

Hoofdstuk 5

Algemene conclusies en aanbevelingen	49
5.1 Algemene conclusies	49
5.2 Aanbevelingen	52

Bijlagen

Bijlage 1	OESO-lijst	57
Bijlage 2	Belgische lijst	58
Bijlage 3	EU-lijst	59
Bijlage 4	Antwoord van de minister van Financiën	60

AFKORTINGEN

ABBI	Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie
AAFisc	Algemene Administratie van de Fiscaliteit
BSAF	<i>Belgian Standard Audit File</i>
CAF	Dienst Coördinatie Anti-Fraude
CBP	Cel Belastingparadijzen
CFI	Cel voor Financiële Informatieverwerking
DBI-aftrek	af trek van definitief belaste inkomsten
DBV	dubbelbelastingverdrag
EOIR-standard	<i>Standard of Exchange of Information on Request</i> , de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek
ERP-pakket	<i>Enterprise Resource Planning</i> -pakket
ESPOC	<i>E-audit Single Point of Contact</i>
OCAD	Orgaan voor de Coördinatie en de Analyse van de Dreiging - Coördinatieorgaan voor de Dreigingsanalyse
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OLAF	<i>Office européen de lutte antifraude</i> - Europees Bureau voor Fraudebestrijding
TACM	<i>Tax Audit & Compliance Management</i>
UBO	<i>ultimate beneficial owner</i>

Hoofdstuk 1

Inleiding

1.1 Onderwerp

De programmawet van 23 december 2009 bepaalt dat Belgische vennootschappen die vanaf 1 januari 2010 betalingen van gezamenlijk minstens 100.000 euro verrichten aan belastingparadijzen, dat moeten aangeven¹. De aangifte moet gebeuren via een bijlage bij de aangifte vennootschapsbelasting, het aangifteformulier 275F. De programmawet van 1 juli 2016² en de wet van 20 december 2020³ hebben de aangifteplicht uitgebreid.

Deze aangifteplicht past in de strijd tegen internationale fiscale fraude, de groeiende globalisering en de impact daarvan op de fiscaliteit. Landen worden wereldwijd geconfronteerd met dalende inkomsten uit vennootschapsbelasting. De belastbare grondslag wordt uitgehold doordat internationaal opererende ondernemingen hun winsten versluizen naar (zuster)entiteiten in fiscaal gunstigere regio's⁴. Daardoor verkrijgen deze ondernemingen een dubbel fiscaal voordeel: de verschoven bedragen zijn aftrekbaar (als beroepskosten) in het land met de hoge belastingtarieven en worden zeer laag of niet belast bij de ontvangende vennootschap. Er zijn verschillende transacties die kunnen worden gebruikt om de winsten te verschuiven, bv. overdreven betalingen voor de levering van goederen of diensten of overdreven royalty's of intresten aan de (zuster)entiteit in het belastingparadijs.

Omdat multinationals actief zijn in verschillende landen, hebben zij de mogelijkheid om gebruik te maken van een dergelijke (agressieve) fiscale planning. Ondernemingen die louter in België actief zijn of opereren in een minder geglobaliseerde context, hebben die mogelijkheid niet. Om hun concurrentiepositie te vrijwaren is het belangrijk om de uitgevoerde transacties te controleren op hun *werkelijk* en *oprecht* karakter.

Deze transacties actief opsporen is erg tijdrovend. Daarom is het doel van de aangifteplicht in de eerste plaats de controles te concentreren op de legitimiteit van de betalingen, in plaats van het opsporen ervan. Een aangegeven betaling is alleen aftrekbaar (1) als de vennootschap bewijst dat ze plaatsvond in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen én (2) voor zover de bestemming geen artificiële constructie is. Betalingen boven 100.000 euro die niet aangegeven zijn, zijn sowieso niet aftrekbaar.

Als een vennootschap dergelijke betalingen wil aftrekken als beroepskosten, moet ze die aangeven en kunnen bewijzen dat ze beantwoorden aan rechtmatige economische commerciële verwachtingen en dat het gaat om effectieve betalingen aan bestaande organisaties.

¹ Art. 307, § 1, vijfde lid Wetboek van Inkomstenbelasting 1992 (WIB92).

² Art. 44 Programmawet van 1 juli 2016 (BS 4 juli 2016)

³ Art. 10 wet van 20 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen (BS 30 december 2020)

⁴ In wat volgt wordt een onderscheid gemaakt tussen de term belastingparadijzen en de term *low tax country*. De term belastingparadijs wordt gebruikt om landen of regio's aan te duiden die door de Belgische fiscale wetgeving worden aangeduid als belastingparadijs. De term *low tax country* wordt gebruikt om landen met een (zeer) lage belastingdruk aan te duiden.

Een specifiek opgerichte Cel Belastingparadijzen (CBP) analyseert onder meer welke aangegeven betalingen moeten worden gecontroleerd. De cel behoort tot de dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF). Die dienst hangt rechtstreeks af van de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (AABBI), maar werkt autonoom ten opzichte van de andere diensten van de AABBI. De geselecteerde aangiftes worden vervolgens overgezonden naar de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc) of de AABBI, die de controles uitvoeren. De AABBI selecteert daarnaast ook door middel van *datamining* aangiftes die zij zelf controleert.

1.2 Audit

Het Rekenhof heeft zowel het selectieproces van de te controleren dossiers als de eigenlijke controles op de betalingen aan belastingparadijzen onderzocht. Daarom onderzocht het zowel de werking van de CBP, de betrokken diensten binnen de AABBI en de AAFisc en hun onderlinge samenwerking, en analyseerde het ook de controleresultaten.

Er is ook nagegaan of de fiscus zicht heeft op de niet-aangegeven betalingen aan belastingparadijzen van meer dan 100.000 euro. Recente evoluties in e-audittechnieken maken de opsporing van deze transacties mogelijk. De automatisering en uitrol van deze e-audittechnieken zijn in volle ontwikkeling.

1.2.1 Onderzoeksvragen, afbakening en methode

De audit gaat na of de fiscale administratie over een adequate organisatie en de nodige instrumenten beschikt om de aangegeven betalingen aan belastingparadijzen te analyseren en te benutten in zijn controleaanpak. Concreet moet daarvoor aan drie voorwaarden voldaan zijn:

1. Er moet een duidelijk en doordacht wetgevend kader bestaan.
2. De te controleren dossiers moeten correct worden geselecteerd.
3. De geselecteerde dossiers moeten afdoende kunnen worden gecontroleerd.

Om te voldoen aan de eerste voorwaarde moet de administratie beschikken over regelgeving die steunt op een eenduidig begrippenkader en werkbare definities. De regelgeving dient voldoende afdwingbaar te zijn, mag geen hiaten bevatten en moet coherent zijn.

De tweede voorwaarde houdt in dat er een onderbouwde risicoanalyse plaatsvindt die gebaseerd is op specifieke indicatoren. Deze analyse moet toelaten om de meest fraudegevoelige dossiers te selecteren voor een controle. Een gedegen risicoanalyse en controle moeten zich vertalen in 'productieve' dossiers⁵. Daarnaast is het van belang dat de resultaten van de controles worden geanalyseerd om de risicoanalyse en de selectie van de controles bij te sturen. Omdat verschillende diensten betrokken zijn bij de selectie en de controle moet ook worden nagegaan of deze diensten onderling samenwerken⁶.

⁵ Een dossier is 'productief' als de fiscus bij een controle onregelmatigheden vaststelt en de belastbare grondslag wijzigd.

⁶ O.a. de CBP, de *dataminers* van de AABBI, de Cel Verrekenprijzen, de dienst *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) en de controleurs van de AAFisc en de AABBI.

Aan de derde voorwaarde kan alleen worden voldaan als aan de eerste twee is voldaan en voor zover de controleurs beschikken over voldoende inhoudelijke kennis en over voldoende tijd en ondersteuning om de controle uit te voeren. Belangrijk daarbij is dat de Cel Belastingparadijzen de kennis en informatie die ze beheert en bundelt, met de controleurs deelt.

Aanvullend onderzoekt de audit of de fiscale administratie niet-aangegeven betalingen aan belastingparadijzen opspoort en sanctioneert. Naast het bestraffen van malafide transacties, zou dat ook de naleving van de aangifteplicht stimuleren.

Samenvattend heeft het Rekenhof een antwoord gezocht op de volgende onderzoeksvragen:

- Is de regelgeving over betalingen aan belastingparadijzen coherent en duidelijk?
- Heeft de fiscale administratie zich afdoende georganiseerd voor een efficiënte en effectieve controle van de betalingen aan belastingparadijzen?
- Draagt de maatregel bij tot de realisatie van de beleidsdoelstelling inzake de strijd tegen de internationale fiscale fraude?

Voor de audit combineerde het Rekenhof verschillende onderzoeksmethodes: documentenanalyse (parlementaire voorbereidende werken en vakliteratuur), diepte-interviews met de sleutelfiguren uit de administratie en een algemene enquête bij alle controleurs die sinds 2015 een controle 275F uitvoerden en waarbij het controle-dossier was afgesloten.

Na het beëindigen van de auditwerkzaamheden werd een nieuwe circulaire uitgevaardigd⁷. Waar dit relevant is, wordt ernaar verwezen in de tekst.

1.2.2 Onderzoeksverloop

24 februari 2021	Aankondiging van de audit bij de minister van Financiën, de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën, de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc) en de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (AABBI)
Maart 2021 – december 2021	Auditwerkzaamheden en redactie ontwerpverslag
23 maart 2022	Verzending van het ontwerpverslag naar de minister van Financiën, de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën, de administrateur-generaal van de AAFisc en de administrateur-generaal van de AABBI
6 mei 2022	Ontvangst van het antwoord van de minister van Financiën
13 mei 2022	Ontvangst van het antwoord van de FOD Financiën
	Het verslag houdt rekening met de opmerkingen van de fiscale administratie en de minister van Financiën. Het antwoord van de minister is opgenomen als bijlage 4 .

⁷ Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten.

1.3 Financieel belang

Tabel 1 geeft het totaalbedrag van de aangegeven betalingen weer. Het gaat om bijzonder hoge bedragen die in stijgende lijn gaan (de cijfers voor 2020 zijn nog niet definitief). Deze hoge bedragen zorgen voor een haast onafgebroken belangstelling van het parlement en de pers.

Er moeten echter enkele kanttekeningen gemaakt te worden bij de hoogte van deze bedragen.

Allereerst vormen de aangegeven betalingen aan belastingparadijzen maar één zijde van de medaille. De uitgaande betalingen mogen niet altijd worden beschouwd als sommen die het land definitief verlaten; vaak keren dezelfde bedragen ook weer terug uit de belastingparadijzen, maar die stromen zijn niet zichtbaar. Zo bestaat een groot deel van de aangegeven bedragen uit betalingen in het kader van zogenaamde *overnight intrests*. Daarbij verplaatsen financiële instellingen grote sommen geld naar landen waar op dat moment de hoogste interest kan worden verkregen. De sommen keren op zeer korte termijn terug of worden opnieuw verplaatst naar een ander land. Als het land waar het geld wordt geplaatst een belastingparadijs is, dan moet de betaling worden aangegeven. Dergelijke operaties zijn werkelijke en oprechte verrichtingen en vormen in principe geen transacties aan artificiële constructies. Er is dan ook geen sprake van fraude of witwassen⁸.

Ten slotte is niet elke verrichting waarbij een ‘belastingparadijs’ betrokken is per definitie frauduleus: ook aan belastingparadijzen gebeuren reguliere betalingen zonder frauduleuze beweegredenen.

Niettegenstaande de grootteorde van de bedragen, gaat het om een relatief klein aantal vennootschappen die betalingen aan belastingparadijzen aangeven. In de periode 2016 – 2020 heeft tussen de 0,20 en 0,21 % van de vennootschappen bij zijn aangifte een bijlage 275F gevoegd.

Tabel 1 – Aangegeven betalingen aan belastingparadijzen

Aanslagjaar	Unieke aangevers	Aangegeven betalingen (in miljard euro)
2016	815	82,9
2017	803	129,9
2018	858	206,8
2019	871	288,1
2020	843	265,3*

(*) Het bedrag voor aanslagjaar 2020 kan nog licht stijgen.

Bronnen: Vr. en Antw. Kamer, 6 september 2021, [QRVA 55 062](#), p. 266 e.v. (vraag nr. 509 van D. Vanbesien van 25 juni 2021); 11 maart 2021, [QRVA 55 042](#), p. 176 e.v. (vraag nr. 201 van S. Matheï van 1 februari 2021); 27 mei 2020, [QRVA 55 019](#), p. 170 e.v. (vraag nr. 332 van D. Vanbesien van 28 april 2020), www.dekamer.be; cijfers Cel Belastingparadijzen

⁸ Zie over de problematiek van het in kaart brengen van sommige vormen van betalingen [punt 4.1](#).

Hoofdstuk 2

Wetgevend kader

Het centrale begrip bij de aangifteplicht 275F is de notie *belastingparadijs*. Er bestaat in het Belgisch, Europees of internationaal recht geen uniforme definitie van dit begrip. In de praktijk vertonen belastingparadijzen meestal de volgende kenmerken: er is geen of een zeer lage belastingheffing, geen transparantie op vlak van bedrijfsvoering, geen uitwisseling van informatie met andere landen en geen substantiële economische activiteit.

Volgens aanbeveling 36 van de parlementaire onderzoekscommissie Panama Papers moet het begrip belastingparadijs wettelijk worden gedefinieerd en een uniforme en geobjectiveerde invulling krijgen. De definitie moet voldoende verfijnd zijn en de Europese en internationale standaarden in acht nemen⁹.

Aan de hand van die definitie moet een lijst van belastingparadijzen kunnen worden opgesteld die als instrument kan dienen zowel voor de administratie als voor de belastingplichtige. Het is cruciaal dat de lijst regelmatig wordt bijgewerkt.

2.1 Geen unieke lijst van belastingparadijzen

Ondanks die aanbevelingen heeft de wetgever er tot nu altijd voor gekozen om niet te werken met een algemene definitie, maar om voor elke fiscale maatregel afzonderlijk aan te geven welke landen concreet als belastingparadijs beschouwd worden. Ook de bepalingen over de aangifteplicht 275F bevatten geen definitie van een belastingparadijs. Concreet wordt een land¹⁰ gekwalificeerd als een belastingparadijs wanneer het voorkomt op een van drie lijsten vermeld in artikel 307 WIB1992: de OESO-lijst, de Belgische lijst of de Europese lijst¹¹.

De OESO-lijst bestaat uit landen die niet voldoen aan de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek (de zogenaamde *EOIR-standard*). De toepassing van die standaard wordt nagegaan aan de hand van *peer reviews* door het Mondiaal Forum inzake Transparantie en Uitwisseling van Inlichtingen in Belastingaangelegenheden, een orgaan binnen de OESO¹². In het

⁹ Aanbeveling 36 van de parlementaire onderzoekscommissie Panama Papers luidt: "Het begrip 'belastingparadijs' – ongeacht het soort belasting – dient wettelijk te worden verankerd afgestemd op de internationale ontwikkelingen, teneinde hieraan een uniforme en geobjectiveerde invulling te geven, rekening houdend met een afdoende mate van territoriale, materiële en formele verfijning en in acht genomen de Europese en internationale standaarden die gebruikt worden om een Staat (of een specifiek rechtsgebied) als belastingparadijs aan te merken, waarbij meer bepaald rekening wordt gehouden met het coöperatief karakter inzake informatie-uitwisseling enerzijds en de aanzienlijk gunstiger taxatievoorwaarde anderzijds. (De Panama Papers en de internationale fiscale fraude, Parl.St. Kamer, 2017-18, DOC 54 2749/001, p. 34, www.dekamer.be)

¹⁰ Of een geografische regio. Hierbij wordt een staat gezien als een staatkundig onderdeel dat autonomie geniet inzake de grondslag of het tarief van de vennootschapsbelasting.

¹¹ In antwoord op het ontwerpverslag engageert de FOD Financiën zich ertoe om over dit thema een webpagina te ontwikkelen waarop één enkele lijst van staten terug te vinden zal zijn die actueel wordt gehouden en waarop de belastingplichtige zich kan richten.

¹² *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Zie hierover www.oecd.org/tax/transparency.

Jaarverslag 2021 van het Forum worden Anguilla, Trinidad en Tobago en Guatemala als *non compliant* aangemerkt¹³.

De tweede lijst wordt gemeenzaam de Belgische lijst genoemd. Deze lijst wordt opgesteld aan de hand van de criteria in artikel 307, § 1/2 WIB92: (1) geen lid zijn van de Europese Economische Ruimte (EER), en (2) ofwel geen vennootschapsbelasting heffen, (3) ofwel een nominaal tarief in de vennootschapsbelasting van lager dan 10 procent hebben, (4) ofwel een werkelijke belastingdruk op buitenlandse inkomsten toepassen van lager dan 15 procent¹⁴. De concrete landenlijst is opgenomen in artikel 179 KB/WIB92 en als [bijlage 2](#).

Recent werd ook de opname op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden als criterium toegevoegd aan artikel 307, § 1/2 WIB92¹⁵. Deze zogenaamde *zwarte lijst* bevat een aantal niet-EU-lidstaten die oneerlijke belastingpraktijken aanmoedigen. Op die manier zorgen deze landen ervoor dat de inkomsten aan vennootschapsbelasting in de EU dalen. Concreet worden 92 niet-EU-lidstaten doorgelicht met betrekking tot transparantie, eerlijke belastingconcurrentie en werkelijke economische activiteiten. De lijst wordt sinds 2020 twee keer per jaar bijgewerkt en officieel gepubliceerd in het Publicatieblad van de EU¹⁶. Hij is opgenomen als [bijlage 3](#).

2.2 Inconsistenties in de lijsten van belastingparadijzen

De lijsten met belastingparadijzen zijn veranderlijk. Ideaal wordt artikel 179 KB/WIB92 aangepast wanneer een land of regio voldoet of niet meer voldoet aan de voorwaarden om op de Belgische lijst te komen. Daarnaast moet ook de circulaire die als leidraad dient voor de controleurs, aangepast worden aan de gewijzigde lijsten en regelgeving. Vertraging is daarbij niet uit te sluiten, maar moet zo klein mogelijk worden gehouden, in het belang van de rechtszekerheid.

2.2.1 Aanpassing van de Belgische lijst aan de criteria uit de wet

De criteria om opgenomen te worden op de Belgische lijst van belastingparadijzen werden uitgebreid met de programmawet van 1 juli 2016. Als nieuw, vierde criterium werd de toepassing van een werkelijke belastingdruk van minder dan 15 procent toegevoegd aan artikel 307, § 1/2 WIB92¹⁷. Het doel was onder meer de opname van een staat niet meer te laten afhangen van het nominale belastingtarief, maar om ook de samenstelling van de belastbare grondslag of het belastbare resultaat mee te laten spelen. Als de belastbare grondslag naar internationale normen afwijkend samengesteld is, kan het gehanteerde nominale tarief immers een verkeerd beeld geven van de werkelijke belastingdruk. Op grond van die voorwaarde zouden landen zoals Hongkong en Singapore ook

¹³ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, *Reinforcing Multilateral Co-operation in Tax Matters for a Fair and Inclusive Recovery. 2021 Global Forum Annual Report*, p. 34 e.v., www.oecd.org. De lijst is ook opgenomen als [bijlage 1](#). Er moet worden opgemerkt te worden dat na het antwoord van de minister van Financiën op een parlementaire vraag ook de *partially compliant* landen in aanmerking worden genomen (*Hand.* Kamer, Comm. Financiën, 30 juni 2021, [Criv 55 Com 532](#), 40, vraag nr.20 S. Matheï). De recente circulaire verduidelijkt dat deze interpretatie van toepassing is vanaf aanslagjaar 2022 (Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten).

¹⁴ Zie art. 307, § 1/2 WIB92; art. 44 Programmawet 1 juli 2016 (*BS* 4 juli 2016)

¹⁵ Art. 10 wet van 20 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen (*BS* 30 december 2020). Dit is de uitvoering van een aanbeveling in de conclusies van de Raad van de Europese Unie van 12 maart 2019, waarin de lidstaten gevraagd wordt één van de vier zogenaamde *defensive measures* na te leven tegen 1 januari 2021.

¹⁶ De laatste bijwerking dateert van 5 oktober 2021. Anguilla, Dominica en de Seychellen werden van de lijst geschrapt. Blijven over: Amerikaans Samoa, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad en Tobago, de Amerikaanse Maagdeneilanden en Vanuatu.

¹⁷ Zie [voetnoot 13](#).

onder het begrip belastingparadijs vallen. Artikel 179 KB/WIB92 met de Belgische landenlijst werd echter het laatst bijgewerkt op 1 maart 2016¹⁸, dus vlak voor de toevoeging van het nieuwe criterium van de wet, zodat daarmee in de lijst nog geen rekening werd gehouden¹⁹.

De programmawet van 2009 die de aangifteplicht invoerde, benadrukt ook dat de Belgische lijst wordt herzien bij een in ministerraad genomen koninklijk besluit. Luidens de memorie van toelichting wordt een herzieningsfrequentie van twee jaar vooropgesteld²⁰.

Het is opmerkelijk dat het zes jaar heeft geduurd vooraleer de Belgische landenlijst voor het eerst werd herzien. Slechts enkele maanden na zijn herziening, was hij al opnieuw achterhaald²¹.

Dat de lijst in het KB geen actuele toepassing maakt van de criteria vervat in de wet, werkt rechts-onzekerheid in de hand. Uit de enquête door het Rekenhof blijkt duidelijk dat betalingen aan landen worden aangegeven die wel voldoen aan de formele criteria van de Belgische landenlijst in art. 307 WIB1992, maar die niet opgenomen zijn in de Belgische landenlijst in art. 179 KB/1992 of in de circulaire. Deze circulaire²² met aanvullingen wordt door de controleurs van de FOD Financiën gebruikt als leidraad bij hun controle.

Een voorbeeld is Hongkong. Dit land voldoet aan de criteria van de Belgische landenlijst en moet dus opgenomen worden in het KB met de Belgische lijst. Dat KB is echter nooit aangepast en de bijhorende circulaire bijgevolg ook niet. Bepaalde belastingplichtigen richten zich niet op de lijst van het KB, maar wel op de criteria van art. 307 WIB1992 en geven voor alle zekerheid de betalingen aan Hongkong aan.

2.2.2 Aanpassing van de circulaire aan de OESO lijst

Om accuraat te zijn en een stimulans tot verandering te vormen voor de geviseerde staten²³, moet ook de circulaire telkens samen met de OESO-lijst en de EU-lijst worden aangepast.

¹⁸ Koninklijk besluit van 1 maart 2016 tot wijziging van artikel 179 van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van Staten zonder of met een lage belasting (BS 11 maart 2016).

¹⁹ Doordat de belastingplichtigen zich mogen baseren op de lijst van landen in het KB, hoeven betalingen aan Hongkong en Singapore niet aangegeven te worden.

²⁰ Memorie van toelichting bij het Ontwerp van programmawet van 25 november 2009, *Parl.St.* Kamer 2009-10, DOC 52 2278/001, p. 70, www.dekamer.be.

²¹ In hun antwoorden op het ontwerpverslag vermelden de administratie en de minister dat het Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude op 1 april 2022 fiche 8 heeft bekrachtigd van het tweede actieplan voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude. Die houdt in dat de landenlijst van landen zonder of met een lage belasting zal worden geactualiseerd in voorbereiding van de invoering van Pijler 2 van de OESO. De invoering van een minimum belastingtarief van 15 % zoals afgesproken door de landen van het *inclusive framework* zou moeten leiden tot een wereldwijd *level playing field* met een effectieve minimumbelasting van 15 %. Dit criterium kan dan, naast andere criteria zoals informatie-uitwisseling, gebruikt worden als toekomstig algemeen richtsnoer om een belastingparadijs te definiëren.

²² Ci. RH. 421/607.890 (AAFisc nr. 64/2010). Na de beëindiging van de audit werd een nieuwe circulaire uitgevaardigd: Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten (20.12.2021).

²³ Ook de leidraad van de Raad van de Europese Unie voor de omzetting van defensieve maatregelen inzake belastingen ten aanzien van oncoöperatieve rechtsgebieden beveelt aan dat er een positieve verandering moet zijn, door het preventieve signaal dat gegeven wordt aan de jurisdicties die voorkomen op de Europese lijst. Het Belgische regelgevende kader geeft door zijn statische karakter geen enkel signaal en werkt dus ook geen positieve verandering in de hand. Raad van de Europese Unie, *Agreed Guidance by the Code of Conduct Group (business taxation): 1998-2019*, 5814/6/18, 168.

Op het ogenblik van het beëindigen van de audit was dit niet het geval. De OESO-lijst bevatte drie landen, namelijk Trinidad en Tobago, Guatemala en Anguilla, maar de circulaire was niet bijgewerkt sinds 2017 en vermeldde alleen Trinidad en Tobago als *non compliant*²⁴. In de nieuwe circulaire van 20 december 2021 is wel een verwijzing naar een rekenblad opgenomen waarin een actuele lijst van belastingparadijzen staat.

2.2.3 Bijwerking van de lijsten: verschil in periodiciteit

Een bijkomend probleem is dat de lijsten niet op hetzelfde ogenblik én niet met dezelfde periodiciteit worden bijgewerkt. De programmawet van 2016 verduidelijkt dat landen worden beschouwd als een belastingparadijs zodra het Mondiaal Forum van de OESO dat beslist, op het ogenblik dus dat er een peer review rapport is gepubliceerd over het land in kwestie. Het Mondiaal Forum publiceert die rapporten niet op een vast tijdstip. Zo verscheen er een rapport over Uruguay op 1 september 2020, een over Cyprus op 11 december 2020 en een over Zuid-Afrika op 24 juni 2021. De OESO kan dus de status van belastingparadijs op gelijk welke dag in het jaar toekennen.

De Europese lijst wordt dan weer officieel zodra hij wordt gepubliceerd in het Publicatieblad van de Lidstaten van de EU. Sinds 2020 wordt hij twee keer per jaar bijgewerkt. De belastingplichtige moet dus de publicatie in het Publicatieblad nauwlettend opvolgen om te weten welke betalingen hij moet aangeven.

2.2.4 Verschil in aanknopingspunt in de tijd

Ten slotte wordt de inconsistentie van de wetgeving vergroot doordat afhankelijk van de landenlijst een ander punt in de tijd geldt vanaf wanneer een land onder de aangifteplicht valt. De Belgische lijst is van toepassing zoals hij bestaat op 1 januari van het aanslagjaar verbonden aan het belastbaar tijdperk waarin de betalingen zijn gebeurd. Voor de OESO-lijst moet gekeken worden naar de landenrapporten op datum van de betaling zelf. Zoals hierboven beschreven kan de OESO-lijst elke dag van het jaar worden gewijzigd. De OESO biedt zelf geen bijgewerkte lijst aan; de informatie is per land beschikbaar op de website van de OESO.

Het is een zware administratieve last voor de belastingplichtige om per betaling na te gaan of het land in kwestie voorkomt op een van de drie lijsten op de verschillende forums (KB, website OESO, Publicatieblad). Vergissingen kunnen niet meer worden rechtgezet, ook niet wanneer het een duidelijke materiële vergissing betreft. De enquête maakte duidelijk dat een al te stringente toepassing van deze regels mogelijk belastingplichtigen treft die te goeder trouw zijn.

²⁴ Circulaire 2017/C/66 van 27 oktober 2017 betreffende de internationale standaard inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen voor belastingdoeleinden: Addendum bij de Circulaire nr. Ci.RH.421/607.890 (AAFisc nr. 64/2010) en AFZ nr. 13/2010 dd. 30/11/2010). Bovendien volgt uit het antwoord van de minister op de parlementaire vraag dat het vanaf aanslagjaar 2021 niet alleen meer om *non compliant* maar ook om *partially compliant* landen gaat (*Hand. Kamer, Comm. Financiën*, 30 juni 2021, *Criv 55 Com 532*, 40, vraag nr. 20 S. Matheï). De praktische gevolgen van dit antwoord zijn volgens de minister beperkt, aangezien deze landen reeds voorkomen op de Europese lijst.

In een controle van betalingen naar de Marshalleilanden kwam een materiële vergissing een onderneming duur te staan. De Marshalleilanden werden op 1 maart 2016 aan de Belgische lijst van belastingparadijzen toegevoegd. Deze toevoeging geldt retroactief: alle betalingen vanaf 1 januari 2016 naar de Marshalleilanden vielen daardoor onder de aangifteplicht. De bewuste controle ging over het boekjaar 2017. Alle betalingen naar belastingparadijzen waren correct aangegeven en er was geen twijfel over het werkelijke en oprechte karakter. Naar aanleiding van een raamcontract met een leverancier op de Marshalleilanden dat de belastingplichtige had aangegeven, vroeg de controleur bijkomend de aangifte van boekjaar 2016 op. De onderneming stelde niet op de hoogte te zijn van de retroactieve werking van de lijst en had gelijkaardige betalingen aan diezelfde leverancier in de Marshalleilanden in de periode voor 1 maart 2016 niet aangegeven. De controleur paste de sanctie van de niet-aftrekbaarheid integraal toe en verwierp zo 2,4 miljoen euro kosten. Nochtans was er geen enkele twijfel over het werkelijke en oprechte karakter van de verrichtingen, evenmin over het niet-artificiële karakter van de leverancier.

2.3 Andere fiscale maatregelen in verband met belastingparadijzen

Het begrip belastingparadijs komt op verschillende plaatsen in de fiscale regelgeving voor, onder meer in de regeling rond de aftrek van definitief belaste inkomsten (DBI-aftrek). Zo kan een vennootschap ontvangen dividenden niet als DBI aftrekken als de uitkerende vennootschap niet aan de vennootschapsbelasting of een buitenlandse gelijkaardige belasting is onderworpen, of wanneer deze uitkerende vennootschap gevestigd is een land waar de gemeenrechtelijke fiscale bepalingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België²⁵. De landen waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België zijn opgenomen in een landenlijst in artikel 734quater KB/WIB92. Het gaat om niet-EU-lidstaten waar het nominale tarief in de vennootschapsbelasting of de werkelijke belastingdruk lager is dan 15 procent.

Een andere verwijzing naar belastingparadijzen komt voor in de regeling rond de kaaïmantaks. Het gaat in essentie om een regeling die een fiscaal transparante belastingheffing organiseert door inkomsten geïnd door bepaalde laag belaste entiteiten, de zogenaamde ‘juridische constructies’, te belasten bij de oprichter alsof ze door die laatste rechtstreeks werden behaald. Hierbij wordt niet gewerkt met een landenlijst, maar met types van ‘juridische constructies’.

Ook kan worden verwezen naar bepaalde maatregelen die genomen werden om de gevolgen van de COVID-pandemie tegen te gaan (bv. belastingvermindering aandelen op naam, *carry-back*, wederopbouwreserve, vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing), die niet werden toegepast als er sprake was van belastingparadijzen.

De verwijzingen in de wetgeving zijn steeds verschillend, zowel qua opzet (landenlijst vs. lijst met types constructies vs. omschrijving) als qua concrete invulling (landenlijst voor betalingen aan belastingparadijzen vs. landenlijst voor DBI-aftrek). Het gaat dus om een zeer heterogene set van maatregelen. Dat valt deels te verklaren doordat de maatregelen gespreid in de tijd zijn genomen, maar het is tegelijk moeilijk voor de controleurs van de FOD Financiën om door de bomen het bos te zien²⁶.

²⁵ Art. 203, § 1, eerste lid, 1°, WIB92.

²⁶ De parlementaire onderzoeksc commissie Panama Papers nam in 2017 al akte van de vaststelling van de FOD Financiën dat deze heterogeniteit tot onzekerheid leidt, zowel bij belastingplichtigen als controleurs. *De Panama Papers en de internationale fiscale fraude*, Parl. St. Kamer, 2017-18, DOC 54 2749-001, p. 34, www.dekamer.be.

2.4 Niet-coherente wetgeving

Artikel 121 van de programmawet van 25 november 2009 bepaalt dat vennootschappen de aangegeven betalingen aan belastingparadijzen maar als beroepskosten kunnen aftrekken als het gaat om werkelijke en oprechte verrichtingen én wanneer deze betalingen niet gedaan zijn aan artificiële constructies. De vennootschap moet zelf bewijzen dat ze aan deze twee voorwaarden heeft voldaan.

Doordat de wet de bewijslast volledig bij de belastingplichtige legt, lijkt de positie van de controleurs in deze onderzoeken gunstig. Dat moet echter worden genuanceerd door belangrijke uitzonderingen op dit artikel. In de praktijk kan de belastingadministratie de sanctie van de niet-aftrekbaarheid van deze betalingen moeilijk afdwingen.

2.4.1 Werkelijke en oprechte verrichtingen tegen marktvoorwaarden

Werkelijke en oprechte verrichtingen zijn beroepsverrichtingen die werkelijk beantwoorden aan een industriële, commerciële of financiële noodzaak en die normaal een compensatie (moeten) vinden in de totaliteit van de ondernemingsactiviteit²⁷. De belastingplichtige moet in het bijzonder aantonen dat de compensatie wel degelijk bestaat en dat ze gebeurd is tegen marktvoorwaarden.

Of de normale marktvoorwaarden zijn nageleefd, wordt bepaald door na te gaan of de transactie *at arm's length* is: ze mag niet leiden tot abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van artikel 26 WIB92. Deze kwestie speelt hoofdzakelijk tussen verbonden ondernemingen. De belastingadministratie gaat onderzoeken welke verrekenprijzen de verbonden ondernemingen voor onderlinge verrichtingen hanteren. Dat moet beletten dat ze onder elkaar abnormale winsten verschuiven naar de entiteit die gelegen is in het fiscaal gunstigste gebied, zoals een belastingparadijs. Dergelijke onderzoeken zijn echter zo complex en technisch dat de FOD Financiën daarvoor een specifieke Cel Verrekenprijzen heeft opgericht. De Cel Belastingparadijzen raadt controleurs dan ook aan om de Cel Verrekenprijzen bij hun onderzoek te betrekken wanneer ze vermoeden dat de transacties tussen de betrokken ondernemingen niet *at arm's length* zijn. De controle van een betaling aan een belastingparadijs in de context van een multinationale vennootschapsgroep is dan ook veelal te herleiden tot een zuivere verrekenprijscontrole.

2.4.2 Begrip ‘artificiële constructie’ in de memorie van toelichting

Een Belgische vennootschap die betalingen doet aan een entiteit in een belastingparadijs moet met objectieve en verifieerbare elementen het fysieke bestaan van die entiteit bewijzen. Zo moet ze aantonen dat er lokalen, personeel en uitrusting in het belastingparadijs bestaan en dat het dus niet gaat om een fictieve (‘artificiële’) vestiging zoals een brievenbusvennootschap.

Het bewijs van het niet-artificiële karakter ligt in principe bij de Belgische vennootschap. Een belangrijke kanttekening hierbij zijn de voorwaarden die de memorie van toelichting bij de programmawet van 2009 hanteert om tot een artificiële constructie te besluiten. Volgens de memorie kan pas van een artificiële constructie sprake zijn wanneer ze geen verband houdt met de economische realiteit én bedoeld is om de verschuldigde belasting in België te ontduiken²⁸. Met andere

²⁷ ComIB 9 (Commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) 54/16 en 54/28

²⁸ *Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 25 november 2009, Parl.St. Kamer, 2009-10, DOC 52-2278/001*, p. 65, www.dekamer.be.

woorden: als het niet de bedoeling is om Belgische belastingen te ontduiken, zijn de betalingen aftrekbaar als beroepskosten. Dit punt zorgt voor bijkomende disputen tussen de belastingplichtigen en de fiscus. De interpretatie van deze voorwaarde is veelal het belangrijkste geschilpunt in administratieve en gerechtelijke procedures.

De administratie kan heel moeilijk bewijzen dat een bepaalde entiteit in een belastingparadijs werd opgericht met de specifieke bedoeling om Belgische belastingen te ontduiken. In de praktijk zal een controleur dat alleen kunnen als het gaat om verbonden ondernemingen. Een artificiële constructie in een groepsstructuur kan wel degelijk bedoeld zijn om Belgische belastingen te ontduiken.

Veel belastingplichtigen gaan er bijgevolg van uit dat zodra de begunstigde entiteit niet behoort tot dezelfde vennootschapsgroep, ze niet het doel heeft om in België belastingen te ontduiken. De Cel Belastingparadijzen meent echter dat een diepgaandere kennis van de constructie nodig is om te kunnen besluiten dat er geen Belgische belastingen ontdoken worden. Niets sluit immers uit dat de begunstigde van de betaling belastingen in België ontduikt, ook al is hij niet verbonden met de betalende vennootschap. De Cel heeft tijdens een opleiding getracht de controleurs bewust te maken van deze problematiek.

Naar aanleiding van een procedure voor het Grondwettelijk Hof over de mogelijke schending van het gelijkheidsbeginsel door de aangifteplicht, heeft de ministerraad gerepliceerd dat de wetgeving niet alleen gericht is tegen het ontduiken van Belgische belasting, maar veel verder reikt:

“Aangezien de wetgever kennelijk de bedoeling zou hebben gehad een maatregel te nemen ter bestrijding van ontwijking van Belgische belasting, zou de in het geding zijnde bepaling eveneens in strijd zijn met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. [...] De Ministerraad repliceert dat de bedoeling van de wetgever verder reikt dan het bestrijden van Belgische belastingontduiking, en herhaalt dat de betrokken maatregel past in het kader van de strijd tegen (fiscale) fraude en voortvloeit uit de uitdrukkelijke aanbeveling van de G20 binnen de OESO om op nationaal niveau maatregelen te nemen tegen Staten die hun verplichtingen inzake de uitwisseling van gegevens niet effectief nakomen.”²⁹

Deze onduidelijkheid, die de aangifteplicht sterk ondermijnt, zorgt voor rechtsonzekerheid en moet worden weggewerkt. De wetgever moet verduidelijken wat de draagwijdte van het begrip ‘artificiële constructie’ is, zodat het eenvormig kan worden toegepast.

De nieuwe circulaire vermeldt niet langer dat het specifiek moet gaan om het vermijden van *Belgische* belasting om te kunnen besluiten tot een kunstmatige constructie. Deze belangrijke wijziging wordt echter inhoudelijk niet verder gemotiveerd. Het Rekenhof stelt vast dat deze circulaire niet in overeenstemming is met de memorie van toelichting, waardoor het beoogde niveau van rechtszekerheid niet wordt bereikt^{30 31}.

²⁹ Grondwettelijk Hof, Arrest nr. 11/2016 van 21 januari 2016, rolnummer 6128, p. 4, www.const-court.be.

³⁰ Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten; een circulaire kan geen authentieke uitlegging geven van de wet, dat kan vanzelfsprekend alleen de wetgever (artikel 84 Gw).

³¹ In haar antwoord op het ontwerpverslag engageert de administratie zich ertoe een voorstel tot remediëring op te maken en dat voor te leggen aan de beleidsceel.

2.4.3 Uitzonderingen

2.4.3.1 Niet-discriminatieclausules in dubbelbelastingverdragen

De aangifteplicht wordt ondermijnd als België met een land dat voorkomt op een van de lijsten een dubbelbelastingverdrag (DBV) heeft gesloten met een non-discriminatieclausule. Een dergelijke clausule moet voorkomen dat inwoners van de verdragsluitende staten zouden worden gediscrimineerd door nationale bepalingen van een van de betrokken staten.

De aangifteplicht is zo'n mogelijk discriminerende bepaling. De fiscus kan de aftrek van betalingen aan personen gevestigd in verdragslanden op basis van deze clausule niet weigeren, louter omdat ze niet werden aangegeven. Dit betreft enkel de aangifteplicht zelf. De belastingplichtige moet wel nog altijd kunnen aantonen dat de niet-aangegeven betalingen werkelijke en oprechte verrichtingen zijn en niet gedaan met artificiële constructies.

Een belangrijk dubbelbelastingverdrag met deze clausule is dat met de Verenigde Arabische Emiraten. Dat is meteen ook het belastingparadijs met de meeste aangegeven betalingen. Mogelijk worden dus nog veel meer betalingen aan de Emiraten gedaan, die bewust niet worden aangegeven vanwege deze clausule³².

Het Rekenhof beveelt daarom aan grote omzichtigheid aan de dag te leggen wanneer bestaande dubbelbelastingverdragen worden heronderhandeld of nieuwe worden besproken: ieder land kan op een bepaald ogenblik immers een belastingparadijs worden.

2.4.3.2 Vrij verkeer van kapitaal

Tenslotte moet rekening worden gehouden met het vrij verkeer van kapitaal³³. Krachtens dit principe zijn alle beperkingen van het kapitaal- en betalingsverkeer tussen lidstaten van de EU onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

De aangifteplicht 275F en de daaraan verbonden sanctie van de verwerping van de aftrekbaarheid als beroepskosten, is echter niet in alle gevallen strijdig met dit beginsel, aangezien de lidstaten nog steeds alle mogelijke maatregelen mogen nemen om de overtreding van nationale fiscale wetten en voorschriften te bestrijden.

Alleen wanneer er geen mogelijkheid bestaat tot uitwisseling van fiscale gegevens met een land, vormt de automatische verwerping als beroepskost op grond van de niet-aangifte 275F geen belemmering van het vrij verkeer van kapitaal. Voor de landen die voorkomen op de OESO-lijst en de EU-lijst bestaat er per definitie geen mogelijkheid tot uitwisseling van fiscale gegevens. Voor de landen op de Belgische lijst moet dit geval per geval worden beoordeeld. Als er met deze landen een overeenkomst tot uitwisseling van fiscale inlichtingen bestaat, zorgt de toepassing van de aangifteplicht 275F en de bijhorende sanctie wel voor een inbreuk op het vrij verkeer van kapitaal. Een niet-aangifte zal in dit geval dan ook niet automatisch leiden tot de niet-aftrekbaarheid van de betaling. De aftrekbaarheid van de betaling kan echter nog altijd verworpen worden wanneer

³² De anti-discriminatieclausule komt voor in de geratificeerde dubbelbelastingverdragen met de Verenigde Arabische Emiraten en met Bahrein en in de niet-geratificeerde verdragen met het eiland Man en Botswana.

³³ Art. 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

(i) de vennootschap niet het werkelijk en oprecht karakter van de verrichting kan bewijzen, (ii) wanneer het gaat om diensten of (iii) wanneer er een groepsrelatie bestaat.

2.5 Deelconclusie

Door het begrip belastingparadijs in de aangifteplicht te omschrijven op basis van drie lijsten én op een manier die verschilt van de omschrijving in andere fiscale maatregelen, is het voor Belgische vennootschappen omslachtig om te achterhalen wanneer een land als belastingparadijs wordt beschouwd. Aan de rechtszekerheidsvereiste van duidelijke en consistente wetgeving is niet voldaan.

Als er maar één lijst van belastingparadijzen zou bestaan, op basis van een eenvormige definitie, zouden zowel de belastingplichtigen als de fiscale administratie de betalingen gerichter kunnen monitoren om na te gaan of ze moeten worden aangegeven of niet. Het is cruciaal dat deze lijst regelmatig wordt bijgewerkt. Enige vertraging is daarbij onvermijdelijk, maar die moet in het belang van de rechtszekerheid zo klein mogelijk zijn. Dat is tot dusver niet het geval. De lijst van artikel 179 KB/WIB92 werd het laatst bijgewerkt op 1 maart 2016, terwijl de wettelijke voorwaarden van het Belgische begrip belastingparadijs enkele maanden later, op 1 juli 2016, werden aangepast. Sindsdien is de lijst dus achterhaald.

De OESO-lijst wordt bepaald door de bevindingen van het Internationaal Forum. Zodra een peer review vaststelt dat een land niet meer voldoet aan de standaard voor fiscale inlichtingenuitwisseling, wordt het beschouwd als een belastingparadijs. Deze reviews kunnen op elk moment gepubliceerd worden. Vanaf dat moment valt het land onder de Belgische aangifteplicht. In theorie zou een belastingplichtige dus elke dag de website van de OESO moeten consulteren om na te gaan of een land waarnaar hij betalingen doet, al dan niet een belastingparadijs is.

Ten slotte worden de bijwerkingen van de OESO-lijst en de EU-lijst laattijdig omgezet in de circulaires van de FOD Financiën. Dit zou moeten gebeuren zodra de lijsten worden geüpdatet.

Om aftrekbaar te zijn moeten de aangegeven betalingen werkelijk en oprecht zijn, niet gedaan zijn aan een artificiële constructie en gebeurd zijn tegen marktvoorwaarden. De bewijslast van deze voorwaarden ligt bij de belastingplichtige. In de praktijk is deze zware bewijslast echter uitgehold. Zo stelt de memorie van toelichting bij de wet die aangifteplicht invoerde dat er pas sprake kan zijn van een artificiële constructie wanneer ze bedoeld is om de belasting in België te ontduiken. Tenzij de betrokken ondernemingen verbonden zijn, kan moeilijk bewezen worden dat een vennootschap in een belastingparadijs werd opgericht met de bedoeling Belgische belastingen te ontduiken.

De sanctie dat het bedrag niet kan worden afgetrokken als beroepskosten als het niet is aangegeven, kan in de praktijk ook niet altijd automatisch worden toegepast. Dat is bijvoorbeeld het geval bij een betaling naar een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten met daarin een non-discriminatieclausule. De Verenigde Arabische Emiraten, het land met de meest aangegeven betalingen, is zo'n land. Het risico bestaat dus dat niet-aangegeven betalingen naar de Emiraten ontsnappen aan de sanctie van niet-aftrekbaarheid, ook al gaat het om betalingen aan artificiële constructies.

Hoofdstuk 3

Organisatie van de fiscale administratie

Al in het eindverslag van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers uit 2009 kwam het belang van een efficiënte organisatie van de fiscus in de strijd tegen belastingparadijzen in verschillende aanbevelingen aan bod. Zo luidde aanbeveling 100 om “*fondsen vrij te maken zodat onderzoek kan worden gevoerd naar het gebruik van belastingparadijzen om belastingen te ontwijken of te ontduiken van op Belgisch grondgebied*”. Aanbeveling 101 legde op om “*binnen de FOD Financiën een taskforce belastingparadijzen op te richten*”³⁴. Aanbeveling 37 van het eindverslag van de bijzondere commissie inzake de Panama Papers bepaalde dan weer dat alle informatie over belastingparadijzen zo veel mogelijk moest worden gecentraliseerd bij de dienst Coördinatie Anti-Fraude (CAF). Die heeft als taak om de gedetecteerde ondernemingen of structuurvermogens gevestigd in belastingparadijzen in kaart te brengen, hun onderlinge verbondenheid te bepalen en de *ultimate beneficial owner* (UBO), d.i. de uiteindelijke begunstigde, ervan te identificeren³⁵.

3.1 Cel Belastingparadijzen

Op basis van deze aanbevelingen werd in 2013 de Cel Belastingparadijzen (CBP) opgericht. Ze maakt integraal deel uit van de dienst CAF binnen de FOD Financiën³⁶. De CBP is een centrale dienst die vooronderzoeken voert en ondersteuning biedt aan de controlediensten in de dossiers met een aspect belastingparadijzen. De dienst CAF is op zijn beurt een autonome dienst die rechtstreeks afhangt van de administrateur-generaal van de AABBI. Hij heeft een divers takenpakket. Zo is hij een *single point of contact* voor verschillende externe belanghebbenden zoals de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI), het Openbaar Ministerie, de Staatsveiligheid, het Coördinatieorgaan voor de Dreigingsanalyse (OCAD), het Europees Bureau voor Fraudebestrijding (OLAF) en buitenlandse werkgroepen zoals de OESO *Task Force on Tax Crimes and Other Crimes*.

Concreet verwerkt de CBP de informatie uit de aangiftes 275F met het oog op een selectie van te controleren dossiers. Vóór haar oprichting werd deze informatie niet structureel geanalyseerd of verwerkt, op een eenmalige controleactie van de dienst *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) na. In deze actie werden 37 dossiers 275F gecontroleerd waarvan slechts 7 productief waren. TACM concludeerde daaruit dat de aangegeven betalingen grotendeels correct zijn en dat de controles niet efficiënt waren omdat ze alleen de goede leerlingen viseerden. TACM besliste daarom geen verdere acties op te zetten.

³⁴ Parlementair onderzoek naar de grote fiscale fraude. Verslag, Parl.St. Kamer, 7 mei 2009, DOC 52 0034/004, p. 268, www.dekamer.be.

³⁵ De Panama Papers en de internationale fiscale fraude. Verslag, Parl.St. Kamer, 31 oktober 2017, DOC 54 2749/001, p. 36, www.dekamer.be.

³⁶ Koninklijk besluit van 10 oktober 2013 tot wijziging van het koninklijk besluit van 19 juli 2013 tot vaststelling van het orgaanreglement van de Federale Overheidsdienst Financiën en van de bijzondere bepalingen die van toepassing zijn op het statutair personeel (BS 18 oktober 2013).

Naast het selecteren van de risicodossiers, ondersteunt de CBP de operationele diensten in hun controles, bereidt ze de antwoorden op de parlementaire vragen over belastingparadijzen voor en verzorgt ze een opleiding over de aangifte 275F. Als expertisecentrum vervult ze ook een coördinerende rol tussen de verschillende actoren, zowel binnen de FOD (Cel Verrekenprijzen, TACM, controleurs AAFisc, dataminers BBI, controleurs BBI) als met buitenlandse fiscale administraties en organisaties.

De CBP bestaat uit vier medewerkers die evenwel niet voltijds belast zijn met opdrachten in verband met belastingparadijzen. Ze krijgen ook andere taken toebedeeld die onder de bevoegdheid van de dienst CAF vallen. Daarnaast verwerken drie ondersteunende deeltijdse medewerkers de signalen van het Openbaar Ministerie en van de CFI en verrichten ze opzoeken in de databases in opdracht van de Staatsveiligheid, de Algemene Dienst Inlichtingen en Veiligheid en het Coördinatieorgaan voor de Dreigingsanalyse. De CBP geeft zelf aan dat deze structuur volstaat om adequaat te werken.

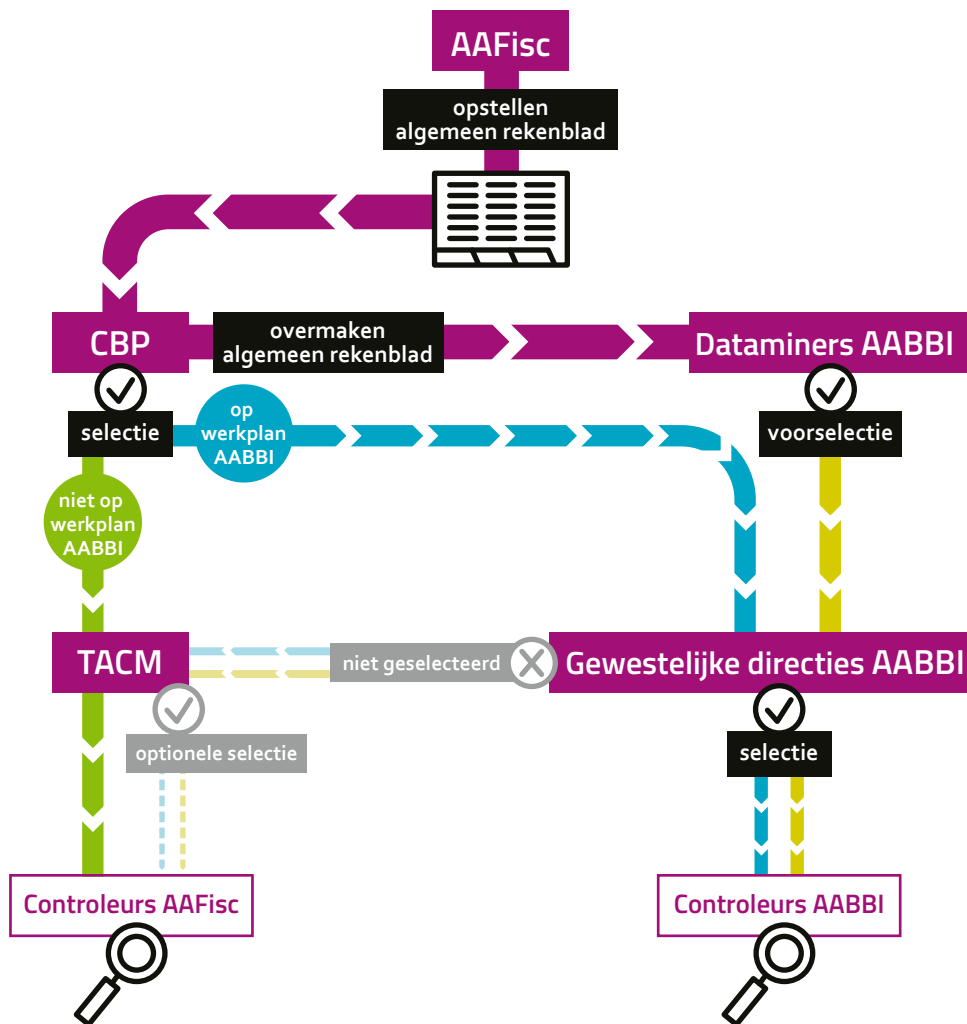
Momenteel kunnen medewerkers geen promotie maken binnen de CBP zelf³⁷. Het risico bestaat dus dat ze de dienst verlaten, al dan niet via interne mobiliteit, naar diensten waar die mogelijkheid wel bestaat. Omgekeerd zou dit ook gemotiveerde medewerkers uit andere diensten kunnen beletten de stap naar de CBP te zetten. Het opleiden van nieuwe medewerkers vraagt veel tijd, omdat de regelgeving over belastingparadijzen, witwassen, corruptie en omkoping zeer uitgebreid en complex is. Deze medewerkers behouden is dan ook een permanente zorg voor het management.

3.2 Selectie van te controleren dossiers

Jaarlijks dienen zo'n 800 à 900 vennootschappen een aangifte 275F in (zie [tabel 1](#)). Het gaat daarbij over 10.000 tot 15.000 lijnen waarbij elke lijn in principe overeen moet komen met één enkele betaling. Sommige belastingplichtigen groeperen echter hun betalingen waardoor achter één lijn in uitzonderlijke gevallen wel duizenden betalingen kunnen schuilgaan. De AAFisc bundelt alle betalingsgegevens in een rekenblad dat de CBP vervolgens waar mogelijk aanvult en verbetert. Dit bestand vormt dan de basis voor de verdere selectie, die in twee stromen verloopt zoals onderstaand schema toont.

³⁷ In haar antwoord op het ontwerpverslag laat de administratie weten dat er in het kader van het personeelsplan twee promotiemogelijkheden werden opengesteld.

Figuur 1 – Schematische weergave van de controle van de dossiers met een aangifte 275F



Bron: Rekenhof

3.2.1 Selectie door de Cel Belastingparadijzen

In de eerste selectie analyseert de CBP de risico's in de dossiers. Zonder dat de selectiecriteria duidelijk zijn vastgelegd spelen daarbij de hoogte of de aard van het bedrag, de structuur van de groep, het betrokken belastingparadijs, de activiteit van de vennootschap(groep), fiscale antecedenten van de vennootschap en eventuele onthullingen in de media een rol. Ook het adres van de bestemming van de betaling is belangrijk. De CBP doet onder meer een beroep op databanken zoals *offshore leaks*³⁸, *opencorporates*³⁹, de *public search* van de Kruispuntbank Ondernemingen van de FOD economie en betalende databanken. Deze (betalende) databanken bieden informatie over adressen, telefoonnummers, aandeelhouders, bestuurders, kapitalisatie, groepsstructuur, linken met andere ondernemingen enz. en kunnen aanwijzingen leveren dat het gaat om een postbusvennootschap.

³⁸ Een databank opgesteld door het *International Consortium of Investigative Journalists*. Raadpleegbaar op: <https://offshoreleaks.icij.org>.

³⁹ Een publieke databank die bedrijfsgegevens verzamelt en ontsluit. Raadpleegbaar op <https://opencorporates.com>.

De linken tussen de vennootschappen en de personen die erachter schuil gaan kunnen ook hun graad van verbondenheid aantonen.

Uit opzoekingen in deze databanken kan bijvoorbeeld blijken dat één adres meer dan duizend vennootschappen herbergt. Dit is een sterke aanwijzing dat het gaat om een postbusvennootschap.

Na het doorlopen van alle aangegeven betalingen, analyseert de CBP ongeveer tien procent van de gedane aangiftes. Als de analyse uitwijst dat een controle wenselijk is, dan maakt de CBP een vooronderzoeksverslag op voor de betrokken controledienst. Dit proces resulteert in een selectie van te controleren dossiers.

Uit deze selectie schrapt de CBP vervolgens de dossiers die al voorkomen op het werkplan van de AABBI en stuurt de selectie naar de dienst TACM van de AAFisc. Die laadt de dossiers op in het controlesysteem Stirco en stuurt ze naar de controlediensten. Dossiers van financiële instellingen of met een complexe verrekenprijsproblematiek gaan naar de gespecialiseerde controlediensten van de Administratie Grote Ondernemingen. De controles zijn imperatief en hebben hoge prioriteit, de controlediensten kunnen de selectie van deze dossiers in principe dus niet afwijzen.

3.2.2 Selectie door datamining AABBI

Een tweede selectie van te controleren dossiers verloopt via de AABBI. Voor de AABBI is de aangifte 275F slechts één signaal dat wordt toegevoegd aan de andere aanwijzingen in een dossier. Als voldoende signalen gelijklopen én er een aanwijzing is van grootschalige fraude, ingewikkelde mechanismen, dossiers met een internationale component of criminele netwerken, dan trekt de AABBI dat dossier naar zich toe. Daarvoor gebruikt ze dataminingtechnieken waarbij ze de aangiftes kruist met andere gegevens.

Concreet neemt elke gewestelijke directie van de AABBI de informatie uit de datamining mee in een vooronderzoek op basis van alle bekende informatie over de vennootschap. Vervolgens beslist de gewestelijk directeur op basis van deze vooronderzoeksverslagen welke dossiers worden gecontroleerd. Dossiers die niet worden geselecteerd, kunnen alsnog worden opgepikt door de AAFisc. Uit het rekenblad met 10.000 tot 15.000 betalingen selecteert de AABBI uiteindelijk 20 à 40 te onderzoeken dossiers.

De BBI Antwerpen speelt een specifieke rol inzake de betalingen aan belastingparadijzen die te maken hebben met de diamanthandel. Zowel de CBP als de dataminers van de AABBI signaleren alle betalingen in de diamantsector meteen aan de BBI Antwerpen, omdat die over een gespecialiseerde sectie voor de controle van diamantairs beschikt.

3.2.3 Geen documentering van het selectieproces

Het Rekenhof kreeg geen duidelijkheid over de concrete criteria die worden gebruikt bij de selectie. Blijkbaar worden ze grotendeels ad hoc vastgelegd maar niet expliciet gedocumenteerd en is de keuze gebaseerd op de opgebouwde expertise. Waar expertise en een zeker 'buikgevoel' ongetwijfeld een meerwaarde kunnen betekenen, heeft die handelwijze ook nadelen. Zo lopen belastingplichtigen het risico op ongelijke behandeling. Bovendien kan belangrijke expertise volledig verloren gaan bij een personeelsswissel, zeker bij het onverwacht uitvallen van een medewerker.

Het gebrek aan documentatie verbaast enigszins. In 2015 verklaarde de toenmalige minister van Financiën immers dat in samenwerking met de CBP een stand van zaken zou worden opgemaakt van de tot dan toe onderzochte dossiers en de in kaart gebrachte betalingsstromen naar de belastingparadijzen, om vervolgens vanuit die *best practices* nieuwe strategieën te ontwikkelen. Daartoe zouden alle aangiften 275F digitaal gebundeld worden en risicoprofielen onderzocht⁴⁰.

3.3 Controle

De controles op de betalingen aan belastingparadijzen zijn weinig productief: maar 16 % van de dossiers bij de AAFisc en 24 % bij de AABBI. Bovendien lopen tegen verschillende van deze productieve dossiers nog bezwaren (zie [punt 3.3.3.4](#)). In wat volgt worden zowel de problemen bij de controles in de praktijk als de evaluatie achteraf besproken. Ook de ondersteuning van de controleurs in deze complexe en technische materie wordt belicht.

3.3.1 Geen controlemodel

Er bestaat geen controlemodel met een specifieke aanpak voor de controles aangifte 275F⁴¹. Een stappenplan met een standaardmodel voor vragen om inlichtingen, dat gebaseerd is op de *best practices* in andere dossiers, is nochtans cruciaal voor optimale en eenvormige controles. Naast een dergelijk standaardcontrolemodel moeten de controleurs beschikken over een lijst van de belastingparadijzen, een lijst van de belastingparadijzen waarmee een dubbelbelastingverdrag met een niet-discriminatieclausule is gesloten en een lijst van de belastingparadijzen waarmee fiscale gegevens worden uitgewisseld⁴².

De circulaire is op dit moment het enige hulpmiddel, maar die is onvoldoende concreet en biedt onvoldoende ondersteuning.

3.3.2 Vooronderzoeksverslag

Bij elk te controleren dossier stuurt de CBP een vooronderzoeksverslag mee naar de operationele dienst die de eigenlijke controle uitvoert. Dat verslag met specifieke tips voor de controle zou het gebrek aan een controlemodel moeten opvangen. Een enquête door het Rekenhof ([punt 3.3.3](#) hierna) toonde echter aan dat deze verslagen sterk verschillen in volledigheid en kwaliteit. Meestal vermelden ze alleen het betrokken wetsartikel, met de bijkomende opmerking dat het adres van de bestemming niet terug te vinden is en het mogelijk gaat om een artificiële constructie. Bij gebrek aan een concrete risicoanalyse zijn de verslagen geen echt hulpmiddel. De controleurs beschouwen de meerwaarde ervan dan ook als minimaal. Zelden worden voorbeeldvragen om inlichtingen gesuggereerd, evenmin worden de resultaten van de opzoeken of de

⁴⁰ Algemene beleidsnota, deel Fiscale fraude van de minister van Financiën, Parl. St. Kamer, 4 december 2015, [DOC 54 1428/022](#), p. 65, www.dekamer.be.

⁴¹ In haar antwoord op het ontwerpverslag engageert de administratie zich ertoe hierover overleg te organiseren tussen de diensten CAF en TACM.

⁴² In haar antwoord op het ontwerpverslag vermeldt de administratie haar intentie om een werkmap te maken op FiscoNet Plus rond het thema belastingparadijzen. Tot nu toe kon het beschikbare personeel onvoldoende tijd vrij maken om die te realiseren.

daarbij geconsulteerde bronnen meegegeven⁴³. Het risico is dus groot dat de controleurs opnieuw dezelfde databanken gaan raadplegen om uiteindelijk tot dezelfde conclusie te komen.

Zoals eerder aangegeven is het van groot belang om te bepalen of de Belgische en de buitenlandse vennootschap verbonden zijn. Niet alleen is het risico dat het om een effectieve winstverschuiving gaat dan veel groter. Belangrijker nog is dat de vele wettelijke belemmeringen die de aangifteplicht ondermijnen (zie [punt 2.4](#)) bij verbondenheid gecounterd kunnen worden. Alleen bij verbondenheid kan worden bewezen dat de buitenlandse vennootschap werd opgericht met de bedoeling Belgische belasting te ontduiken.

De mate van verbondenheid is echter niet altijd zichtbaar. Meer nog, malafide ondernemingen zullen alles in het werk stellen om hun verbondenheid verborgen te houden om zo niet onderworpen te worden aan verrekenprijscontroles en dergelijke meer. Bovendien wordt verbondenheid tussen vennootschappen vaak pas duidelijk wanneer men de fysieke personen achter de vennootschappen kan identificeren. Gemeenschappelijke aandeelhouders, de uiteindelijke begunstigden, leden van de raden van bestuur enz. kunnen ook een bewijs van verbondenheid inhouden. Dergelijke gegevens verzamelen ligt niet voor de hand. Ze zijn bijvoorbeeld slechts terug te vinden in dure private databanken. De controleurs hebben geen toegang tot deze databanken, de CBP daarentegen wel. Het is dus aan te bevelen dat de CBP in elk geselecteerd dossier de verbondenheid nagaat én dat zij de resultaten meegeeft aan de controledienst. In hun antwoorden op het ontwerpverslag wijzen de administratie en de minister hierbij op het nut van de gegevens uit het UBO-register als aanknopingspunt⁴⁴. Recent heeft de dienst CAF een selectie gemaakt op basis van deze UBO-gegevens, de resultaten van deze selectie zullen na afloop van de controles worden geëvalueerd.

Uit de enquête van het Rekenhof bleek ook dat in 19 % van de geselecteerde dossiers de vennootschap de aangegeven betalingen zelfs niet als beroepskost had afgetrokken. Dit kan niet a priori worden afgeleid uit het vooronderzoeksverslag. Het gevolg is dat betalingen worden gecontroleerd die niet in de beroepskosten waren opgenomen omdat het bijvoorbeeld ging om kapitaalaflossingen van leningen, borgstellingen of factoringactiviteiten. Controles van deze dossiers zijn al bij voorbaat niet productief.⁴⁵

3.3.3 Controles in de praktijk

Om een zicht te krijgen op de controles in de praktijk, heeft het Rekenhof een enquête uitgestuurd naar alle kantoren die 275F dossiers behandelen. Het Rekenhof baseerde zich daarvoor op een

⁴³ In haar antwoord op het ontwerpverslag legt de administratie uit dat de vooronderzoeksverslagen in het verleden beknopter waren. Door de matige kwaliteit van de controles stelde de dienst CAF zijn vooronderzoeksverslagen nadien gedetailleerder op, onder andere door ze te stofferen met een bronvermelding van de opzoeken en aanbevelingen voor te stellen vragen. Het Rekenhof merkt daarbij op dat zijn enquête alleen de volledig afgewerkte controledossiers betrof, dit zijn alle dossiers die tot en met het jaar 2019 op het werkplan werden gezet.

⁴⁴ Het tweede actieplan van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude (goedgekeurd op 1 april 2022 door het Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude) vermeldt dat er (in het kader van een efficiënte fraudebestrijding) voor datamining wetgevende initiatieven genomen worden met het oog op de toegang tot het UBO-register in bulk. In zijn antwoord wijst de minister er daarbij op dat de houders van Belgische onroerende goederen die niet gedomicilieerd zijn in de EU, opgenomen zullen worden in het UBO-register. Dit past binnen de regeringsprioriteit om de opvolging van het gebruik van complexe internationale private constructies beter op te volgen.

⁴⁵ In haar antwoord op het ontwerpverslag licht de administratie toe dat het doel van deze controles veeleer op het in kaart brengen van de onduidelijke betaalstromen slaat. Het Rekenhof merkt op dat de geanalyseerde controles veelal stopten bij de vaststelling dat de betaling niet in de beroepskosten werd opgenomen. Opdat het in kaart brengen van betalingsstromen nuttig zou zijn, moet het gevolgd worden door een structurele opvolging van de resultaten.

lijst die het van de CBP verkreeg met alle dossiers die gecontroleerd werden vanwege een aangifte 275F. In totaal was in 73 dossiers de controle voltooid. Het Rekenhof stuurde een vragenlijst naar alle controleurs uit deze dossiers en kreeg 54 antwoorden (respondentiegraad 74 %).

Uit de antwoorden vallen een aantal algemene conclusies te trekken. Zo leggen de controleurs vooral de focus op het bewijs van de prestatie zelf van de vennootschap in het belastingparadijs, eerder dan op het artificiële karakter van de constructie of op de verrekenprijzen. Daarnaast bleken er tussen de controlekantoren verschillen in interpretatie en controlemethodes te bestaan.

3.3.3.1 Bewijs werkelijk en oprecht karakter

Slechts in 1 controledossier werd de betaling verworpen omdat ze geen werkelijk en oprecht karakter had. Het opgevraagde bewijs verschilt echter van kantoor tot kantoor. Meestal vraagt de controleur eerst de overeenkomsten en de relevante facturen op. Op zich is het werkelijk en oprecht karakter daarmee nog niet afdoende bewezen, omdat de documenten niet waarheidsgetrouw kunnen zijn.

Als het om de aankoop van goederen gaat, vragen veel controleurs vervolgens ook transportbewijzen, douanedocumenten, inklaringen enz. op. Sommigen schakelen hierbij ook de administratie van douane en accijnzen in om de douanedocumenten te beoordelen. Op die manier zijn de controleurs zeker van de handelsstroom van de goederen en dus ook van het bestaan ervan. In geen enkel dossier dat op dit punt grondig werd gecontroleerd, waren er problemen.

Voor het verstrekken van diensten is het bewijs heel wat moeilijker. De documenten ter staving (e-mails, timesheets, agenda-items, verslagen van vergaderingen enz.) worden door de belastingplichtige zelf opgesteld, zodat de inhoud achteraf doorgaans niet te controleren valt. Vooral bij consultancyopdrachten bleek het soms moeilijk te achterhalen welke prestaties de contractant effectief had verricht.

3.3.3.2 Bewijs artificieel karakter

Een Belgische vennootschap die betalingen doet aan een entiteit in een belastingparadijs moet met objectieve en verifieerbare elementen bewijzen dat die entiteit fysiek bestaat (zie [punt 2.4.2](#)).

De bewijslast ligt integraal bij de belastingplichtige, maar die is daarvoor vaak afhankelijk van die entiteit. Tenzij het om verbonden vennootschappen gaat, heeft de Belgische vennootschap geen enkel middel om die bewijzen, meestal jaren na de effectieve betaling, af te dwingen van haar contractant in een belastingparadijs. In de praktijk zijn deze vennootschappen niet geneigd hun personeelslijsten en huurcontracten te verzamelen en te bezorgen. Dat vormt immers niet alleen een administratieve last, het gaat ook om gevoelige informatie die ze niet zonder meer willen prijsgeven. Bovendien is de Belgische vennootschap geen officiële instantie maar een gewone klant. Belangrijk is ook dat Belgische vennootschappen niet altijd zomaar kunnen kiezen om te handelen met contractanten die niet in belastingparadijzen gevestigd zijn. Zo zijn belangrijke rederijen gespecialiseerd in olie, gas en chemische producten gevestigd in een belastingparadijs, net als een groot deel van de diamanthandel, waardoor alternatieven buiten belastingparadijzen niet evident zijn. Op dezelfde manier hebben leveranciers van zeldzame goederen of diensten niet altijd toegang tot een concurrentiële markt buiten de belastingparadijzen.

Soms valt een vennootschap onbewust en ongewild onder de aangifteplicht 275F met bijkomende bewijslast. Een Belgische vennootschap kocht een zeer zeldzame machine bij één van de enige producenten, met zetel in het Verenigd Koninkrijk. De factuur vermeldt echter een bankrekening in de Verenigde Arabische Emiraten. Zo valt de Belgische vennootschap ongewild onder de aangifteplicht. Ze doet aangifte en krijgt controle. Ze vraagt de nodige documentatie op, maar krijgt geen antwoord van de leverancier. De controleur aanvaardt toch de aftrekbaarheid van de betaling omdat de goede trouw van de belastingplichtige duidelijk is.

De enquête toonde aan dat de controle en de aanvaarding van het bewijs dat het geen artificiële constructie betreft, verschilt van kantoor tot kantoor. Sommige controleurs controleren het artificiële karakter niet, sommigen aanvaarden elk bewijs, hoe minimaal ook, andere kantoren zijn dan weer bijzonder streng.

- Een vennootschap op de Marshalleilanden verrichte consultancydiensten voor een Belgische vennootschap. De eigenlijke consultant was een Georgische burger die advies verleende over de Georgische administratie en fiscale wetgeving. De consultancyovereenkomst bepaalde ook dat in geval van een geschil de Georgische rechtbanken bevoegd zouden zijn met toepassing van het Georgische recht. De Georgische consultant was tot slot de enige eigenaar van de vennootschap op de Marshalleilanden. Het artificiële karakter van de constructie werd niet gecontroleerd.
- In een dossier waarin een beursgenoteerd bedrijf intragroepsbetalingen had aangegeven, was de controleur van oordeel dat het geringe voordeel van een artificiële constructie niet opwoog tegen het risico en de schade dat de bekendmaking daarvan met zich mee zou brengen. Daarom controleerde hij het artificiële karakter niet.
- Een controleur consulteerde het btw-nummer van de te controleren vennootschap in de VIES-databank⁴⁶. Daaruit bleek dat de vennootschap een ander adres had dan vermeld op de factuur. Nazicht van dit adres wees uit dat de Panamapapers dit adres als een brievenbusvennootschap bestempelden. De controleur verwierp de betrokken betaling als beroepskost.

Welke bewijzen moeten worden opgevraagd en of bepaalde bewijsstukken worden aanvaard of niet, moet veel meer centraal worden afgestemd en gecommuniceerd, zodat elke belastingplichtige een gelijke controle krijgt.

In de nieuwe circulaire worden voorbeelden gegeven van bewijsmiddelen die kunnen worden gebruikt om te beoordelen of de wettelijke criteria zijn vervuld. De circulaire suggereert om na het opvragen van de factuur de contactgegevens en correspondentiegegevens te onderzoeken. Daarna wordt voorgesteld om de aanwezigheid van de nodige infrastructuur voor het verrichten van de betrokken prestatie na te gaan door satellietfoto's op te zoeken en te analyseren⁴⁷.

De circulaire stelt ook voor dat de belastingplichtige proactief bepaalde bewijsstukken verzamelt bij de contractant in het belastingparadijs zoals huurovereenkomsten, personeelslijsten e.d.

⁴⁶ Een publiek toegankelijke databank van de Europese Commissie om de geldigheid van het btw-nummer van een medecontractant te controleren.

⁴⁷ Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten.

Zoals eerder vermeld is het echter niet vanzelfsprekend om deze bedrijfsgevoelige informatie te verkrijgen, ongeacht of dit proactief of na een controle gebeurt.

In twee dossiers werd een vraag om inlichtingen naar de fiscale administratie van het betrokken belastingparadijs gestuurd. In de beide gevallen werd het effectieve bestaan van de constructie bevestigd.

Als de vennootschap niet in staat is het artificiële karakter van de constructie te weerleggen, wil dat niet automatisch zeggen dat de fiscus de aftrekbaarheid van de betaling kan weigeren. Zoals vermeld in [punt 2.4.2](#), verwijst de belastingplichtige dan vaak naar de memorie van toelichting die de fiscus oplegt aan te tonen dat de buitenlandse leverancier de bedoeling had te ontsnappen aan de Belgische inkomstenbelastingen. Op grond van die bepaling leidde haast geen enkel dossier met een artificiële constructie tot een verwerping van de betalingen. Bovendien volgde in alle dossiers waarin de fiscus kosten toch op grond van deze bepaling verwierp (op één na), een betwisting door de belastingplichtige. Deze dossiers wachten nog op een beslissing door de fiscus of zijn al doorgestuurd naar het gerecht. Het oordeel van de rechter zal hierbij belangrijk zijn als precedent voor de volgende 275F-controles.

3.3.3.3 Controle op de verrekenprijzen

De verrekenprijs werd in de onderzochte dossiers haast nooit gecontroleerd⁴⁸. In de meeste gevallen vonden de controleurs deze controle niet nodig omdat het ging over ‘onafhankelijke vennootschappen’. Nochtans werd die bewering nergens gestaafd. Meer nog, in een aantal (niet op verrekenprijs gecontroleerde) dossiers waren er zeker aanwijzingen van verbondenheid:

- In één dossier had de naam van de buitenlandse vennootschap dezelfde beginletters als die van haar Belgische klant.
- In twee dossiers waren de zaakvoerders van de buitenlandse en de Belgische vennootschap nauw familiaal verwant.
- In twee dossiers had de zaakvoerder van de begunstigde vennootschap zitting in de raad van bestuur van de Belgische vennootschap.

Deze gegevens werden spontaan meegedeeld door de Belgische belastingplichtigen. Doorgaans zullen de verbonden ondernemingen hun verwantschap echter verborgen houden zodat het aantal ‘verbonden dossiers’ in realiteit veel hoger zal liggen.

In twee dossiers vroeg de CBP expliciet om de verrekenprijzen tussen de verbonden vennootschappen te controleren. In het ene dossier gaf de controleur aan daarvoor niet over de juiste kennis en ervaring te beschikken en het onderzoek dus te beperken tot het louter in kaart brengen van de groep. In het andere dossier gaf de controleur aan dat het aspect van de verrekenprijzen maar zijdelings besproken werd.

Het Rekenhof vroeg in de enquête ook naar het invoeren van de hulp van de Cel Verrekenprijzen. In slechts drie dossiers gebeurde dat. In één dossier werden de verrekenprijzen effectief door de Cel Verrekenprijzen nagegaan, in een ander dossier werden ze in het verleden al gecontroleerd. In het laatste dossier kon de Cel Verrekenprijzen de controleur geen bijstand verlenen omdat er

⁴⁸ Bij de AAFisc in slechts twee dossiers (van de 37) en bij de AABBI in slechts één dossier (van de 17).

geen capaciteit meer was om nieuwe dossiers aan te nemen. In haar reactie op het ontwerpverslag vermeldt de administratie ook dat een grondige verrekenprijscontrole door de Cel Verrekenprijzen niet mogelijk is binnen de vooropgestelde controletermijn van de actie 275F.

Door de dossiers te laten controleren door controleurs die weinig of geen affiniteit hebben met het begrip verrekenprijzen, riskeert de aangifteplicht zijn doel voorbij te schieten. De winstverschuiving naar belastingparadijzen door abnormale intra-groepsbijdragen is immers een belangrijke fraudetechniek die de wetgever met de aangifteplicht wou controleren. Momenteel blijft net die controle uit door een gebrek aan technische kennis in de controlekantoren.

3.3.3.4 Productieve dossiers

Bij de AAFisc waren maar 6 van de 37 geselecteerde dossiers productief en bij de AABBI 4 van de 17.

In twee van de zes dossiers is er geen discussie over de productiviteit omdat de betrokken vennootschap zich had vergist en te weinig had aangegeven in haar bijlage 275F. In het eerste geval was de vennootschap niet op de hoogte van de retroactieve werking van de vernieuwde landenlijst van artikel 179 KB/WIB92. Het ging om betalingen naar de Marshalleilanden, die op 1 maart 2016 op de Belgische lijst van belastingparadijzen zijn opgenomen. De nieuwe lijst werd wel retroactief van toepassing verklaard op betalingen vanaf 1 januari 2016. De betrokkene ging er onterecht van uit dat alleen de betalingen vanaf 2017 moesten worden aangegeven zodat hij een reeks betalingen niet had vermeld. In het tweede geval zag de belastingplichtige bij zijn aangifte één factuur over het hoofd. Alle andere betalingen, aangegeven door deze twee vennootschappen, werden beschouwd als werkelijk, oprecht en gedaan met een andere persoon dan een artificiële constructie. De vraag rijst of het hier om frauduleuze vennootschappen gaat. De fout in de aangifte lijkt eerder het gevolg van de complexe wetgeving. Het is twijfelachtig of de fiscus deze niet-aangegeven betalingen op het spoor zou zijn gekomen als de vennootschappen voor geen enkel aanslagjaar betalingen hadden aangegeven.

In de vier andere dossiers verwierp de controleur de kosten omdat hij oordeelde dat het om een artificiële constructie ging. Het is echter onzeker of deze verwerping zal standhouden. Eén dossier is heropend door de fiscus, een tweede bevindt zich in de fase van administratief bezwaar. In de twee andere dossiers heeft de belastingplichtige, na verwerping van het administratief bezwaar, een rechtszaak aangespannen. De vennootschappen beroepen zich hier op de voorwaarde van de memorie van toelichting. Het eindoordeel over de waarde van dit argument ligt bij de fiscale rechtbanken en zal een grote precedentwaarde hebben.

3.3.4 Alternatieve controlestrategie ontwikkelen

Het gegeven dat de controles zo weinig opleveren, zou de administratie moeten aansporen na te denken over haar controlestrategie⁴⁹. Productieve controles worden stevast bemoeilijkt door de onduidelijke wetgeving. De enige controles die productief zijn en waarover geen discussie bestaat,

⁴⁹ Uit de recente circulaire blijkt dat de fiscus vasthoudt aan zijn weinig renderende controlestrategie door alleen te blijven inzetten op controles van aangegeven betalingen (Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten).

zijn de controles waarbij niet-aangegeven betalingen worden gedetecteerd. Naast de controle van de vennootschappen die spontaan aangifte doen, zou de administratie meer kunnen inzetten op het opsporen van de niet-aangegevers. Dat heeft tal van voordelen. Zodra een niet-aangegeven betaling is gedetecteerd, is geen verder onderzoek meer nodig, want de sanctie kan dan automatisch toegepast worden⁵⁰. Daarnaast kan de voorwaarde uit de memorie van toelichting ook buiten beschouwing worden gelaten. Ten slotte zal de *compliance* (naleving) door de vennootschappen aanzienlijk toenemen, zodra ze beseffen dat ze op de radar van de fiscus komen te staan als ze betalingen niet aangeven. Deze wijziging in de controlestrategie veronderstelt natuurlijk wel dat de fiscus in staat is de niet-aangegeven betalingen op te sporen. Net het vermeende onvermogen op dat vlak vormde destijds de aanleiding om de aangifteplicht in te voeren en de middelen in te zetten op de controle van deze betalingen, in plaats van op het opsporen ervan.

Het is op dit moment niet duidelijk hoeveel betalingen er effectief naar belastingparadijzen worden uitgevoerd en hoeveel er daarvan worden aangegeven. In de enquête werd slechts in acht dossiers onderzoek gedaan naar niet-aangegeven betalingen. In de overgrote meerderheid gebeurde dit door manueel en dus tijdrovend onderzoekwerk. Het Rekenhof is van oordeel dat met nieuwe technieken van e-audit de niet-aangegeven betalingen wel op performante wijze kunnen worden opgespoord (zie [punt 4.4.1](#)).

3.3.5 Ondersteunende rol CBP versterken

De controle van de 275F-dossiers is zeer specifiek en complex. Vanwege de lage productiviteitsratio van de controledossiers organiseerde de CBP een interne opleiding om de controleurs meer te sensibiliseren voor en op te leiden in deze materie. Het Rekenhof is van oordeel dat deze opleiding regelmatig moet worden bijgewerkt en bovendien doorlopend digitaal ter beschikking zou moeten zijn, ook voor de controleurs die de initiële opleiding niet volgden⁵¹. De CBP kan er dan al naar verwijzen in het vooronderzoeksverslag.

Het is ook twijfelachtig of de opleiding effectief was. Uit de enquête bleek dat maar 31,5 % van de controleurs de CBP kent. Het merendeel haalde aan de CBP te hebben leren kennen door de enquête van het Rekenhof. Bovendien gaf geen enkele controleur aan op de hoogte te zijn van de opleiding. De opleiding, de zichtbaarheid van de CBP en de mogelijkheid om een beroep te doen op de cel bij moeilijkheden in een concreet dossier, moeten dus beter in de verf worden gezet. In haar antwoord op het ontwerpverslag stelt de administratie dat het, in plaats van in te zetten op opleidingen voor een zeer grote doelgroep van geïnteresseerde controleurs uit de AAFisc en de AABBI, misschien efficiënter is om gespecialiseerde controleteams uit te bouwen. Het Rekenhof onderschrijft die visie.

Zo bestaat er momenteel geen intranetpagina waarop de informatie over de aangifte 275F gecentraliseerd toegankelijk is voor de controleurs. Als expertisecentrum is de CBP nochtans perfect geplaatst om een dergelijke pagina op te stellen en actueel te houden. Informatie zoals de bijgewerkte lijsten van de belastingparadijzen, voorbeelden van vragen om inlichtingen, *best practices*

⁵⁰ Op voorwaarde dat de betaling niet onder een van de wettelijke uitzonderingen valt, zoals een betaling naar een belastingparadijs waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten met daarin een non-discriminatieclausule of als de verwerping leidt tot een belemmering van het vrij verkeer van kapitaal.

⁵¹ Zoals eerder vermeld, engageert de FOD Financiën zich ertoe een documentatiemap 'belastingparadijzen' aan te maken in FiscoNet Plus, om zo bijkomende ondersteuning aan te bieden.

uit andere controledossiers, argumenten om de standaardformule uit de memorie van toelichting te weerleggen en een digitale opleiding zouden op deze intranetpagina beschikbaar moeten zijn.

Samen met de nieuwe circulaire werd een rekenblad opgesteld met de verschillende relevante landenlijsten per aanslagjaar. Een hyperlink naar dit rekenblad werd opgenomen in de circulaire⁵². Het Rekenhof merkt op dat de FOD Financiën zelf aangeeft dat het om een louter informatief rekenblad gaat. De beoogde mate van rechtszekerheid wordt daardoor niet helemaal bereikt, gelet op het systematisch gebrek aan bijwerking van de lijsten gedurende de laatste jaren.

3.3.6 Procesevaluatie en bijsturing ontbreken

De controleresultaten moeten worden geëvalueerd, zowel kwantitatief als kwalitatief. Die evaluatie moet de risicoanalyse en de selectie van de controles bijsturen. Gezien de lage productiviteitsgraad, moeten deze dossiers inhoudelijk worden opgevolgd.

De aanzet daartoe is aanwezig. Zo vraagt de CBP stelselmatig feedback aan de controleurs. Ze verzamelt de ontvangen informatie in een rekenblad waarin ze ook de productiviteit bijhoudt. Deze feedback wordt echter niet altijd gegeven. De informatie in het rekenblad is hierdoor te fragmentarisch en te summier om er conclusies uit te trekken. De feedback wordt niet systematisch en schriftelijk geanalyseerd, waardoor de selectiecriteria niet inhoudelijk kunnen worden verfijnd.

Daarnaast houdt de CBP een overzicht bij van de resultaten van de controles door de AAFisc en de AABBI controles op basis van de respectievelijke gegevensbanken *Stirco* en *Stirfraude*. Dat overzicht is echter onvolledig. De AABBI kan een dossier immers om verschillende redenen controleren. De aangifte 275F kan maar één van de selectie-indicatoren zijn. Hoewel de controle wel degelijk gebeurde, o.a. op basis van de aangifte 275F, wordt dat niet als zodanig geregistreerd, waardoor het dossier niet voorkomt in het overzicht van de CBP. Om dezelfde reden kan een dossier 275F als productief worden geregistreerd terwijl de productiviteit niet te wijten is aan het verwerpen van een betaling aan een belastingparadijs maar wel bijvoorbeeld aan het verwerpen van kosten voor een bedrijfswagen. In haar antwoord op het ontwerpverslag reageert de administratie dat indien de controles worden uitgevoerd op basis van een vooronderzoeksverslag van de CBP, ze zeker worden opgenomen in de resultaten. Daarnaast wordt aan de gewestelijke directies van de AABBI gevraagd om de codes 275F expliciet aan te geven wanneer zij die controles kiezen vanuit het risicoplatform. Op die manier zijn die controles als dusdanig identificeerbaar.

3.4 Coördinatie tussen de verschillende actoren

Aangezien er twee selectiesporen zijn en verscheidene diensten betrokken zijn bij de uiteindelijke controle, is een goede coördinatie tussen al deze actoren nodig. De kennis die nodig is om de complexe controles van de 275F-dossiers grondig te kunnen doen is aanwezig maar zit verspreid. De CBP heeft expertise opgebouwd, maar vooral de Cel Verrekenprijzen beschikt over een unieke kennis die in deze controles belangrijk is. Momenteel werken beide cellen niet structureel samen. Nochtans kan de ervaring van de Cel Verrekenprijzen van belang zijn bij de selectie van de dossiers en bij het vaststellen van het verbonden karakter tussen vennootschappen⁵³.

⁵² Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten.

⁵³ In haar reactie op het ontwerpverslag liet de administratie weten dat er in verschillende dossiers ad hoc samenwerking was tussen de CBP en experts verrekenprijzen van de AABBI.

De operationele diensten van de AABBI hebben daarentegen wel een maandelijks overleg met de Cel Verrekenprijzen, waarin elk dossier afzonderlijk besproken wordt. Wanneer er een aanwijzing van fraude is, behandelt de AABBI immers ook *transfer pricing* dossiers. Om niet in elkaars vaarwater te komen hebben de AABBI en de Cel Verrekenprijzen een protocol afgesloten op basis waarvan beslist wordt wie welk dossier zal behandelen. Bovendien signaleert de AABBI elk dossier dat ze behandelt, zodat het niet door twee diensten tegelijk wordt geselecteerd. Het wekt verbazing dat de CBP niet betrokken is bij het overleg tussen de AABBI en Cel Verrekenprijzen. Als centrale actor mag van de CBP immers worden verwacht dat ze een dergelijk overleg organiseert of minstens monitort welke dienst welke dossiers controleert. Minstens zou ze bij elk geselecteerd dossier moeten nagaan of de Cel Verrekenprijzen al onderzoeken naar de verrekenprijzen heeft gedaan.

Zoals vermeld in [punt 3.3.3.3](#) bleek uit de enquête dat de controleurs maar drie keer de hulp van de Cel Verrekenprijzen inriepen. Die mogelijkheid zou veel meer benadrukt moeten worden.

Ideaal zou de fiscus het aantal complexe controles 275F het best kunnen verhogen en onderwerpen aan een ruimere risicoanalyse en alle vereiste kennis bundelen binnen één nieuwe gespecialiseerde controlecel. Ook zou de Cel Verrekenprijzen meer betrokken moeten worden bij deze dienst. De wisselwerking tussen specialisten in selectie, specialisten in controle en specialisten in verrekenprijzen zou ongetwijfeld tot een hogere productiviteit leiden en zou ook de uniformiteit van de controles garanderen. De huidige verkokering ondergraaft deze kennisdeling die cruciaal is in dergelijke technische dossiers.

3.5 Deelconclusie

De controles op de betalingen aan belastingparadijzen zijn weinig productief: maar 16 % van de gecontroleerde dossiers bij de AAFisc en 24 % bij de AABBI levert resultaat op. Zowel het selectieproces, het controleproces als de evaluatie achteraf is voor verbetering vatbaar.

Wat de selectie betreft verklaarde de minister van Financiën in 2015 dat alle aangiften 275F digitaal zouden worden gebundeld om risicoprofielen te detecteren. Het Rekenhof stelt echter vast dat het selectieproces overwegend wordt gestuurd vanuit expertise en ‘buikgevoel’ en niet op basis van concrete en vastgelegde criteria.

De regelgeving over belastingparadijzen en verrekenprijzen is uitgebreid en complex. Daarom is het cruciaal dat controleurs kunnen terugvallen op een concreet document met voorbeeldvragen om inlichtingen, gebaseerd op de *best practices* in andere dossiers. Een algemeen controlemodel voor de controles 275F ontbreekt echter en dat gebrek wordt niet opgevangen door de vooronderzoeksverslagen die de CBP bij elk geselecteerd dossier meestuurt.

De meeste vooronderzoeksverslagen van de CBP zijn te weinig gestoffeerd of onvoldoende concreet om echte meerwaarde te bieden. De CBP moet haar zoekingsresultaten in het dossier meegeven, samen met een lijst van de geconsulteerde bronnen, zodat de controleurs dit controlewerk niet opnieuw hoeven te doen. Daarnaast moet de CBP meer inzetten op een centrale evaluatie van de controleresultaten, zowel kwantitatief als kwalitatief, om de latere selecties te kunnen verfijnen.

In essentie komt de fraude bij betalingen naar belastingparadijzen veelal neer op een winstverschuiving tussen verbonden ondernemingen via de techniek van de verrekenprijzen. Het bewijs dat de Belgische vennootschap en de vennootschap in het belastingparadijs met elkaar verbonden zijn, is dus van fundamenteel belang bij de controles 275F. Als dat kan worden bewezen, is ook voldaan aan de bepaling uit de memorie van toelichting dat er een intentie moet zijn om Belgische belastingen te ontduiken. Malafide Belgische vennootschappen trachten hun verbondenheid met de vennootschappen in de belastingparadijzen te verbergen. Het bewijs van verbondenheid ligt niet voor de hand en is meestal alleen terug te vinden in dure private databanken waartoe de controleurs geen toegang hebben, maar wel de CBP. Om die reden zou de CBP in elk dossier de graad van verbondenheid moeten nagaan en het resultaat daarvan meegeven in het vooronderzoeksverslag.

Uit de enquête bleek dat het nagaan van het werkelijke karakter van de betaling geen problemen oplevert, maar wel het bewijs van het niet-artificiële karakter van de vennootschap in het belastingparadijs. Het gaat immers vaak om gevoelige informatie die de buitenlandse vennootschap niet zomaar prijsgeeft aan een andere vennootschap die klant is. De controle en de aanvaarding van de bewijsstukken rond de niet-artificiële constructie verschilt van controlekantoor tot controlekantoor. Een centrale afstemming is nodig.

De verrekenprijzen worden haast nooit gecontroleerd, hoewel het Rekenhof in verschillende dossiers wel degelijk aanwijzingen van verbondenheid vaststelde. Wellicht zijn er nog meer dossiers waarin de verbonden ondernemingen hun band bewust verborgen hebben gehouden. Hoewel de controleurs aangaven vaak niet in staat te zijn deze controle uit te voeren, riepen ze maar zelden de hulp van de Cel Verrekenprijzen in.

De enige productieve en niet-betwiste controles 275F betreffen dossiers waarin, eerder toevallig, niet-aangegeven betalingen naar belastingparadijzen werden vastgesteld. Dit zou de belastingadministratie moeten aansporen na te denken over haar controlestrategie. Naast de controles van de aangevende vennootschappen, zou ze meer kunnen inzetten op het detecteren van de niet-aangevers. Bij niet-aangifte is geen verder onderzoek meer nodig omdat de sanctie van verwerving van de betalingen automatisch kan worden toegepast. Bovendien zal ook de *compliance* van de vennootschappen vergroten zodra ze beseffen dat ze op de radar van de fiscus komen. Deze wijziging in de controlestrategie veronderstelt wel dat de fiscus in staat is de niet-aangegeven betalingen op te sporen. Nieuwe technieken inzake e-audit kunnen daarbij een hulpmiddel zijn.

55 De nieuwe circulaire stelt nog eens uitdrukkelijk dat samengevoegde betalingen gelijkgesteld worden met niet-aangegeven betalingen (Circulaire 2021/C/112 over de aangifteplicht van betalingen naar bepaalde Staten).

werd gevraagd een dropdownmenu te maken van de landenlijsten en een aparte kolom op te nemen voor het adres van de bestemming, omdat dit nu vaak niet ingevuld wordt in de betreffende kolom.

Belastingplichtigen die zeer veel betalingen aan belastingparadijzen doen, meestal financiële instellingen, vinden het vaak te tijdsintensief om alle betalingen apart op te nemen. In Biztax is het immers alleen mogelijk om manueel betaling per betaling in te vullen. Zij vermelden in één lijn van het formulier 275F 'diverse verrichtingen' en 'diverse bestemmingen' en verwijzen vervolgens in hun aangiftes naar een bijgevoegd pdf-bestand in bijlage waarin de betalingen dan zijn vermeld.

In het rekenblad met alle betalingen voor het aanslagjaar 2019 bedraagt het aangegeven totaal 587,1 miljard euro. Daarbij valt op dat acht betalingen hoger zijn dan één miljard euro. Het gecumuleerde aangegeven bedrag van die acht aangevers bedraagt 580,6 miljard euro⁵⁶. Al deze aangevers zijn financiële instellingen. Geen enkele aangifte is correct ingevuld op het formulier 275F, zoals wettelijk verplicht. Dat betekent dat minstens 99 procent van de gelden die betaald werden aan belastingparadijzen in 2019 niet correct werd aangegeven.

Voor het aanslagjaar 2020 is het gecumuleerde bedrag van de aangegeven betalingen 434,5 miljard euro. Opnieuw zijn er acht aangiftes van meer dan één miljard euro. Het gaat ook hier telkens om financiële instellingen en geen enkele aangifte is correct ingediend. Het gecumuleerde bedrag van deze acht aangiftes bedraagt 427,3 miljard euro. Dat betekent dat minstens 98 procent van de gelden die betaald werden aan belastingparadijzen in 2020 niet correct werd aangegeven.

Doordat de gegevens niet gestructureerd zijn zoals het aangifteformulier 275F het voorschrijft, kan de fiscus ze niet automatisch verwerken. Er kunnen bijgevolg geen statistieken getrokken worden of risicoanalyses worden uitgevoerd.

Omdat het merendeel van deze indieners financiële instellingen zijn, heeft de CBP overlegd met Febelfin, de vereniging van de Belgische financiële sector. Voor veel financiële instellingen is het te tijdrovend om per betaling een lijn in te vullen op het formulier 275F. Daarom werd afgesproken om zoveel mogelijk te werken in een digitaal formaat dat zowel wordt gebruikt door de banken als digitaal consulteerbaar door de FOD Financiën (xbrl-formaat). De FOD Financiën kan deze xbrl-technologie gebruiken en analyseren. In de praktijk gebruiken echter weinig financiële instellingen deze technologie omdat zij vaak diverse boekhoudpakketten gebruiken en het erg moeilijk is om geschoolde IT-ers te vinden in deze materie. Kleinere banken die dit bestandstype niet kennen, doen daarom alsnog een aangifte op het formulier 275F. De aangifte in xbrl-formaat is bijgevolg geen pasklaar antwoord op de problemen en moet nog verder worden uitgewerkt bij de financiële instellingen. Daarom werd een tussenoplossing gevonden waarbij de banken hun aangifte kunnen doen in een rekenbladformaat. Die oplossing kan echter niet veralgemeend worden

⁵⁶ Alleen al dit deelbedrag is dermate hoog dat het niet te rijmen valt met de totaalbedragen die de minister van Financiën geeft in zijn antwoorden op de parlementaire vragen (zie [tabel 1](#) in [punt 1.3](#)). Het Rekenhof kreeg hiervoor als verklaring dat bepaalde correcties worden uitgevoerd. Zo worden geldovermakingen door financiële instellingen voor derden niet opgenomen. Ook transacties gericht aan buitenlandse financiële instellingen bedoeld in art. 261, vierde lid WIB92 worden niet opgenomen, wanneer de Belgische bank optreedt als tussenpersoon.

naar andere sectoren, omdat de analyse van de verschillende rekenbladen onwerkbaar is voor de FOD Financiën.

Vanzelfsprekend zijn afspraken met een organisatie als Febelfin niet bindend voor iedere belastingplichtige en vormen ze bijgevolg geen structurele oplossing voor dit probleem, waarvoor een duurzame informaticatechnische oplossing moet worden gezocht.

4.2 Omzeilen van de aangifteplicht is mogelijk via tussenpersonen

De aangifteplicht van artikel 307 § 1/2 WIB92 viseert naast directe betalingen ook indirecte betalingen naar belastingparadijzen. Een indirecte betaling is een betaling via een tussenpersoon die zich niet in een belastingparadijs bevindt. De betaling aan de tussenpersoon wordt echter vaak niet aangegeven, zodat ze ook niet op de radar van de fiscus komt. De fiscus kan een dergelijke betaling alleen op het spoor komen naar aanleiding van een controle van een betalingsstructuur, wat geen standaardcontrole is. De uitbreiding van de aangifteplicht tot tussenpersonen is in de praktijk dan ook dode letter gebleven, doordat controles praktisch niet mogelijk zijn.

Die hiaat is ook te wijten aan het feit dat België het enige land is met een dergelijke aangifteplicht. Ook internationale samenwerking of uitwisseling van inlichtingen kan dus geen soelaas bieden, aangezien de zusteradministraties in andere landen zelf niet over de nodige inlichtingen beschikken.

4.3 Aangifteplicht viseert de ‘goede leerlingen’

De lage productiviteitsgraad van de controles kan erop wijzen dat net die betalingen worden aangegeven die werkelijk en oprecht zijn en dus niet worden gedaan aan een artificiële constructie. De enquête toonde duidelijk aan dat een succesvolle controle vaak te danken was aan een (toevallige) ontdekking van een betaling die de belastingplichtige vergat aan te geven.

Zoals vermeld in [punt 3.3.4](#), zouden de controles wellicht productiever zijn als ze zich meer zouden richten op (frauduleuze) vennootschappen die hun betalingen naar belastingparadijzen bewust niet aangeven. Zodra die betalingen kunnen worden gedetecteerd, kan de administratie meteen de sanctie van de niet aftrekbaarheid van deze betalingen opleggen zonder verdere controle. Met een minimum aan middelen kan dan een veel hogere output bereikt worden.

Tot dusver blijven de niet-aangegeven betalingen volledig buiten beeld. Het is onmogelijk een zicht te krijgen op de totale stroom van betalingen van Belgische vennootschappen aan belastingparadijzen. De CBP heeft al contact opgenomen met de Nationale Bank van België, maar ook die kan geen betrouwbare gegevens verschaffen, omdat een karakteristieke eigenschap van belastingparadijzen nu eenmaal is dat ze niet transparant zijn.

De enquête toont echter ook aan dat de controleurs zelden of nooit op zoek gaan naar niet aangegeven betalingen. De ‘pakkans’ voor de niet-aangegevers moet dus aanzienlijk verhogen, wat bijkomend ook zou leiden tot een verhoogde *compliance*. Om de niet aangegeven betalingen te kunnen detecteren, moet er wel een dataset worden verkregen waarmee de aangiftes 275F worden vergeleken. Aan de hand van die vergelijking kunnen anomalieën worden vastgesteld.

4.4 Datasets waarmee de aangifte 275F kan worden vergeleken

Om de niet aangegeven betalingen te kunnen opsporen, moet de fiscus de aangifte 275F kunnen vergelijken met andere gegevens, om zo na te gaan of alle betalingen volledig aangegeven zijn. In [punt 4.1](#) werden de data die uit de aangifte 275F kunnen worden gehaald beschreven. Hierna worden twee datasets bekeken die een nuttige vergelijking zouden opleveren: de boekhouding en bankrekeninguittreksels van de belastingplichtige ([punt 4.4.1](#)) en de effectief uitgevoerde transacties die worden geregistreerd door de financiële instellingen ([punt 4.4.2](#)).

4.4.1 E-audit: boekhouding en bankrekeninguittreksels

Twee datasets waarmee de aangifte 275F kan worden vergeleken, zijn enerzijds de boekhouding van de belastingplichtige en anderzijds diens bankrekeninguittreksels. In beide datasets kunnen de betalingen aan de belastingparadijzen worden geregistreerd.

Momenteel zijn de controles van de fiscus sterk gericht op anomalieën die bij een risicoanalyse gedetecteerd worden en is een controle van de volledige boekhouding niet langer gebruikelijk. Uit de enquête blijkt dat betalingen aan belastingparadijzen zelden in de boekhouding zelf worden gecontroleerd.

De FOD Financiën is zich bewust van dit probleem. Eén initiatief springt daarbij in het oog, namelijk het opsporen van de niet-aangegeven betalingen in de boekhouding en de bankrekeninguittreksels door middel van e-audittechnieken. Deze controle werd voor de eerste keer uitgevoerd door de ESPOC (*E-audit Single Point of Contact*⁵⁷) van de directie Grote Ondernemingen Antwerpen in het voorjaar van 2020. Toen die de techniek presenteerde tijdens een netwerkvergadering van ESPOC's, wekte dat de interesse van de centrumdirecteurs Grote Ondernemingen, die de techniek nu in al hun directies gebruiken. Navraag leerde dat de AABBI de techniek niet gebruikt.

De ESPOC's vragen de tabellen van de boekhouding of het ERP-pakket⁵⁸ op en zetten die via een toepassing in een gestandaardiseerde auditfile om. Die auditfile wordt vervolgens geanalyseerd, wat de eigenlijke fiscale controle inhoudt. De toepassing is echter nog niet uitgewerkt voor alle boekhoud- en ERP-pakketten, zie [punt 4.4.1.2](#)

Eerst worden de betalingen aan leveranciers gevestigd in een belastingparadijs opgespoord. Daarvoor worden de masterdata van de leveranciers en de klanten uit de boekhouding opgevraagd en vervolgens worden alle debetverrichtingen naar leveranciers die zich in een belastingparadijs bevinden, uit het financieel dagboek van de boekhouding gefilterd⁵⁹.

⁵⁷ Binnen de AAFISC heeft elke centrumdirectie Grote Ondernemingen en elke centrumdirectie KMO een *E-audit Single Point of Contact*. De controleurs die ertoe behoren, werken deeltijds als controleur en deeltijds als ESPOC. Hun opdracht als ESPOC omvat twee delen: enerzijds informeren zij hun collega-controleurs over e-audittechnieken en helpen ze hen met het toepassen van die technieken, anderzijds fungeren zij als tussenpersoon met de e-auditcel. Controleurs kunnen die cel contacteren wanneer de e-audittechnieken die op lokaal niveau worden toegepast, niet volstaan. De ESPOC schat dan in of het contact nodig is en vraagt in voorkomend geval bijstand aan de e-auditcel.

⁵⁸ Een *Enterprise Resource Planning*-pakket is een softwarepakket dat alle belangrijke informatie van de verschillende bedrijfsafdelingen samenbrengt, met inbegrip van de boekhouding.

⁵⁹ Niet elke verrichting die uit deze analyse naar boven komt, is een verrichting die aangegeven moet worden. Deze 'valse positieven' kunnen in de toekomst evenwel automatisch worden uitgefilterd.

Daarnaast kunnen de betalingen op een bankrekening in een belastingparadijs ook worden opgespoord aan de hand van de bankrekeninguittreksels. Die kunnen digitaal verkregen en bewerkt worden, zodat de betalingen met landencodes die verwijzen naar belastingparadijzen kunnen worden geselecteerd. Op dezelfde manier kunnen via de landencijfers van de BIC-bankcode banken in belastingparadijzen worden geïdentificeerd (ook hier is de toepassing nog niet uitgewerkt voor alle banken, zie [punt 4.4.1.2](#)). Hierdoor zouden bij elke controle in de toekomst alle betalingen aan banken of filialen in belastingparadijzen via e-audit kunnen worden gedetecteerd. Zo kan de fiscus nagaan of de vennootschap helemaal geen of een onvolledige aangifte heeft gedaan.

4.4.1.1 Automatisering van de controle

Ondertussen is een project opgestart waarbij de hierboven beschreven techniek wordt geautomatiseerd. Die zou immers pas optimaal werken als alle controleurs hem kunnen uitvoeren als een volledig geautomatiseerde standaardcontrole. Concreet bekijken de ESPOC's wat de precieze noden in de praktijk zijn en hoe de e-audittechniek kan worden verfijnd. Daarna zullen de programmeurs van de e-auditcellen⁶⁰ op basis van die analyse een geautomatiseerde versie ontwikkelen.

Dit betekent dat er twee stappen moeten worden gezet. In de eerste plaats moet voor elke belastingplichtige automatisch een standaardauditfile kunnen worden aangemaakt waarin de gegevens over de betalingen aan belastingparadijzen uit de boekhouding en de bankrekeninguittreksel zijn opgenomen (zie [punt 4.4.1.2](#)). Vervolgens moet de controleur die auditfile automatisch kunnen vergelijken met de gegevens in de aangifte 275F.

4.4.1.2 Belgian Standard Audit File

Een geautomatiseerde controle veronderstelt bijgevolg in de eerste plaats dat er voor elke belastingplichtige een uniform bestand ter beschikking is waarop de controle kan gebeuren. Dit standaardbestand is de *Belgian Standard Audit File (BSAF)*. Het wordt gegenereerd aan de hand van de *BSAFweb-toepassing*, die uitgewerkt is door de e-auditcellen en ook door hen verder wordt ontwikkeld⁶¹. Om de BSAF aan te maken, zijn de e-auditcellen in een aantal veel voorkomende boekhoud- en ERP-pakketten nagegaan welke tabellen nuttig zijn en hoe die kunnen worden omgezet in een standaardbestand dat bruikbaar is voor de controleurs. Voor een aantal standaardpakketten is al veel geautomatiseerd en bestaan ook al geautomatiseerde controles. Niet alle boekhoudpakketten kunnen momenteel echter al worden verwerkt met BSAFweb. Bovendien moet de analyse opnieuw gebeuren als een pakket wordt geüpdatet, omdat dan bijvoorbeeld kolommen van naam kunnen veranderen.

Als een controleur wordt geconfronteerd met een niet-ondersteund boekhoudpakket, kan hij wel een beroep doen op de e-auditcellen. Zij maken dan in overleg met de belastingplichtige een analyse, vragen de bruikbare tabellen op en voeren ze in speciale software in die bepaalde linken legt

⁶⁰ Binnen het Nationaal Centrum Opsporingen (onderdeel van de AAFISC) bestaan e-auditcellen. Zij voeren een grote waaier aan taken uit die allemaal een digitaal aspect hebben, o.a. uitwerking van de BSAF, automatisering van controles, ondersteuning van de AAFISC bij digitale problemen (bv. de analyse van *big data*). Daarnaast zijn het ook autonome rechediensten die onderzoeken voeren naar o.a. het opsporen van frauduleuze software in boekhoudprogramma's, ERP-pakketten en kassasystemen, het uitlezen van witte kassa's, het uitlezen van mobiele telefoons, fraude die gedetecteerd wordt door middel van *scraping*-opdrachten enz.

⁶¹ Dergelijke *Standard Audit Files* bestaan al in o.a. Portugal, Nederland en Luxemburg. Op internationaal vlak bestaat er een richtlijn van de OESO in deze materie: OECD Forum on Tax Administration, *Guidance Note: Guidance for the Standard Audit File - Tax Version*, april 2010, www.oecd.org.

tussen die tabellen. Vanzelfsprekend is dit tijdrovend maatwerk, maar het zorgt er wel voor dat er uiteindelijk een *Belgian Standard Audit File* ter beschikking is, waarbij de structuur van de informatie steeds dezelfde is, onafhankelijk van het boekhoudpakket dat de aangever heeft gebruikt⁶².

4.4.1.3 Geautomatiseerde controle aangifte 275F

De uiteindelijke doelstelling is dat een controleur op een eenvoudige manier en automatisch de BSAF kan vergelijken met de gegevens uit de aangifte 275F. In de loop van 2022 zou daarvoor een applicatie ter beschikking komen.

Concreet zullen de e-auditcellen tegen de start van het werkplan 2022 het volgende programmeren en implementeren:

- Voor het meest gebruikte ERP-pakket zullen alle betalingen aan leveranciers die gevestigd zijn in een belastingparadijs én alle betalingen op een bankrekening aangehouden of beheerd in een belastingparadijs, automatisch kunnen worden gefilterd en nagekeken. Die gegevens kunnen vervolgens worden vergeleken met de aangifte 275F.
- Voor alle andere ERP-pakketten en de klassieke boekhoudpakketten zal dat alleen mogelijk worden voor de betalingen aan leveranciers gevestigd in een belastingparadijs. Voor de ERP-pakketten wordt verder onderzocht hoe ook de betalingen op rekeningen aangehouden of beheerd in een belastingparadijs automatisch kunnen worden gecontroleerd. Voor de klassieke boekhoudpakketten is een dergelijke controle meestal niet mogelijk omdat daarin geen betalingsgegevens worden opgenomen.
- De controle van de betalingen aan belastingparadijzen aan de hand van bankrekeninguittreksels via de functie 'E-fin' in *BSAFweb*, is gepland, maar E-fin is nog niet beschikbaar voor alle banken.

Een bijkomend voordeel is dat een geautomatiseerde controle ook meteen gebruikt kan worden door de centrumdirecties KMO. Bovendien kunnen bij een wetswijziging of een wijziging in de landenlijsten de parameters van de geautomatiseerde controle eenvoudig worden aangepast.

Het Rekenhof is van oordeel dat een dergelijke automatisering ook kan bijdragen tot een hogere *compliance* bij de vennootschappen. Vennootschappen die geen aangifte 275F doen, worden nu immers amper gecontroleerd.

4.4.2 Aangifteplicht banken

Een andere oplossing die kan bijdragen tot een hogere productiviteitsgraad bij de controles, is financiële instellingen verplichten ook de betalingen aan belastingparadijzen die zij doen voor rekening van derden aan te geven, en niet alleen de betalingen voor eigen rekening. De betalingen die financiële instellingen aldus zouden aangeven, kunnen dan vergeleken worden met die welke de belastingplichtigen aangeven. De verschillen tussen beide lijsten kunnen relatief eenvoudig worden opgespoord en aanleiding geven tot een controle en zo nodig sanctionering.

Daardoor zou de 'pakkans' voor de niet-aangevers aanzienlijk verhogen, en wellicht ook de *compliance* in het algemeen.

⁶² Het project *Belgian Standard Audit File for Tax* bekijkt of de belastingplichtige in de toekomst zelf de BSAF kan aanleveren samen met zijn aangifte. Daartoe moeten de softwareleveranciers het genereren van de BSAF in de toepassing integreren. Die praktijk bestaat bijvoorbeeld al in Nederland.

Het opstellen van de lijst met betalingen door de financiële instellingen vormt echter een administratieve last. Daarbij is het niet duidelijk in hoeverre die lijst automatisch kan worden gegenereerd en wat de uiteindelijke last voor de financiële instellingen zou zijn. Door de aangifteplicht voor betalingen van derden te koppelen aan een hogere drempelwaarde dan 100.000 euro, kan die administratieve last worden gemilderd.

Het Rekenhof beveelt daarom aan om in overleg met Febelfin een haalbaarheidsstudie uit te voeren naar een uitbreiding van de aangifteplicht 275F tot betalingen door financiële instellingen voor rekening van derden. In haar reactie op het ontwerpverslag zegt de administratie dat de dienst CAF dit al heeft aangehaald in contacten met de beleidscel.

4.5 Aangifteplicht heeft een ontradend effect

De AABBI en de Cel Verrekenprijzen stellen dat door het arsenaal aan maatregelen in de strijd tegen de belastingparadijzen, vennootschappen minder geneigd zijn transacties te doen met ondernemingen die zich in belastingparadijzen vestigen. De aangifteplicht is immers niet alleen een administratieve belasting, de vennootschappen komen er ook door op de radar van de fiscale administratie, met een verhoogde kans op controle tot gevolg. Ondernemingen die er alles aan doen om uit het zicht van de fiscus te blijven, gaan net niet in zee met vennootschappen in belastingparadijzen. Zij richten zich op vennootschappen die gelegen zijn in *low tax countries*, landen met een effectief lagere belasting, maar die niet als belastingparadijs geboekstaafd staan.

Daarom richt de Cel Verrekenprijzen haar selectie en controle vooral op deze *low tax countries*, omdat deze controles veel productiever zijn. De ervaring leert dat ondernemingen die zich schuldig maken aan fiscale fraude, eerder de ‘niet-belastingparadijzen’ gaan opzoeken omdat het te riskant wordt transacties te doen naar belastingparadijzen die op de lijsten voorkomen. De aangifteplicht en de andere maatregelen in verband met belastingparadijzen hebben dus wel een ontradend effect op de Belgische belastingplichtige in het algemeen en op hen die frauderen in het bijzonder.

Aansluitend op deze vaststelling wijst het Rekenhof opnieuw op het belang van de e-audit. De e-audittechnieken zijn flexibel en kunnen zo geprogrammeerd worden dat ze ook de betalingen naar de *low tax countries* detecteren, in plaats van enkel de betalingen naar de belastingparadijzen. De e-auditprojecten zouden dus ook hier een belangrijke rol kunnen spelen.

4.6 Deelconclusie

De aangifte van de betalingen aan belastingparadijzen moet gebeuren via een specifiek aangifteformulier. Dat moet echter manueel voor elke afzonderlijke betaling worden ingevuld, waardoor sommige belastingplichtigen besluiten aparte globale bestanden mee te sturen of alle betalingen aan een bepaalde verkrijger te groeperen op één lijn. Daardoor kan de fiscus geen geautomatiseerde analyse of controle op de aangifte uitvoeren. Zo blijkt voor het aanslagjaar 2020 98 procent van de gelden niet correct te zijn aangegeven.

Daarnaast kan de aangifteplicht op verschillende manieren worden omzeild. Er kan gewerkt worden via een tussenpersoon die zich niet in belastingparadijs bevindt. Een dergelijke betaling moet in principe ook aangegeven worden, maar aangezien andere landen geen gelijkaardige

aangifteplicht hebben, kan zelfs mét internationale samenwerking geen fiscale controle plaatsvinden. De buitenlandse zusteradministraties beschikken immers niet over de nodige gegevens.

De controle van de fiscus richt zich op de belastingplichtigen die de aangifte doen, op de volledigheid en correctheid van de aangifte en op het werkelijke en oprechte karakter van de aangegeven betalingen. Niet-aangegeven betalingen worden niet systematisch onderzocht. Daardoor creëert de fiscus een situatie waarbij de aangevers die te goeder trouw zijn een hoger risico lopen op controle en sanctionering dan diegene die in strijd met de regelgeving geen aangifte doen.

Om dat te verhelpen heeft de fiscus initiatieven ontwikkeld om de gegevens uit de aangifte 275F te kunnen vergelijken met boekhoudkundige betalingsgegevens en bankgegevens. Er loopt een project om deze controles te automatiseren. Het is de bedoeling dat de controleur de aangegeven betalingen kan vergelijken met de betalingen zoals die blijken uit de boekhouding en/of de bankrekeninguittreksels van de belastingplichtige. Op die manier worden ook de niet-aangevers gecontroleerd en gesanctioneerd, zonder dat dit een te grote werklast betekent. De voltooiing van dit project is voor de meest courante ERP- en boekhoudpakketten gepland in 2022.

Tot slot heeft de aangifteplicht een ontradend effect op ondernemingen: zij zien op tegen de administratieve last die gepaard gaat met betalingen aan belastingparadijzen. Dat heeft als gevolg dat malafide ondernemingen eerder zullen handelen met zogenaamde *low tax countries* in plaats van met de landen die officieel gekwalificeerd zijn als belastingparadijs.

Hoofdstuk 5

Algemene conclusies en aanbevelingen

5.1 Algemene conclusies

Geen duidelijke en consistente wet- en regelgeving

De programmawet van 23 december 2009 heeft een aangifteplicht ingevoerd voor Belgische vennootschappen die betalingen van minstens 100.000 euro verrichten aan belastingparadijzen. De aangifteplicht neemt de vorm aan van een bijlage bij de vennootschapsbelasting, het aangifteformulier 275F. De programmawet van 1 juli 2016 heeft de aangifteplicht verder uitgebreid.

Deze aangifteplicht past in de strijd tegen internationale fiscale fraude, in het bijzonder tegen het misbruik van belastingparadijzen. Het actief opsporen van deze transacties is erg tijdrovend. Het doel van de aangifteplicht is daarom in de eerste plaats om de controles te concentreren op de legitiemiteit van de betalingen, eerder dan op het opsporen ervan. Betalingen boven de 100.000 euro die niet werden aangegeven, zijn sowieso niet fiscaal aftrekbaar.

De audit ging na of deze aangifteplicht een nuttig instrument is in de strijd tegen de internationale fiscale fraude. Een eerste voorwaarde daarbij is dat de regelgeving een eenduidig begrippenkader hanteert en dat ze voldoende afdwingbaar en coherent is.

Centraal in de aangifteplicht staat het begrip ‘belastingparadijs’. In het verleden heeft de wetgever er altijd voor gekozen om voor elke afzonderlijke maatregel in verband met belastingparadijzen dit begrip een andere invulling te geven. Dat is ook het geval bij de aangifteplicht 275F: een land wordt in deze maatregel als een belastingparadijs beschouwd wanneer het zich bevindt op de Belgische lijst, de OESO-lijst of de Europese lijst van belastingparadijzen. De eerste lijst is te vinden in artikel 179 KB/WIB92, de tweede lijst op de internetpagina van de OESO en de derde lijst in het Europees Publicatieblad. Een belastingplichtige die correct geïnformeerd wil zijn, moet dus drie verschillende bronnen raadplegen. Aan de vereiste van duidelijke en consistente wetgeving is dan ook niet voldaan. Ook de parlementaire onderzoekscommissie over de Panamapapers hekeld deze werkwijze al en beval aan het begrip belastingparadijs uniform en objectief te definiëren.

De lijsten van belastingparadijzen zijn veranderlijk. De wetgeving en de circulaire moeten dus regelmatig worden aangepast. Opvallend is dat de Belgische landenlijst voor het laatst werd herzien in maart 2016, terwijl de wettelijke voorwaarden van het begrip belastingparadijs in juli 2016 aanzienlijk werden uitgebreid. Het koninklijk besluit dat de Belgische landenlijst vastlegt, is dus al zes jaar niet meer in overeenstemming met de wetgeving. Ook de circulaire die als leidraad dienen voor de fiscale administratie, werden tijdens de door de audit onderzochte periode niet aangepast aan gewijzigde landenlijsten. Bij het beëindigen van de auditwerkzaamheden werd een nieuwe circulaire uitgevaardigd met daarin hyperlinks naar een rekenblad met de aangepaste landenlijsten. Het is de bedoeling dat dit rekenblad up to date gehouden wordt.

Onvoldoende afdwingbaarheid

Om aftrekbaar te zijn moeten de betalingen aan belastingparadijzen aangegeven zijn, werkelijke en oprechte verrichtingen zijn, niet gedaan zijn aan een artificiële constructie en marktconform zijn. De Belgische vennootschap draagt daarvoor de bewijslast. De afdwingbaarheid van de regelgeving wordt echter ondermijnd door een bepaling in de memorie van toelichting van de programmawet die stelt dat er pas sprake kan zijn van een artificiële constructie wanneer het de bedoeling is om Belgische belastingen te ontduiken. Tenzij de vennootschappen verbonden zijn, is het weinig waarschijnlijk dat een vennootschap in een belastingparadijs werd opgericht net met de bedoeling om Belgische belastingen te ontduiken. Deze bepaling wordt vaak gebruikt als tegenargument door de vennootschappen van wie de fiscus betalingen aan belastingparadijzen verwerpt als beroepskosten omdat ze vermoedelijk aan een artificiële constructie werden gedaan. Ten slotte kan de fiscus niet aangegeven betalingen niet verwerpen wanneer die verwerping een ongeoorloofde belemmering uitmaakt van het vrij verkeer van kapitaal of wanneer de betalingen gedaan zijn aan een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag met een non-discriminatieclausule heeft afgesloten. Een belangrijk verdrag met deze clausule is het verdrag met de Verenigde Arabische Emiraten, d.i. het belastingparadijs met de meeste aangegeven betalingen.

Mogelijkheden voor optimalisering van de controles

De aangifteplicht bezorgt de fiscale administratie een nieuwe bron aan te controleren gegevens. De audit onderzocht of de fiscale administratie deze gegevens doeltreffend benut. Belangrijk daarbij is dat deze gegevens uitsluitend door de belastingplichtigen zelf worden aangeleverd en dat er vooralsnog geen dataset voorhanden is waarmee deze aangiftes kunnen worden vergeleken. Anomalieën kunnen dus niet geautomatiseerd worden opgespoord.

Door het dalende aantal controleambtenaren moet de fiscus de middelen zo efficiënt mogelijk inzetten. Een onderbouwde risicoanalyse gebaseerd op specifieke indicatoren moet het mogelijk maken de meest fraudegevoelige dossiers te selecteren. Een dergelijke risicoanalyse en een daarop afgestemde controle moeten leiden tot meer productieve dossiers. Daarnaast is het van belang dat de resultaten van de controles worden geanalyseerd om de risicoanalyse en de selectie van de controles bij te sturen.

In de strijd tegen de belastingparadijzen werd in 2013 een specifieke taskforce opgericht, de Cel Belastingparadijzen (CBP). Die verwerkt de informatie uit de aangiftes 275F om zo de te controleren dossiers te selecteren. In de praktijk analyseert ze ongeveer tien procent van de gedane aangiftes.

Het Rekenhof kreeg geen duidelijkheid over de selectiecriteria die de Cel Belastingparadijzen daarbij hanteert. De criteria blijken grotendeels ad hoc vastgelegd, op basis van opgebouwde expertise, en worden nergens expliciet gedocumenteerd, in weerwil van een eerdere aankondiging van de bevoegde minister dat er zou worden gewerkt op basis van risicoprofielen.

De controles van de geselecteerde dossiers zijn weinig productief: maar 16 % bij de AAFisc en 24 % bij de AABBI leidt tot resultaat. Uit een enquête door het Rekenhof bleek dat controleurs weinig ondersteuning hebben. Zo kunnen zij niet terugvallen op concrete instructies, een controlemodel of voorbeeldvragen van inlichtingen. De vooronderzoeksverslagen van de CPB bieden evenmin een afdoende meerwaarde.

Uit de enquête bleek ook dat de controlemethode verschilt van kantoor tot kantoor. Om na te gaan of er sprake is van een werkelijke en oprechte verrichting volstaat voor sommige kantoren de voorlegging van een factuur, andere kantoren gaan de effectieve handelsstroom na en vragen douaneformulieren op.

Het Rekenhof stelt ook vast dat de kennis en informatie die beschikbaar is bij de CBP moeizaam doorstroomt naar de controleurs. De CBP geeft weliswaar een opleiding, maar er is geen centrale intranetpagina met alle relevante informatie over deze controle, zoals een digitale opleiding, voorbeeldvragen, accurate lijsten van belastingparadijzen en een lijst van landen met een dubbelbelastingverdrag met non-discriminatieclausule.

Het Rekenhof heeft geen aanwijzingen dat de controles gestructureerd en systematisch worden geanalyseerd om vervolgens het selectieproces te verbeteren. Gelet op de lage productiviteit is nochtans een aanpassing van de selectiecriteria nodig.

Het aangifteformulier 275F moet manueel voor elke afzonderlijke betaling worden ingevuld. Sommige belastingplichtigen bezorgen hun gegevens in de vorm van een geglobaliseerd bestand dat de fiscus niet geautomatiseerd kan analyseren of controleren. Bovendien kan de aangifteplicht worden omzeild, door bijvoorbeeld een beroep te doen op een tussenpersoon die zich niet in belastingparadijs bevindt. Hoewel de vennootschap dat in principe moet aangeven, kan de fiscus het nagenoeg niet controleren. De buitenlandse zusteradministraties beschikken immers niet over gegevens over betalingen aan belastingparadijzen.

Uit het onderzoek van het Rekenhof blijkt tot slot dat de fiscus de niet-aangegeven betalingen niet systematisch opspoort. Daardoor lopen de aangevers een hoger risico op controle en sanctieering dan de niet-aangevers. Daarom neemt de fiscus initiatieven om in de toekomst de gegevens uit de aangifte 275F te kunnen vergelijken met boekhoudkundige betalingsgegevens en bankgegevens en om deze controle ook te automatiseren. Zo kunnen ook de niet-aangevers opgespoord worden, zonder dat dit een enorme werklast voor de fiscus betekent.

5.2 Aanbevelingen

Thema	Aanbeveling	Gericht aan	Zie punt
Wetgeving	1 Definieer het begrip belastingparadijs eenvormig en objectief. Gebruik deze definitie voor alle fiscale maatregelen in de strijd tegen de belastingparadijzen.	Wetgever	2.1
	2 Stel op basis van deze definitie een unieke lijst van belastingparadijzen op en hou die actueel, in het belang van de rechtszekerheid.	Wetgever	2.1 2.2
	3 In afwachting van een unieke lijst (aanbeveling 2): pas de lijsten van belastingparadijzen, in het bijzonder artikel 179 KB/WIB92, onmiddellijk aan bij gewijzigde omstandigheden, zoals nieuwe wettelijke voorwaarden of nieuwe internationale omstandigheden.	Wetgever	2.2.1
	4 Pas de circulaires over de belastingparadijzen onmiddellijk aan bij wijzigingen in de Belgische en/of internationale lijsten van belastingparadijzen.	FOD Financiën	2.2.2
	5 Faciliteer de naleving van de wet door eenduidig en bindend per aanslagjaar een lijst op te stellen van belastingparadijzen die duidelijk aangeeft in welke periode het land een belastingparadijs is. Op die manier kunnen belastingplichtigen tijdig de gewijzigde regelgeving naleven.	Wetgever	2.2.4
	6 Verduidelijk de draagwijdte van het begrip artificiële constructie en evalueer het nut van de voorwaarde in de memorie van toelichting van de programmawet van 2009 dat de constructie bedoeld moet zijn om de verschuldigde belasting in België te ontduiken.	Wetgever	2.4.2
	7 Evalueer het nut van de non-discriminatieclausule in de dubbelbelastingverdragen. Leg grote omzichtigheid aan de dag wanneer bestaande dubbelbelastingverdragen worden heronderhandeld of nieuwe worden besproken.	Wetgever	2.4.3.1

Thema	Aanbeveling	Gericht aan	Zie punt
Organisatie FOD Financiën	8 Gebruik alle bij de FOD Financiën beschikbare digitale informatie, waaronder de 275F-aangiftes en zoek daarin naar patronen voor risicoprofielen. Stel concrete selectiecriteria op voor te controleren dossiers en documenteer ze.	FOD Financiën	3.2
	9 Stel een controlemodel op voor de controles 275F met een specifiek plan van aanpak gebaseerd op de best practices uit vorige controles.	FOD Financiën	3.3.1
	10 Maak de vooronderzoeksverslagen concreter, geef de concrete risico's in het dossier aan, suggereer te vragen inlichtingen en geef de geraadpleegde bronnen en resultaten mee.	FOD Financiën	3.3.2
	11 Focus op de controle van verbonden ondernemingen. Onderzoek de graad van verbondenheid tussen de ondernemingen en geef het resultaat en de bewijsstukken daarvan mee in het vooronderzoeksverslag.	FOD Financiën	3.3.2
	12 Stel centrale richtlijnen op over het al dan niet aanvaarden van bepaalde bewijsstukken van het werkelijke en oprechte karakter van de verrichtingen en het niet artificiële karakter van een constructie in een belastingparadijs.	FOD Financiën	3.3.3.2
	13 Ondersteun de controleurs met een intranetpagina met alle relevante informatie over deze controles, zoals een opleiding, voorbeeldvragen, accurate lijsten van belastingparadijzen en een lijst van landen met een dubbelbelastingverdrag met non-discriminatieclausule.	FOD Financiën	3.3.5
	14 Evalueer systematisch de controleresultaten, zowel kwantitatief als kwalitatief, om zo de selectie en de controles bij te sturen.	FOD Financiën	3.3.6

Thema	Aanbeveling	Gericht aan	Zie punt
Organisatie FOD Financiën	15 Laat de Cel Belastingparadijzen structureel samenwerken met de Cel Verrekenprijzen om de selectie en de controles te verfijnen. Evalueer de oprichting van een selectie- en controlecel met daarin ook specialisten in verrekenprijzen om tot optimale kennisdeling te komen.	FOD Financiën	3.4
	16 Pas de controlestrategie aan en zet in op het detecteren van de niet-aangegeven betalingen, naast het controleren van de aangegeven betalingen.	FOD Financiën	3.3.4
	17 Bevorder nieuwe technieken zoals e-audit in de controles om niet aangegeven betalingen op te sporen. Rol de bestaande projecten daarover verder uit.	FOD Financiën	4.4.1

Bijlage 1

OESO-lijst

Landen die niet voldoen aan de *Exchange of Information on Request-standaard* van het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

1. Anguilla
2. Guatemala
3. Trinidad en Tobago

Landen die gedeeltelijk niet voldoen aan de *Exchange of Information on Request-standaard* van het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

1. Barbados
2. Botswana
3. Dominica
4. Ghana
5. Kazachtstan
6. Liberia
7. Malta
8. Panama
9. Seychellen
10. Sint-Maarten
11. Turkije
12. Vanuatu

Bron: *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Reinforcing Multilateral Co-operation in Tax Matters for a Fair and Inclusive Recovery - 2021 Global Forum Annual Report*, OECD, 2021, Annex 3, p. 36 e.v. en <https://oecd.org/tax/transparency/>

Bijlage 2

Belgische lijst

1. Abu Dhabi
2. Ajman
3. Anguilla
4. Bahama's
5. Bahrein
6. Bermuda
7. Britse Maagdeneilanden
8. Kaaimaneilanden
9. Dubai
10. Fujairah
11. Guernsey
12. Jersey
13. Eiland Man
14. Marshalleilanden
15. Micronesië (Federatie van)
16. Monaco
17. Montenegro
18. Nauru
19. Oezbekistan
20. Palau
21. Pitcairneilanden
22. Ras al Khaimah
23. Saint-Barthelemy
24. Sharjah
25. Somalië
26. Turkmenistan
27. Turks en Caicos Eilanden
28. Umm al Qaiwain
29. Vanuatu
30. Wallis-en-Futuna

Bron: artikel 179 KB/WIB1992

Bijlage 3

EU-lijst

Europese lijst van jurisdicties die niet coöperatief zijn op belastinggebied:

1. Amerikaans Samoa
2. Fiji
3. Guam
4. Palau
5. Panama
6. Samoa
7. Trinidad en Tobago
8. Amerikaanse Maagdeneilanden
9. Vanuatu

Bron: Raad van de Europese Unie, Conclusies van de Raad over de herziene EU-lijst van jurisdicties die niet-coöperatief zijn op belastinggebied, Brussel, 5 oktober 2021, nr. 12519/21, Annex

Bijlage 4

Antwoord van de minister van Financiën



**VINCENT
VAN PETEGHEM**

Visce-eersteminister en minister van Financiën,
belast met de Coördinatie van de Fraudebestrijding

**De heer Eerste Voorzitter van het
Rekenhof**
Regentschapsstraat 2
B-1000 Brussel

Brussel, **02-05-2022**

uw kenmerk
A4-3.726..693-B9

ons kenmerk
CAB/50795-1

bijlage(n) :

Betreft: Audit over betalingen aan belastingparadijzen door vennootschappen

Mijnheer de Eerste Voorzitter,

Graag wil ik het Rekenhof bedanken voor de audit en de aanbevelingen over betalingen aan belastingparadijzen door vennootschappen.

Het Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude heeft in juni 2021 de opdracht gegeven aan het college voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude om een tweede actieplan op te maken rond internationale thema's. Op 1 april 2022 heeft het Ministerieel Comité dit tweede actieplan goedgekeurd met onder andere acties die een impact kunnen hebben op de bevindingen van uw rapport.

Zo zal in voorbereiding van de invoering van Pijler 2 van de OESO de landenlijst van landen zonder of met een lage belasting worden geactualiseerd. Het uitgangspunt daarbij is dat de invoering van pijler 2 van de OESO/G20 met een minimumtarief van 15% zoals afgesproken door de landen van het *inclusive framework*, zal leiden tot een wereldwijd *level playing field* met een effectieve minimumbelasting van 15%. Dit criterium kan dan, naast andere criteria zoals informatie-uitwisseling, gebruikt worden als toekomstig algemeen richtsnoer om een "belastingparadijs" te definiëren.

Met het oog op het versterken van de fraudebestrijding worden met betrekking tot het UBO-register wetgevende initiatieven genomen om de toegang in bulk tot het UBO register mogelijk te maken in functie van datamining. Tevens zullen de houders van Belgische onroerende goederen die niet gedomicilieerd zijn in de EU opgenomen worden in het UBO-register. Dit in het verlengde van de regeringsprioriteit om de opvolging van het gebruik van complexe internationale private constructies te verhogen.

Tevens zal mijn administratie in samenwerking met het *EU Tax Observatory* een wetenschappelijke studie maken om een beter inzicht te verwerven in onze data met als doel de selectie binnen de controleacties te verbeteren.

In uitvoering van het eerste actieplan van het college voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, is op 20 december 2021 een nieuwe circulaire betreffende de maatregelen ter bestrijding van het gebruik van "belastingparadijzen" gepubliceerd. Deze circulaire is bijgewerkt wat betreft de vigerende regels en bevat een digitaal werkblad met een overzicht aan de betrokken jurisdicties en de periodes waarin deze geïmplementeerd zijn. Dit bestand biedt de belastingplichtigen de mogelijkheid om over een bijgewerkt overzicht te beschikken in deze snel wijzigende realiteit.

Tenslotte verwijs ik naar een wetgevend initiatief van de regering om de sancties voor het niet naleven van de verplichtingen van het formulier 275F ook van toepassing te maken op belastingplichtigen onderworpen aan de forfaitaire tonnagetaks of het diamantstelsel.

De projecten binnen de respectievelijke actieplannen zijn complementair aan bepaalde aanbevelingen van uw rapport die, waar mogelijk, meegenomen worden bij de uitwerking van de projecten.

Met bijzondere hoogachting,



Vincent VAN PETEGHEM

Dit verslag is beschikbaar in het Nederlands
en in het Frans op www.rekenhof.be



WETTELIJK DEPOT

D/2022/1128/29

PREPRESS

Centrale drukkerij van de Kamer van Volksvertegenwoordigers

COVERFOTO

Shutterstock

ADRES

Rekenhof
Regentschapsstraat 2
1000 Brussel

TEL.

+32 2 551 81 11

www.rekenhof.be