

Procedure

DEEL 1 - Aangifteverplichtingen

HOOFDSTUK 1 - Inleiding – aangifteverplichting

Opdat de Administratie kennis zou krijgen van de belastbare inkomsten die een belastingplichtige tijdens het belastbare tijdperk heeft behaald of verkregen en aldus in staat zou zijn de verschuldigde belasting te vestigen, werd voorzien in een aangifteverplichting ([artikel 305 WIB 92](#)) die moet worden nagekomen door het invullen van een formulier waarvan het model door de koning wordt vastgesteld ([artikel 307 WIB 92](#)).

De aangifte moet worden gewaarmerkt, gedagtekend en ondertekend door een lid van de vennootschap die de vennootschap rechtsgeldig kan verbinden (bv. een afgevaardigde bestuurder, zaakvoerder of lasthebber van de vennootschap) ([artikel 307, § 2 WIB 92](#)).

Zelf vragen indien niet ontvangen

De in artikel 304^{quater}, § 2, bedoelde belastingplichtigen die niet gekozen hebben voor de elektronische communicatie en die geen papieren aangifteformulier hebben ontvangen moeten bij de aanslagdienst waaronder zij ressorteren uiterlijk op 1 juni van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd een aangifteformulier op papier aanvragen en, indien nodig, de termijn vermelden waarop zij in voorkomend geval ingevolge paragraaf 2 aanspraak kunnen maken ([artikel 308, § 3, eerste lid WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten (BS 10.02.2021)).

Deze verplichting geldt niet voor de belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 306 van de aangifteplicht zijn vrijgesteld ([artikel 308, § 3, tweede lid WIB 92](#), zoals ingevoegd door voormelde Wet van 26.01.2021).

Deze verplichting geldt ook voor vennootschappen (Gent 09.12.2008, 965).

De voormelde verplichting geldt niet voor ([artikel 308, § 3, tweede lid WIB 92](#)):

- belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 306 van aangifteplicht zijn vrijgesteld;
- belastingplichtigen die er, voor het voorgaande aanslagjaar, in de elektronische aangifte als bedoeld in artikel 307bis niet voor hebben gekozen om voor het daaropvolgende aanslagjaar hun aangifte in te dienen op het formulier bedoeld in artikel 307;
- de belastingplichtigen die, voor het voorgaande aanslagjaar, een elektronische aangifte als bedoeld in artikel 307bis hebben ingediend door tussenkomst van een mandataris en die voor het lopende aanslagjaar dat mandaat niet hebben beëindigd.

Belastingplichtigen die hun aangifte in de inkomstenbelastingen elektronisch indienen en die zich ertoe verbinden om dit het volgende jaar ook te doen, zijn ontslagen van de verplichting een ‘papieren’ aangifte aan te vragen wanneer zij geen dergelijke aangifte ontvangen (artikel 308, § 3 WIB 92, zoals met ingang van aanslagjaar 2012 gewijzigd door Wet 14.04.2011 houdende diverse bepalingen).

Een gelijkaardige regeling werd ingevoerd voor de belastingplichtigen die, voor het voorgaande aanslagjaar, een elektronische aangifte als bedoeld in [artikel 307bis](#) hebben ingediend door tussenkomst van een mandataris en die voor het lopende aanslagjaar dat mandaat niet hebben beëindigd (artikel 308, § 3, lid 2 WIB 92, zoals gewijzigd door Wet 04.05.2010 – BS 11.05.2010).

Quid indien aangifte niet gepubliceerd op 01.06 van het aanslagjaar

Ook wanneer de aangifte op 01.06 van het aanslagjaar nog niet is gepubliceerd in de bni, moet de belastingplichtige uiterlijk op 01.06 een aangifteformulier aanvragen. Zodra een aangifteformulier beschikbaar is (in casu na publicatie in het Belgisch Staatsblad), wordt een formulier naar de belastingplichtige gestuurd, waarna hem een termijn van minstens een maand te rekenen vanaf de verzending, wordt toegestaan om zijn aangifteformulier in te dienen (cf. Cass., 13.02.2020, F.18.0136.N, inzonderheid de conclusies van de AG).

HOOFDSTUK 2 - Wie moet indienen?

1. Personenbelasting

1.1. Rijksinwoners

Belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen, zijn gehouden ieder jaar aan de Administratie der Directe Belastingen een aangifte over te leggen ([artikel 305 WIB 92](#)). Aan de personenbelasting zijn de ‘rijksinwoners’ onderworpen ([artikel 3 WIB 92](#)).

Onder rijksinwoners worden verstaan ([artikel 2, § 1, 1° WIB 92](#)):

- de natuurlijke personen die in België hun woonplaats of de zetel van hun fortuin gevestigd hebben;
- de Belgische diplomatieke ambtenaren en consulaire beroepsambtenaren die in het buitenland zijn geaccrediteerd, alsmede hun inwonende gezinsleden;
- de andere leden van Belgische diplomatieke zendingen en consulaire posten in het buitenland, alsmede hun inwonende gezinsleden, daaronder niet begrepen consulaire ereambtenaren;
- de andere ambtenaren, vertegenwoordigers en afgevaardigden van de Belgische Staat, van de Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten en gemeenten of van een Belgisch publiekrechtelijk lichaam, die de Belgische nationaliteit bezitten en hun werkzaamheden buitenslands uitoefenen in een land waar zij niet duurzaam verblijf houden.

Voor een verdere toelichting betreffende het begrip ‘rijksinwoner’ wordt verwezen naar de gids Personenbelasting.

1.2. Gehuwden

Omdat gehuwden in principe een gemeenschappelijke aanslag ontvangen die wordt gevestigd op naam van beide echtgenoten (zie de Gids Personenbelasting, [1. Taxatiestelsel van echtgenoten en wettelijk samenwonenden](#)), ontvangen zij slechts een aangifteformulier, dat door beide echtgenoten samen moet worden ingevuld en ondertekend.

Er dient echter een afzonderlijke aangifte te worden ingevuld in gevallen waarbij de gehuwden als alleenstaanden worden aangemerkt en de belasting bijgevolg afzonderlijk wordt gevestigd. Gevallen waarbij gehuwden als alleenstaanden worden aangemerkt staan beschreven in [artikel 126, § 2 WIB 92](#). Voor een bespreking wordt verwezen naar de gids Personenbelasting.

Het jaar van feitelijke scheiding

Voor het jaar waarin de feitelijke scheiding plaatsgevonden heeft, moet een gemeenschappelijke aanslag gevestigd worden. Bijgevolg moet in principe één gemeenschappelijke aangifte ingediend worden. De Administratie laat echter toe dat de betrokken belastingplichtigen beiden een aparte aangifte indienen die dan worden samengevoegd tot één aangifte. Het is dus de geldigheid van deze ‘samengevoegde’ aangifte die beoordeeld moet worden. Als een van beide partners geen aangifte indient, betekent dit dat de ‘gemeenschappelijke’ aangifte niet getekend is door een van beide partners. Dit betekent dat de aangifte een vormgebrek vertoont.

Het is dan aangewezen om een 332C te versturen teneinde de belastingplichtige de kans te geven dit vormgebrek recht te zetten en alsnog zijn deel van de aangifte in te dienen.

Als de betrokken belastingplichtige niet reageert, kan een aanslag van ambtswege gevestigd worden (toepassing artikel 351, 1^{ste} lid, 2^{de} gedachtestreepje WIB 92).

1.3. Bij overlijden of onbekwamen / kinderen

Als de belastingplichtige overleden of wettelijk onbekwaam is ([artikel 489 BW](#)), rust de verplichting tot aangifte in het eerste geval op de erfgenamen, algemene legatarissen of begiftigden, in het tweede geval op de wettelijke vertegenwoordiger ([artikel 305, vierde lid WIB 92](#)).

Voor meer over echtgenoten en overlijden, zie de Gids Personenbelasting, [HOOFDSTUK 3 Overleden belastingplichtige](#).

Onbekwamen

Voor onbekwaamverklaarden is de wettelijke vertegenwoordiger de voogd.

Belastingplichtigen die niet kunnen lezen, noch ondertekenen, mogen hun aangifte laten invullen door de personeelsleden van de aanslagdienst waaronder zij ressorteren, mits zij de vereiste inlichtingen verstrekken. In dat geval wordt van deze omstandigheid melding gemaakt in de aangifte en wordt deze ondertekend door het personeelslid dat de aangifte ingevuld heeft ([artikel 305, vierde lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 08.06.2009 tot wijziging van het WIB 92 inzake de belastingaangiften – BS 18.06.2009).

Voorlopig bewindvoerder

Het antwoord op de vraag of een voorlopig bewindvoerder moet instaan voor de belastingaangifte voor beschermde personen, hangt af van de bevoegdheden van de voorlopige bewindvoerder, die zijn bepaald in de beschikking van de vrederechter. In het WIB 92 wordt de voorlopige bewindvoerder niet expliciet opgenomen bij de personen die een aangifte in de personenbelasting kunnen indienen. Uit het antwoord blijkt dat de bewindvoerder, in afwachting van de Wet-Gouty, alle bevoegdheden krijgt ([Pv nr. 9073 van de heer Raf Terwingen d.d. 07.02.2012](#)).

Kinderen

Voor niet-ontvoogde minderjarigen en verlengde minderjarigen zijn de wettelijke vertegenwoordigers de ouders, de langstlevende ouder of de voogd.

Alle niet-ontvoogde minderjarigen (minder dan 18 jaar, artikel 388 BW) worden bij de onbekwamen gerekend.

Een ontvoogding kan worden uitgesproken door een jeugdrechtbank of vindt automatisch plaats bij huwelijk voor het bereiken van de leeftijd van 18 jaar.

In geval van scheiding van de ouders moeten de inkomsten van een minderjarige worden aangegeven door de ouder die het hoederecht heeft, behoudens een andersluidende rechterlijke uitspraak (zie de Gids Personenbelasting, [1.1. Volledige decumul](#)).

Minderjarigen moeten enkel een eigen aangifte indienen wanneer zij inkomsten verkrijgen waarover zij het wettelijk genot hebben ([artikel 126, § 4 WIB 92](#); voor een bespreking, zie de gids Personenbelasting Deel 1, Hoofdstuk 2). Zo niet (bv. onroerende inkomsten), moeten de inkomsten worden aangegeven in de aangifte van de ouders.

Wanneer een minderjarige inkomsten verkrijgt waarover hij het wettelijk genot heeft (bijvoorbeeld arbeidsinkomsten of onderhoudsuitkeringen), moeten de ouders in naam van de minderjarige een aangifte indienen ([artikel 305, vierde lid WIB 92](#)).

1.4. Vrijstelling aangifteplicht

1.4.1. Vrijstelling aangifte met voorstel van vereenvoudigde aangifte ('VVA')

1.4.1.1. Inleiding – principe

Bepaalde belastingplichtigen zijn vrijgesteld van aangifteplicht in de personenbelasting ([artikel 306, § 1, eerste lid WIB 92](#)) en ze ontvangen een voorstel van vereenvoudigde aangifte ([artikel 306, § 1, tweede lid WIB 92](#)).

Het is op initiatief van de Administratie zelf dat een 'voorstel van vereenvoudigde aangifte' wordt opgestuurd.

Dit zal gebeuren wanneer is voldaan aan de hierna vermelde voorwaarden. Om dat te beoordelen baseert de Administratie zich op het kalenderjaar dat voorafgaat aan inkomstenjaar waarop het aanslagjaar waarvoor een 'voorstel van vereenvoudigde aangifte' zal worden opgestuurd, betrekking heeft (bv. inkomstenjaar 2014 met betrekking tot aanslagjaar 2015).

Met ingang van het aanslagjaar 2011 is het aantal gevallen waarin het stelsel van het 'voorstel van vereenvoudigde aangifte' geldt uitgebreid (KB van 23.03.2011, BS 30.03.2011; erratum in BS 08.04.2011) en nogmaals met ingang van aanslagjaar 2012 (KB van 22.04.2012, BS 25.04.2012) en nogmaals met ingang van aanslagjaar 2013 (KB van 19.04.2013, BS 26.04.2013).

Samengevat komen de belastingplichtigen die voldoen aan de volgende drie voorwaarden in aanmerking:

- ze genieten slechts welbepaalde vervangingsinkomsten;
- ze hebben slechts welbepaalde (andere) gegevens aan te geven;
- ze ressorteren niet onder een van de uitsluitingsgevallen.

Niettegenstaande het voorgaande kan een belastingplichtige er steeds toe worden verplicht een aangifte te doen wanneer [hem] dat uitdrukkelijk gevraagd wordt door een daartoe gemachtigd ambtenaar van de Administratie der directe belastingen ([artikel 306, § 1, lid 2 WIB 92](#)).

De vrijstelling van de aangifteplicht gaat hand in hand met het voorstel van vereenvoudigde aangifte, behoudens wanneer de Administratie expliciet is vrijgesteld van het doen van een voorstel van vereenvoudigde aangifte krachtens [artikel 178-1 KB/WIB 92](#) (zie hierna, [1.4.2. Vrijstelling aangifte zonder voorstel van vereenvoudigde aangifte](#)).

De Administratie brengt elk jaar een instructie uit met ‘richtlijnen voor de geautomatiseerde verzending van voorstellen van vereenvoudigde aangifte voor het aanslagjaar xxxx’ (bv. Instructie AAFisc Nr. 11/2016 (nr. Ci.705.943) d.d. 20.05.2016).

1.4.1.2. Welke belastingplichtigen

Voor wie

Belastingplichtigen worden van aangifteplicht in de personenbelasting vrijgesteld en ontvangen een door de Administratie opgesteld voorstel van vereenvoudigde aangifte, wanneer ze geen andere belastbare inkomsten en elementen moeten aangeven dan ([artikel 178, § 2 KB/WIB 92](#), zoals gewijzigd door KB 30.04.2020 – BS 11.05.2020):

1. wettelijke pensioenen verkregen vanaf de wettelijke pensioenleeftijd en de achterstallen daarvan;
2. overlevingspensioenen en de achterstallen daarvan;
3. andere pensioenen, renten, omzettingsrenten, als renten of pensioenen geldende kapitalen, afkoopwaarden en als zodanig geldende toelagen en de achterstallen daarvan;
4. werkloosheidsuitkeringen en de achterstallen daarvan;
5. wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen en de achterstallen daarvan;
6. uitgaven betaald voor prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen;
7. uitgaven betaald voor prestaties betaald met dienstencheques;
8. bedrijfsvoorheffing en voorafbetalingen;
9. persoonlijke gegevens en gezinslasten;
10. niet ingehouden persoonlijke sociale bijdragen;
11. (opgeheven)
12. giften;
13. bezoldigingen, (gewijzigd door het KB 06.03.2018 – BS 20.03.2018);
14. in [artikel 90, 3° WIB 92](#) beoogde onderhoudsuitkeringen die niet hoger zijn dan de belastingvrije som wanneer de belastingplichtige een minderjarige is die jonger is dan 16 jaar;
15. uitgaven gedaan in uitvoering van een hypothecaire leningsovereenkomst, die betrekking hebben op een belastingvermindering voor de eigen woning, tenzij de gegevens die erop betrekking hebben, niet op elektronische wijze in het bezit zijn van de Administratie of indien deze gegevens niet geschikt zijn om adequaat te worden verwerkt met het oog op de correcte opstelling van het voorstel van vereenvoudigde aangifte;
16. premies gestort in uitvoering van een contract van een individuele levensverzekering, die betrekking hebben op een belastingvermindering voor het langetermijnsparen, tenzij de gegevens, die erop betrekking hebben, niet op elektronische wijze in het bezit zijn van de Administratie of indien deze gegevens niet geschikt zijn om adequaat te worden verwerkt met het oog op de correcte opstelling van het voorstel van vereenvoudigde aangifte;
17. de inkomsten van onroerende goederen gelegen in België zoals bepaald in [artikel 7, § 1, 1°, a\) tweede streepje; 2°, a\), tweede streepje en 2°, bbis\) WIB 1992](#), behoudens indien deze gegevens niet geschikt zijn om adequaat te worden verwerkt met het oog op de correcte opstelling van het voorstel van vereenvoudigde aangifte of als de belastingplichtige eveneens de kosten aangeeft die zijn gemaakt bij de uitvoering van een hypothecaire leningsovereenkomst bedoeld in 15°;
18. de premies betaald ter uitvoering van een contract van rechtsbijstandverzekering.

Uitbreiding door KB van 30.04.2020

Voor een bespreking van het KB van 30.04.2020, zie:

- VAN DYCK, J., ‘Voorstel vereenvoudigde aangifte: ook soms bij onroerend inkomen’, Fiscoloog 2020, nr. 1650, p. 2);
- X, ‘Meer vrijstellingen van aangifteplicht’, Fisc. Act. nr. 2020/22, p. 10-12.

1.4.1.2.1. Voor wie niet

1.4.1.2.1.1. Uitgesloten belastingplichtigen

In afwijking van § 2 geldt de vrijstelling van aangifteplicht niet voor de belastingplichtigen die ([artikel 178, § 3 KB/WIB 92](#)):

- inkomsten van buitenlandse oorsprong moeten aangeven;
- een of meer rekeningen of individuele levensverzekeringen in het buitenland bezitten;

- in de loop van het belastbare tijdperk overleden zijn. De vrijstelling geldt dan evenmin voor hun erfgenamen, algemene legatarissen of begiftigden die de aangifte van de overledene moeten indienen;
- van ambtswege uit de bevolkingsregisters geschrapt zijn;
- hun woonplaats in het buitenland hebben;
- geen gekend adres hebben;
- beroepsinkomsten hebben die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op hun andere inkomsten;
- echtgenoot van een in 3° of 7° bedoelde belastingplichtige zijn;
- Deel 2 van de aangifte hebben ingevuld of moeten invullen;
- de belastingplichtigen die onder de meldingsplicht inzake ‘juridische constructies’ vallen, omdat zijzelf dan wel hun echtgenoot (of wettelijk samenwonende partner) of de kinderen waarover ze het ouderlijk gezag uitoefenen, ‘oprichter’ of ‘derde begunstigde’ van een geviseerde constructie zijn (KB van 10.07.2017);
- de belastingplichtigen die onder de meldingsplicht inzake ‘leningen aan een startende kmo’ vallen (van artikel 307, laatste al. WIB 92), omdat zij een lening aan een dergelijke kmo hebben toegestaan die voldoet aan de voorwaarden om t.a.v. de intresten de (tijdelijke) belastingvrijstelling van artikel 21, 13° WIB 92 te genieten (KB van 10.07.2017).

1.4.1.2.1.2. Impact wijzigingen aan voorstel die tot gevolg hebben dat niet meer aan voorwaarden is voldaan

Voor zover ze niet worden uitgesloten van de vrijstelling krachtens § 3 blijven de belastingplichtigen die bij toepassing van de §§ 1 en 2 of van deze paragraaf voor het voorgaand aanslagjaar van aangifteplicht in de personenbelasting waren vrijgesteld en een voorstel van vereenvoudigde aangifte hadden ontvangen, en die op grond van de aangebrachte wijzigingen aan dat voorstel van vereenvoudigde aangifte in beginsel niet meer aan de voorwaarden van § 2 voldoen om voor het daaropvolgende aanslagjaar van aangifteplicht te worden vrijgesteld, voor dat aanslagjaar toch vrijgesteld van aangifteplicht in de personenbelasting en blijven zij een voorstel van vereenvoudigde aangifte ontvangen op voorwaarde dat zij geen andere aan te geven belastbare inkomsten hebben dan de inkomsten als bedoeld in § 2, 1° tot 5° en 11° ([artikel 178, § 4 KB/WIB 92](#)).

1.4.1.2.1.3. Uitstapmogelijkheid ('opt-out') (opgeheven met ingang van aanslagjaar 2020)

Belastingplichtigen kunnen uit het stelsel van ‘voorstel van vereenvoudigde aangifte’ stappen door ofwel in de elektronische aangifte (via Tax-on-web) voor het voorgaande aanslagjaar, ofwel via My Minfin aan te duiden dat zij geen voorstel van vereenvoudigde aangifte meer wensen te ontvangen (en opnieuw een ‘gewoon’ aangifteformulier willen indienen) ([artikel 178-1, § 2 KB/WIB 92](#), zoals opgeheven door het KB van 30.04.2020 met ingang van aanslagjaar 2020).

Uit het Verslag aan de koning blijkt dat deze keuze herroepbaar is. Belastingplichtigen die na de indiening van hun aangifte wensen terug te keren naar het systeem van het voorstel van vereenvoudigde aangifte voor de volgende jaren kunnen dit eveneens melden via Tax-on-web of via My Minfin. In een dergelijk geval zullen deze belastingplichtigen naar het systeem van het voorstel van vereenvoudigde aangifte kunnen terugkeren voor zover ze aan de gestelde voorwaarden beantwoorden.

1.4.1.2.2. Studenten

Pro memorie vermelden we dat studenten tot 18 jaar alleen een aangifte moeten indienen wanneer zij inkomsten verkrijgen waarover zij zelf het wettelijke genot hebben (zie de Gids Personenbelasting, [6. Inkomsten van kinderen](#)). Deze kinderen worden als ‘onbekwaam’ aangemerkt, zodat het de ouders zijn de aangifte moeten invullen en indienen (zie [1.3. Bij overlijden of onbekwamen / kinderen](#)).

We gaan hier in op de aangifteverplichting, los van het feit dat een student met inkomsten waarop bedrijfsvoorheffing werd ingehouden en die onder de grens van de belastingvrije som blijven, er alle belang bij heeft deze inkomsten aan te geven om de bedrijfsvoorheffing te recupereren.

Tot en met aanslagjaar 2013

De studenten van 18 jaar of ouder moesten altijd een aangifte indienen. Het systeem van vrijstelling van aangifteplicht voor mensen met geen of weinig inkomsten werd door de fiscus alleen toegepast voor gepensioneerden. Naar verluidt werd aan studenten geen vooraf ingevulde aangifte toegestuurd, omdat de fiscus ervan uitgaat dat die in veel gevallen een vakantiejob hebben. Daarom dus geen vrijstelling van aangifteplicht, waardoor ook studenten zonder inkomsten een aangifte moesten indienen.

Vanaf aanslagjaar 2014

Met ingang van aanslagjaar 2014 moeten de inkomsten van studenten niet langer worden aangegeven indien:

- de bezoldigingen, na aftrek van de forfaitaire beroepskosten bedoeld in artikel 51 WIB 92, niet hoger zijn dan de belastingvrije som ([artikel 178, § 2, 13° KB/WIB 92](#));
- de in [artikel 90, 3° WIB 92](#) beoogde onderhoudsuitkeringen niet hoger zijn dan de belastingvrije som wanneer de belastingplichtige een minderjarige jonger dan 16 jaar is ([artikel 178, § 2, 14° KB/WIB 92](#); vermoedelijk te beoordelen op 01.01 van het aanslagjaar).

Het voormelde, in combinatie met de vrijstelling voor de Administratie om een voorstel van vereenvoudigde aangifte toe te sturen naar belastingplichtigen met belastbare inkomsten onder de belastingvrije som ([artikel 178-1 KB/WIB 92](#); zie hierna, [1.4.2. Vrijstelling aangifte zonder voorstel van vereenvoudigde aangifte](#)), leidt tot de sluitende vaststelling dat studenten in de situatie als vermeld in artikel 178, § 2, 13° en 14° KB/WIB 92 effectief vrijgesteld zijn van het indienen van een aangifte.

Zie ook VAN BELLEGHEM, L., 'Praktische belastingsservice Bank Verzekering Accountancy', 2014, p. 50.

Samen beoordelen

Omdat er alleen een vrijstelling tot opsturen van een voorstel van vereenvoudigde aangifte geldt wanneer de (gezamenlijke) belastbare inkomsten lager zijn dan de belastingvrije som (cf. [artikel 178-1 KB/WIB 92](#)), moeten de inkomsten van artikel 178, § 2, 13° en 14° KB/WIB 92 samen worden beoordeeld.

Wel aangifteplicht indien 'uitgenodigd'

[Artikel 306, § 1, tweede lid WIB 92](#) mag niet uit het oog worden verloren. Die alinea bepaalt dat 'de belastingplichtigen niettemin verplicht [zijn] een aangifte te doen wanneer hen dat uitdrukkelijk gevraagd wordt door een daartoe gemachtigd ambtenaar van de administratie der directe belastingen'.

Naar verluidt wordt het opsturen van een papieren aangifte door de Administratie aan de belastingplichtige aanzien als een verzoek in de zin van de voormelde bepaling. In dat geval is de belastingplichtige dus alsnog verplicht de aangifte in te dienen.

1.4.1.3. Nadeel voor BP – geen verlengde termijn 'via mandataris'

Voorals nu een opt-out niet meer mogelijk is, is er een nadeel voor de belastingplichtige die een voorstel van vereenvoudigde aangifte krijgt: de extra lange termijn voor een aangifte via mandataris staat voor hem niet meer open. Ook als hij ervoor kiest om toch een volledige aangifte in te dienen en daarvoor een mandataris inschakelen, zullen zij moeten indienen tegen 16.07 i.p.v. 22.10 (X, 'Meer vrijstellingen van aangifteplicht', Fisc. Act. nr. 2020/22, p. 10-12).

1.4.2. Vrijstelling aangifte zonder voorstel van vereenvoudigde aangifte

Van de in [artikel 178 KB/WIB 92](#) bedoelde belastingplichtigen zijn bepaalde vrijgesteld van aangifteplicht, zonder dat de fiscus verplicht is een voorstel van vereenvoudigde aangifte toe te sturen.

Het gaat om de volgende belastingplichtigen.

Krachtens [artikel 306, § 2, tweede lid](#) van hetzelfde Wetboek, is de Administratie is er niet toe gehouden een voorstel van vereenvoudigde aangifte te sturen aan de door artikel 178 van aangifteplicht vrijgestelde belastingplichtigen van wie de belastbare inkomsten minder bedragen dan ([artikel 306, § 2, tweede lid WIB 92](#) uitgevoerd door [artikel 178-1 KB/WIB 92](#)):

- de belastingvrije som als het gaat om belastingplichtigen die alleen worden belast;
- de samengetelde belastingvrije sommen van de beide belastingplichtigen wanneer een gemeenschappelijke aanslag moet worden gevestigd.

1.4.3. Quid bij niet akkoord – onjuistheid – juridische waarde

1.4.3.1. Antwoord- of aanvultermijn

Als de belastingplichtige niet akkoord gaat met het voorstel van vereenvoudigde aangifte, moet hij de Administratie daarvan binnen de maand na de datum van de verzending van dat voorstel in kennis stellen met vermelding van zijn motieven via het daarvoor bestemde antwoordformulier door middel van het in artikel 304^{ter}, tweede lid bedoelde beveiligd elektronisch platform of voor de belastingplichtigen onderworpen aan de personenbelasting, die niet gekozen hebben om langs elektronische weg te communiceren, via het daarvoor bestemde antwoordformulier onder gesloten omslag ([artikel 306, § 3, eerste lid WIB 92](#) zoals gewijzigd door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van

de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten (BS 10.02.2021); inwerkingtredig 01.01.2025).

Bovendien moet de belastingplichtige binnen dezelfde termijn iedere onjuistheid of onvolledigheid van het voorstel van de vereenvoudigde aangifte aan de Administratie meedelen via het daarvoor bestemde antwoordformulier door middel van het in het eerste lid, bedoelde beveiligd elektronisch platform of voor de belastingplichtigen onderworpen aan de personenbelasting, die niet gekozen hebben om langs elektronische weg te communiceren, via het daarvoor bestemde antwoordformulier onder gesloten omslag ([artikel 306, § 3, tweede lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door voormelde Wet van 26.01.2021; inwerkingtredig 01.01.2025).

Praktisch gezien moet hij dit signaleren op de volgende wijze:

- ofwel met het antwoordformulier tot de datum voor het indienen van een papieren aangifte;
- ofwel via Tax-on-web tot de uiterste datum voor het indienen van een elektronische aangifte;
- ofwel in het belastingkantoor tot de datum voor het indienen van een papieren aangifte.

Voor aanslagjaar 2012 bedroeg het aantal gecorrigeerde voorstellen van vooraf ingevulde aangiftes 74.926 eenheden, wat 5,12% was van de verstuurde voorstellen ([Mondelinge pv nr 18233 van de heer Luk Van Biesen d.d. 10.06.2013](#)).

1.4.3.2. Juridische waarde van het voorstel van vereenvoudigde aangifte

Het voorstel van vereenvoudigde aangifte, aangevuld met de gegevens die de belastingplichtige binnen de in § 3 vermelde termijn ter kennis heeft gebracht, heeft dezelfde waarde als een in de voorgeschreven vormen en termijnen gedane aangifte ([artikel 306, § 4, eerste alinea WIB 92](#)).

Als de belastingplichtige echter de in § 3, tweede lid, vermelde verplichting niet heeft nageleefd, wordt het voorstel van vereenvoudigde aangifte met een onvolledige of onjuiste aangifte gelijkgesteld ([artikel 306, § 4, tweede alinea WIB 92](#)).

Indien de belastingplichtige niet reageert binnen de voorgeschreven termijn om het niet-akkoord mee te delen (zie hiervoor), wordt hij verondersteld hiermee akkoord te zijn, ook al is de reguliere aangiftetermijn nog niet verstreken.

Als hij na de antwoordtermijn wil terugkomen op de aangifte, zal hij een vergissing in feite of in rechte moeten aantonen.

Voorbeeld niet-akkoord met voorstel van vereenvoudigde aangifte – aangifte na antwoord- maar binnen aangiftetermijn

Er is gevonnenist dat een belastingplichtige die de termijn voor het meedelen van zijn niet-akkoord heeft laten verstrijken, het voorstel niet kan corrigeren door een raadgever een aangifte te laten indienen binnen de termijn zoals die van toepassing is voor mandatarissen. Als hij wil terugkomen op het voorstel, dient hij aan te tonen dat hij zich heeft vergist in feite of in rechte ([Antwerpen 15.05.2018, 2016/AR/2113](#)).

2. Vennootschapsbelasting

2.1. Algemeen

Belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, zijn gehouden ieder jaar aan de Administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen een aangifte over te leggen ([artikel 305 WIB 92](#)).

Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen ([artikel 179 WIB 92](#)):

- de binnenlandse vennootschappen;
- de gemeentespaarkassen (vanaf 01.01.1995, artikel 124 van de Gemeentewet);
- met ingang van 01.01.2007, de organismen voor de financiering van pensioenen bedoeld in artikel 8 van de Wet van 27.10.2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

Voor een verdere toelichting betreffende de aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen wordt verwezen naar de gids Vennootschapsbelasting.

Elke rechtspersoon is ertoe gehouden een aangifte in te dienen, ook al is zij van oordeel geen belastingen verschuldigd te zijn en ook al oefent zij in de dagelijkse realiteit geen activiteiten uit. Deze aangifteplicht bestaat tot op het ogenblik van de definitieve vereffening.

2.2. Ontbonden vennootschappen en vennootschappen in vereffening

Bij de zonder vereffening ontbonden vennootschappen in het kader van een fusie, een aan een fusie gelijkgestelde verrichting of een splitsing of een andere ontbinding zonder verdeling van het gehele maatschappelijke vermogen rust de verplichting tot aangifte naargelang het geval op de overnemende vennootschap of op de verkrijgende vennootschap ([artikel 305, vijfde lid, eerste zin WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV](#)).

De verplichting tot aangifte voor de periode tot en met de gerealiseerde verrichting berust dus op de overnemende vennootschap of de verkrijgende vennootschappen, zelfs als ze aanspraak kunnen maken op het fiscaal neutraal regime of bij gebrek aan een belastbare basis. In voorkomend geval dienen zij (het) aangifteformulier(en) te vragen aan de dienst die op datum van de verrichting bevoegd was voor de ontbonden vennootschap(pen). Deze dienst blijft tevens bevoegd voor de verificatie en vestiging van de belastingen met betrekking tot de inkomsten verkregen tot en met de realisatie van de bedoelde ontbinding zonder vereffening, in voorkomend geval, rekening houdend met de toegestane boekhoudkundige retroactiviteit op fiscaal vlak ([Circulaire nr. Ci.RH.81/600.929 \(AOIF 70/2010\) d.d. 01.12.2010](#)).

Het voorgaande is van toepassing, onafhankelijk van het al dan niet toepasselijk zijn van de fiscale neutraliteit (nr. 16 van Circulaire nr. Ci.RH.81/600.929 (AOIF 70/2010) d.d. 01.12.2010).

Bij gebrek aan een formele aanstelling door de verkrijgende vennootschappen van een mandataris die de betrokken belastingplichtigen vertegenwoordigt, zal de aangifte van de gesplitste vennootschap om geldig ingediend te zijn, moeten worden getekend door de correct gemachtigde vertegenwoordiger van elke verkrijgende vennootschap (zie de voormelde circulaire, nr. 11).

Bij de andere ontbonden vennootschappen (ontbinding met vereffening) rust deze verplichting op de vereffenaars ([artikel 305, vijfde lid, tweede zin WIB 92](#)).

Onder het nieuwe WVV is bepaald dat de ontbinding van de vennootschap voortaan ook de afsluiting van het lopende boekjaar tot gevolg heeft (artikel 2:70, lid 2 WVV), waardoor er een aangifteplicht is op het moment van ontbinding ([zie 5.2.2. Ontbinding, invereffeningstelling en vereffening van een vennootschap](#)).

Op basis hiervan is het bestuursorgaan thans verantwoordelijk voor de opmaak van een jaarrekening voor de periode tot aan het tijdstip van de ontbinding van de vennootschap, en de vereffenaar voor de periode vanaf de ontbinding tot aan de afsluitingsdatum van het boekjaar (Parl.St. Kamer 2017-18, nr. 54-3119/008, 2; zie ook Deschrijver, D., 'Hoofdstuk 1 – De liquidatiebonus' in 'Van liquidatiebonus tot liquidatiereserve', Intersentia, 2020, p. 54).

2.3. Gefailleerden

Bij gefailleerden rust de aangifteplicht in beginsel bij de gefailleerde zelf. Hij verliest zijn hoedanigheid van belastingplichtige niet.

De gefailleerde wordt bijgevolg niet ontslagen van zijn fiscale aangifteplicht. Als de gefailleerde daaraan verzaakt, moet vooreerst de curator daarvan in kennis worden gesteld. De curator is zelf niet verplicht om een aangifte in te dienen (behoudens wettelijke uitzondering: KB 07.09.2019 (BS 25.11.2019) inzake btw en artikel 270, 6° WIB 92 inzake bedrijfsvoorheffing). Eventuele maatregelen moeten tegen de gefailleerde zelf worden genomen ([Com.IB. nr. 305/24](#)).

De administratieve commentaar schrijft haar ambtenaren voor om, ingeval de gefailleerde in gebreke blijft zijn aangifte te overleggen, alvorens tegen hem maatregelen te treffen, de curator kennis te geven van het in gebreke blijven van de betrokkene en hem te verzoeken ervoor te zorgen dat de gefailleerde praktisch zijn verplichtingen ter zake kan nakomen.

De curator van het faillissement mag ook de aangifte in de plaats en voor rekening van de gefailleerde overleggen. Hij mag het doen zonder dat hij van een bijzondere volmacht moet doen blijken, aangezien hij in de uitoefening van zijn gerechtelijk mandaat zowel de gefailleerde als de massa van de schuldeisers vertegenwoordigt.

Blijft dat de curator er wettelijk niet toe gehouden is de aangifte van de gefailleerde te overleggen, en hij zich daar bijgevolg van mag onthouden, zelfs als hij daartoe uitdrukkelijk werd verzocht. De eventuele maatregelen moeten tegen de gefailleerde worden genomen ([Com.IB 305/24](#)).

De voormelde principes zijn zowel van toepassing op natuurlijke personen als op vennootschappen ([Com.IB 305/39](#)). Na het vonnis waarin het faillissement wordt uitgesproken, blijft de rechtspersoon verder bestaan en kan hij nog belastbare inkomsten verwerven (zie [Com.IB 360/30](#)).

Weliswaar rust op de curator de plicht om het faillissement als een goede huisvader te beheren ([artikel XX.132 WER](#)), en kan het niet indienen van een aangifte onder bepaalde omstandigheden worden beschouwd als een buitencontractuele fout die zijn aansprakelijkheid ten aanzien van de gefailleerde met zich mee kan brengen (*S. VAN CROMBRUGGE, ‘De fiscale aspecten van het faillissement’ in H. BRAECKMANS, F. DE TANDT, E. DIRIX, E. VAN CAMP en T. LYSSENS (eds.), Faillissement & Reorganisatie, Mechelen, Wolters Kluwer, losbl., 7 dln., IV, 32*); Antwerpen 24.04.2018, 2016/AR/2125).

3. De lasthebber (‘volmachthebber’)

3.1. Algemeen – verantwoordelijkheid van belastingplichtige – schadevergoeding

3.1.1. Principe: verantwoordelijkheid belastingplichtige

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.1.2. Uitzondering: monopolie van mandataris

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.2. Bewijs van de volmacht

3.3. Gevolg van afwezigheid van volmacht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.4. Draagwijdte van de volmacht

3.5. Volmacht en rechtspersonen

3.6. Volmacht en natuurlijke personen – gehuwden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.7. Volmacht en gefailleerden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.8. Volmacht na fusie of splitsing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.9. Delegatie van volmacht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.10. Advocaten

4. Geen of weinig activiteit zonder invloed op aangifteplicht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Gevolgen ambtshalve schrapping – doorhaling inschrijving in KBO

HOOFDSTUK 3 - Waar indienen?

1. Bevoegd controlekantoor – bevoegd belastingkantoor / belastingwoonplaats – gemeente van vestiging van de aanslag – gemeente van aanslag

2. Scancentrum

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Fiscaal domicilie

4. Aangifte roerende voorheffing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 4 - Aangiftetermijn

1. Personenbelasting

2. Vennootschapsbelasting

3. Belasting van niet-inwoners (bni)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Voorheffingen

5. Laattijdigheid van de aangifte

6. Ontvangstmelding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Uitstel / verlenging

8. Voorlopige aangifte

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Onderscheid in aangiftetermijn onwettig – discriminerend

HOOFDSTUK 5 - Vormgebreken aan de aangifte

HOOFDSTUK 6 - Taal van de aangifte

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 7 - Bindende kracht van de aangifte – jaarrekening

HOOFDSTUK 8 - Aangifte = bewijs van het belastbare feit

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 8 - Identificatie van de belastingplichtige – fiscaal identificatienummer

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 9 - Dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de belastingplichtigen en bepaalde derden

HOOFDSTUK 10 - Aanvullende informatie te verschaffen bij de aangifte (buitenlandse rekeningen, levensverzekeringen, juridische constructies (aangifte pb en CAP) en crowdfundingleningen)

HOOFDSTUK 11 - Aangifte van betalingen aan belastingparadijzen door vennootschappen (275 F)

HOOFDSTUK 12 - Aangifte van CFC-winsten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 13 - UBO-register (‘Ultimate Beneficial Owner Register’) (uiteindelijk gerechtigde)

1. Algemeen – werking UBO-register

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Raadpleging van het UBO-register door de FOD Financiën

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 14 - DAC 6: Aanvullende rapporteringsverplichtingen voor intermediairs of relevante belastingplichtigen inzake grensoverschrijdende constructies (‘mandatory disclosure rules’)

1. Inleiding – situering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Begripsomschrijvingen

3. Personeel toepassingsgebied (wie moet melden)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Materieel toepassingsgebied – welke constructies

5. De verplichting

6. Formaliteiten – formulier

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Voorleggingsplicht van stukken in verband met meldingsplicht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Vorderen van informatie van intermediairs

De Administratie heeft het recht om informatie te vorderen van intermediairs in verband met de hier bedoelde meldingsplicht.

Voor meer, zie [1. Vorderen van inlichtingen van derden \(artikel 322 tot 324 WIB 92\)](#).

9. Automatische uitwisseling van informatie met betrekking tot grensoverschrijdende constructies

België is ertoe gehouden de informatie met betrekking tot grensoverschrijdende constructies met ander lidstaten uit te wisselen.

Voor meer, zie [1. Vorderen van inlichtingen van derden \(artikel 322 tot 324 WIB 92\)](#).

10. Sanctionering

Er is voorzien in een bijzondere schaal inzake de administratieve boete die kan worden opgelegd bij een overtreding van de bepalingen van het WIB 92 met betrekking tot de aangifteplicht van grensoverschrijdende constructies.

Voor meer, zie [4.3.8. Schaal bij overtreding inzake meldingsplicht van grensoverschrijdende fiscale constructies \(DAC 6\)](#).

HOOFDSTUK 15 - DAC 7: rapporteringsverplichting in hoofde van exploitanten van een digitaal samenwerkingsplatform (elektronisch deelplatform)

1. Inleiding

Op 22.03.2021 heeft de Europese Raad nieuwe regels aangenomen die een verplichting invoeren in hoofde van ‘digitale platformexploitanten’ om bepaalde informatie te verstrekken aan de lidstaten. Die gegevens zullen vervolgens automatisch worden uitgewisseld tussen de betrokken lidstaten (*Richtlijn 2021/514, of ‘DAC7’, tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen; Pb.L. 25.03.2021, afl. 104, 1-26*).

Op grond van deze DAC7-Richtlijn zullen platformexploitanten, ongeacht of het platform zich in de EU bevindt of daarbuiten, inkomsten moeten rapporteren die door verkopers en dienstverleners via het digitaal platform worden behaald.

Aanvankelijk werd deze verplichting opgenomen in het intern recht in [artikel 321quater WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Wet van 20.12.2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijdende bepalingen – BS 30.12.2020.

Artikel 321quater WIB 92 werd gewijzigd en andere bepalingen werden ingevoerd door de Wet van 21.12.2022 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22.03.2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (DAC 7).

Inwerkingtreding

De in paragraaf 1, eerste lid, 2° en paragraaf 2 bedoelde documenten worden uiterlijk op 31 maart 2022 voor het eerst toegezonden aan de gebruiker van het platform en aan de belastingadministratie ([artikel 321quater, § 5 WIB 92, zoals ingevoegd door voormelde Wet van 20.12.2020](#)).

Op de inkomsten bedoeld in [artikel 90, eerste lid, 1° bis WIB 92](#) (inkomsten uit de deeleconomie, nvdr) die worden betaald of toegekend vanaf 01.01.2021 voor diensten die vóór die datum zijn geleverd, zijn dezelfde bepalingen van toepassing als op de inkomsten die vanaf 01.01.2021 worden betaald of toegekend en betrekking hebben op diensten die vanaf diezelfde datum zijn geleverd (*artikel 17 van voormelde wet van 20.12.2020*).

De artikelen 12 tot 14 en 17 treden in werking op 01.01.2021 en zijn van toepassing op de inkomsten die worden betaald of toegekend vanaf 01.01.2021 (*artikel 18, eerste lid, van voormelde wet van 20.12.2020*).

De artikelen 15 en 16 treden buiten werking op de dag waarop de richtlijn over administratieve samenwerking op belastinggebied in ons intern recht in werking treedt (*artikel 17, tweede lid van voormelde wet van 20.12.2020*).

Inwerkingtreding van de wet van 21.12.2022

[Artikel 321quater WIB 92](#), ingevoegd door artikel 15 van de Wet houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen van 20 december 2020, zoals deze bestond alvorens vervangen geworden te zijn door artikel 4 van de huidige wet, blijft van toepassing tot en met 31 maart 2023 (artikel 17 van de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7).

Administratieve commentaar

Voor een administratieve commentaar, zie de FAQ van 14.01.2022 omtrent de plichten van de exploitanten van een digitaal samenwerkingsplatform – artikel 321quater WIB 92, besproken door DE BRABANTER, V. en VAN HULLE, G., ‘FAQ over de

Digitaal platform voor opslag cryptomunten niet geïmplementeerd

In de rechtsleer wordt opgemerkt dat digitale platformen voor de opslag van cryptomunten niet onder de rapporteringsverplichting vallen. De gebruikers zijn immers geen 'verkopers' in de zin van DAC 7 (*O. Willez en C. Watteyne, 'Régime fiscal des crypto-monnaies : obligations déclaratives et imposition des investisseurs privés', RGF 2021.5, 13*). Als een belastingplichtige dus geld aanhoudt in crypto-activa is het platform dat portefeuillediensten voor hem verricht niet verplicht de bedragen of winsten bij de fiscus aan te geven (*HELAUT, J., 'De fiscale behandeling van crypto-assets: recente ontwikkelingen', Fisc.Act. nr. 2022/08, p. 3-8*).

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie:

- OTTO, M., 'DAC7: rapportageverplichting in hoofde van digitale platformexploitanten', *Fiscoloog* 2021, nr. 1701, p. 1;
- VERSTRAETE, H. en LAWSON, E., Hoeveel reiken informatieverplichtingen voor platformexploitanten?', *Fiscoloog* 2022, nr. 1762, p. 1.

2. Terminologie

Een lijst met definities van termen is terug te vinden in [artikel 321quater WIB 92](#), zoals vervangen door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7.

3. Te verzamelen inlichtingen door rapporterende platformexploitant

De te verzamelen inlichtingen door de rapporterende platformexploitant, omschreven in [artikel 321quater, 4° WIB 92](#), zijn vermeld in [artikel 321quinquies WIB 92](#), ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7.

4. Timing opgelegd aan de rapporterende platformexploitant

De timing die wordt opgelegd aan de rapporterende platformexploitant is opgenomen in [artikel 321sexies WIB 92](#), ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7.

5. Registratie van de rapporterende platformexploitant

De modaliteiten in verband met de registratie van de rapporterende platformexploitant zijn opgenomen in [artikel 321septies WIB 92](#), ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7.

6. Sancties voor onwillige verkoper

Indien een verkoper de rapporterende platformexploitant niet de inlichtingen verstrekt zoals vereist in [artikel 321quinquies](#), § 1, na twee aanmaningen die zijn gedaan na het eerste verzoek dat door de rapporterende platformexploitant is verzonden, maar niet vóór het verstrijken van een termijn van zestig dagen, sluit de rapporterende platformexploitant de rekening van de verkoper af en voorkomt hij dat die verkoper zich opnieuw zou registreren op het platform of houdt hij de betaling in van de tegenprestatie die bedoeld is voor de verkoper, zolang de verkoper de gevraagde inlichtingen niet heeft verstrekt ([artikel 321octies WIB 92](#), ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7).

7. Formaliteiten – modellen

De bevoegdheden van de Koning worden opgesomd in [artikel 321nonies WIB 92](#), ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7.

8. Bewaartermijn van de verzamelde gegevens

8.1. In hoofde van de rapporterende platformexploitanten

De rapporterende platformexploitanten bewaren de in [artikel 321quinquies](#), § 9 bedoelde registers en de overeenkomstig de artikelen 321quinquies en [321sexies](#) verkregen en verstrekte persoonsgegevens gedurende de bewaartermijn van de boeken en documenten vastgesteld in de artikelen 315 en 315bis. De gegevens worden ook na die periode bewaard als dit noodzakelijk is voor de behandeling van een geschil ([artikel 321decies, eerste lid WIB 92](#), ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7).

Wanneer een verkoper bij het verstrijken van de rapportageperiode wordt beschouwd als uitgesloten, worden de gegevens die enkel bestemd waren ter mededeling van de Belgische bevoegde autoriteit niet langer dan 36 maanden bewaard door de platformexploitant ([artikel 321decies, derde lid WIB 92, ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7](#)).

8.2. In hoofde van de Administratie

De Administratie bewaart de persoonsgegevens die haar zijn verstrekt overeenkomstig [artikel 321sexies](#) voor de periode waarin zij, krachtens de artikelen 333 en 354, de belasting kan vestigen en onderzoeken kan instellen. Deze gegevens worden ook na deze periode bewaard indien dit noodzakelijk is voor de behandeling van een geschil ([artikel 321decies, tweede lid WIB 92, ingevoegd door de wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7](#)).

9. Sancties bij overtredingen

9.1. Administratieve boete (artikel 445 WIB 92)

De wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7 voorziet in specifieke boetes voor overtredingen met betrekking tot de rapporterende platformexploitanten (*cf.* [artikel 445, § 6 WIB 92](#)).

Voor meer hieromtrent, zie [Deel 6, 4.3. Tarieven – schalen](#).

9.2. Verbod voor platformexploitant om diensten aan te bieden op het grondgebied van België

De wet van 21.12.2022 tot omzetting van DAC 7 voorziet in bepaalde omstandigheden in een verbod voor de platformexploitant om diensten aan te bieden op het grondgebied van België (*cf.* [artikel 448/1 WIB 92](#)).

Voor meer hieromtrent, zie Deel 6, [HOOFDSTUK 1 Tegenover de belastingplichtige](#).

HOOFDSTUK 16 - Aangifteverplichting in kader van CRS ('common reporting standard')

Financiële instellingen in CRS-landen, waaronder België, worden verplicht om financiële informatie aan te leveren in verband met de cliënten.

Voor meer hieromtrent, zie de Gids Procedure, [4.2. Internationaal](#).

HOOFDSTUK 17 - Elektronisch dossier – bewijskracht van de elektronische documenten

1. Opslag op elektronisch platform

Elk bericht dat door de belastingplichtige of door een andere persoon wordt verzonden onder gesloten omslag aan de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van de toepassing van de wetgeving inzake de inkomstenbelastingen, de bijzondere wetsbepalingen in het kader van de inkomstenbelastingen of de besluiten genomen ter uitvoering ervan, wordt door de administratie die de inkomstenbelastingen vestigt, gereproduceerd, geregistreerd en bewaard volgens een informatica- of telegeleidingstechniek ([artikel 339/1, § 1, eerste lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 21.01.2022 houdende diverse fiscale bepalingen – B.S. 28.01.2022).

2. Bewijskracht elektronisch opgeslagen document

Het aldus gedigitaliseerd beeld van het bericht verzonden aan de Federale Overheidsdienst Financiën, verkregen door middel van een informatica- of telegeleidingstechniek heeft, voor de toepassing van de bepalingen van dit Wetboek, de bijzondere wetsbepalingen in het kader van de inkomstenbelastingen of de besluiten genomen ter uitvoering ervan, bewijskracht voor zover het de getrouwe en duurzame kopie is van het geschrift waarvan het afkomstig is en het voorzien is van een geavanceerd elektronisch zegel dat aan de in artikel 36 van de Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23.07.2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van richtlijn 1999/93/EG vermelde eisen voldoet ([artikel 339/1, § 1, tweede lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten (BS 10.02.2021); § 1 van artikel 339/1 treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand volgend op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad).

3. Vernietiging papieren documenten

In dat geval is de vernietiging van het papieren origineel toegestaan. De Koning bepaalt welke papieren documenten bewaard moeten worden, ook na digitalisering ([artikel 339/1, § 1, derde lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten (BS 10.02.2021); § 1 van artikel 339/1 treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand volgend op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad).

4. Elektronische generatie documenten

Elk bericht verzonden in het kader van de toepassing van de bepalingen van dit Wetboek, de bijzondere wetsbepalingen in het kader van de inkomstenbelastingen of de besluiten genomen ter uitvoering ervan, door de Administratie bevoegd voor de vestiging van de inkomstenbelastingen aan de belastingplichtige of een andere persoon, wordt gegenereerd langs elektronische weg en ter beschikking gesteld op het in artikel 304^{ter}, tweede lid, bedoelde beveiligd elektronisch platform ([artikel 339/1, § 2, eerste lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten (BS 10.02.2021)).

5. Materialisatie elektronisch document

Wanneer de Federale Overheidsdienst Financiën, in toepassing van artikel 304^{quinquies}, § 2, met de belastingplichtige of met een andere persoon langs de papieren weg moet communiceren, heeft elke materialisatie van een bericht in het kader van de toepassing van de bepalingen van dit Wetboek, de bijzondere wetsbepalingen in het kader van de inkomstenbelastingen of de besluiten genomen ter uitvoering ervan, door de Administratie verzonden onder gesloten omslag, dezelfde bewijskracht als het elektronische origineel voor zover deze materialisatie de unieke referentie bevat van een geavanceerd elektronisch zegel dat voldoet aan de eisen bedoeld in paragraaf 1, tweede lid. Elke materialisatie onder gesloten omslag stemt overeen met de inhoud van het elektronisch origineel van het bericht bewaard op het beveiligd platform ([artikel 339/1, § 2, tweede lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten (BS 10.02.2021)).

HOOFDSTUK 18 - Hoe indienen?

1. Personenbelasting

Er bestaan twee mogelijkheden om de aangifte pb in te dienen:

- via TOW: aangifte via internet (zowel Deel 1 als Deel 1 en Deel 2 van de aangifte pb);
- op de traditionele methode via het papieren aangifteformulier.

1.1. Papieren aangifte

De aangifte wordt gedaan op een formulier waarvan het model door de koning wordt vastgesteld en dat wordt uitgereikt door de door de koning aangewezen dienst ([artikel 307, § 1 WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Programmawet van 25.12.2017 – BS 29.12.2017).

De aangiften bedoeld in artikel 305 WIB 92 worden uitgereikt door de dienst die daartoe is aangewezen door de administrateur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen ([artikel 127/0 KB/WIB 92](#)).

De papieren aangifte in de personenbelasting is het document 276.1.

De aangifte bestaat uit een Deel 1 en Deel 2, een door de belastingplichtige te bewaren afschrift en een toelichting.

Deel 1 van de aangifte is bestemd voor alle rijksinwoners.

Deel 2 van de aangifte is enkel bestemd voor rijksinwoners met (aan te geven) roerende inkomsten, diverse inkomsten, bezoldigingen van bedrijfsleider, winsten of baten, bezoldigingen van meewerkende partners of winsten of baten van een vorige beroepswerkzaamheid.

1.2. Invullen aangifte door Administratie – ambtenaar

1.2.1. Principe

Belastingplichtigen kunnen zich bij het elektronisch indienen van hun aangifte laten bijstaan door een ambtenaar.

In het KB tot vastlegging van het model van het aangifteformulier inzake personenbelasting wordt het wettelijk aspect hiervan geregeld.

1.2.2. Invloed op juistheid van de aangifte

Het invullen van de aangifte door de Administratie heeft geen enkele invloed op de bewijswaarde ervan.

Voorbeeld invulling aangifte door ambtenaar – geen invloed op juistheid

Er is gevonnist dat een belastingplichtige, louter op basis van het feit dat de aangiften gebeurden met de hulp van het lokale belastingkantoor, er niet van mag uitgaan dat deze aangifte correct is ([Rb. Leuven 17.02.2017, 15/2054/A](#)).

Voorbeeld Invulling aangifte door Tax-on-webambtenaar – geen ontstaan van akkoord

In dezelfde zin, het gegeven dat de aangifte op vraag van de belastingplichtige ingevuld werd door een ambtenaar van de belastingen doet geen stilzwijgend akkoord in hoofde van de Administratie ontstaan. Alleen een ambtenaar belast met het onderzoek van de fiscale toestand van de belastingplichtige kan een akkoord aangaan ([Rb. Brugge 29.03.2017, 16/1058/A](#)).

Voorbeeld Invulling aangifte door Tax-on-webambtenaar – geen ontstaan van akkoord

Er is gevonnist dat de Administratie enkel de gegevens invult die door de belastingplichtige worden meegedeeld. Deze laatste tekent de aangifte en erkent die als juist. Op het ogenblik van het invullen wordt geen standpunt ingenomen door de Administratie ([Antwerpen 23.10.2018, 2016/AR/1756](#)).

Voorbeeld Invulling aangifte door Tax-on-web ambtenaar – geen ontstaan van akkoord

Er is gevonnist dat het feit dat eiseres de aangifte ingevuld heeft door toedoen van een Tax-on-webambtenaar geen akkoord impliceert van de Fiscale administratie met de inhoud van deze aangifte ([Rb. Brugge 16.12.2015, 14/4302/A](#)).

Voorbeeld invulling aangifte – bijstand door ambtenaar – geen ontstaan van akkoord

Er is gevonnist dat de gewone bijstand van een ambtenaar bij het invullen van de aangifte van de inkomsten niet inhoudt dat de fiscale toestand, zoals deze nauwkeurig en volledig aan hem werd uitgelegd, of de aangegeven elementen werkelijk werden gecontroleerd of werden erkend als correct. Dergelijke bijstand kan geen aanleiding geven tot een gewettigd vertrouwen dat de fiscale toestand van de belastingplichtige later niet meer in vraag kan worden gesteld ([Luik 09.02.2018, 2016/RG/1246](#)).

1.2.3. Quid indien verkeerd ingevuld door ambtenaar

Er is gevonnist dat een invulling die achteraf verkeerd blijkt te zijn, geen fout of onbehoorlijk bestuur bewijst. De ambtenaar kan zich bij het invullen van de aangifte maar baseren op wat door de eiser wordt meegedeeld; bovendien wordt de aangifte ondertekend door de eiser zelf ([Rb. Brugge 29.10.2018, 17/2387/A](#)).

1.3. Bewijsstukken en bijlagen

Vooraf merken we op dat met ingang van het aanslagjaar 2009 het niet meer verplicht is bewijsstukken en bijlagen mee te sturen. Wel moeten de bewijsstukken worden bijgehouden tot het verstrijken van het zevende jaar dat volgt op het belastbaar tijdperk (artikel 315, derde lid WIB 92).

De belastingplichtige kan echter, als hij dit wenst, nog steeds de bijlagen toevoegen, ook als de aangifte ingediend werd via Tax-on-web. Daar is trouwens in de mogelijkheid voorzien om de bijlagen gebruiksvriendelijk toe te voegen. Wanneer de aangifte een controle ondergaat, zullen eventueel de niet-toegevoegde bijlagen worden opgevraagd.

In het aangifteformulier staat met ingang van aanslagjaar 2010 vermeld dat het ‘nochtans aan te bevelen is, zoals de toelichting verduidelijkt, om bepaalde stukken’ bij de aangifte te voegen. Welke stukken best worden ingediend, staat vermeld in de toelichting.

Het controlekantoor kan verzoeken de bewijsstukken voor te leggen gedurende de haar toegekende onderzoekstermijn (zie HOOFDSTUK 5 Onderzoekstermijnen). Uit een antwoord op een parlementaire vraag blijkt dat dit wil zeggen dat ‘men bereid is een kopie te sturen op vraag van een Administratie’ (Pv 24.02.2010). Dit lijkt in strijd met artikel 315 WIB 92, waaruit blijkt dat stukken zonder verplaatsing ter inzage moeten worden voorgelegd.

Voorbeeld bewaartermijn bijlagen

De bijlagen bij de aangifte m.b.t. inkomstenjaar 2009 (aanslagjaar 2010) moeten worden bijgehouden tot eind 2016. Op de aangifte is er per vak van de aangifte (zowel Deel 1 als Deel 2) een vak ‘nota’s’ voorzien. Deze pagina laat aan de belastingplichtige toe om, als dat nodig is, extra uitleg of commentaar betreffende een rubriek te geven.

Deel 1 van de aangifte pb

De bewijsstukken die door derden worden afgeleverd (o.a. attesten) en bijlagen kunnen elektronisch worden bijgevoegd. De belastingplichtigen kunnen deze stukken inscannen, omvormen in een pdf-formaat en bij de elektronische aangifte voegen. Zij moeten echter zelf over de nodige technische apparatuur beschikken. De belastingplichtigen die niet in de mogelijkheid verkeren om deze bewijsstukken elektronisch bij te voegen moeten ze zelf bijhouden en op eenvoudig verzoek van de Administratie voorleggen.

Deel 2 van de aangifte pb

Bij Deel 2 van de aangifte pb kunnen een aantal bijlagen elektronisch worden meegestuurd. Deze bijlagen kunnen in drie groepen worden onderverdeeld:

- de gestandaardiseerde officiële documenten die door de FOD Financiën op de ‘Finformsite’ (www.finform.fgov.be) ter beschikking worden gesteld;
- finform-documenten: dit zijn gestandaardiseerde documenten die in het kader van Tax-on-Web zijn ontwikkeld, maar die facultatief te gebruiken zijn;
- eigen documenten van de belastingplichtige: deze moeten steeds worden omgezet in een pdf-formaat.

In de gevallen waarin het WIB 92 of het KB/WIB 92 bepaalt dat het model van het formulier door de minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld, moet het model van het FinForm-formulier gebruikt worden (precedent nr. 703.242 van 29.02.2016, niet gepubliceerd).

De volgende officiële formulieren kunnen worden gedownload, ingevuld en bewaard:

- 204.3: waardeverminderingen voor waarschijnlijke verliezen en voorzieningen voor risico’s en kosten;
- 275K: gespreide belasting van meerwaarden op bepaalde effecten;
- 276J: belastingkrediet;
- 276K: gespreide belasting van meerwaarden;
- 276N: vrijstelling van meerwaarden op bedrijfsvoertuigen;
- 276T: vrijstelling voor bijkomend personeel;
- 276U: investeringsaftrek;
- 276W1: vrijstelling voor bijkomend personeel tewerkgesteld voor wetenschappelijk onderzoek;
- 276W2: vrijstelling voor bijkomend personeel tewerkgesteld voor de uitbouw van het technologisch potentieel van de onderneming;
- 276W3: vrijstelling voor bijkomend personeel tewerkgesteld als diensthoofd voor de uitvoer;
- 276W4: vrijstelling voor bijkomend personeel tewerkgesteld als diensthoofd van de afdeling integrale kwaliteitszorg;
- 328K: degressief af te schrijven vaste activa;
- 328L: opgave van de vaste activa waarvoor van degressieve afschrijving wordt afgezien.

Om het gebruik van de bijlagen binnen Tax-on-web aan te moedigen en te vergemakkelijken werden er voor een aantal bijlagen waarvoor geen officiële formulieren moeten worden gebruikt, eveneens gestandaardiseerde formulieren ontwikkeld. De volgende formulieren staan op de finformsite ter beschikking van de belastingplichtige:

- detail van de brutowinst / ontvangsten;
- detail van de beroepskosten;
- afschrijvingstabellen;
 - lineair stelsel;

- degressief stelsel;
- voertuigen fiscale beperking;
- schema's van:
 - overdracht van in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen;
 - overdracht van in België gelegen gebouwde onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen;
 - overdracht van een gebouw dat is opgericht op een grond die onder bezwarende titel werd verkregen.

Momenteel moeten de documenten zoals:

- eigen documenten van de belastingplichtige in verband met brutowinst, de ontvangsten en de beroepskosten;
 - balans, resultatenrekening en toelichting;
 - afschrift van de rekeningen 'kapitaal' en 'privé';
 - lijst van de debiteuren en crediteuren;
 - andere eigen documenten;
 - forfait (berekeningsblad);
- die bij Deel 2 van de aangifte pb kunnen worden gevoegd, door de belastingplichtige verplicht in een pdf-formaat worden aangemaakt.

2. Vennootschapsbelasting

2.1. Papieren aangifte

De aangifte moet worden gedaan op een formulier waarvan het model door de koning wordt vastgesteld en dat door de Administratie van de Directe Belastingen aan de belastingplichtige vennootschap jaarlijks wordt toegezonden ([artikel 307, § 1 WIB 92](#)).

Zij moet worden ingediend bij de dienst die op het formulier is vermeld ([artikel 307, § 1, in fine WIB 92](#)).

Zij moet worden ingevuld overeenkomstig de erin voorkomende aanduidingen. Zij moet worden gewaarmerkt, gedagtekend en ondertekend door een lid van de vennootschap die de vennootschap rechtsgeldig kan verbinden.

De papieren aangifte in de vennootschapsbelasting is het document 275.1.

2.2. Elektronische aangifte ('Vensoc') ('Biztax')

2.2.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2. Verplichte elektronische aangifte

2.3. Toe te voegen bescheiden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Roerende voorheffing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Bedrijfsvoorheffing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 19 - Fiscale regularisatie

1. Fiscale regularisatie tot 15.07.2013 (EBA-bis)

1.1. Situering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2. Krachtlijnen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.3. Eenmalig karakter

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.4. Ook voor vennootschappen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.5. Uitsluitingen

1.6. Tarief

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.7. Hoever teruggaan?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.8. Bijzonderheden bij de berekening van de regularisatieheffing

Vennootschapsbelasting

Inzake vennootschapsbelasting wordt qua tariefberekening gewoon het voor het betreffende aanslagjaar geldende tarief toegepast op de geregulariseerde inkomsten, zonder rekening te houden met aftrekken ([artikel 122, § 2 Programmawet 27.12.2005 – BS 30.12.2005, 2de editie](#)).

Zo wordt vermeden dat aanslagen voor andere aanslagjaren moeten worden herzien. De overdracht van verliezen of van onbenutte aftrekken naar latere aanslagjaren moet niet worden gecorrigeerd omdat er m.b.t. een voorgaand aanslagjaar een regularisatieaangifte werd gedaan.

Roerende inkomsten

Inzake roerende inkomsten in de personenbelasting wordt vastgesteld hoeveel jaar de roerende voorheffing werd ontdoken, met een maximum van 7 jaar (= aanslagtermijn in geval van belastingontduiking. Aan de hand van een rentevoet wordt geteld wat de ontdoken voorheffing is.

Voorbeeld berekening regularisatie roerende voorheffing

Met betrekking tot een kapitaal van 100.000 EUR worden gedurende 4 jaar geen roerende inkomsten aangegeven. Er wordt uitgegaan van een intrestvoet van 5%. Rekening houdend met 15% roerende voorheffing, is er in dit geval 0,75% van het kapitaal per jaar ontdoken. De verhoging met 10 procentpunten is nog eens 0,5% van het kapitaal. In dit voorbeeld kan het kapitaal geregulariseerd worden aan het tarief van 5% (1,25% maal 4).

1.9. Effecten van de regularisatie

1.9.1. Fiscale immuniteit

De regularisatieaangifte en de betaling van de heffingen heeft de fiscale immuniteit van de geregulariseerde inkomsten en verrichtingen tot gevolg ([artikel 122, § 3 Programmawet 27.12.2005 – BS 30.12.2005, 2de editie](#)).

De wet stelt dat de aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest bedoeld in artikel 124, vijfde lid niet als indicie of aanwijzing kunnen worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing ([artikel 125 Programmawet 27.12.2005 – BS 30.12.2005, 2de editie](#)). De fiscus mag dus niet ‘natrappen’.

Er is echter gevonnist dat een fiscale regularisatie een taxatie van belastingontduiking via fictieve facturen niet kan beletten. De rechtbank oordeelt dat uit het geheel van de gegevens van het dossier blijkt dat de belastingplichtige de fiscale regularisatie louter heeft aangevraagd met het oogmerk te ontkomen aan de op handen zijnde fiscale navordering. Niemand wordt gevolgd in het aanvoeren van zijn eigen geslepenheid (nemo auditur suam turpitudinem allegans). Dit principe geldt, zelfs al zou de belastingplichtige zuiver wetstechnisch gelijk hebben (Rb. Antwerpen 16.04.2012, 11/4111/A).

1.9.2. Strafrechtelijke immuniteit

De regularisatieaangifte en de betaling verlenen ook strafrechtelijke immuniteit voor fiscale misdrijven (WIB, W. Btw, W.Succ., W.Reg. en WZGT en de witwasmisdrijven van artikel 505 van het Sw., in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen of op de vervangingsgoederen en inkomsten ([artikel 127 Programmawet 27.12.2005 – BS 30.12.2005, 2de editie](#)).

Ook de mededaders en medeplichtigen verkrijgen immuniteit door de regularisatieaangifte van de aangever. Wat betreft een onderdeel van het witwasmisdrijf van artikel 505 van het Sw. krijgt ook de financiële instelling,

verzekeringsonderneming of beleggingsvennootschap die tussenkomt in de regularisatieprocedure, of die sommen of waarden ontvangt of beheert die zijn geregulariseerd, strafrechtelijke immunititeit.

1.10. Regularisatie bij fiscaal transparante buitenlandse structuren

Wanneer tegoeden worden aangehouden door een fiscaal transparante buitenlandse structuur voor rekening van uiteindelijk gerechtigden ('beneficial owners'), is een fiscale regularisatie mogelijk in hoofde van die laatste personen, waardoor de aangehouden tegoeden in hun hoofde kunnen worden geregulariseerd.

In de drie hierna vermelde situaties aanvaardt het Contactpunt regularisatie:

1. de tegoeden worden aangehouden door een Nederlandse Stichting-Administratiekantoor, of een gelijkaardig vehikel, op voorwaarde dat er (in de administratievoorwaarden) een onmiddellijke doorstortingsverplichting is van de inkomsten naar de certificaathouder;
2. voor fiduciaire bankdeposito's waarbij de aangever op elk moment en op eerste verzoek kan beschikken over de tegoeden;
3. als de financiële instelling een attest aflevert waaruit onbetwistbaar blijkt dat de gelden worden beheerd voor de aangever als economisch rechthebbende en dat deze laatste er alleen over kan beslissen. Het voormelde 'attest' moet bevestigen
 - dat de belegde sommen worden beheerd voor rekening van de aangever;
 - dat de aangever de enige en uiteindelijke gerechtigde is van de opbrengsten,
 - dat de aangever op het eerste verzoek kan beschikken over het actief (kapitaal en inkomsten)¹.

Het systeem van fictieve, retroactief doorgevoerde liquidaties van niet transparante structuren zou niet meer worden aanvaard.

Het attest waaruit 'fiscale transparantie' blijkt, mag worden ondertekend door diegene die de regularisatieaanvraag doet.

Voor een uitgebreide bespreking van deze fiscale transparantie sui generis in de rechtsleer, zie VAN KEIRSBICLK, M., Fiscale Koerier 2016/10, p. 661-670.

Voorbeeld fiscale regularisatie – fiscale transparantie 'sui generis'

Er is gevonnen dat de Administratie de repatriëring van tegoeden van de buitenlandse structuur niet meer als een dividend kan belasten wanneer zij de buitenlandse structuur voordien in het kader van een spontane regularisatie als fiscaal transparant heeft behandeld (op basis van simulatie), op straffe van schending van het rechtszekerheidsbeginsel (lees: door de schending van een akkoord omtrent het gesimuleerd en dus onbestaand karakter van de structuur) (Brussel 21.01.2016, 2014/AR/110, besproken door SEGIER, S., 'Regulariseren, prima, maar dan?', Fiscalnet, Wekelijkse Analyses van 09.07.2016; VERACHTERT, G., 'Geveinsde structuur kan geen belastbaar dividend uitkeren', Fisc. Act. 2017/21, p. 4-10).

¹ G. Goyvaerts, 'Fiscale regularisatie voor buitenlandse "structuurgebonden" vermogens', TFR 2007, nr. 314, 52.

1.11. Procedure – contactcel regularisaties

1.11.1. Aanvraag

Fiscale regularisaties moeten gebeuren bij de Rulingdienst, bij het 'contactpunt regularisaties' (www.ruling.be) (artikel 124 Programmawet 27.12.2005 – BS 30.12.2005, 2de editie).

Dienst Voorafgaande Beslissingen – Contactpunt regularisaties

Wetstraat 24

1000 Brussel

Tel.: 02/579.38.00

Fax: 02/579.51.01

E-mail: <mailto:reception.dvbsda@minfin.fed.be>

De aangever of zijn gemachtigde worden binnen de 30 dagen schriftelijk op de hoogte gebracht van de ontvankelijkheid van de aangifte en van het verschuldigde bedrag van de heffing.

De betaling moet uitgevoerd worden binnen de 15 dagen na de verzending van die brief.

Na ontvangst van de betaling van de verschuldigde heffing reikt het Contactpunt Regularisaties een regularisatieattest uit.

Het regularisatieaangifteattest geldt als een bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges en ten overstaan van elke openbare dienst.

Als de regularisatieaangifte beroepsinkomsten of btw-handelingen betreft, wordt een afschrift van het afgeleverde attest toegezonden aan de plaatselijke taxatiedienst waaronder de aangever ressorteert. Bovendien maakt het Contactpunt Regularisaties om de zes maanden een lijst op voor de Cel voor Financiële Informatieverwerking.

Als de regularisatieaangifte andere inkomsten betreft, verbiedt de wet de communicatie aan andere diensten van de FOD Financiën. De gewone regels inzake beroepsgeheim gelden ook voor de ambtenaren en personeelsleden van het Contactpunt Regularisaties.

1.11.2. Verhaalmogelijkheid

In geval van een weigering tot regularisatie, of bij niet-akkoord over het bedrag (zie [1.6. Tarief](#)) kan de regularisatie worden betwist voor de rechtbank van eerste aanleg. Het betreft immers een geschil over de toepassing van een belastingwet, waarvoor de rechtbank van eerste aanleg bevoegd is (*artikel 569, lid 1, 32° Ger.W.*).

Voorbeeld regularisatieheffing – geen geschil betreffende toepassing belastingwet

Het Hof van Cassatie is van oordeel dat geschillen over een regularisatieheffing en de bijhorende boete geen geschillen zijn over de toepassing van een belastingwet. Het gaat te dezen niet om een geschil betreffende een sui generis regularisatieheffing, zodat de artikelen 378 en 379 WIB 92 niet van toepassing zijn. In casu was dit van belang omdat het tot gevolg had dat het cassatieberoep niet ontvankelijk is omdat het niet werd ondertekend door een advocaat bij het Hof van Cassatie ([Cass., 25.06.2021, F.18.0083.N](#), besproken door VAN DYCK, J., 'Geschil inzake regularisatieheffing is geen geschil inzake 'belastingen', Fiscoloog 2021, nr. 1712, p. 10; DEDAIN, F., 'De zeer strikte interpretatie van het begrip "geschil betreffende de toepassing van een belastingwet" door het Hof van Cassatie', Taxwin, Fiscanalyses van 24.09.2021).

1.11.3. Geen controlebevoegdheid

Enigszins verrassend stelt de minister in antwoord op een pv dat het contactpunt regularisaties geen controlebevoegdheid heeft en dat het zijn taak is de heffing te berekenen op grond van de gegevens die de aanvrager doorgeeft ([Mondelinge pv nr. 17564 van mevrouw Meyrem Almaci en nr. 17868 van de heer Georges Gilkinet d.d. 15.05.2013](#)).

Naar verluidt zou het een eigen interpretatie van de Rulingdienst zijn om de anonimiteit voor de overige inkomsten te garanderen. Immers, als ze zouden onderzoeken, dan moeten ze ook vragen stellen aan de lokale controleur en die zo op de hoogte stellen van het feit dat 'zijn' belastingplichtige een regularisatieaangifte heeft ingediend.

2. Fiscale regularisatie tussen 15.07.2013 en 31.12.2013 (EBA-ter)

2.1. Ten geleide

Vanaf 15.07.2013 geldt een gewijzigde (strengere) versie van de tot die datum van toepassing zijnde regeling, met een uitbreiding naar ernstige en georganiseerde fiscale fraude, ingevoerd door de Wet van 11.07.2013 – BS 12.07.2013, derde editie, tot wijziging van de artikelen 121 tot 127 van de Programmawet van 27.12.2005.

Daar waar de Programmawet van 2005 de EBA-bis kan worden genoemd, zou de gewijzigde Programmawet EBA-ter kunnen worden genoemd.

Vanaf 01.01.2014 zal er geen mogelijkheid meer zijn om nog langer een fiscale regularisatieaangifte in te dienen en dit betekent dan ook de facto het einde van de fiscale regularisatie.

Over de fiscale regularisatie tussen 15.07.2013 en 31.12.2013, zie DE MEULENAER, S., 'De fiscale regularisatie 'revisited'. Over regulariseren tussen 15 juli en 31 december 2013', AFT 2013/10, p. 18.

Ongeveer anderhalve maand voor het verstrijken van de deadline, heeft het Contactpunt Regularisaties een lijst van frequently asked questions (FAQ) gepubliceerd bij de nieuwe fiscale (en sociale) regularisatieronde (de lijst kan worden geraadpleegd op de website van de Rulingcommissie waartoe het Contactpunt behoort; www.ruling.be). Voor een bespreking van deze lijst, zie BUYSSE, C., 'Nieuwe fiscale regularisatieronde: aangifte 'ten bezwarende titel' kan', Fiscoloog nr. 1361, p. 11) 2013.

2.2. Gecoördineerde wettekst

Na de wijziging door de Wet van 11.07.2013 zijn dit de gecoördineerde artikelen 121 tot 127 van de Programmawet van 27.12.2005 (EBA-ter) (wijzigingen gecursiveerd).

Artikel 121. Voor de toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk verstaat men:

1. onder 'regularisatie-aangifte': de aangifte bij de Federale Overheidsdienst Financiën van sommen, waarden, kapitalen en inkomsten met het oog op het verkrijgen van een regularisatie-atteest mits het normaal verschuldigde belastingtarief wordt betaald;
2. onder 'geregulariseerde overige inkomsten': de sommen, waarden en inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte ingediend bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën ingerichte Contactpunt regularisaties, die wordt verricht door een natuurlijke persoon, waarbij deze persoon aantoont dat zij in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen een andere aard hebben dan deze van beroepsinkomsten;
3. onder 'geregulariseerde beroepsinkomsten': de sommen, waarden en inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die wordt verricht bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties, door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon wanneer deze niet kan aantonen dat deze inkomsten in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen een andere aard hebben dan beroepsinkomsten;
4. onder 'geregulariseerde btw-handelingen': de in artikel 51 van het Btw-Wetboek vermelde aan btw onderworpen handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die wordt verricht bij het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon;
5. onder 'aangever': de natuurlijke persoon of de rechtspersoon die overgaat tot het indienen van een regularisatieaangifte hetzij in persoon hetzij door bemiddeling van een gemachtigde.

Met 'natuurlijke personen' worden bedoeld de op grond van artikel 3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 aan de personenbelasting onderworpen rijksinwoners en de op grond van artikel 227, 1°, van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen niet-rijksinwoners.

Met 'rechtspersonen' worden bedoeld de op grond van artikel 179 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschappen, de burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid bedoeld in artikel 29 van hetzelfde Wetboek, de rechtspersonen onderworpen aan de belasting van rechtspersonen op grond van artikel 220 van hetzelfde Wetboek, en de op grond van artikel 227 van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen buitenlandse belastingplichtigen;

1. onder 'gemachtigde': een in de artikelen 2 en 3 van de Wet van 11.01.1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, beoogde persoon en onderneming;
2. onder 'heffingen': het totaalbedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde belasting;
3. onder 'fiscaal verjaarde kapitalen': de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naargelang het geval, bedoeld in de artikelen 354 of 358, § 1, 1° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, of de artikelen 81, 81bis, of 83 van het Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde, of de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der Successierechten, of de artikelen 214, 216, 2171 en 2172 of 218 van het Wetboek der Registratie-, hypotheek- en griffierechten, of de artikelen 2028 of 2029 van het Wetboek Diverse rechten en taksen, geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte en in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend.

Artikel 122. § 1. De fiscaal niet verjaarde geregulariseerde overige inkomsten vermeld onder artikel 121, 2°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk worden onderworpen aan:

1. hun normale belastingtarief als de regularisatieaangifte ten laatste op 30.06.2006 wordt ingediend;
2. hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 5 percentpunten als de regularisatieaangifte vanaf 01.07.2006 en ten laatste op 31.12.2006 wordt ingediend;
3. hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 10 percentpunten als de regularisatieaangifte wordt ingediend vanaf 01.01.2007 en ten laatste op 14.07.2013;
4. hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 15 percentpunten wanneer de regularisatieaangifte wordt ingediend vanaf 15.07.2013 en ten laatste op 31.12.2013 en voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is.

§ 2. De fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit artikel worden onderworpen aan hun normale belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen verhoogd met een boete van 15 percentpunten en in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting of de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting, voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is.

§ 3. In geval van een fiscaal niet-verjaarde regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, heeft de betaling van de in dit artikel bepaalde heffingen tot gevolg dat de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde overige inkomsten en de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten die deze heffingen hebben ondergaan voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan de inkomstenbelasting zoals bepaald in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, met inbegrip van de daarin vermelde belastingverhogingen, nalatigheidsintresten en boetes, noch aan de door artikel 9 van de Wet van 31.12.2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, voorziene belastingverhoging van 100 percent.

Als fiscaal niet verjaarde beroepsinkomsten ten onrechte als fiscaal niet verjaarde geregulariseerde overige inkomsten aan de heffing werden onderworpen, verhindert dat niet dat een nieuwe taxatie als fiscaal niet verjaarde beroepsinkomsten plaatsvindt.

§ 4. Voor zover artikel 122/1 niet van toepassing is, worden de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde btw-handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit artikel, onderworpen aan de btw aan het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichtingen in het jaar waarin deze verrichtingen plaatsvonden verhoogd met een boete van 15 percentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte eveneens aanleiding geeft tot regularisatie van de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten.

In geval van een regularisatieaangifte voor geregulariseerde btw-handelingen conform de bepalingen van dit hoofdstuk, heeft de betaling van de in het vorige lid bedoelde btw-heffing tot gevolg dat deze verrichtingen voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan enige btw-heffing, noch aan enige bijkomende sanctie, boete of bijkomende heffing van enige aard voorzien in het Btw-Wetboek.

Artikel 122/1. § 1. Fiscaal verjaarde kapitalen die afkomstig zijn van de fiscale misdrijven bedoeld in artikel 127, § 1, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 percentpunten op het kapitaal.

Fiscaal verjaarde kapitalen onder de vorm van levensverzekeringen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing met een tarief van 35 percentpunten op het kapitaal.

§ 2. Fiscaal niet-verjaarde geregulariseerde inkomsten die afkomstig zijn van ernstige en georganiseerde fiscale fraude waarbij bijzonder ingewikkelde mechanismen of procédés van internationale omvang worden aangewend, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan:

1. voor zover het de geregulariseerde overige inkomsten vermeld onder artikel 121, 2°, betreft, hun normale belastingtarief verhoogd met een boete van 20 percentpunten;
2. voor zover het de geregulariseerde beroepsinkomsten vermeld onder artikel 121, 3°, betreft, hun normale belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen verhoogd met een boete van 20 percentpunten en in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting of de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting;
3. voor zover het de geregulariseerde btw-handelingen als bedoeld in artikel 121, 4°, betreft, het tarief van toepassing met betrekking tot de geregulariseerde verrichtingen in het jaar waarin deze verrichtingen plaatsvonden verhoogd met een boete van 20 percentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte eveneens aanleiding geeft tot regularisatie van de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde beroepsinkomsten.

§ 3. In geval van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van § 2, heeft de betaling van de in dit artikel bepaalde heffingen tot gevolg dat de geregulariseerde overige inkomsten en de geregulariseerde beroepsinkomsten die deze heffingen hebben ondergaan voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan de inkomstenbelasting zoals bepaald in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, met inbegrip van de daarin vermelde belastingverhogingen, nalatigheidsintresten en boetes, noch aan de door artikel 9 van de Wet van 31.12.2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte, voorziene belastingverhoging van 100 percent.

Als beroepsinkomsten ten onrechte als geregulariseerde overige inkomsten aan de heffing werden onderworpen, verhindert dat niet dat een nieuwe taxatie als beroepsinkomsten plaatsvindt.

In geval van een regularisatieaangifte voor geregulariseerde btw-handelingen conform de bepalingen van dit artikel, heeft de betaling van de in § 2 bedoelde btw-heffing tot gevolg dat deze verrichtingen voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan enige btw-heffing, noch aan enige bijkomende sanctie, boete of bijkomende heffing van enige aard voorzien in het Btw-Wetboek.

Artikel 123. Noch de regularisatieaangifte, noch de betaling van de heffingen, noch het regularisatieattest bedoeld in de huidige wet, hebben uitwerking:

1. als de geregulariseerde inkomsten het voorwerp hebben uitgemaakt van een van de misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, behoudens wanneer deze inkomsten uitsluitend zijn verkregen uit de misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73bis van het Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der Successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der Registratie, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek Diverse rechten en taksen;
 2. als de geregulariseerde inkomsten voortkomen uit een misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3 van de Wet van 11.01.1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme met uitzondering van het misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, 1°, 11de streepje van dezelfde wet, het misdrijf ‘misbruik van vennootschapsgoederen’ en het misdrijf ‘misbruik van vertrouwen’, voor zover geregulariseerd wordt overeenkomstig artikel 122/1;
als voor de indiening van de regularisatieaangifte de aangever door een Belgische belastingadministratie, een sociale zekerheidsinstelling of een Belgische sociale inspectiedienst, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdaaden;
- als ten behoeve van dezelfde aangever of btw-plichtige al een regularisatieaangifte werd ingediend in de periode vanaf 15.07.2013 tot en met 31.12.2013.

Artikel 124. Met het oog op het ontvangen van de regularisatieaangiften wordt door de koning binnen de Federale Overheidsdienst Financiën een ‘Contactpunt regularisaties’ opgericht.

De regularisatieaangifte wordt bij het ‘Contactpunt regularisaties’ ingediend door middel van een aangifteformulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld. Dit aangifteformulier vermeldt onder andere de naam van de indiener van de aangifte en in voorkomend geval de naam van zijn gemachtigde, de oorsprong en het bedrag van de aangegeven sommen en de datum van indiening van de aangifte. De onderliggende stukken kunnen worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte.

De regularisatieaangifte zal in de gevallen bedoeld in de artikelen 122 en 122/1 worden ingediend samen met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen.

Na ontvangst van de regularisatieaangifte, brengt het ‘Contactpunt regularisaties’, binnen de 30 dagen, de aangever of zijn gemachtigde schriftelijk op de hoogte van de ontvankelijkheid ervan. Het ‘Contactpunt regularisaties’ stelt in dezelfde brief het bedrag vast van de in uitvoering van dit hoofdstuk verschuldigde heffing.

De betaling van de heffing moet verricht worden binnen 15 dagen volgend op de verzendingsdatum van die brief en is definitief door de schatkist verworven.

Op het ogenblik van de ontvangst van de betaling, verzendt het ‘Contactpunt regularisaties’ aan de aangever of zijn gemachtigde, een regularisatieattest waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld en dat onder andere bevat: de naam van de aangever en in voorkomend geval van zijn gemachtigde, het bedrag van de heffing, het bedrag van de geregulariseerde sommen, waarden en inkomsten.

Zodra het regularisatieattest aan de aangever of zijn gemachtigde wordt verzonden, brengt het ‘Contactpunt regularisaties’ de Cel voor financiële informatieverwerking opgericht door de voormelde Wet van 11.01.1993 op de hoogte van de regularisatie die wordt gesloten en bezorgt het een kopie van het regularisatieattest en de gegevens bepaald in het derde lid met uitzondering van het fraudeschema.

De aangiften die bij het ‘Contactpunt regularisaties’ worden verricht, worden door dit contactpunt genummerd en bijgehouden. Een afschrift van elk regularisatieattest dat sommen, waarden en inkomsten betreft die onderworpen zijn aan de heffing bedoeld in artikel 122, §§ 2 en 4, wordt toegezonden aan de plaatselijke taxatiedienst waarvan de aanvrager afhangt en wordt aan zijn fiscaal dossier toegevoegd. Het ‘Contactpunt regularisaties’ houdt bovendien een lijst bij van de afgeleverde regularisatieattesten met vermelding van het nummer van de regularisatieaangifte.

De ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het ‘Contactpunt regularisaties’ zijn gehouden tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 337 WIB 92.

Voor de aangiften waarvan de attesten niet worden doorgezonden aan de lokale taxatiedienst, mogen zij de naar aanleiding van de regularisatieaangifte verkregen inlichtingen bovendien niet bekend maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Artikel 125. De aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest bedoeld in artikel 124, zesde lid, kunnen niet als indicie of aanwijzing worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing.

Artikel 126. Binnen de grenzen gesteld door de artikelen 122, § 3 en 123, kan een regularisatieattest gebruikt worden als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscollèges, evenals tegenover elke openbare dienst.

Artikel 127. § 1. Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73bis van het Wetboek van de Belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 133 en 133bis van het Wetboek der Successierechten, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der Registratie, hypotheek- en griffierechten, in de artikelen 207/1 en 207bis van het Wetboek Diverse rechten en taksen, of aan misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld, of op de inkomsten uit de belegde voordelen, evenals personen die mededaders of medeplichtigen zijn aan deze misdrijven in de zin van de artikelen 66 en 67 van het Strafwetboek, blijven vrijgesteld van strafvervolgung uit dien hoofde, als zij niet vóór de datum van indiening van de in artikel 121 bedoelde aangiften, het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven en als er een regularisatieaangifte werd gedaan onder de voorwaarden van deze wet en de ingevolge die regularisatieaangifte verschuldigde bedragen werden betaald.

§ 2. Voor alle misdrijven, andere dan deze bepaald in § 1, kunnen de in § 1 bedoelde personen nog steeds het voorwerp uitmaken van strafvervolgung.

Personen die zich schuldig hebben gemaakt aan de misdrijven voorzien in de artikelen 193 tot 197, 491 en 492bis en 489 tot 490bis van het Strafwetboek, artikel 16 van de Wet van 17.07.1975 met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen, artikel 12 van het koninklijk besluit van 05.10.2006 houdende maatregelen ter controle van het grensoverschrijdend verkeer van liquide middelen, de verschillende strafbepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, en die werden begaan met het oog op het plegen van of het vergemakkelijken van de in § 1 bedoelde misdrijven of die het gevolg zijn van de in § 1 bedoelde misdrijven, blijven voor deze misdrijven vrij van straf, als ze vóór de datum van indiening van de in dit hoofdstuk bedoelde regularisatieaangifte niet het voorwerp hebben uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven, als ze een regularisatieaangifte hebben ingediend onder de voorwaarden van deze wet en als ze de in dit hoofdstuk bepaalde heffingen correct hebben betaald.

De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op mededaders en medeplichtigen die geen regularisatieaangifte hebben ingediend.

De bovenstaande bepalingen doen geen afbreuk aan de rechten van derden.

§ 3. De leden van het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties en de leden van haar personeel, alsook de andere ambtenaren die bij haar gedetacheerd zijn, hebben geen mededelingsplicht zoals bedoeld in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering.

De bedragen die overeenkomstig hoofdstuk VI/1 van de Programmawet van 27.12.2005 zijn geheven worden niet aangemerkt als beroepskosten voor de toepassing van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

Deze wet treedt in werking op 15.07.2013 behalve artikel 7, dat in werking treedt op 01.01.2014.

De regularisatieaangiften ingediend voor 15.07.2013 zullen behandeld worden volgens de bepalingen van de Programmawet van 27.12.2005 zoals die luiden alvorens te zijn gewijzigd of opgeheven door de huidige wet.

2.3. Hogere tarieven

Het tarief van de verhoging voor de ‘geregulariseerde overige inkomsten’ (10 procentpunten voor de aangiften ingediend na 01.01.2007) stijgt vanaf 15.07.2013 tot 15 procentpunten voor de ‘gewone’ fiscale fraude en 20 procentpunten voor ‘ernstige en georganiseerde’ fiscale fraude.

Voor de ‘geregulariseerde beroepsinkomsten’ was er geen verhoging tot 15.07.2013. Vanaf 15.07.2013 is het tarief van de verhoging 15 percentpunten bij ‘gewone’ fiscale fraude en 20 percentpunten bij ‘ernstige en georganiseerde’ fiscale fraude.

Op de in de regularisatieaangifte vermelde ‘geregulariseerde beroepsinkomsten’ moet men de belasting betalen aan het normale belastingtarief van toepassing in het belastbare tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen. Deze inkomsten worden toegevoegd aan de al belaste inkomsten van het betrokken aanslagjaar.

Voor de beroepsinkomsten is uitdrukkelijk bepaald dat er rekening wordt gehouden met de aanvullende crisisbelasting en de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting.

Noch de regularisatieaangifte, noch de regularisatieheffing, noch het regularisatieattest mag als indicie of aanwijzing worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot vaststelling van de als gevolg van de aangifte verschuldigde heffing.

2.4. Afzonderlijk tarief voor fiscaal verjaarde kapitalen

Na 15.07.2013 geldt er een duidelijk regime voor fiscaal verjaarde kapitalen. Dit regime van fiscaal verjaarde kapitalen zal kunnen/moeten worden gecombineerd met het regime van de fiscaal niet-verjaarde inkomsten.

Veronderstel een persoon die al 20 jaar beroepsinkomsten niet heeft aangegeven. Voor de laatste 7 jaar zal het regime gelden van de fiscaal niet-verjaarde inkomsten (tarief + 15% of 20%) en voor alle overige jaren het regime van het kapitaal (kapitaal op 31/12/2005 aan 35%).

De fiscaal verjaarde kapitalen zijn onderworpen aan een tarief van 35 percentpunten op het kapitaal. Opmerkelijk hierbij is dat de wetgever in een enkel tarief heeft voorzien, zowel voor ‘gewone’ als voor ‘ernstige en georganiseerde’ fraude.

2.5. Naast fiscale ook strafrechtelijke immuniteit

De aangever krijgt niet alleen de zekerheid dat hij geen bijkomende belastingen zal hoeven te betalen (zie hierboven), maar tevens krijgt hij de waarborg dat hij niet strafrechtelijk zal worden vervolgd voor fiscale fraude en fiscale valsheid.

Bovendien geniet hij ook van een strafrechtelijke immuniteit voor witwasmisdrijven (artikel 505 Strafwetboek), maar enkel in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit fiscale fraude en fiscale valsheid zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld, of op de inkomsten uit de belegde vermogensvoordelen. Door deze immuniteit zijn ook de financiële instellingen zeker dat zij de inkomsten en onderliggende kapitalen die werden geregulariseerd kunnen ontvangen zonder risico op het stellen van een strafrechtelijke witwashandeling.

2.6. Nutteloze regularisatieaangifte

In bepaalde gevallen zal de regularisatieaangifte en de betaling van de heffing geen uitwerking hebben.

Dit is onder meer het geval als de aangever schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdaden door een Belgische belastingadministratie, een socialezekerheidsinstelling of een Belgische sociale inspectiedienst.

2.7. Eenmalig karakter

De fiscale regularisatie zal ook geen uitwerking hebben als er al een andere regularisatieaangifte is gedaan ten behoeve van de aangever. De regularisatieaangifte is m.a.w. eenmalig.

Vanaf 15.07.2013 is de aangifte alleen nog eenmalig in de tijdspanne van 15.07.2013 tot 31.12.2013. Nadien kan er nooit meer een aangifte gebeuren (regularisatie stopt op 31.12.2013) en iedereen die voorheen al een regularisatie deed, kan er opnieuw een indienen vanaf 15.07 (eventueel voor fiscaal verjaarde kapitalen niet vervat in een eerdere aangifte).

2.8. Praktische werkwijze voor regularisatie

De regularisatieaangifte zal nog steeds moeten worden ingediend bij het ‘Contactpunt fiscale regularisaties’ volgens de bestaande regels.

Vanaf 15.07.2013 moet er bij de aangifte wel bijkomend een bondige verklaring worden gevoegd omtrent het fraudeschema, alsook over de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde kapitalen en inkomsten, de periode waarin de kapitalen en inkomsten zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen.

3. Permanente mogelijkheid tot regularisatie: ad hoc via aanvullende aangifte (periode 01.01.2014 tot 31.12.2015)

3.1. Administratieve geschriften

Per circulaire heeft de Administratie gewezen op een alternatieve, permanente mogelijkheid inzake regularisatie, nl. door het indienen van een aanvullende aangifte ([Circulaire nr. CiRH 81/562.220 ET 118.235 \(AOIF nr. 28/2010\) d.d. 01.04.2010, nr. 66 e.v.](#)).

In een administratieve instructie wordt het bepaalde van de circulaire herhaald en geactualiseerd (instructie AAFisc Nr. 20/2014 (nr. Ci.RH.81/632.450 – E.T. 126.323) d.d. 02.07.2014, niet gepubliceerd, gecorrigeerd door Bijwerking nr. 1 d.d. 21.11.2014, niet gepubliceerd).

Uit de bijwerking van de instructie blijkt dat:

- de taxatiediensten de belastingplichtige die een spontane aanvullende aangifte wenst te doen, in eerste instantie moeten doorverwijzen naar de adviseur-generaal - gewestelijk directeur van de bevoegde gewestelijke directie;
- de gewestelijke directie de spontane aanvullende aangifte overmaakt aan de Centrale Administratie;
- de Centrale Administratie de binnenkomende dossiers overdraagt aan de BBI;
- na consultatie de BBI beslist de dossiers zelf te behandelen of terug te sturen naar de AAFisc, waar ze door de bevoegde gewestelijke directie (en niet door de taxatiediensten) behandeld worden volgens de richtlijnen opgenomen in de bovenvermelde instructie.

3.2. Kritiek vanuit de Administratie

In de instructie wordt gesteld dat het gaat om niet-verjaarde inkomstenjaren.

Volgens Anthonissen is dit een nauwelijks verhulde suggestie om alleen deze jaren te regulariseren en het daarbij te laten, en hij betreurt dat over enige witwasmelding niet wordt gesproken, evenmin als over de mogelijkheid om aan een globale, witwasbestendige oplossing te denken, of ernaar te streven.

Anthonissen pleit ervoor om ook de zogenaamde verjaarde kapitalen aan te pakken door een restitutie van verjaarde belastingschulden (zie hierna).

Deze kritiek wordt verwerkt in de BBI-instructie van 2014 (zie hierna).

3.3. Overzicht van de praktijk in de lokale kantoren (2014)

De Belgian Association of Tax Lawyers (BATL), die bestaat uit meer dan 100 Belgische advocaten die gespecialiseerd zijn in het fiscaal recht, heeft een uitgebreide rondvraag uitgevoerd onder haar leden, waarin wordt gepeild naar hun persoonlijke praktijkervaring aangaande spontane regularisaties.

Daaruit blijkt dat in de termijn waarvoor moet worden geregulariseerd doorgaans 7 jaar is, het tarief voor kapitalen 33% bedraagt en de belastingverhoging varieert van 20 tot 100%. Wat betreft de verjaarde kapitalen wordt soms niet gepeild naar de herkomst van de kapitalen (Antwerpen), soms wel (en bij gebrek aan verklaring wordt het overgemaakt aan het parket), of wordt een restitutie voorgesteld onder dreiging van overmaking aan het parket (Gent) (SOETAERT, J., 'Spontane regularisaties in de golfperiode tussen de regularisatiegolven', Fiscalnet, Wekelijkse analyse van 25.10.2014).

3.4. BBI-instructie van eind 2014 (buiten werking vanaf 14.01.2016)

3.4.1. Inhoud van de instructie

Een interne instructie van de BBI legt uniforme regels op voor de zogenaamde 'fiscale rechtzettingen'.

Voor een bespreking van de instructie, zie:

- LAMOTE, S., SANDRA, A., SANDRA, J., 'Fiscale regularisatie new style – de krijtlijnen van de BBI-nota over fiscale rechtzettingen uitgetekend!', Imposto Nieuwsbrief 27.03.2015;
- BUESSE, C., 'Fiscale rechtzettingen: de administratieve boetelijst', Fiscoloog 2015, nr. 1421, p. 5.

De instructie bespreekt zowel de hypothese waarin de belastingplichtige uiteindelijk geen akkoord vindt met de Administratie omtrent de taxatiewijze als het geval waarin de belastingplichtige daaromtrent wel een akkoord vindt met de Administratie. Aangezien de dossiers meestal eerst informeel en anoniem door de fiscale advocaat met de BBI worden aangekaart en de namen pas op tafel komen op het ogenblik dat er bijna een akkoord is, laten we de eerste hypothese voor de eenvoud en binnen dit bestek buiten beschouwing.

Op een vermogen dat men wenst te regulariseren kan zowel een fiscaal verjaarde (vanuit het perspectief van de inkomstenbelastingen en btw bedraagt de verjaringstermijn grosso modo 7 jaar) als een fiscaal niet-verjaarde problematiek kleven. Het belang om ook de fiscaal verjaarde problematiek te regulariseren is vooral strafrechtelijk van aard. Fiscale inbreuken verjaren immers weliswaar op vlak van de fiscale wetgeving maar doorgaans niet op vlak van de witwaswetgeving.

Voor wat fiscaal verjaarde kapitalen (dit is in principe het vermogen zoals dat bestond per 31/12/2007) betreft voorziet de instructie volgend afrekeningsschema:

- Wanneer de aangever de oorsprong van (een deel van) het kapitaal fiscaal kan verrechtvaardigen (bv. verkoop van aandelen 10 jaar geleden), is er geen belasting verschuldigd (op het verrechtvaardigd deel).
- Indien de aangever voor de oorsprong van het kapitaal dient te verwijzen naar een niet aangegeven successie die nog niet is verjaard (bv. successie die is opge gevallen in 2006), is het normale tarief in de successierechten toepasselijk, te verhogen met een boete en nalatigheidsintresten in overleg te bepalen met de ter zake bevoegde Vlaamse belastingdienst.
- In alle andere gevallen: taxatie als divers inkomen tegen tarief 33%, verhoogd met minstens 10%, ofwel tegen een tarief van 36,3%.

Voor wat de fiscaal niet-verjaarde inkomsten betreft (dit zijn inkomsten sinds 2008) voorziet de instructie volgend afrekeningsschema:

- Wanneer de inkomsten door de aangever (deels) fiscaal kunnen worden verrechtvaardigd (bv. vrijgestelde meerwaarden op aandelen), is er geen belasting verschuldigd (op het verrechtvaardigde deel).
- Niet-verjaarde successierechten: het normale tarief in de successierechten is toepasselijk, te verhogen met een boete en nalatigheidsintresten in overleg te bepalen met de ter zake bevoegde Vlaamse belastingdienst.
- Roerend inkomen: 15%-of 25%-tarief (naar gelang aard van roerend inkomen), verhoogd met 50% belastingverhoging. Er is een mogelijkheid tot vermindering of kwijtschelding van nalatigheidsintresten.
- Divers inkomen: 33%-tarief, verhoogd met 50% belastingverhoging. Er is een mogelijkheid tot vermindering of kwijtschelding van nalatigheidsintresten.
- Beroeps- en btw-inkomen: normaal tarief, verhoogd met minstens 20% belastingverhoging. Er is een mogelijkheid tot vermindering of kwijtschelding van nalatigheidsintresten.

De belastingplichtige kan in het kader van de afwikkeling van dit akkoord ook de tussenkomst van het parket vragen, met inbegrip van een verklaring waarin wordt afgezien van welke strafrechtelijke vervolging dan ook.

Voorbeeld

Een echtpaar beschikt over vermogen in het buitenland ad 500k. Dit vermogen gaat volledig terug op niet-aangegeven beroepsinkomsten uit de jaren 90. Sinds de jaren 2000 belegt men op een beleggingsrekening in het buitenland. Eind 2007 bedraagt de portefeuille 600k. Sinds 2008 heeft de portefeuille 120k opgebracht, waarvan 60k meerwaarden op aandelen en 60k dividenden uit niet-Belgische aandelen. Op vandaag is de portefeuille 720k.

Indien we daar het afrekeningsschema op toepassen, komen we tot volgende situatie:

- - verjaarde kapitalen:
 - - taxatie als divers inkomen tegen 36,3% op 600k (kostprijs 217,8k);
- - niet-verjaarde inkomsten:
 - - te verrechtvaardigen inkomen ad 60k (vrijgestelde meerwaarden op aandelen);
 - - taxatie als roerend inkomen tegen 25% + 50% ofwel 37,5% op 60k (kostprijs 22,5k);
- - de totale kostprijs op een volledige regularisatie van het vermogen, fiscaal en strafrechtelijk, bedraagt 240,3k ofwel 1/3 van de portefeuille aan actuele waarde.

3.4.2. Kritiek op de instructie

De instructie werd op een geanimeerde wijze besproken in het parlement ([Mondelinge pv nr. 2462 van de heer Eric Van Rompuy d.d. 25.02.2015, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2014-2015, CRIV 54 COM 098 d.d. 25.02.2015, p. 39](#)).

De kritiek van parlementslid Vanvelthoven is dat de instructie strijdig is met de Wet van 31.12.2003, de EBA-wet, over de eenmalige bevrijdende aangifte:

- artikel 9 van die wet stelt dat ‘Bij niet-aangifte van sommen, kapitaal of roerende waarde die betrekking hebben op sommen, kapitaal of roerende waarde bedoeld in artikel 2 en waarvoor de belastingplichtige gebruik kon maken van de mogelijkheid bedoeld in deze wet, maar nagelaten heeft dit te doen, wordt vanaf 01.01.2005 de belastingverhoging vastgesteld op minstens 100%’;
- dat artikel is buiten toepassing verklaard door de volgende programmawet van eind 2005 met betrekking tot de fiscale regularisatie, maar die heeft als einddatum 31.12.2013;
- bijgevolg herleeft op die datum het voormelde artikel 9 en wordt wie geen gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheden tot fiscale regularisatie geconfronteerd met een belastingverhoging van 100%;
- de instructie wijkt daarvan af.

Het parlementslid is van mening dat de Administratie hiermee de prerogatieven van het parlement schendt ([Pv nr. 274 van volksvertegenwoordiger Peter Vanvelthoven d.d. 31.03.2015](#)).

De minister repliceert (bij monde van de grote baas van de BBI, Frank Philipsen) dat men zich bij de opmaak van de instructie heeft laten inspireren door het principe van de progressiviteit, naargelang van de aard en de ernst van de overtreding, en door het principe van de proportionaliteit. Hij stelt ‘Ik kan mij vergissen, maar in de normen van hiërarchie staat de proportionaliteit zelfs wat dat betreft boven de wet en derhalve boven een koninklijk besluit’. Critici merken op dat hij zich effectief vergist ...

De sp.a-politici Karin Temmerman, Johan Vande Lanotte en Peter Vanvelthoven hebben op 02.04.2015 bij de Raad van State de nietigverklaring gevorderd van de ‘instructie van de Administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie van de Federale Overheidsdienst Financiën van 29.01.2015 betreffende de taxatie van niet tijdig aangegeven inkomsten’ (Raad van State. Bericht voorgeschreven bij artikel 3quater van het besluit van de Regent van 23.08.1948 tot regeling van de rechtspleging voor de afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State, BS 04.06.2015).

De auditeur bij de Raad van State vindt de huidige regeling van fiscale amnestie onwettig. Minister van Financiën Johan Van Overtveldt (N-VA) zet de regeling daarom on hold (De Standaard 15.01.2016).

3.4.3. Buiten werking vanaf 14.01.2016

De minister van Financiën bevestigt dat hij aan de BBI-Administratie de opdracht heeft gegeven vanaf 14.01.2016 geen nieuwe dossiers inzake spontane regularisaties meer te behandelen op basis van de ‘interne’ instructie van de BBI van 29.01.2015 ‘betreffende de taxatie van niet tijdig aangegeven inkomsten’. De Raad van State heeft de instructie overigens ook effectief vernietigd op 12.04.2016. De dossiers die nog hangende waren op 14.01.2016 zullen ‘aan de betrokken belastingplichtigen worden terugbezorgd met de mededeling te wachten tot de ter bespreking voorliggende nieuwe regularisatiewet in werking treedt’. En de minister voegt eraan toe: ‘Er komt geen nieuwe instructie, wel een nieuwe regularisatiewet’ (Parl.St. Kamer 2015-16, nr. 54-1738/003, 20, aangehaald in VAN DYCK, J., ““Spontane” regularisaties alleen nog bij “Contactpunt regularisaties”, Fiscoloog 2016, nr. 1477, p. 1; zie ook JANSSENS, K., ‘Raad van State vernietigt instructie regularisatie’, Fisc. Act. 2016/18, p. 9-11).

3.5. Ook voor vennootschappen

Ook vennootschappen kunnen een regularisatieaangifte indienen. Voor een voorbeeld, zie [Rb. Gent 07.01.2015, 13/1671/A](#).

3.6. Regularisatie via aangifte of bezwaar nog mogelijk?

In de praktijk blijkt de Administratie niet te aanvaarden dat belastingplichtigen tersluiks een regularisatie doorvoeren zonder belastingverhoging door roerende inkomsten spontaan aan te geven of bezwaar in te dienen tegen de eigen aangifte met de vraag extra roerende inkomsten op te nemen in de berekening, evenals een te verrekenen woonstaatheffing.

Wat de aangifte betreft, zal met filters worden geprobeerd om deze verdoken regularisaties te detecteren.

Wat de bezwaarschriften betreft, heeft de Administratie voor haar ambtenaren een instructie uitgebracht waarin is opgenomen dat en hoe deze bezwaren moeten worden afgewezen (instructie ci.RH 700881 van 21.04.2015, niet gepubliceerd).

In de rechtsleer is men het niet eens met deze administratieve zienswijze. Er wordt gesteld dat de 'FAQ EBA quater' (vraag 1.2) de belastingbetaler graag doet geloven dat er sinds 01.08.2016 geen spontane regularisaties meer kunnen worden ingediend bij de plaatselijke taxatiekantoren of bij de BBI, maar dat ieder aanslagbiljet nog steeds vermeldt dat elke belastingplichtige die een fout ontdekt en een eenvoudige rechtzetting (bv. het aangeven van een extra belastbaar inkomen) wil doorvoeren zich tot het plaatselijke belastingkantoor moet wenden (Fiscale Koerier, 2019/12, p. 425-428 in het kader van de bespreking van Brussel 14.05.2019, 2018/206/A).

4. Permanente mogelijkheid tot regularisatie: wettelijke regeling vanaf 01.01.2016 tot 31.12.2023 (EBA-quater of EBA-4)

4.1. Inleiding

Na de zoals aangekondigd 'allerlaatste' regularisatieronde die afliep op 31.12.2013, komt er een permanente mogelijkheid tot regularisatie.

Die is opgenomen in een autonome wet, met name de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016).

Door deze regularisatie worden de vorige regularisaties opgeheven (zie de opheffingsbepaling opgenomen in artikel 19 van de voormelde wet van 21.07.2016).

Deze wet treedt in werking op de eerste dag van de maand na die waarin ze is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad, bijgevolg 01.08.2016.

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie:

- GOYVAERTS, G., 'Fiscale regularisatie anno 2016 eindelijk goedgekeurd', Fisc. Act. 2016/10, p. 1-6;
- VAN DYCK, J., 'De contouren van de "nieuwe" regularisatieprocedure', Fiscoloog 2016, nr. 1471, p. 1;
- VAN DYCK, J., "'Spontane" regularisaties alleen nog bij "Contactpunt regularisaties"', Fiscoloog 2016, nr. 1477, p. 1;
- VAN DYCK, J., 'Tot op de valreep problemen met bevoegdheidsverdeling', Fiscoloog 2016, nr. 1484, p. 8;
- GOYVAERTS, G., 'Regularisaties mogelijk vanaf 1 augustus (in theorie)', Fisc. Act. 2016/28, p. 1-4;
- MASSET, E., 'EBA 4: permanent, maar niet noodzakelijk definitief systeem van regularisatie', Fiscalnet, Wekelijkse analyses van 27.08.2016;
- VAN DYCK, J., 'Aangifteformulier "regularisatie": veel gedetailleerder uitsplitsen', Fiscoloog 2016, nr. 1486, p. 3;
- GOYVAERTS, G., 'Is aangifteformulier regularisatie wel wetsconform?', Fisc. Act. 2016/31, p. 1-4;
- DAUBE, M., 'EBA 4: inwerkingtreding van de wet van 21 juli 2016', Fiscalnet, Wekelijkse analyses van 01.10.2016;
- DE MEULENAER, S., 'De nieuwe permanente fiscale regularisatie: 'EBAquater'', A.F.T. 2016/8-9, p. 22-32.

De Administratie heeft een FAQ uitgebracht met betrekking tot de EBA-4 – EBAquater ([Circulaire 19.09.2016 – FAQ EBA4](#)), besproken door:

- BUYSSE, C., 'Nieuwe fiscale en sociale regularisatieronde: FAQ met beperkte preciseringen', Fiscoloog 1389, p. 8;
- GOYVAERTS, G., 'Twee FAQ's over fiscale regularisatie brengen licht in de duisternis', Fisc. Act. 2016/35, p. 3-9.

Opheffing met ingang van 01.01.2024

Hoofdstukken 2 en 3 van de wet van 21.07.2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie treden buiten werking op 31.12.2023 (artikel 4 van de Wet van 16.03.2021).

De regularisatieaangiften ingediend uiterlijk op 31.12.2023 waarvoor op deze datum nog geen regularisatieattest is uitgereikt, zullen door het Contactpunt verder worden behandeld overeenkomstig de regels in de hoofdstukken 2 en 3 van de voornoemde wet van 21.07.2016 (artikel 5 van de Wet van 16.03.2021).

De regularisatieattesten uitgereikt voor 01.01.2024, evenals de regularisatieattesten uitgereikt na 31.12.2023 op grond van artikel 5, blijven onderworpen aan de regels in de hoofdstukken 2 en 3 van de voornoemde wet van 21.07.2016 (artikel 6

4.2. Toelichting van begrippen

Voor de toepassing van de bepalingen van de fiscale regularisatie verstaat men (artikel 2 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)):

- onder **‘Contactpunt’**: het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte Contactpunt regularisaties;
- onder **‘regularisatieaangifte’**: de aangifte bij de Federale Overheidsdienst Financiën van inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen met het oog op het bekomen van een regularisatieattest mits de krachtens dit hoofdstuk verschuldigde heffing wordt betaald;
- onder **‘geregulariseerde inkomsten’**: de inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon wordt ingediend bij het Contactpunt, wanneer deze inkomsten de aard hebben van inkomsten die normaal aan de inkomstenbelasting worden onderworpen in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen.
Als **‘geregulariseerde inkomsten’** worden eveneens aangemerkt: de inkomsten die, overeenkomstig artikel 5/1 WIB 92, door een oprichter of een derde begunstigde van een juridische constructie moeten worden aangegeven, de inkomsten van een in artikel 307, § 1/1, eerste lid, a) van hetzelfde Wetboek bedoelde buitenlandse rekening en de inkomsten van de in artikel 307, § 1/1, eerste lid, b) van hetzelfde Wetboek bedoelde levensverzekeringsovereenkomsten, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte ingediend bij het Contactpunt;
- onder **‘geregulariseerde sommen’**: de sommen en waarden die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon wordt ingediend bij het Contactpunt, wanneer deze aantoont dat deze sommen en waarden niet de aard hebben van inkomsten die normaal aan de inkomstenbelasting worden onderworpen in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen maar onder de toepassing van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten vallen, voor zover ze betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16.01.1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten, of onder de toepassing vallen van het Wetboek diverse rechten en taksen;
- onder **‘geregulariseerde btw-handelingen’**: de in artikel 51 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde vermelde aan btw onderworpen handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die wordt verricht bij het Contactpunt door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon;
- onder **‘aangever’**: de natuurlijke persoon of de rechtspersoon die overgaat tot het indienen van een regularisatieaangifte hetzij in persoon hetzij door bemiddeling van een gemachtigde.
Met **‘natuurlijke personen’** worden bedoeld de op grond van artikel 3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aan de personenbelasting onderworpen rijksinwoners en de op grond van artikel 227, 1° van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen niet-inwoners.

Met **‘rechtspersonen’** worden bedoeld de op grond van artikel 179 van het voormelde Wetboek aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschappen, de burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid bedoeld in artikel 29 van hetzelfde Wetboek, de rechtspersonen onderworpen aan de belasting van rechtspersonen op grond van artikel 220 van hetzelfde Wetboek, en de op grond van artikel 227 van hetzelfde Wetboek aan de belasting van niet-inwoners onderworpen buitenlandse belastingplichtigen;

- onder **‘gemachtigde’**: een in de artikelen 2 en 3 van de wet van 11.01.1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, beoogde persoon en onderneming;
- onder **‘heffing’**: het totaalbedrag van de ingevolge de regularisatie verschuldigde som;
- onder **‘fiscaal verjaarde kapitalen’**: de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de Fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naargelang het geval, bedoeld in de artikelen 354 of 358, § 1, 1° WIB 92 of de artikelen 81, 81bis of 83 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde of de artikelen 214, 216, 2171 en 2172 of 218 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten voor zover deze artikelen betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16.01.1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten, of de artikelen 2028 of 2029 van het Wetboek diverse rechten en taksen, op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend.

Met betrekking tot de ‘fiscaal verjaarde kapitalen’, zie VAN DYCK, J., ‘Babylonische spraakverwarring rond regularisatie “verjaarde” kapitalen’, Fiscoloog 2016, nr. 1496, p. 3.

4.3. Bedrag van de heffing

4.3.1. Fiscaal niet-verjaarde inkomsten

4.3.1.1. Inleiding

Met fiscaal niet-verjaarde inkomsten worden bedoeld de inkomsten die een belastingplichtige in de voorbije zeven jaar heeft behaald (cf. de aanslagtermijn van zeven jaar, zie [7. Bijzondere aanslagtermijn van tien jaar \('bedrieglijk opzet, oogmerk te schaden' – artikel 354, § 2 WIB 92\)\)](#)).

4.3.1.2. Directe belastingen: normaal tarief + 20 percentpunten

De geregulariseerde inkomsten vermeld onder artikel 2, 3°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen het normale tarief inzake inkomstenbelastingen dat van toepassing is met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden behaald of verkregen, verhoogd met 20 percentpunten (artikel 3, § 1, eerste lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.3.1.3. Geen verminderingen, kredieten, voorheffingen, voorafbetalingen, woonstaatheffing

Bij de vaststelling van deze heffing wordt geen rekening gehouden met enige belastingvermindering of belastingkrediet, noch met een verrekening van voorheffingen, voorafbetalingen of van de woonstaatheffing (artikel 3, § 1, tweede lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

Dus ook de woonstaatheffing, die opliep tot 35%, kan niet worden verrekend in het kader van de regularisatie.

4.3.1.4. Andere belastingen: normaal tarief + 20 percentpunten

De geregulariseerde sommen vermeld onder artikel 2, 4°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen het normale belastingtarief dat volgens de normale regels op die sommen van toepassing is met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze sommen werden behaald of verkregen, verhoogd met 20 percentpunten (artikel 3, § 2 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

De geregulariseerde btw-handelingen vermeld onder artikel 2, 5°, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen het btw-tarief dat van toepassing is op de geregulariseerde handelingen op het ogenblik waarop ze plaatsvonden, verhoogd met 20 percentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte al aanleiding geeft tot regularisatie van die handelingen als beroepsinkomsten onder toepassing van § 1 (artikel 3, § 3 van de voormelde Wet van 21.07.2016).

4.3.2. Fiscaal verjaarde kapitalen

4.3.2.1. Uit fiscale misdrijven

Fiscaal verjaarde kapitalen die afkomstig zijn van de fiscale misdrijven bedoeld in artikel 10, § 1, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen een tarief van 36 percentpunten op het kapitaal (artikel 5, eerste lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.3.2.2. In de vorm van levensverzekeringen

Fiscaal verjaarde kapitalen in de vorm van levensverzekeringen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen een tarief van 36 percentpunten op het kapitaal (artikel 5, tweede lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.3.2.3. Aangifte buitenlandse rekening

Fiscaal verjaarde kapitalen van de in artikel 307, § 1/1, eerste lid, a) WIB 92 bedoelde buitenlandse rekeningen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan

een heffing tegen een tarief van 36 percentpunten op het kapitaal (artikel 5, derde lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.3.2.4. Uit een juridische constructie

Fiscaal verjaarde kapitalen van een in artikel 2 van het voormelde wetboek bedoelde juridische constructie die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen een tarief van 36 percentpunten op het kapitaal (artikel 5, vierde lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.4. Niet aftrekbaarheid van de heffing

De niet-aftrekbaarheid van ‘fiscale en sociale regularisatieheffingen’ wordt expliciet ingeschreven in [artikel 53, 6° WIB 92](#) door de Programmawet van 27.12.2021 – BS 31.12.2021.

Het staat niet met zoveel woorden in de wettekst, maar uit de MvT blijkt dat regularisatieheffingen zoals bedoeld in de wet van 21.07.2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie worden gevisieerd.

4.5. Graduele stijging in de loop van de tijd

4.5.1. Inleiding

De voormelde tarieven zijn van toepassing vanaf de inwerkingtreding van de regularisatie (01.06.2016) tot 31.12.2016.

Daarna stijgt het boetetarief met de loop der jaren (artikel 20 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.5.2. Fiscaal niet-verjaarde inkomsten

Voor fiscaal niet-verjaarde inkomsten stijgt vanaf 01.01.2017 het boetetarief met 2 percentpunten, en vervolgens vanaf 2018, 2019 en 2020 respectievelijk met 1, 2 en 3 percentpunten.

In 2020 zal het boetetarief dus 28 percentpunten bedragen.

4.5.3. Fiscaal verjaarde kapitalen

Voor fiscaal verjaarde kapitalen stijgt het boetetarief vanaf 2017, 2018, 2019 en 2020 respectievelijk met 1, 1, 2 en 3 percentpunten.

In 2020 zal het boetetarief dus 40 percentpunten bedragen.

4.6. Gevolgen van de regularisatie: geen verdere belastingheffing

In geval van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk heeft de definitieve, zonder enig voorbehoud uitgevoerde betaling van de in artikel 3 bepaalde heffingen tot gevolg dat (artikel 4 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)):

- de in artikel 3, § 1 bedoelde inkomsten voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan de inkomstenbelasting zoals bepaald in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, met inbegrip van de daarin vermelde belastingverhogingen, boetes en nalatigheidsintresten;
- de in artikel 3, § 2 bedoelde sommen voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan enige rechten of taksen, zoals bepaald in het Wetboek der registratie, hypotheek en griffierechten voor zover ze betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16.01.1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten of het Wetboek diverse rechten en taksen, met inbegrip van de daarin vermelde boetes en nalatigheidsinteressen;
- de in artikel 3, § 3 bedoelde handelingen voor het overige niet meer onderworpen zijn of kunnen worden aan enige btw, noch aan enige bijkomende sanctie of boete zoals bepaald in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde.

4.7. Disclaimer – regularisatie zonder effect

Noch de regularisatieaangifte, noch de betaling van de heffing, noch het regularisatieattest bedoeld in de huidige wet hebben uitwerking (artikel 6 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)):

- indien de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen of kapitalen het voorwerp hebben uitgemaakt van een van de misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, behoudens wanneer deze uitsluitend zijn verkregen uit de misdrijven als bedoeld in de artikelen 449 en 450 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de artikelen 73 en 73bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der registratie, hypotheek- en griffierechten voor zover deze artikelen betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16.01.1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten en in de artikelen 207 en 207bis van het Wetboek diverse rechten en taksen;
- indien de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen of kapitalen voortkomen uit een misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3 van de wet van 11.01.1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme met uitzondering van het misdrijf bedoeld in artikel 5, § 3, 1°, elfde streepje van dezelfde wet, het misdrijf ‘misbruik van vennootschapsgoederen’ en het misdrijf ‘misbruik van vertrouwen’, voor zover geregulariseerd wordt overeenkomstig de artikelen 3 en 5;
- indien de aangever, vóór de indiening van de regularisatieaangifte, door een Belgische gerechtelijke dienst, een Belgische belastingadministratie, een socialezekerheidsinstelling of een Belgische sociale-inspectiedienst of de FOD Economie, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdadens;
- indien ten behoeve van dezelfde aangever al een regularisatieaangifte werd ingediend sinds de datum van de inwerkingtreding van deze wet.

4.8. Aangifte – formaliteiten

De regularisatieaangifte wordt bij het Contactpunt ingediend door middel van een aangifteformulier waarvan het model door de koning wordt vastgesteld. Dit aangifteformulier vermeldt onder andere de naam van de indiener van de aangifte en in voorkomend geval de naam van zijn gemachtigde, het bedrag van de aangegeven inkomsten, sommen, btw-handelingen en fiscaal verjaarde kapitalen en de datum van indiening van de aangifte (artikel 7, eerste lid van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

Het model van aangifteformulier voor de EBA-4 is vastgelegd door het KB van 09.08.2016 (BS 18.08.2016) en besproken door VAN DYCK, J., ‘Aangifteformulier ‘regularisatie’: veel gedetailleerder uitsplitsen’, Fiscoloog 2016, nr. 1486, p. 3.

De onderliggende stukken kunnen worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte. Het Contactpunt heeft de mogelijkheid om de onderliggende stukken die met de regularisatieaangifte worden meegestuurd en die betrekking hebben op de geregulariseerde bedragen, na te kijken met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatieaangifte (artikel 7, tweede lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Stukken die naar aanleiding van een regularisatieaangifte worden overgelegd en die geen betrekking hebben op de geregulariseerde bedragen, worden geacht geen deel uit te maken van de regularisatieaangifte en kunnen zodoende later niet worden tegengeworpen aan een binnenlandse of buitenlandse, administratieve of rechterlijke instantie of financiële instelling (artikel 7, derde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

De regularisatieaangifte moet in de gevallen bedoeld in de artikelen 3 en 5, samen met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema alsook van de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen, de periode waarin deze zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen worden ingediend (artikel 7, vierde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Na ontvangst van de regularisatieaangifte brengt het Contactpunt de aangever of zijn gemachtigde schriftelijk op de hoogte van de ontvankelijkheid ervan. Het Contactpunt stelt in dezelfde brief het bedrag vast van de in uitvoering van dit hoofdstuk verschuldigde heffing (artikel 7, vijfde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

De betaling van de heffing moet definitief en zonder enig voorbehoud worden verricht binnen 15 kalenderdagen volgend op de verzendingsdatum van die brief en is definitief door de schatkist verworven (artikel 7, zesde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Op het ogenblik van de ontvangst van deze definitieve en zonder enig voorbehoud uitgevoerde betaling, verzendt het Contactpunt aan de aangever of zijn gemachtigde, een regularisatieattest waarvan het model door de koning wordt vastgesteld en dat onder andere bevat: de naam van de aangever en in voorkomend geval van zijn gemachtigde, het

bedrag van de heffing, het bedrag van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen (artikel 7, zevende lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Zodra het regularisatieattest aan de aangever of zijn gemachtigde wordt verzonden, brengt het Contactpunt de Cel voor financiële informatieverwerking opgericht door de vernoemde wet van 11.01.1993 op de hoogte van de regularisatie die wordt gesloten en bezorgt het een kopie van het regularisatieattest en de gegevens bedoeld in het vierde lid met uitzondering van het fraudeschema (artikel 7, achtste lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

De aangiften die bij het Contactpunt worden verricht, worden genummerd en bijgehouden. Het Contactpunt houdt bovendien een lijst bij van de afgeleverde regularisatieattesten met vermelding van het nummer van de regularisatieaangifte (artikel 7, negende lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

4.9. Geheimhoudingsplicht – beroepsgeheim

De ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het Contactpunt zijn gehouden tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek (artikel 7, tiende lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Zij mogen de naar aanleiding van de regularisatieaangifte verkregen inlichtingen bovendien niet bekendmaken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën (artikel 7, elfde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Zie bv. Rb. Gent 09.05.2019, 18/288/A in de zaak Piqueur, randnummer 2.3.

4.10. Aangifte en betaling en attest zijn geen indicie

In alle gevallen waar het gaat om een federale belasting of een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten, kunnen de aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest bedoeld in artikel 7, zevende lid, niet als indicie of aanwijzing worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing, het bedrag van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen (artikel 8 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.11. Regularisatieattest = bewijsmiddel

Binnen de grenzen gesteld door de artikelen 4 en 6 en in alle gevallen waar het gaat om een federale belasting of een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten, kan een regularisatieattest gebruikt worden als bewijsmiddel voor de hoven en rechtbanken, voor de administratieve rechtscolleges, evenals tegenover elke openbare dienst (artikel 9 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

4.12. Vrijstelling van strafvervolgning

4.13. Bewijslast ‘normale belastingregime ondergaan’ bij aangever

Iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon heeft de keuze om een regularisatieaangifte in te dienen of niet. Zodra de natuurlijke persoon of rechtspersoon beslist heeft om een regularisatieaangifte in te dienen is hetgeen hij moet aangeven niet vrijblijvend. De aangever moet het volledige bedrag van de inkomsten, sommen, btw-handelingen en fiscaal verjaarde kapitalen aangeven, tenzij hij aantoont middels de in artikel 11 genoemde regels dat de voormelde bedragen hun normale belastingregime reeds hebben ondergaan. Zo wordt een actieve rol toebedeeld aan de aangever inzake bewijsvoering. Tevens wordt het bewijsrisico bij deze aangever gelegd. Artikel 11 regelt deze bewijsvoering (mvt bij de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

De aangever moet in zijn aangifte aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen hun normale belastingregime hebben ondergaan (artikel 11, eerste lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

De inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan op de wijze bedoeld in het eerste lid, moeten worden geregulariseerd (artikel 11, tweede lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

De in het tweede lid bedoelde bedragen worden maar geregulariseerd voor zover de aangever aan de hand van een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, de aard van de belasting aantoont alsook de belastingscategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren (artikel 11, derde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

Onverminderd artikel 10 is geen regularisatie mogelijk voor de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de kapitalen die in verband kunnen worden gebracht met (artikel 11, vierde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016):

- terrorisme of financiering van terrorisme;
- georganiseerde misdaad;
- illegale handel in verdovende middelen;
- illegale handel in wapens en daaraan verbonden goederen en handelswaren, met inbegrip van antipersoonsmijnen en/of clustermunities;
- handel in clandestiene werkkrachten;
- mensenhandel;
- uitbuiting van prostitutie;
- illegaal gebruik bij dieren van stoffen met hormonale werking of illegale handel in dergelijke stoffen;
- illegale handel in menselijke organen of weefsels;
- fraude ten nadele van de financiële belangen van de Europese gemeenschappen;
- verduistering door personen die een openbare functie uitoefenen en corruptie;
- ernstige milieucriminaliteit;
- namaak van muntstukken of bankbiljetten;
- namaak van goederen;
- piraterij;
- beursdelicten;
- onwettig openbaar aantrekken van spaargelden of het verlenen van beleggingsdiensten, diensten van valutahandel of van geldoverdracht zonder vergunning;
- oplichting, gijzeling, diefstal of afpersing of misdrijven die verband houden met een staat van faillissement.

De met toepassing van het tweede lid geregulariseerde bedragen worden enkel geregulariseerd voor de federale belastingen en de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten (artikel 11, vijfde lid van de voormelde Wet van 21.07.2016).

4.14. Betaling: ‘definitief’ en ‘zonder enig voorbehoud’ – geen mogelijkheid tot administratief of gerechtelijk verhaal

De regularisatie heeft slechts uitwerking als de betaling van de regularisatieheffing ‘definitief’ en ‘zonder enig voorbehoud’ gebeurt (artikel 4 van de Wet van 21.07.2016 tot invoering permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016)).

Volgens de memorie van toelichting betekent dit dat de betaling onherroepelijk is, en dat er dus ook ‘geen administratieve of gerechtelijke bezwaarprocedure’ mogelijk is aangezien het gaat om een uitzonderingsprocedure (mvt bij de voormelde Wet van 21.07.2016).

Voorgestelde heffing wel aanvechtbaar

Wegens de voormelde onherroepelijkheid bevestigde de minister dat de betaaltermijn van 15 dagen geen vervalt termijn is en niet is voorgeschreven op straffe van nietigheid. Dit biedt een rechtszoekende de mogelijkheid om een betwisting aanhangig te maken bij de rechtbank van eerste aanleg vooraleer tot betaling over te gaan. De betaling kan dan worden uitgesteld tot deze betwisting beslecht is door een in kracht van gewijsde gegane uitspraak (Parl.St. Kamer 2015-2016, DOC 54 1738/003, 19; zie ook Fiscale Koerier, 2019/12, p. 425-428).

In de Fiscale Koerier wordt verder opgemerkt dat:

- in de voorbereidende werken bij de wet van 21.07.2016 te lezen staat dat de voorgestelde heffing wel het voorwerp zou kunnen uitmaken van een jurisdictioneel beroep (mvt, nr. 1738/001, 5 en 6; verslag namens de Commissie voor

Financiën en Begroting, nr. 1738/003, 19 en 20);

- ook het Grondwettelijk Hof (GwH 19.09.2014, nr. 130/2014) al opgemerkt heeft dat de vorige regularisatiewet slechts de toets van de grondwettelijkheid kon doorstaan als werd aangenomen dat de rechtszoekende de mogelijkheid had om betwistingen voor te leggen aan de bevoegde rechtbanken (overweging B.50).

Voor een kritiek en de bespreking van de oplossing die door de minister wordt gesuggereerd, zie VAN DYCK, J., “Spontane” regularisaties alleen nog bij “Contactpunt regularisaties”, Fiscoloog 2016, nr. 1477, p. 1.

Voorbeeld beroep tegen regularisatie

Er is gevonnist dat de toegang tot de rechter ook mogelijk moet zijn onder de Wet van 21.07.2016 (Brussel 14.05.2019, 2018/206/A, besproken door Fiscale Koerier, 2019/12, p. 425-428).

Voorbeeld beroep tegen regularisatie

Er is gevonist dat de rechtbank de beslissingen van het contactpunt kan afdrukken op hun wettigheid, onder meer door na te gaan of de berekening van de heffing conform de wettelijke bepalingen is gebeurd. Dit houdt echter niet in dat de rechtbank het contactpunt kan bevelen zich op een bepaalde wijze uit te spreken of dat de rechtbank een substitutiebevoegdheid heeft ten aanzien van de beslissingen van deze Administratie. De rechtbank kan de beslissing van het contactpunt wel vernietigen, maar zij kan zich geleid op het beginsel van de scheiding der machten niet in de plaats stellen van deze overheid. Ten deze beslist de rechtbank dat het contactpunt ten onrechte geen rekening heeft gehouden met een onteigeningsvergoeding die destijds in België zijn normaal belastingregime heeft ondergaan, zodat de beslissing in die mate moet worden vernietigd.

De regularisatiewet bepaalt niet dat fiscaal verjaarde kapitalen niet moeten worden geregulariseerd indien de strafvordering ten aanzien van handelingen die betrekking hebben op deze kapitalen verjaard is (Rb. Brussel 29.06.2020, 20419/67/A, besproken door Moppes, D., ‘De begroting van fiscaal verjaard kapitaal bij een fiscale regularisatie in het licht van het recht op eigendom’, T.F.R., 2021/3, p. 141-147).

4.15. Contactpunt regularisaties (CPR) = enige bevoegde dienst

4.15.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.15.2. Enige bevoegde dienst

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Restitutie van verjaarde belastingschulden

5.1. principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.2. Kennisgeving aan parketten tegen niet-aangifte van verjaarde kapitalen van 20.10.2016

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Mogelijkheid tot rechtzetting van regularisatieaangifte door belastingplichtige

Er is gevonnist dat een belastingplichtige zijn regularisatieaangifte (in casu in het kader van de EBA-bis) niet kan rechtzetten naar analogie met de mogelijkheden tot rechtzetting met betrekking tot een aangifte ingediend in toepassing van [artikel 339 WIB 92](#). Hij kan niet op deze wetsbepaling steunen om een nieuwe (verbeterde) regularisatieaangifte in te dienen in geval de eerste regularisatieaangifte zou behept zijn met een vergissing in rechte of in feite. Voor meer, zie vonnis [Rb. Gent 07.01.2015, 13/1671/A](#), verbroken door [Gent 06.09.2016, 2015/AR/898](#).

Het beroepshof oordeelt dat het ontbreken van een wettelijke bezwaarprocedure voor de regularisatieaangifte niet belet dat de belastingplichtige zelfs na het verkrijgen van het regularisatieattest een rechtzetting kan vragen van de regularisatieheffing omdat een materiële vergissing of een verkeerde rechtstoepassing werd begaan.

Uit het arrest blijkt dat de Administratie in haar syntheseconclusies uitdrukkelijk erkent dat de belastingplichtige over dit recht beschikt.

In casu wordt evenwel niet aangetoond dat er sprake was van een vergissing in feite of in rechte noch van een materiële vergissing.

7. Onvolledige regularisatieaangifte is geen ‘valsheid in geschrifte’

Er is gevonnist dat een onvolledige regularisatieaangifte geen ‘valsheid in geschrifte’ impliceert.

De redenering gaat als volgt.

Het misdrijf ‘valsheid in geschriften’ zoals bedoeld in artikel 450 WIB 92 (‘in openbare geschriften, in handelsgeschriften of in private geschriften valsheid pleegt’) bestaat erin in een door de wet beschermd geschrift, met het in die bepaling vereiste opzet, de waarheid te vermommen op een bij de wet bepaalde wijze, terwijl hieruit een nadeel kan ontstaan.

Een door de wet beschermd geschrift is een geschrift dat in zekere mate tot bewijs kan strekken, dit is zich aan het openbare vertrouwen opdringt, zodat de overheid of particulieren die ervan kennis nemen of aan wie het wordt voorgelegd, overtuigd kunnen zijn van de waarachtigheid van de rechtshandeling of van het rechtsfeit in dat geschrift vastgelegd of gerechtigd kunnen zijn daaraan geloof te hechten.

De wettelijke bepalingen met betrekking tot de regularisatie van 27.12.2005 en het model van regularisatieaangifte houden voor de aangever niet de verplichting in om alle niet-aangegeven roerende inkomsten of alle aanslagjaren waarop die niet-aangifte betrekking heeft, te vermelden in zijn regularisatieaangifte, noch om te verklaren dat dit het geval is, maar laten hem toe te kiezen welke waarden en inkomsten hij voor welke jaren wenst op te geven met het oog op regularisatie.

Een aangifte die geen verplichting inhoudt alle te regulariseren sommen, waarden of inkomsten te vermelden, kan de overheid niet overtuigen van het feit dat alle door de aangever niet aangegeven buitenlandse inkomsten of rekeningen erin zijn opgenomen. Bijgevolg dringt een dergelijke aangifte zich wat dit aspect betreft niet op aan het openbaar vertrouwen ([Cass. 19.11.2019, P.19.0861.N](#)).

HOOFDSTUK 20 - Aangifte roerende voorheffing

Zie [HOOFDSTUK 3 Roerende voorheffing](#).

HOOFDSTUK 21 - Infocenters

De Administratie heeft elf infocenters geopend om de belastingplichtige te helpen in het kader van aanvragen, aangiften en attesten of de registratie van documenten. Hij kan voortaan met zijn vragen over bv. een afbetalingsplan, een kadastraal uittreksel, een bewijs van eigendom of de registratie van een huurcontract of een schenking terecht in een van die infocenters.

In totaal zijn elf dergelijke centra geopend.

DEEL 2 - Onderzoek en controle

HOOFDSTUK 1 - Inleiding – doelgericht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Plichten van de belastingplichtige

HOOFDSTUK 3 - Plichten van derden

HOOFDSTUK 4 - Plichten van en ten aanzien van openbare diensten, instellingen en inrichtingen

HOOFDSTUK 5 - Onderzoekstermijnen

HOOFDSTUK 6 - Organisatie controlewerkzaamheden

HOOFDSTUK 7 - Betwisting omtrent onderzoeksbevoegdheid is pretaxatiegeschil

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 8 - Uitfiltering – voorafgaande maatregel (artikel 19.3 Ger.W.) – sekwester

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 9 - Openbaarheid van bestuur/inzagerecht

HOOFDSTUK 10 - Beroepsgeheim van de fiscale ambtenaar

HOOFDSTUK 11 - Verwerking van persoonsgegevens – GDPR – AVG

HOOFDSTUK 12 - Organisatie FOD Financiën – territoriale bevoegdheid van de fiscale diensten

HOOFDSTUK 13 - Horizontaal toezicht – tax compliance

HOOFDSTUK 14 - Gedragsbeïnvloeding – nudges – nudging

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 15 - Bodycams – observatietechnieken – opname van een controle

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 16 - Klokkenluider – beschermingsregel – klokkenluidersrichtlijn

De Europese Unie heeft eind 2019 een algemene beschermingsregeling voor klokkenluiders aangenomen (meldingsprocedures, speak-up-cultuur).

De ‘Richtlijn (EU) 2019/1937 van het Europees Parlement en de Raad van 23.10.2019 inzake de bescherming van personen die inbreuken op het Unierecht melden’, kortom de ‘klokkenluidersrichtlijn’, beoogt de doeltreffendheid van het Unierecht op bepaalde specifieke beleidsterreinen te versterken door via de bescherming van klokkenluiders een reeks gemeenschappelijke minimumnormen vast te stellen.

We maken er hier melding van omdat bepaalde fiscale overtredingen of goedgunstige rulings kunnen worden gekwalificeerd als staatssteun en dus op die manier een schending uitmaken van het Unierecht (over de niet-toepasbaarheid van fiscale regelgeving die kwalificeert als staatssteun, zie de Gids Procedure, [6. Andere gerechtelijke instanties of middelen](#)).

Voor meer daaromtrent, zie Lachapelle, A., ‘And thus Tax Whistleblowing was born! Comment on the Directive on whistleblowers in Tax Matters’, T.F.R., 2020/16, nr. 588, p. 798-818.

Voor een ‘stavaza’, zie mondelinge PV van 23.03.2022 van Dieter Vanbesien aan Vincent Van Peteghem (VEM Financiën) over ‘Een bijkomende bescherming voor melders van belastingfraude en belastingontwijking’, Commissie voor de Financiën en de Begroting, Kamer, 2021-2022, 55 COM 737.

HOOFDSTUK 17 - Charter van de belastingplichtige – ambtenaren FOD Financiën enkel gehoord als getuige

1. Historiek

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Ratio legis

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Wettelijke bepaling

De ambtenaren van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit en de Algemene Administratie van de inning en de invordering en van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie mogen, op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging, slechts als getuige worden gehoord ([artikel 463, eerste lid WIB 92](#)).

Het voormelde werd ingevoerd door de Wet van 04.11.1986, ook wel het ‘Charter van de belastingplichtige’ genoemd. Dit charter zorgde voor een terreinverdeling tussen de strafrechtelijke en fiscale diensten. Voorheen konden fiscale ambtenaren deelnemen aan het gerechtelijk onderzoek, wat een schending inhield van het geheime karakter van het onderzoek.

Nu kunnen zij nog slechts als getuige worden gehoord.

4. Uitzonderingen

Niet voor gedetacheerde ambtenaren

Het voormelde is niet van toepassing op de krachtens artikel 71 van de Wet van 28.12.1992 bij het parket gedetacheerde ambtenaren van die Administraties (*artikel 463, tweede lid WIB 92*).

Niet voor ter beschikking van federale politie gestelde ambtenaren

Het voormelde is evenmin van toepassing op de ambtenaren van die Administraties die, krachtens artikel 31 van de Wet van 30.03.1994 tot uitvoering van het globaal plan op het stuk van de fiscaliteit, ter beschikking zijn gesteld van de federale politie (*artikel 463, derde lid WIB 92*).

Niet voor ambtenaren die deelnemen aan una via-overleg

Het voormelde is ook niet van toepassing op de ambtenaren die deelnemen aan het in artikel 29, § 3, tweede lid van het Wetboek van Strafvordering bedoelde overleg (*artikel 463, vierde lid WIB 92, zoals ingevoegd door de Wet van 20.09.2012 tot instelling van het ‘una via’-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes*).

De ‘Chinese wall’ opgetrokken tussen de fiscus en het gerecht door het ‘Charter’ geldt ook voor de ter beschikking gestelde ambtenaren en hun fiscale administratie van oorsprong. Hun eigen bevoegdheid bestaat erin bijstand te verlenen aan parketten, arbeidsauditoraten of federale politie. Behoudens deze bevoegdheid van bijstand hebben zij geen bevoegdheid ten opzichte van hun administratie van herkomst. De ambtenaar mag bij het gerecht geen dossiers behandelen waarvan hij kennis heeft gekregen als ambtenaar en omgekeerd, bij terugkeer naar de FOD Financiën, mag hij geen dossiers behandelen waarvan hij kennis kreeg op het parket (*DESTERBECK, F., ‘Naar een betere coördinatie van onderzoek en vervolging in fiscale en sociale zaken’, A.F.T. 2021/03, p. 24*).

Het invoeren van het ‘una via’-mechanisme in fiscale zaken heeft immers geenszins tot doel om de ambtenaar de mogelijkheid te geven om aan de zijde van de procureur des Konings of de onderzoeksrechter aan het onderzoek van de bewijselementen van de inbreuken deel te nemen, maar wel om via overleg het Openbaar Ministerie in staat te stellen om, met respect voor zijn onafhankelijkheid m.b.t. de individuele vervolging, een oordeel te vormen over de ernst van het fiscale fraudedossier en al dan niet te beslissen tot de strafrechtelijke vervolging ervan (*Instructie 2020/I/24 van 24.07.2020 betreffende de toepassing van het nieuwe ‘una via’-regime (Wet van 05.05.2019, B.S. 24.05.2019)*).

Niet voor ambtenaren die deel uitmaken van MOTEM's

Deze mogelijkheid van een multidisciplinair onderzoeksteam conflicteert met het zogenaamde ‘charter van de belastingplichtige’, dat voor fiscale ambtenaren een verbod op samenwerking (als expert) heeft ingesteld op straffe van nietigheid van de akte van rechtspleging.

Het eerste lid is niet van toepassing op de ambtenaren zoals bedoeld in artikel 338quater, § 1, die bijstand leveren aan de gemengde multidisciplinaire onderzoeksteams bedoeld in artikel 338quater, § 2 ([artikel 463, vijfde lid WIB 92, zoals ingevoerd door de Wet van 15.03.2022 houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding – BS 25.03.2022](#)).

5. Rechtspraak

Voorbeeld ambtenaar (niet) te dicht bij onderzoek betrokken – ontbijttafelarrest

Voor een voorbeeld waarbij (in eerste instantie) een veroordeling van een ‘fraudeur’ teniet werd gedaan omdat een ambtenaar van het parket (een gedetacheerde ambtenaar van financiën) te dicht stond bij een ambtenaar van financiën (BBI), omdat ze met elkaar waren getrouwd, zie correctionele kamer hof van beroep van Antwerpen 16.01.2013 (Ontbijttafelarrest, zie ons [nieuwsbericht d.d. 24.01.2013](#)). In cassatie werd het arrest verbroken (Cass. 11.06.2013, P.13.0428.N). Het hof is van oordeel dat er geen objectieve redenen zijn die bij de verdediging de gewettigde vrees kan doen ontstaan dat er sprake is geweest van partijdig onderzoek.

HOOFDSTUK 18 - MOTEM (‘multidisciplinaire onderzoeksteams’)

1. Inleiding

De Wet van 17.03.2022 heeft tot doel de instelling van een wettelijk kader voor overleg en samenwerking tussen het Openbaar Ministerie, de federale gerechtelijke politie en de Fiscale Administratie mogelijk te maken ter bestrijding van ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd en ter ondersteuning van de werkzaamheden van de MOTEM's (gemengde multidisciplinaire onderzoeksteams).

De wettelijke basis voor de multidisciplinaire onderzoeksteams werd gecreëerd bij artikel 105, § 11, van de Wet van 07.12.1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst gestructureerd op twee niveaus, ingevoegd bij Wet van 26.03.2014 houdende optimalisatiemaatregelen voor de politiediensten (Belgisch Staatsblad van 31.03.2014) (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001, p. 15).

Deze mogelijkheid van een multidisciplinair onderzoeksteam conflicteert echter met het zogenaamde ‘charter van de belastingplichtige’. Vandaar dat de bevoegdheden van de ambtenaren worden opgenomen in uitzondering op dat ‘Charter’ (cf. [artikel 463, vijfde lid WIB 92](#)).

Een MOTEM wordt voor een concreet dossier ad hoc samengesteld uit gespecialiseerde leden van de onderzoeksafdelingen van de federale gerechtelijke politie, aangevuld met ambtenaren tijdelijk ter beschikking gesteld door de AABBI of door andere fiscale en niet-fiscale administraties. Een MOTEM wordt ingezet voor gespecialiseerde onderzoeken waarbij ambtenaren uit verschillende overheidsdiensten en met specifieke expertise een grote meerwaarde kunnen betekenen. Alle leden van het MOTEM zullen bij het uittekenen en bij het bespreken van het strategische onderzoeksplan, bij het vastleggen van de duurtijd van het onderzoek, en bij de concrete uitwerking ervan, elkaar op elk ogenblik betrekken (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001).

Interactie met detachtering

De Wet van 17.03.2022 beperkt geenszins het bestaande systeem van detacheringen (cf. artikel 463, tweede lid WIB 92). De systemen van detachering en deelname aan MOTEM's zijn complementair en vormen mogelijkheden die een zeer nuttige aanvulling vormen en een antwoord geven op de nood aan gekwalificeerd, gespecialiseerd personeel voor dit soort onderzoek (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001, p. 14).

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie:

- BUYSSE, C., 'Structurele samenwerking fiscus en parket via 'MOTEM's'', *Fiscoloog* 2022, nr. 1734, p. 5;
- DESTERBECK, F., 'Federale politie krijgt bijkomende hulp van 25 BBI-ambtenaren', *Fisc. Act.* nr. 2022/03.

2. Toekenning hoedanigheid officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings

2.1. Wettelijke bepalingen

Teneinde de bedoelde fiscale ambtenaren te kunnen inschakelen in deze multidisciplinaire onderzoeksteams en teneinde hen de voor een efficiënte bijdrage aan dergelijke onderzoeken nodige armslag te verlenen, is het aangewezen hen de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings toe te kennen.

Bekleed worden met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings, 25 fiscale ambtenaren met minstens de graad van attaché (artikel 338quater, § 1, eerste lid WIB 92, zoals ingevoegd door de *Wet van 15.03.2022 houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding – BS 25.03.2022*).

Het aantal van vijftientwintig fiscale ambtenaren kan door de Koning worden verhoogd na advies van het College van procureurs-generaal (artikel 338quater, § 1, tweede lid WIB 92).

De Koning kan voorwaarden betreffende de ervaring en de opleiding van deze fiscale ambtenaren bepalen (artikel 338quater, § 1, derde lid WIB 92).

De bevoegdheden van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings, toegekend aan de in paragraaf 1 bedoelde fiscale ambtenaren, kunnen slechts uitgeoefend worden met het oog op de opsporing en vaststelling van de inbreuken bedoeld in dit Wetboek of de tot uitvoering ervan genomen besluiten of in het artikel 505 van het Strafwetboek, prioritair maar niet exclusief georiënteerd op de bestrijding van de georganiseerde criminaliteit, en voor zover zij bijstand verlenen aan gemengde multidisciplinaire onderzoeksteams, opgericht op basis van het artikel 105, § 11 van de Wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus (artikel 338quater, § 2 WIB 92).

Om hun bevoegdheden van officier van gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings, te kunnen uitoefenen, leggen de fiscale ambtenaren bedoeld in paragraaf 1, in handen van de procureur-generaal van het rechtsgebied van hun woonplaats, de eed af in de volgende bewoordingen (artikel 338quater, § 4, eerste lid WIB 92):

'Ik zweer getrouwheid aan de Koning, gehoorzaamheid aan de Grondwet en aan de wetten van het Belgische volk en het mij opgedragen ambt trouw waar te nemen.'

Zij kunnen hun bevoegdheden buiten het rechtsgebied van hun woonplaats uitoefenen (artikel 338quater, § 4, tweede lid WIB 92).

Ruime omschrijving van artikel 505 van het Strafwetboek

Om de deelname aan deze onderzoeksteams niet onnodig te bemoeilijken, waarbij continu op procedureel niveau het puur fiscale aspect in oogschouw zou dienen genomen te worden, is gekozen voor een ruime omschrijving van het hele artikel 505 van het Strafwetboek. Hierdoor zou ook de problematiek van de samenloop van misdrijven moeten gedekt zijn (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001).

Vordering magistraat noodzakelijke – kantschrift

De handelingen die gesteld worden door de fiscale ambtenaren gebeuren steeds op vordering van een magistraat en moeten schriftelijk, via een kantschrift, aan de Administratie worden medegedeeld. Het bevat de wetsbepalingen krachtens welke zij wordt verricht en het voorwerp. Daarnaast moet zij geformaliseerd worden met de datum waarop zij wordt uitgevaardigd, de naam en de hoedanigheid van de vorderende overheid alsmede zijn of haar handtekening (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001).

Geen eigen strafrechtelijke onderzoeksbevoegdheid

Gezien de fiscale wetgeving aan de ambtenaren van de Algemene Administratie van de BBI geen eigen strafrechtelijke onderzoeksbevoegdheid toekent, zullen de ambtenaren aan wie de hoedanigheid is toegekend, enkel kunnen handelen in die hoedanigheid binnen de grondwettelijke bevoegdheid van het Openbaar Ministerie betreffende het opsporings- en vervolgingsbeleid (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001).

2.2. Zwijgrecht vs medewerkingsplicht

Wanneer de procureur des Konings beslist de strafvordering uit te oefenen en het onderzoek opdraagt aan een MOTEM zal het zwijgrecht steeds van toepassing zijn.

Om te vermijden dat men op de ene dag geconfronteerd wordt met een fiscaal ambtenaar waarvoor de meewerkplicht geldt, en de volgende dag met de ambtenaar werkzaam als officier van gerechtelijke politie waarbij het zwijgrecht geldt, is voorzien dat de ambtenaren bekleed met de hoedanigheid van officier van gerechtelijke politie geen bijstand verlenen aan een multidisciplinaire onderzoeksteam voor zover zij betrokken zijn in een lopend administratief onderzoek waarop het gerechtelijk onderzoek gevoerd door de MOTEM betrekking heeft (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001, p. 17).

De ambtenaren bedoeld in paragraaf 1 mogen evenwel geen bijstand verlenen aan een gemengd multidisciplinair onderzoeksteam voor zover zij betrokken zijn in een lopend administratief onderzoek waarop het onderzoek zoals bedoeld in paragraaf 2 betrekking heeft (artikel 338quater, § 3 WIB 92).

De voorgestelde situatie wordt vermeden door het geheel van de wetgeving en het toepassingsgebied binnen de MOTEM-structuur. Binnen het kader van het una via-overleg beslist de procureur des Konings voor welke feiten omschreven in tijd en ruimte hij de strafvordering zal uitoefenen (cf. art. 29, § 4, Sv). Dit overleg moet zo vroeg mogelijk in de procedure plaatsvinden (Parl. St., Senaat, 2011-2012, nr. 5-1592/3, p. 41) van zodra er aanwijzingen van ernstige fiscale fraude ontdekt worden. Dit gebeurt in de fase van het vooronderzoek, dat door de fiscale diensten wordt gevoerd. Noch de controlediensten, noch de belastingplichtige zijn bij dit vooronderzoek betrokken. Van in het begin wordt bijgevolg voor een duidelijk pad gekozen, hetzij het strafrechtelijk pad waarbij de procureur des Konings het onderzoek voert en de vervolging instelt, en waarbij de strafrechter het misdrijf en het fiscaal contentieux behandelt, hetzij het administratieve pad, waarbij de Fiscale Administratie het onderzoek voert. Het initiatief voor een multidisciplinair onderzoek gaat uit van de procureur des Konings binnen zijn beslissing om de strafvordering uit te oefenen en om het onderzoek op te dragen aan een MOTEM. De ambtenaar die daaraan deelneemt zal gedurende het gehele onderzoek het zwijgrecht van de belastingplichtige naleven en de opgeworpen situatie waarbij men op de ene dag geconfronteerd wordt met een fiscale ambtenaar waarvoor de meewerkplicht geldt, en de volgende dag met de ambtenaar werkzaam als officier van gerechtelijke politie waarbij het zwijgrecht geldt, zal niet voorkomen.

3. Gebruik van de verkregen bewijzen

Er wordt uitdrukkelijk bepaald dat bewijselementen die gedetacheerde ambtenaren in hun hoedanigheid van lid van een MOTEM in handen hebben gekregen, niet alleen gebruikt kunnen worden in het kader van een strafonderzoek, maar ook om het bestaan en het bedrag van een belastingschuld te bepalen.

Onverminderd de toepassing van [artikel 327, § 1, tweede lid](#), kunnen de bewijselementen die door de fiscale ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën zoals bedoeld in artikel 338quater, § 1, worden verzameld tijdens hun medewerking aan een gemengd multidisciplinair onderzoeksteam zoals bedoeld in artikel 338quater, § 2, worden gebruikt ter bepaling van het bestaan en van het bedrag van de belastingschuld alsook ter vaststelling van een overtreding van de bepalingen van dit Wetboek of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten ([artikel 340, derde lid WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Wet van 15.03.2022 houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding – BS 25.03.2022).

Deze bepaling moet dubbele bewijsgaring vermijden, en dat is iets waar recente supranationale rechtspraak veel belang aan hecht. Administratief onderzoek en strafrechtelijke vervolging moeten zo veel mogelijk naadloos op elkaar aansluiten om het non bis in idem-beginsel niet te schenden (EHRM 15 november 2016 en 18 mei 2017, A & B t. Noorwegen resp. Jóhannesson e.a. t. IJsland, Fisc. Act. 2016, 40/2 en 2017, 20/6).

Voorbehoud artikel 327, § 1, tweede lid WIB 92 – toelating Openbaar Ministerie

Gegevens uit een strafdossier dat is opgemaakt in het kader van een MOTEM, kunnen niet zomaar voor belastingdoeleinden worden gebruikt. Daarvoor blijft nog steeds de toelating van de procureur des Konings vereist. De regels veranderen hiervoor niet. Nog steeds zal de procureur hiervoor de toestemming tot inzage aan de Fiscale Administratie moeten verlenen. De procureur beoordeelt de aanvraag tot inzage autonoom in functie van de noodwendigheden en evolutie van het onderzoek en moet rekening houden met een mogelijke toepassing van de wet betreffende de openbaarheid van bestuur, wanneer de stukken zich via kopieën in het administratief dossier

bevinden. Zolang de procureur geen toelating verleent, is geen inzage en kopie name mogelijk en vallen de documenten onder het geheim van het strafonderzoek (MvT bij de Wet van 17.03.2022, Parl. St. 2021-2022 DOC 55 2472/001, p. 19).

DEEL 3 - De aanslagprocedure

HOOFDSTUK 1 - Vestiging van de aanslag

1. Op basis van de aangifte

[Artikel 339 WIB 92](#) bepaalt dat de Administratie als belastinggrondslag de aangegeven inkomsten en andere gegevens neemt, tenzij zij die onjuist bevindt.

Voor meer over het vermoeden van juistheid van de aangifte, zie [1.3. Vermoeden van juistheid \(wat betreft de inkomsten\)](#).

2. Aangifte = bewijs van het belastbare feit

De aangifte is het bewijs van het belastbaar feit.

Dit betekent dat wanneer de Administratie de aangifte niet voegt bij het administratief dossier voor de rechtbank, voormeld bewijs door de Administratie niet wordt bewezen, waardoor het administratief dossier onvolledig is en geen rechtsgeldige aanslag kan worden gevestigd.

Voor rechtspraak hieromtrent, zie [2. Het begrip ‘fiscaal dossier’ – ‘administratief dossier’](#).

3. Tijdstip levering bewijs door Administratie – ‘rechtvaardiging post factum’

Het bewijs van de belastbare grondslag moet geleverd zijn op het ogenblik van de vestiging of inkohiering van de aanslag. Een ingekohierde aanslag in de inkomstenbelasting vormt immers een uitvoerbare titel. Krachtens de beginselen van behoorlijk bestuur en gelet op het ‘privilège du préalable’ kan de Administratie een dergelijke titel enkel uitvaardigen als het bewijs van het bestaan van de belastbare grondslag en de daarop verschuldigde belasting geleverd is. De inkohiering is een rechtshandeling die tot het domein van het publiek recht behoort. Het betreft geen discretionaire, maar een gebonden bevoegdheid van de Administratie, wat haar slechts toelaat belastingen te vestigen die zij wettelijk verschuldigd acht op basis van de elementen waarover zij beschikt op het ogenblik van het tot stand brengen van de titel (vestigen van de aanslag) (DAUGINET, V., ‘Het strafdossier in het fiscaal geschil – aspecten’, in Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan prof, dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag, Gent, Larcier, 1999, p. 297, nrs. 27-28; I. CLAEYS BOUUAERT, De aanslag, Brussel, Larcier, 1963, 5).

De rechtspraak (Antwerpen 22.03.1994, Fisc. Koer., 94/380, noot D. DEWYN; Antwerpen 17.09.1990, Fisc. Koer. 1997, 91/151, met noot F. MARCK; Brussel 26.11.1992, Bull. Bel. 1994, 2740); Antwerpen 06.12.2011, rol nr. 2010/AR/1556), rechtsleer (D. DEWYN onder Antwerpen 22.03.1994, Fisc. Koer., 94/380) en de Minister van Financiën (Vr. en Antw. Senaat 1987-88, 16.10.1987, 324, Vraag nr. 28 van Senator Valkeniers; Bull. Bel., nr. 674, p. 1338) erkennen eveneens het fundamentele principe dat het bewijs van de belastbare grondslag geleverd moet zijn op het moment van de vestiging van de aanslag.

Dit houdt in dat een ‘rechtvaardiging post factum’ van de taxatie in principe niet mogelijk is.

Later verkregen of bijgebracht materiaal kan niet verhinderen dat een aanslag die niet gedragen is door voldoende bewijs bij de vestiging, moet vernietigd worden.

Voor meer over de verdeling van de bewijslast, zie [HOOFDSTUK 1 Inleiding – verdeling van de bewijslast](#).

Interactie met motivatie bericht van wijziging

Het tijdstip waarop de Fiscale Administratie moet voldoen aan haar bewijslast met betrekking tot de belastbare grondslag is te onderscheiden van de verplichting voor de Fiscale Administratie om een bericht van wijziging van aangifte voldoende te motiveren.

Voor meer over dat laatste, zie [1.1.12.9. Motivatie – verantwoording van de aanslag in een later stadium van de procedure – wijziging motivatie – substitutie van motieven](#).

4. Op naam van belastingschuldige

4.1. Wettelijke bepaling

De aanslag moet worden gevestigd op naam van diegene die op het ogenblik van de vestiging van de aanslag de belastingschuldige is ([artikel 133, eerste lid KB/WIB 92](#)).

4.2. In geval van fusie, een aan een fusie gelijkgestelde verrichting of een splitsing

4.2.1. Algemeen

Wanneer een vennootschap wordt overgenomen of gesplitst in het kader van een fusie, een aan een fusie gelijkgestelde verrichting of een splitsing, of het voorwerp heeft uitgemaakt van een andere ontbinding zonder gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, mag de aanslag met betrekking tot belastbare inkomsten behaald door de vennootschap die het voorwerp heeft uitgemaakt van de verrichting tot en met de voornoemde verrichting, binnen de termijnen bepaald in dit hoofdstuk (het hoofdstuk van het WIB 92 waarin artikel 365 is opgenomen), ook gevestigd worden ten name van de overnemende of verkrijgende vennootschap of de verkrijgende vennootschappen vanaf het tijdstip waarop de vennootschap die het voorwerp heeft uitgemaakt van de verrichting als rechtspersoon niet langer bestaat ([artikel 365 WIB 92 zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV](#); becommentarieerd in [Circulaire nr. Ci.RH.81/600.929 \(AOIF 70/2010\) d.d. 01.12.2010](#)).

De overgenomen vennootschap houdt immers op te bestaan ([artikel 12:13 WVV](#)).

Een fusie door overname houdt een ontbinding zonder vereffening in, zodat er geen sprake is van een passieve rechtspersoonlijkheid tot vijf jaar na de fusie ([artikel 12:13 WVV](#)).

Het voorgaande is van toepassing onafhankelijk van het al dan niet toepasselijk zijn van de fiscale neutraliteit ([nr. 16 van Circulaire nr. Ci.RH.81/600.929 \(AOIF 70/2010\) d.d. 01.12.2010](#)).

Een aanslag gevestigd in hoofde van de overgenomen vennootschap is ongeldig, want gevestigd op naam van een onbestaande vennootschap ([Antwerpen 03.11.2009, 2007/AR/1236](#)). In casu was de vennootschap gefuseerd midden 1996. De aanslag met betrekking tot aanslagjaar 1995, die wordt gevestigd na de datum van de fusie, moet gevestigd worden in hoofde van de overnemende vennootschap. Het hof oordeelt ook dat de vestiging van een subsidiaire aanslag niet mogelijk is, daar de vestiging van een subsidiaire aanslag slechts mogelijk is in hoofde van dezelfde belastingplichtige (zie [14.2. De subsidiaire aanslag \(artikel 356 WIB 92\)](#)).

Zoals cassatierechtspraak stelt, moeten aanslagen ten kohiere worden gebracht op naam van de betrokken belastingschuldigen, en kan uit [artikel 360 WIB 92](#) niet worden afgeleid dat een aanslag kan worden ingekohierd op naam van een persoon die niet langer bestaat op het moment van de inkohiering ([Cass. 18.06.2009, F.08.0034.F](#)). Dat de fiscale schuld materieel ontstaat op het moment dat het belastbaar feit zich voordoet, de belastingwet dit feit belastbaar stelt en de jaarlijkse machtiging voorhanden is aan de uitvoerende macht om de belastingwet toe te passen op het belastbaar feit, neemt niet weg dat die fiscale schuld pas formeel bestaat wanneer ze werd ingekohierd en dat die inkohiering moet gebeuren op naam van een bestaande belastingschuldige.

Voorbeeld geruisloze fusie – op naam van overnemende vennootschap

Onder verwijzing naar deze cassatierechtspraak is er gevonnis dat de vestiging van een aanslag op naam van de vennootschap die is overgenomen ingevolge een geruisloze fusie, met vermelding ‘in vereffening c/o de vereffenaar’ niet mogelijk is aangezien op datum van de vestiging van de aanslag de vennootschap definitief heeft opgehouden te bestaan (Rb. Brussel 05.09.2018, 2006/2253/A).

Voorbeeld fusie – verderzetting rechtspersoonlijkheid – vestiging aanvullende aanslag in hoofde van overnemende vennootschap

Er is gevonnis dat de aanvullende aanslag moet worden gevestigd in hoofde van de overnemende vennootschap. De rechten en verplichtingen van de overgenomen vennootschap gaan over naar de overnemende vennootschap. Bijgevolg zijn de regels voor het opleggen van een aanslag in hoofde van de overnemende vennootschap deze die van toepassing zouden zijn op de overgenomen vennootschap als de fusie niet had plaatsgevonden (Rb. Namen 12.01.2021, 14/2552/A).

4.2.2. Hertaxatie mogelijk

Wanneer de aanslag op de foute belastingplichtige is gevestigd, kan een hertaxatie worden doorgevoerd op naam van de juiste belastingplichtige in toepassing van [artikel 357, 3° WIB 92](#).

Noteer dat de ‘overnemende of verkrijgende vennootschap’ slechts met inwerkingtreding vanaf 12.01.2009 is opgenomen in de voormelde wetsbepaling, en dat op een fusie door overname van 1992 [artikel 357, 3° WIB 92](#) bijgevolg niet kan worden toegepast ([Gent 14.06.2016, 2015/AR/197](#)).

Voor meer, zie [14.1. De hertaxatie \(artikel 355 WIB 92\)](#).

4.2.3. Bevoegd belastingkantoor/controlekantoor

De Administratie deelt mee ([nr. 14 van Circulaire nr. Ci.RH.81/600.929 \(AOIF 70/2010\) d.d. 01.12.2010](#)) dat tot en met de verrichting van ontbinding zonder vereffening (fusie of splitsing) de te vestigen aanslagen met betrekking tot de belastbare inkomsten behaald door een vennootschap die juridisch opgehouden is te bestaan, zullen ingekohierd worden door de dienst bevoegd voor de ontbonden vennootschap(pen), met respect voor de procedureregels, ten name van de betrokken belastingplichtige(n) met andere woorden:

- in geval van fusie zonder vereffening ten name van de overnemende vennootschap;
- in geval van splitsing zonder vereffening ten name van de verkrijgende vennootschappen.

Het kohier, dat behoort tot de bevoegdheid van het ontvangkantoor dat bevoegd was vóór de verrichting, zal in dat geval de coördinaten van de betrokken belastingplichtigen vermelden (naam, nationaal nummer, adres) en zal melding maken van het feit dat het een aanslag betreft gevestigd overeenkomstig artikel 365 WIB 92, ingeval van fusie (nationaal nummer ontbonden vennootschap) en overeenkomstig artikelen 365 en 399ter WIB 92, (nationaal nummer ontbonden vennootschap) in geval van splitsing.

Voorbeeld plaats van vestiging aanslag belastingvrije overname

Er is gevonnist dat artikel 365 WIB 92 weliswaar bepaalt in wiens hoofde de aanslag moet worden ingekohierd, maar niets wijzigt aan de vaststelling van het bevoegde ontvangstkantoor. Voor vennootschappen blijft dit de dag volgend op het afsluiten van het boekjaar die de plaats van aangifte en vestiging bepaalt (Rb. Namen 12.01.2021, 14/2552/A).

4.2.4. Invorderingsmogelijkheden – splitsing van de aanslag in geval van reorganisaties

Zie [HOOFDSTUK 5 Invordering lastens niet in kohier vermelde belastingplichtige – medeschuldenaars](#).

4.3. Overleden belastingschuldige

Aanslagen ten laste van overleden belastingschuldigen worden ten kohiere gebracht op hun naam voorafgegaan van het woord ‘nalatenschap’ en eventueel gevolgd door de vermelding van de persoon of personen die zich aan de Administratie van de directe belastingen hebben bekendgemaakt als erfgenaam, legataris, begiftigde of bijzondere lasthebber ([artikel 133, tweede lid KB/WIB 92](#)).

De identiteit van die personen wordt omstandig vermeld. Wanneer een van de erfgenamen formeel is aangewezen om de nalatenschap te vertegenwoordigen, gebeurt het ten kohiere brengen als volgt: ‘Nalatenschap X ..., de erfgenamen vertegenwoordigd door ...’ (artikel 133, derde lid KB/WIB 92).

In geval van aanslag van ambtswege, moet de naam van de overleden belastingschuldige (Nalatenschap X ...) slechts gevolgd worden door de vermelding van een van de erfgenamen die aan de controleur van de belastingen bekend is (artikel 133, vierde lid KB/WIB 92).

Een inkohiering van een aanslag op naam van een overleden belastingplichtige zonder respect van de voormelde bepalingen (zoals de vermelding ‘nalatenschap’), heeft de nietigheid van de aanslag tot gevolg om reden dat de vermelding van de belastingplichtige niet correct is gebeurd ([Antwerpen 08.09.2009, 2835; Rb. Gent 29.09.2010, 04/2729/A](#)).

4.4. Mede-eigenaars – deelgenoten

Inzake onroerende voorheffing wordt de aanslag, in geval van mede-eigendom, soms gevestigd in hoofde van een belastingplichtige met de vermelding ‘en deelgenoot’ of ‘in overdeeldheid’ (cf. artikel 133, § 3 KB/WIB 92).

De vraag is of dit voldoende is om de deelgenoot aan te duiden als schuldenaar van de belasting.

Voor meer hieromtrent, zie [1.4.6. Onroerende goederen in onverdeeldheid](#).

4.5. Vennootschap in vereffening – vereffende vennootschap

Voor de mogelijkheden tot vestiging van een aanslag in hoofde van een vennootschap in vereffening/vereffende vennootschap, zie de gids Procedure, [5.2.3. Vereffende vennootschap – passieve rechtspersoonlijkheid](#)

5. De inkohiering

5.1. Inleiding

De volgende belastingen worden van ambtswege in het kohier opgenomen (cf. [artikel 304, § 1, derde lid WIB 92](#)):

- de onroerende voorheffing;
- de personenbelasting;
- de vennootschapsbelasting;
- de belasting van de niet-inwoners;
- de rechtspersonenbelasting.

De volgende belastingen worden slechts in het kohier opgenomen als zij niet binnen de wettelijk voorziene termijn worden betaald (cf. [artikel 304, § 1, tweede lid WIB 92](#)):

- de bedrijfsvoorheffing;
- de roerende voorheffing;
- de verkeersbelasting;
- de belasting op inverkeerstelling;
- de belasting op spelen en weddenschappen;
- de belasting op automatische ontspanningstoestellen.

De vaststelling van de aanslag gebeurt door de ondertekening van het kohier waarin het ten name van de belastingplichtige berekende belastingbedrag is opgenomen.

Het bestaan van de inkomstenbelasting ontstaat niet door de inkohiering, maar vloeit voort uit de jaarlijkse financieringswet die de staat machtigt belastingen te heffen van elke belastingplichtige in wiens hoofde de voorwaarden voor die heffing vervuld zijn volgens de wetten, besluiten en tarieven waarbij de zetting en de invordering van de belastingen geregeld worden (de materiële belastingschuld) (cf. SPRUYT, A., 'Beschouwingen over het ontstaan van de belastingschuld' in 'Liber Amicorum E. Krings', Story, 1991, p. 1072).

De inkohiering formaliseert enkel de materiële belastingschuld (cf. Antwerpen 14.11.2017, 2016/AR/617, onder verwijzing naar Cass. 29.01.1979, A.C., 1978-1979, 590 en Antwerpen 17.04.2012, Fiscoloog 2012, nr. 1316, 6).

Het is door de inkohiering dat de Administratie zichzelf een uitvoerbare titel verstrekt. Het is eveneens door de uitvoerbaarverklaring van het kohier dat de fiscale schuld formeel ontstaat. Het betreft de laatste fase in de vestiging van de belasting (DELANOTE, M., Schuld & Executie, een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel, Brugge, Die Keure, 2010, p. 277).

Het kohier is een authentieke akte waardoor de Administratie een titel tegen de belastingplichtige tot stand brengt en door de uitvoerbaarverklaring haar wil te kennen geeft om de betaling van de belasting te eisen, desnoods onder dwang.

Het kohier bestaat uit twee delen:

- een naamlijst waarin voor elke belastingschuldige de te betalen belastingen of voorheffing of terug te betalen som is vermeld evenals, in voorkomend geval, de belastbare grondslag, de belasting verschuldigd vóór de verrekening van voorheffingen; voorafbetalingen en andere verrekenbare elementen, de verrekenbare voorheffingen en voorafbetalingen, de toegekende verminderingen en andere voor de ontvanger nuttige inlichtingen;
- een titelblad waarop eensdeels voorkomt voor alle schuldenaars samen het totaal van enerzijds de te betalen sommen en anderzijds de terug te geven bedragen en anderdeels de uitvoerbaarverklaring.

Door het opnemen van een belasting in het kohier wordt de belasting definitief gevestigd en wordt de belasting opeisbaar, zonder enige rechterlijke machtiging of beslissing. De ontvanger kan alle dwangmiddelen gebruiken om betaling van de belastingschuld te verkrijgen.

Dit is het begin van de invordering.

Men spreekt dan van uitvoerbaarverklaring of inkohiering.

De belasting wordt altijd ten kohiere gebracht, onafgezien het bedrag ervan, maar dit bedrag wordt niet gevorderd of teruggegeven wanneer het na verrekening van de voorheffingen, voorafbetalingen en andere bestanddelen kleiner is dan

2,50 EUR ([artikel 304, § 1, derde lid WIB 92](#)).

Bedoeld kohier wordt door de leidinggevende ambtenaar van de Administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of door de door hem gedelegeerde ambtenaar uitvoerbaar verklaard (geconcretiseerd door het plaatsen van zijn handtekening onder het kohier) waardoor het een authentiek karakter verkrijgt en een wettelijke inningstitel wordt gecreëerd. De informatisering van de opmaak van de kohieren heeft geleid tot de centralisering van de uitvoerbaarverklaring.

De uitvoerbare titel is een titel waarin het vorderingsrecht van de schuldeiser belichaamd is en die, voorzien van het formulier van tenuitvoerlegging, de gedwongen executie mogelijk maakt. De meest gekende uitvoerbare titels zijn ongetwijfeld de grossen van rechterlijke beslissingen.

Er bestaat geen rechtvaardiging die het bevelen van het voorbrengen van de originele kohieren zou kunnen verantwoorden (Cass. 03.09.1965; [Antwerpen 08.09.2009, 211](#)).

Bewijskracht elektronische gegevens m.b.t. kohieren

De gegevens van de kohieren die door de Administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, of onder haar toezicht, op een gepaste informatiedrager worden geregistreerd en bewaard, evenals hun leesbare weergave, hebben dezelfde bewijskracht als de originele gegevens ([artikel 299 WIB 92](#), zoals vervangen door de Wet houdende fiscale en financiële bepalingen van 17.06.2013 (BS 28.06.2013)).

Voor de voormelde wetswijziging werd de bewijskracht van de elektronische gegevens soms ter discussie gesteld door belastingplichtigen, hoewel de rechtspraak al aanvaardde dat de elektronische gegevens voldoende bewijskracht hadden (bv. [Brussel 12.07.2012, 2009/AR/132](#)).

5.2. Omkering van het geschil – creatie uitvoerbare titel

5.2.1. Principe

De uitvoerbaarverklaring verleent aan het kohier het karakter van een uitvoerbare titel in de zin van artikel 1494 Gerechtelijk Wetboek zonder enige rechterlijke machtiging of beslissing.

De Administratie kan dus zonder een beroep te doen op de rechtbanken een uitvoerbare titel, vergelijkbaar met een vonnis, creëren die nodig is voor de betaling van een belasting en deze zelf uitvoerbaar maken.

Dit is ongebruikelijk in die zin dat wanneer een onbetaalde schuldeiser wil vorderen wat hem verschuldigd is, hij een titel in de vorm van een vonnis nodig heeft, waarvoor hij zich tot een rechtbank moet wenden. Hij neemt dan de positie in van eiser en de schuldenaar die van verweerder. Het is aan de eiser om de realiteit van zijn schuldeis aan te tonen en aan de verweerder om bijvoorbeeld aan te tonen dat de schuld betaald werd of de schuld hem werd kwijt gescholden. De Administratie kan een titel zelf creëren wanneer ze in de huid van schuldeiser kruipt. Als de belastingplichtige het er niet mee eens is, kan hij een bezwaarschrift indienen en als er geen akkoord komt de zaak voor de rechter brengen. Hij zal dan optreden als eiser en de fiscus zal de rol van verweerder vervullen. Dat is wat men een ‘omkering van geschil’ noemt.

Aangezien de mogelijkheid tot het zelf creëren van een titel zeer verregaand van aard is, is de rechtsleer van oordeel dat dit restrictief moet worden geïnterpreteerd. Zo had de Raad van State veel kritiek bij de invoering van [artikel 393, § 2 WIB 92](#), welke werd beoordeeld als een ongeoorloofde uitbreiding van de uitvoerbaarheid van het kohier (zie [1. Geen afzonderlijke titel nodig](#)).

5.2.2. Gevolgen van een ongeldige inkohiering

De evenknie van wat de inkohiering is inzake DB, is het dwangbevel inzake btw. Wanneer de btw-schuld niet spontaan wordt betaald door de btw-plichtige, kan die worden ingevorderd middels een dwangbevel ([artikel 85 W.Btw](#)).

In die context is gevonnis dat wanneer dwangbevel formeel geen geldige akte is, bv. omdat het is aangetast door vormfouten (bv. onvoldoende gemotiveerd), door de nietigheid alleen het dwangbevel als invorderingstitel wegvalt, maar dat dit geen impact heeft op de btw-schuld zelf.

Als de rechter het bestaan van de btw-schuld bevestigt, waardoor die dus vaststaat, komt de definitieve rechterlijke beslissing als invorderingstitel in de plaats van het nietige dwangbevel. De ontvanger kan de btw-schuld dus nog invorderen jegens de belastingplichtige, gewoon door de rechterlijke beslissing met veroordeling tot betaling uit te voeren ([Cass. 22.05.2014, F12.0188.N](#), besproken door VANDEN BRANDEN, J., ‘Procedurefout: Nietig dwangbevel brengt bestaan btw-schuld niet in het gedrang’, Fisc. Act. 2014/30; Fisc. Koer. 2014/13, p. 553-555, noot L. De Coninck).

5.3. Delegatie en automatisering beletten rechtsgeldige inkohiering niet

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.4. Voorheffingen worden belastingen door inkohiering aanslag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.5. Altijd inkohieren – minimaal bedrag – nihil-aanslag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.6. Geen inkohiering bij subsidiaire aanslag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.7. Geautomatiseerde – manuele – prioritaire inkohiering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Het aanslagbiljet

7. Gezag van gewijsde van de aanslag – eenzijdige rechtshandeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Ontstaan van de belastingschuld

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Gemeente van vestiging van de aanslag – gemeente van aanslag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10. Definitieve aanslag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Kostprijs van de inning van de belastingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Belastbaar tijdperk en aanslagjaar

HOOFDSTUK 3 - Aanslagtermijnen

HOOFDSTUK 4 - Wijzigingsprocedure

HOOFDSTUK 5 - Bezwaar

HOOFDSTUK 6 - Ontheffing van ambtswege (‘ova’)

HOOFDSTUK 7 - Rechtzetting via kohier

HOOFDSTUK 8 - Regularisatie rv op vrijgestelde dividenden door niet-inwoners

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 9 - De fiscale bemiddelingsdienst (‘FBD’)

HOOFDSTUK 10 - Procedure voor onderling overleg (MAP)

HOOFDSTUK 11 - Procedure voor geschillen tussen lidstaten – DBV’s – dubbele belasting

HOOFDSTUK 12 - Rechtsmiddelen – gerechtelijke fase

HOOFDSTUK 13 - Klachtenformulier

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 4 - Bijzonderheden in verband met voorheffingen

DEEL 5 - Bewijsmiddelen

DEEL 6 - Sancties

DEEL 7 - Algemene rechtsbeginselen van toepassing in het fiscaal recht

DEEL 8 - Bestrijding van omkoping

De Wet van 11 mei 2007 tot aanpassing van de wetgeving inzake de bestrijding van omkoping, heeft tot doel enkele aanbevelingen van de Werkgroep ‘omkoping in internationale zakelijke transacties’ van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in het Belgische recht om te zetten.

Deze wet is becommentarieerd in een administratieve circulaire ([Circulaire AFC Nr. 16/2008 d.d. 07.10.2008](#)).

Hoewel dit strikt gezien buiten het toepassingsgebied van de fiscale procedure valt, stippen we toch even het bestaan van deze wetgeving en circulaire aan.

De circulaire behandelt volgende aspecten:

- strafrechtelijke definitie van omkoping:
 - omkoping van een persoon die een openbaar ambt uitoefent in België;
 - omkoping van een persoon die een functie in de privésector uitoefent in België;
 - omkoping van een persoon die een openbaar ambt uitoefent in het buitenland;
 - bevoegdheid van de Belgische rechtbanken;
- rechtsbeginselen tot vaststelling van de verplichtingen van de ambtenaar inzake omkoping:
 - Koninklijk Besluit van 2 oktober 1937 houdende het statuut van het Rijkspersoneel;
 - Wetboek van Strafvordering;
 - federaal preventief integriteitsbeleid;
- de fiscale bepalingen van de Wet van 11 mei 2007 tot aanpassing van de wetgeving inzake de bestrijding van omkoping:
 - opheffing van de regeling van geheime commissielonen toegelaten bij Ministerieel Besluit;
 - nieuwe niet-aftrekbaarheid als beroepskosten;
 - nieuwe ‘slechte’ verworpen uitgave inzake dbi en vri;
 - nieuwe verwerping van vrijstelling door andere aftrekken;
 - belastingheffing aan het afzonderlijke tarief van 309%;
 - inwerkingtreding;
- praktische aspecten van het onderzoek naar omkoping:
 - aanwijzingen voor fraude of omkoping:
 - uitgaven of belastingaftrekken;
 - fictieve werknemers;
 - boekhouding en boekhoudstukken;
 - gedrag van de belastingplichtige;
 - wijzen van verhullen;
 - onderzoeksplan en controle op naleving van de reglementering.

De verplichtingen van de ambtenaar inzake omkoping worden besproken in de deze commentaar, [2. Spontane verstrekking van inlichtingen tussen Administratie en gerecht](#). De fiscale bepalingen worden besproken, daar waar ze voorkomen, in de commentaren Personenbelasting en Vennootschapsbelasting.

DEEL 9 - Invordering van de belasting

HOOFDSTUK 1 - Inleiding – de ontvanger en de vertegenwoordiging van de Belgische Staat

HOOFDSTUK 2 - De uitvoerbare titels en hun uitvoerbare kracht

HOOFDSTUK 3 - Betalingen

HOOFDSTUK 4 - Invordering lastens echtgenoten

HOOFDSTUK 5 - Invordering lastens niet in kohier vermelde belastingplichtige – medeschuldnaars

HOOFDSTUK 6 - Betwiste fiscale en niet-fiscale schuldvordering

HOOFDSTUK 7 - Gefailleerde – schuld van de boedel – boedelschuld

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 8 - Verschoonbaar verklaarde gefailleerde belastingplichtige

HOOFDSTUK 9 - Gerechtelijke reorganisatie door een collectief akkoord

Principe

Een van de mogelijkheden opgenomen in de Wet betreffende de continuïteit van ondernemingen om een faillissement te vermijden, is de ‘gerechtelijke reorganisatie door een collectief akkoord’ (*artikel 44-58 van de Wet betreffende de continuïteit van ondernemingen van 31.01.2009 – BS 09.02.2009, nu Boek XX, titel V van het Wetboek van economisch recht*).

Een dergelijk akkoord wordt goedgekeurd door een meerderheid van de schuldeisers en gehomologeerd door de rechter door middel van een homologatievonnis.

Een dergelijk akkoord kan inhouden dat de schuldeisers een deel van hun schuld laten vallen.

Kan Administratie instemmen?

De Administratie (i.c. de ontvangers) waren van mening dat zij onmogelijk konden instemmen met een dergelijk akkoord omdat de fiscale wetten van openbare orde zijn en een vrijstelling of vermindering enkel kan worden toegestaan bij wet (*artikel 172 van de Grondwet*) en dat een belasting dus niet kan worden kwijtgescholden door middel van een vonnis. Onder druk van de rechtspraak (*Brussel 11.03.2010, Fiscoloog 2010, afl. 1218, 1, bevestigd door Cass. 30.06.2011*) heeft de Administratie door middel van een instructie aan de ontvangers opdracht gegeven het verzet op te geven.

Uit de instructie blijkt dat de ontvanger een vermindering van de belasting mag voorstellen aan de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen als hij ervan overtuigd is dat dit de invorderingsmogelijkheden verhoogt. Die directeur is bevoegd de vermindering effectief toe te kennen.

Het Grondwettelijk Hof ziet in de vrijstelling of vermindering geen schending van artikel 172 van de Grondwet. Dat artikel verbiedt nl. niet dat de wetgever ‘in de wet zelf voorziet in de vermindering van de fiscale schuld als gevolg van een beslissing van de rechtbank [...] tot homologatie van een reorganisatieplan’ ([GwH 18.01.2012, 2012/008](#)).

Het feit dat het de Administratie tijdens de periode van opschorting niet verboden is een hypothecaire inschrijving te nemen om erna als bevoorrechte schuldeiser te worden erkend, houdt een schending in van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel ([GwH 18.02.2016, 23/2016, besproken door MASSET, E., ‘Wet betreffende de continuïteit van ondernemingen en de voorrechten van de fiscus’, Fiscalnet, Wekelijkse analyses van 14.05.2016](#)).

Draagwijdte – bv op bezoldigingen van voor de opening procedure gerechtelijke reorganisatie

Er is gevonnis dat de bedrijfsvoorheffing die verband houdt met arbeidsprestaties van vóór de opening van de procedure van gerechtelijke reorganisatie, niet onder de bijzondere bescherming valt die geldt ten aanzien van de schuldvorderingen die zijn ontstaan uit arbeidsprestaties verricht vóór de opening van de procedure van gerechtelijke reorganisatie (*Cass. 16.06.2016, aangehaald in BUYASSE, C., ‘Arbeidsprestaties vóór procedure gerechtelijke reorganisatie: wat met de BV?’*, *Fiscoloog 2016, nr. 1486, p. 13*).

HOOFDSTUK 10 - Moratorium- en nalatigheidsintresten

1. Nalatigheidsintresten

2. Moratoriumintresten

3. Betwistingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. (Interactie met) gerechtelijke intresten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 11 - Verjaring

1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Twee soorten verjaringstermijn

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Verificatietermijn of aanslagtermijn versus verjaringstermijn

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Stuiting en schorsing van de verjaring

5. Betaling van een verjaarde belastingschuld

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Geen verjaring van de vordering van de BP na bezwaar, verzoek tot OVA, ... van de BP – geen stuiting noodzakelijk

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 12 - Vervolgingen

1. Ontvanger is rekenplichtig

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Telefonische aanmaning

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Aanmaning – fase van minnelijke invordering

4. Betekening dwangbevel

5. Rechtstreekse invorderingsmaatregelen

6. Motiveringsplicht in hoofde van de ontvanger

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 13 - Rechten en voorrechten van de schatkist

1. Waarborgen van de schatkist

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Mogelijkheid tot sluiting

3. Herstel van schade door burgerlijke partijstelling of aansprakelijkheidsvordering (artikel 1382 BW)

HOOFDSTUK 14 - De onderzoeksbevoegdheden, de bewijsmiddelen en het beroepsgeheim van de ambtenaren belast met de invordering

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. De onderzoeksbevoegdheden en de bewijsmiddelen

3. Het beroepsgeheim van de ambtenaren

HOOFDSTUK 15 - Notificatie

1. Notificatieplicht voor notaris

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Verzendingsdatum

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 16 - Schuldvergelijking – schuldcompensatie

1. Schuldvergelijking uitgevoerd door de Administratie

2. Schuldvergelijking uitgevoerd door de belastingplichtige

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 17 - Hoofdelijke aansprakelijkheid voor de fiscale en niet-fiscale schulden van een aannemer of onderaannemer

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Inhouding ongeacht registratie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Doelstelling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Begripsomschrijvingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Hoofdelijke aansprakelijkheid aannemer

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Hoofdelijke aansprakelijkheid onderaannemer

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. BW van toepassing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Beperkt tot 35%

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Vennoten vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10. Schulden ontstaan in de loop van de werken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Geen dubbel gebruik met wet van 27.06.1969

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

12. Ketenaansprakelijkheid – aansprakelijkheid opdrachtgever voor belastingschulden onderaannemer – getrapte aansprakelijkheid

Wanneer de betaling van de sommen die van een onderaannemer worden gevorderd bij toepassing van de hoofdelijke aansprakelijkheid bedoeld in de paragrafen 1 en 2, niet of niet volledig werd verricht, zullen de opdrachtgever die de opdracht geeft om tegen een prijs de in artikel 53, eerste lid, 1°, a bedoelde werken uit te voeren of te laten uitvoeren, de aannemer bedoeld in artikel 53, eerste lid, 3°, a alsook iedere tussenkomen onderaannemer, hiervoor hoofdelijk aansprakelijk zijn. De in het eerste lid vermelde aansprakelijkheid wordt in de eerste plaats toegepast in hoofde van de aannemer die een beroep heeft gedaan op de onderaannemer die de sommen die van hem in toepassing van de paragrafen 1 en 2 worden gevorderd, niet of niet volledig heeft betaald ([artikel 54, § 8, eerste lid van het Wetboek Invordering](#)).

Ze wordt in getrapte volgorde toegepast ten opzichte van de in een voorafgaand stadium tussenkomen aannemers, en in de laatste plaats ten opzichte van de in het eerste lid bedoelde opdrachtgever, wanneer de in het tweede lid vermelde aannemer nagelaten heeft de van hem gevorderde sommen binnen dertig dagen na de betekening van een dwangbevel te vereffenen ([artikel 54, § 8, tweede lid van het Wetboek Invordering](#)).

13. De inhouding: percentage, CAP, gevolgen, aanwending ...

13.1. Aannemer

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

13.2. Onderaannemer

De aannemer die voor de in artikel 53, eerste lid, 1° vermelde werken een deel of het geheel van de prijs betaalt aan een onderaannemer die op het ogenblik van de betaling fiscale en niet-fiscale schulden heeft, is verplicht bij die betaling 15% van het door hem verschuldigde bedrag exclusief belasting over de toegevoegde waarde in te houden en te storten aan de door de Koning aangewezen ambtenaar volgens de door Hem bepaalde modaliteiten ([artikel 55, § 2 van het Wetboek Invordering](#)).

13.3. Beperkt tot bedrag van schulden

De in dit artikel bedoelde inhoudingen en stortingen worden in voorkomend geval beperkt tot het bedrag van de schulden van de aannemer of onderaannemer op het ogenblik van de betaling ([artikel 55, § 3 van het Wetboek Invordering](#)).

13.4. Verval van aansprakelijkheid bij inhouding

Wanneer de in de paragrafen 1 en 2 bedoelde inhouding en storting correct zijn uitgevoerd bij elke betaling van een deel of het geheel van de prijs van de werken aan een aannemer of onderaannemer die op het ogenblik van de betaling fiscale en niet-fiscale schulden heeft, wordt de in artikel 54, § 1 en 2 bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid niet toegepast. Wanneer de in paragrafen 1 en 2 bedoelde inhouding en storting niet correct zijn uitgevoerd bij elke betaling van een deel of het geheel van de prijs van de werken aan een aannemer of onderaannemer die op het ogenblik van de betaling fiscale en niet-fiscale schulden heeft, worden bij de toepassing van de in artikel 54, § 1 en 2 bedoelde hoofdelijke aansprakelijkheid de eventueel gestorte bedragen in mindering gebracht van het bedrag waarvoor de opdrachtgever of de aannemer aansprakelijk wordt gesteld ([artikel 55, § 4 van het Wetboek Invordering](#)).

13.5. Aanwending van het ingehouden bedrag

Het ter uitvoering van artikel 55 gestorte bedrag wordt aangewend tot aanzuivering van de in artikel 53, eerste lid, 5° vermelde fiscale en niet-fiscale schulden ([artikel 57, § 1, eerste lid van het Wetboek Invordering](#)).

Voor ieder van de in het eerste lid bedoelde fiscale en niet-fiscale schulden wordt de aanwending in de navolgende volgorde toegerekend: eerst op de kosten, daarna op de nalatigheidsintresten, vervolgens op de verhogingen, de administratieve of fiscale geldboeten en ten slotte op de nog verschuldigde hoofdsom, met inbegrip van de opdecimen en opcentiemen ([artikel 57, § 1, tweede lid van het Wetboek Invordering](#)).

De Koning bepaalt op welke wijze, onder welke voorwaarden en binnen welke termijn de persoon op wiens schuldvordering het gestorte bedrag werd ingehouden dit bedrag terugkrijgt in de mate dat de stortingen het bedrag van de in paragraaf 1 bedoelde fiscale en niet-fiscale schulden overschrijden ([artikel 57, § 2 van het Wetboek Invordering](#)).

14. Niet voor particulieren – natuurlijke persoon privédoeleinden

De artikelen 54 en 55 zijn niet van toepassing op de opdrachtgever-natuurlijke persoon in de mate dat hij voor louter privédoeleinden de in artikel 53, eerste lid, 1° vermelde werken laat uitvoeren ([artikel 58 van het Wetboek Invordering](#)).

Uit het feit dat de uitzondering geldt ‘in de mate dat’ de werken uitsluitend voor privédoeleinden worden uitgevoerd, heeft men een kleine twintig jaar geleden afgeleid dat het verdedigbaar moet zijn dat de uitzondering ook van toepassing is als de werken louter betrekking hebben op het privégedeelte van een door de bouwheer gemengd gebruikte woning (*VAN DYCK, J., ‘Privédoeleinden werken: enkel beoordelen in hoofde van bouwheer’, Fiscoloog 2017, nr. 1541, p. 5*).

De administratieve commentaar vermeldt dat ‘voor een woning die gedeeltelijk als privéwoning en gedeeltelijk beroepsmatig gebruikt [wordt] (bijvoorbeeld een woonhuis waarin een arts zijn praktijk heeft gevestigd), [is] de uitzondering van toepassing op werken uitgevoerd aan de specifieke privé-gedeelten van de woning. Zij is daarentegen niet van toepassing op de werken die zowel het beroepsmatige gedeelte (praktijk), als de gemeenschappelijke delen (bijvoorbeeld het dak) van de woning betreffen’ ([Com.IB 407/4](#)).

15. Gerechtelijke reorganisatie, faillissement of elke andere samenloop van schuldeisers zonder invloed

De artikelen 54 tot 58 blijven van toepassing in geval van een procedure van gerechtelijke reorganisatie, een faillissement of elke andere samenloop van schuldeisers alsook in geval van overdracht, beslag onder derden, in pandgeving, inbetalinggeving of een in artikel 1798 van het Burgerlijk Wetboek bedoelde rechtstreekse vordering ([artikel 59 van het Wetboek Invordering](#)).

16. Controle op de inhouding

De ambtenaren van de Administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen gaan na of de inhoudings- en stortingsplicht bedoeld in artikel 55 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen wordt nageleefd door de

opdrachtgever en de aannemer ([artikel 393, § 1 WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Wet van 13.04.2019 'tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen').

17. Sanctie bij niet-inhouding

Wanneer de stortingen bedoeld in artikel 55 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen niet werden verricht, wordt het verschuldigde bedrag verdubbeld en binnen de in artikel 354 bedoelde termijn als administratieve geldboete ingekohierd lastens de overtreder ([artikel 393, § 2, eerste lid WIB 92](#), zoals ingevoegd door voormelde Wet van 13.04.2019).

De Koning kan bepalen onder welke voorwaarden de geldboete kan worden verminderd ([artikel 393, § 2, tweede lid WIB 92](#), zoals ingevoegd door voormelde Wet van 13.04.2019).

Grondwettelijkheid

Het Grondwettelijk hof heeft de evenknie van artikel 393, § 2 WIB 92, met name artikel 30*bis*, § 5, van de Wet van 27.06.1969, onverenigbaar verklaard met de grondwet omdat de daarin opgenomen sanctie strafrechtelijk van aard is en niet kan worden gemilderd (*Grondwettelijk Hof nr. 104/2020 van 09.07.2020*).

Naar verluidt heeft de FOD Financiën, gelet op de gelijkaardigheid van de twee bepalingen, de toepassing van artikel 393, § 2 WIB 92 voorlopig opgeschort.

18. Praktische modaliteiten

18.1. Gegevensband met fiscale en niet-fiscale schulden – consultatie My Minfin

Teneinde het bestaan van fiscale en niet-fiscale schulden in hoofde van de medecontractant te kunnen vaststellen, stelt de Federale Overheidsdienst Financiën een gegevensbank ter beschikking van het publiek die bewijskracht heeft voor de toepassing van de artikelen 54 en 55 (artikel 55, § 5, eerste lid van het Wetboek Invordering).

In 2017 hebben de fiscus en de RSZ een mobiele onlinedienst ontwikkeld die beschikbaar is op www.checkinhoudingsplicht.be.

Na het ondernemingsnummer van de (onder)aannemer te hebben ingevoerd, geeft de onlineapplicatie in real time aan of er 'ja' dan wel 'nee' een inhoudingsplicht bestaat. Is het antwoord 'nee', dan wordt een 'attest van consultatie' aangemaakt dat geldig is tot de datum die erop vermeld is. Als de factuur dan ten laatste op die datum wordt betaald, moet er geen inhouding gebeuren.

Het antwoord 'ja' (wel inhouding) is 'slechts geldig op de dag van de raadpleging'. Als de factuur op die dag niet wordt betaald, moet de website bijgevolg opnieuw worden geraadpleegd op het ogenblik van de effectieve betaling van de factuur.

Een FAQ bij de nieuwe onlinedienst is beschikbaar op https://finances.belgium.be/nl/zelfstandigen_vrije_beroepen/inhoudingsplicht_fod_financien.

18.2. De-minimisregeling – attest

Wanneer de opdrachtgever of aannemer met behulp van die gegevensbank vaststelt dat hij de in de paragrafen 1 en 2 vermelde inhoudingen moet doen, en wanneer het bedrag van de factuur die hem is voorgelegd hoger is dan of gelijk aan 7.143 EUR, dan nodigt hij zijn medecontractant uit om hem een attest over te leggen dat het bedrag van de schuld weergeeft. Dit attest houdt rekening met de schuld op de dag waarop het is opgesteld. De Koning bepaalt de geldigheidstermijn van dit attest. Als zijn medecontractant bevestigt dat de fiscale en niet-fiscale schulden hoger zijn dan de te verrichten inhoudingen of wanneer hij het attest niet binnen de maand na de aanvraag overlegt, is de opdrachtgever of de aannemer ertoe gehouden 15% van het door hem verschuldigde bedrag exclusief belasting over de toegevoegde waarde in te houden en te storten ([artikel 55, § 5, tweede lid van het Wetboek Invordering](#)).

18.3. Betalingen

Het ingehouden bedrag moet tegelijkertijd gestort worden met de betaling aan de medecontractant op het rekeningnummer:

IBAN BE33 6792 0023 2046

BIC PCRQBEBB

Ontvangkantoor der directe belastingen in Brussel 3 en bijzondere ontvangsten,

Kruidtuinlaan 50, bus 3110, 1000 Brussel

Tel.: 02 577 15 60

met de volgende vermeldingen ([artikel 207, al. 3 KB/WIB 92](#)):

- ondernemingsnummer van de aannemer of de onderaannemer;
- bedrag en datum van de factuur waarop de storting betrekking heeft;
- naam van de aannemer.

De persoon die de storting doet, zendt aan het voornoemde ontvangkantoor een kopie van de factuur waarop de betaling betrekking heeft.

18.4. Buitenlandse onderneming zonder identificatienummer bij de Kruispuntbank van Ondernemingen

De verplichtingen zijn ook van toepassing wanneer wordt gewerkt met buitenlandse aannemers.

De toegang tot de beschikbare gegevens is slechts mogelijk via een door de Kruispuntbank van Ondernemingen toegekend identificatienummer. Als de buitenlandse onderneming niet over een dergelijk nummer beschikt, moet zij aan haar medecontractant een attest overleggen waaruit het bedrag van zijn fiscale schuld in België blijkt. In de praktijk worden zulke attesten afgeleverd door de ontvanger van het ontvangkantoor van de directe belastingen Brussel Buitenland, Kruidtuinlaan 50, bus 3121, 1000 Brussel (tel: 02 57 540 80 – fax: 02 57 959 23 – ontv.db.bsl.buitenland@minfin.fed.be) ([Com.IB 403/12](#)).

Het begrip ‘identificatienummer van de Kruispuntbank van de Sociale Zekerheidontvanger’ wordt gedefinieerd in [artikel 2, § 1, 1° van het Wetboek Invordering](#).

HOOFDSTUK 18 - Internationale invorderingsbijstand

De invordering van Belgische fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen in het buitenland gebeurt op basis van communautaire instrumenten of internationale bilaterale of multilaterale verdragen, waarbij België en de aangezochte buitenlandse Staat partij zijn en die bepalingen inzake invorderingsbijstand bevatten ([artikel 72 van het Wetboek Invordering](#)).

De ontvanger is gemachtigd om buitenlandse schuldvorderingen in te vorderen die bedoeld zijn in een communautair instrument of een internationaal bilateraal of multilateraal verdrag, waarbij België en de verzoekende buitenlandse Staat partij zijn en die bepalingen inzake invorderingsbijstand bevatten ([artikel 73 van het Wetboek Invordering](#)).

De internationale invorderingsbijstand wordt geregeld op basis van:

- hetzij een dubbelbelastingverdrag (*artikel 27 OESO-modelverdrag*);
- hetzij op basis van Europese richtlijnen (*richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15.06.2001, PB. L 175/17 van 28.06.2001 tot aanvulling van de Richtlijn 76/308/EG van 15 maart 1976 (PB. L 73/18 van 19 maart 1976) en Richtlijn nr. 2008/55/EG van 26.05.2008, PB EU L 150 van 10.06.2008*).

Deze bepalingen leggen de regels vast voor de bijstandsverlening tussen de (lid)staten ten behoeve van de invordering in iedere (lid)staat van schuldvorderingen die in een andere (lid)staat zijn ontstaan. Qua hiërarchie heeft de meest uitgebreide voorrang.

De Richtlijn van 2008 wordt vervangen door de Richtlijn van 31.03.2010 (*Richtlijn nr. 2010/24/EG, PB EU L 84, 31.03.2010*). Deze vervangt de Richtlijn van 2008 met ingang van 01.01.2012.

De belangrijkste wijzigingen ten opzichte van de Richtlijn van 2008 zijn:

- uitbreiding van het toepassingsgebied. De werkingssfeer wordt uitgebreid tot schuldvorderingen voortvloeiend uit alle belastingen en rechten. Hierdoor is de richtlijn ook van toepassing op schuldvorderingen voortvloeiend uit belastingen en rechten die niet onder de bestaande richtlijn vielen. Daarnaast wordt de werkingssfeer uitgebreid met schuldvorderingen voortvloeiend uit belastingen en rechten geheven door lagere overheden en met verplichte sociale zekerheidsbijdragen;
- lidstaten worden verplicht informatie over de teruggaaf van belastingen boven de 10.000 EUR aan een belastingplichtige gevestigd in een andere lidstaat spontaan uit te wisselen en niet alleen meer op verzoek van een andere lidstaat. Hiermee wordt een systeem van spontane gegevensuitwisseling opgezet;
- er komen gemeenschappelijke regels en titels, zoals uniforme executoriale en conservatoire titels en standaardformulieren om de uitvoering te vergemakkelijken en te versnellen. Ook worden hierdoor problemen met de vertaling en erkenning van documenten uit andere lidstaten voorkomen;
- ambtenaren van een lidstaat krijgen de mogelijkheid zelf actief deel te nemen aan administratieve onderzoeken in een andere lidstaat;
- de ontvangen gegevens kunnen ongeclausuleerd gebruikt worden voor andere doeleinden (zoals strafzaken).

Een diepgaande bespreking valt buiten het bestek van dit werk.

HOOFDSTUK 19 - Vrijwaringsclausule

1. Situering

Met een ‘vrijwaringsclausule’ bedoelen we in deze context een verbintenis waarbij één partij er zich toe verbindt om de andere partij te vrijwaren van alle directe of indirecte fiscale lasten in verband met bepaalde inkomsten.

In een aan het Antwerpse hof van beroep voorgelegde casus ging het om een voetballer waarvan de portretrechten via een opgezette structuur belastingvrij in het buitenland zouden worden betaald. Als het mis zou gaan, en er alsnog belastingen verschuldigd zouden zijn, zou de club deze ten laste nemen.

2. Vrijwaringsclausule niet afdwingbaar voor de rechtbank

In het voormelde geval van de voetballer deed ‘het risico’ zich voor en bleef de club in gebreke haar verbintenis uit te voeren. Daarop brengt de voetballer de zaak voor de rechter, maar deze weigert op zijn verzoek in te gaan.

Het hof beslist dat de voetballer geen ‘rechtmatig belang’ heeft om zich in rechte op de vrijwaringsclausule te beroepen, omdat deze enkel gericht is op het behoud van een toestand in strijd met de openbare orde (*Antwerpen 07.09.2010*).

Wie de verwezenlijking van een onrechtmatig voordeel nastreeft of herstel vordert voor het verlies daarvan, kan aldus niet tot de rechtbank worden toegelaten.

Het verlies van ongeoorloofde winsten kan niet als schade worden vergoed. De fiscale wetgeving is van openbare orde. Overeenkomsten die tot doel hebben de juiste heffing van de belastingen op onrechtmatige wijze te omzeilen en in het bijzonder om door de belastingplichtige aan te geven belastbare inkomsten aan het gezichtsveld van de fiscus te onttrekken dienen als strijdig met de openbare orde te worden beschouwd, hebben een ongeoorloofde oorzaak en zijn bijgevolg nietig.

De belastbaarheid volgt uit de wet en hiervan kan niet worden afgeweken bij private overeenkomsten.

De vordering in vrijwaring tegen de voetbalclub wordt afgewezen.

HOOFDSTUK 20 - Vereenvoudigd derdenbeslag – Informatieplicht – meldingsplicht voor schuldenaars na overlijden / notificatieplicht bij overlijden

Onverminderd de toepassing van artikel 1240 *ter* van het Burgerlijk Wetboek en van de artikelen 95, derde lid en 97, vierde lid van het Wetboek van Successierechten en met het oog op een betere invordering van de belastingen, wordt bij de [artikelen 154 tot 165](#) van de Programmawet van 29.03.2012 – BS 06.04.2012 een procedure ingesteld waarbij de Fiscale Administratie moet worden geïnformeerd alvorens kan worden overgegaan tot de teruggave, betaling of overdracht aan de rechthebbenden van de gehouden of verschuldigde waarden.

Deze verplichting geldt voor notarissen en andere personen die geroepen worden een in artikel 1240*bis* BW bedoelde akte of attest van erfopvolging op te maken.

Ingevolge die kennisgeving zal de fiscale Administratie derdenbeslag kunnen leggen op die waarden, volgens een vereenvoudigde procedure, gelijkaardig aan die welke al bestaat in de [artikel 35 e.v. van het Wetboek Invordering](#).

Diezelfde procedure geldt ook in het kader van de afwikkeling van een verzekeringsprestatie die opeisbaar wordt ingevolge of naar aanleiding van een overlijden

Deze procedure zal zowel de fiscale schulden van de overledene als deze van zijn erfgenamen betreffen.

Om de hiervoor bedoelde personen niet te belasten met een overvloed aan te verrichten kennisgevingen, werd een minimumdrempel voorzien. Daaronder geldt de nieuwe informatieplicht en de eruit voortvloeiende gevolgen niet. Die drempel die bekeken moet worden vanuit de houder of schuldenaar van de betrokken waarden, wordt bepaald op 10.000 EUR, behalve wanneer het gaat om een rente, pensioen of een andere periodieke uitkering; in dat geval is de toepassingsdrempel vastgesteld op 1.000 EUR op jaarbasis.

Voor meer, zie de [artikelen 154](#) tot 165 van de Programmawet van 29.03.2012 – BS 06.04.2012, zoals gewijzigd door de Wet van 13.04.2019 ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’.

Per KB van 16.07.2012 (BS 20.07.2012) is een aantal modaliteiten vastgelegd (inclusief modelformulieren).

HOOFDSTUK 21 - Terugbetalingen van te veel teruggekregen belastingen of sommen

Het komt voor dat een belastingplichtige een te grote terugbetaling krijgt van de FOD Financiën (bv. teveel ontvangen moratoriumintresten, ...), en dat deze, met het oog op het onderhouden van een duurzame relatie met de fiscus, wenst over te gaan tot terugbetaling.

Dit kan aan de ‘Cel Terugbetalingen North Galaxy, Koning Albert II-laan 33 bus 43 1030 Brussel’

De uitbetaling wordt beschouwd als een onverschuldigde betaling en kan worden teruggestort op het rekeningnummer BE26 6792 0022 0629 (BIC:PCHQ BEBB) van de Cel Terugbetalingen North Galaxy, Koning Albert II-laan 33 bus 43 1030 Brussel, met een door die dienst opgegeven mededeling.

HOOFDSTUK 22 - Betwistingen inzake invordering

1. Inleiding

Op grond van artikel 1395 Ger.W. moeten alle vorderingen betreffende bewarende beslagen en de middelen tot tenuitvoerlegging voor de beslagrechter worden gebracht Het Hof van Cassatie heeft in dit verband geoordeeld dat uitsluitend de beslagrechter bevoegd is om te oordelen over de rechtmatigheid en de regelmatigheid van de uitvoeringshandelingen, zonder dat hij over de zaak zelfuitspraak mag doen (*Cass. 28.09.1990, Pas. 1990, I, 93; Casso II mei 1998, R.W. 1998-99,602*). De beslagrechter is eveneens bevoegd om te beslissen over de doeltreffendheid of de actualiteit van de uitvoerbare titel waarop een van de partijen zich beroept (*Cass. 15.01.1999, R.W. 1999-2000, 148; Cass. 3 mei 2003, R.W. 2006-07, 459*).

Sedert de invoering van de Wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen en het artikel 569, lid 1, 32° Ger.W. door de Wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken, is evenwel de vraag gerezen welke rechter precies bevoegd is om uitspraak te doen over betwistingen over de geschillen inzake invordering van de belasting.

Artike1 569, lid 1, 32° Ger. W. stelt namelijk dat de rechtbank van eerste aanleg kennis neemt van alle geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Tijdens de parlementaire voorbereiding van de Wet van 23 maart 1999 werd de nadruk gelegd op de ruime draagwijdte die aan deze bepaling moet worden toegekend. De notie ‘geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet’ heeft betrekking op de belastingwetgeving in haar geheel (*VERSTAPPEN, J., Welke knelpunten zijn aan het licht gekomen?, in X, Tien jaar nieuwe fiscale procedure. Een evaluatie voor en vanuit de praktijk, Larcier, Gent 2009, p. 59*). Toch wordt in de rechtsleer opgemerkt dat de bevoegdheidsregeling inzake fiscale invorderingsgeschillen na de Wetten van 15 en 23 maart 1999 minder duidelijk is. Auteurs stellen dat ‘het voordien waterdicht beschot tussen de beslagrechter en de gerechten van de rechterlijke orde’ blijkbaar niet gehandhaafd werd. De verklaring van de minister van Financiën in de Commissie van Financiën dat de beslagrechter bevoegd zou blijven voor

geschillen inzake vervolging, is daaraan voorzeker niet vreemd (*Parl. St., Kamer, 1997-1998, stuk nr. 1341/17, Verslag van de Commissie van Financiën, Kamer, p. 116*).

2. Opschorting termijnen

De termijnen van verzet, hoger beroep en cassatie, alsmede het verzet, het hoger beroep en de voorziening in cassatie schorsen de tenuitvoerlegging van de rechterlijke beslissing die, zelfs gedeeltelijk, maatregelen betreffen die ertoe strekken de invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen te verwezenlijken of te waarborgen ([artikel 22 van het Wetboek Invordering](#)).

3. Invordering = toepassing belastingwet: afhankelijk van het dossier

3.1. Principe

De geschillen betreffende de invordering vallen buiten het toepassingsgebied van het fiscale procesrecht (zie *VAN ORSHOVEN P., De nieuwe fiscale procedure, Diegem, Ced Samsom, 1999, 123*).

3.2. Nuance door cassatie

Op 1 december 2005 oordeelde het Hof van Cassatie dat geschillen met betrekking tot de invordering van de belasting geen geschillen zijn betreffende de toepassing van de Belastingwet. Deze behoren tot de bevoegdheid van de beslagrechter. Het Hof voegde er evenwel aan toe dat de beslagrechter niet bevoegd is om uitspraak te doen over de geldigheid van een aanslag noch van de onderliggende titel bij verzet van de belastingplichtige tegen het dwangbevel dat hem betekend is ter invordering van de belasting (*Cass. 01.12.2005, FJF 2007/153*).

Zuivere invordering

Het Hof oordeelt dat de bevoegdheidsverdeling thans als volgt dient geïnterpreteerd te worden. Als de vordering enkel betrekking heeft op de regelmatigheid van de vervolging en enkel de miskenning van een gemeenrechtelijke regel wordt ingeroepen, dan behoort het geschil tot de uitsluitende bevoegdheid van de beslagrechter. Ook het louter verzet tegen een dwangbevel met het oog op de vernietiging ervan, behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de beslagrechter.

Hoofdzakelijk fiscaal geschil

Als de betwisting over de invordering van een belasting betrekking heeft op de juiste toepassing van een fiscale wet, of als die betwisting bijkomend is aan het geschil over de geldigheid van de opgelegde belasting zelf, dan kan niet ontkend worden dat het gaat om een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W. In dat geval is de fiscale rechter bevoegd om zich over de betwisting uit te spreken. In het licht van de wijziging van het Ger.W. door de Wet van 23 maart 1999, is de beslagrechter in dat laatste geval volgens het Hof niet onbevoegd, maar alleszins niet meer exclusief bevoegd om zich uit te spreken over het invorderingsgeschil.

3.3. Rechtspraak

Voorbeeld betwisting betreffende invordering = geen geschil m.b.t. toepassing belastingwet

Er is gevonnen dat de rechtsvordering zonder grond is omdat deze niet gericht was tegen de aanslag, maar louter een betwisting betreffende de betaling betrof (Rb. Hasselt 16.01.2013, 12/685/A).

Voorbeeld betwisting betreffende invordering = geen geschil m.b.t. toepassing belastingwet

Er is gevonnen dat het hoger beroep is gericht tegen een vonnis van de beslagrechter. Het hof is zodoende gevat als beslagrechter. Geschillen met betrekking tot de invordering van de belasting zijn geen geschillen betreffende de toepassing van de belastingwet in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° van het Ger.W. Het hof kan dan ook niet oordelen over een vernietiging of ontheffing van de aanslag in kwestie. Het hof mag als beslagrechter wel de actualiteit van de uitvoerbare titel onderzoeken. Deze actualiteit vecht de appellant aan door de verjaring in te roepen. Gelet op de betekening van een dwangbevel betekend op 25.06.2012 is de belastingschuld voor aanslagjaar 1993 niet verjaard ([Brussel 04.02.2020, 2015/AF/97](#)).

4. Bijzondere toepassing: nalatigheidsintresten

4.1. Exclusieve bevoegdheid adviseur-generaal invordering

In bijzondere gevallen mag de adviseur-generaal van de Administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen of zijn gemachtigde ambtenaar, onder de door hem bepaalde voorwaarden, vrijstelling verlenen voor al de nalatigheidsintresten of een deel ervan verschuldigd op de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen ([artikel 70 van het Wetboek Invordering](#)).

De administrateur-generaal beschikt aldus over een discretionaire bevoegdheid ter zake en aan de rechterlijke macht werd ter zake geen rechtsmacht toegekend. De bevoegdheid van de rechtbank is beperkt tot het wettigheidsstoezicht.

Zo stelt het Antwerpse hof van beroep, in een casus waarin niet alleen de aanslag wordt bestreden maar waarin ook om kwijtschelding van nalatigheidsintresten wordt verzocht, dat ‘wat de nalatigheidsintresten betreft, eiseres nooit een aanvraag tot vrijstelling van nalatigheidsintresten heeft gedaan bij de bevoegde directeur der belastingen en dat het Hof daartoe niet bevoegd is’ ([Antwerpen 13.12.2016, 2014/AR/1961](#)).

Er bestaat derhalve geen subjectief recht om vrijstelling te bekomen. Het is een loutere mogelijkheid die bij wijze van gunstmaatregel enkel door de adviseur-generaal van de administratie belast met de inning en de invordering van de inkomstenbelastingen kan worden verleend.

Er is geen specifieke termijn voorzien voor een verzoek tot vrijstelling van nalatigheidsintresten.

Een verzoek tot kwijtschelding kan gebaseerd zijn op het feit dat de belastingschuldige zich in een moeilijke financiële situatie bevindt wegens omstandigheden onafhankelijk van zijn wil, of het feit dat de invordering van de nalatigheidsintresten zouden leiden tot een uitzichtloze situatie.

Bij de beoordeling over de vrijstelling van betaling van nalatigheidsintresten oefent de gewestelijke directeur geen gebonden bevoegdheid uit, doch neemt hij een discretionaire beslissing, waarbij hij gebruik maakt van zijn beleidsvrijheid. In deze beslissing dient derhalve aangegeven te worden om welke concrete redenen de vrijstelling niet (volledig) wordt toegekend ([Antwerpen 15.01.2013, 2011/AR/140](#)).

De directeur moet een gemotiveerde beslissing nemen over het al dan niet toestaan van de kwijtschelding. Een verwijzing naar het niet naleven van de voorwaarden van de vrijstelling (i.c. de inschrijving op en stipte naleving van een aanvaardbaar afbetalingsplan) is een voldoende motivatie ([Luik 27.01.2010, 2008/RG/659](#)).

Dat de uiteindelijke beslissing tot vrijstelling van nalatigheidsintresten toekomt aan de bevoegde adviseurs-generaal, wordt bevestigd in [Pv nr. 1660 van 17.05.2017, Vr. en Antw. Kamer 2016-17, nr. 54-118, 98](#), gesteld in het kader van de afwikkeling van de Corsan-dossiers.

Delegatie

Deze door de wet zelf aan de Gew.dir. persoonlijk toevertrouwde beslissingsmacht kan niet worden gedelegeerd ([Com.IB 417/17](#)).

Quid instructies van hiërarchie

Als ambtenaar ressorteert de gewestelijk directeur van de directe belastingen onder de minister van Financiën. Hij kan van zijn hiërarchische meerderen onderrichtingen ontvangen, maar wanneer hij de hem bij de wet of de besluiten toegekende bevoegdheid uitoefent, treedt hij, voor elk geval afzonderlijk en zelfstandig op ([Com.IB 417/17](#)).

Gecoördineerde behandeling

In het kader van de afwikkeling van dossiers met een landelijke draagwijdte (bv. het Corsan-dossier) is het mogelijk dat de diverse administraties, namelijk de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) en de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering, met elkaar spreken uit de bezorgdheid om de belastingplichtigen die zich in dezelfde omstandigheden bevinden zo veel mogelijk gelijk te behandelen. Dit doet geen afbreuk aan het feit dat de uiteindelijke beslissing tot vrijstelling van nalatigheidsintresten aan de bevoegde adviseurs-generaal toekomt (*cf.* [Pv nr. 1660 van mevrouw de volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 17.05.2017, Vr. en Antw. Kamer 2016-17, nr. 54-118, 98, gesteld in het kader van de afwikkeling van de Corsan-dossiers](#)).

Hoorrecht

Een belastingplichtige had geargumenteed dat het niet respecteren van een verzoek tot horen, de nietigheid van de administratieve beslissing met zich meebrengt, waardoor de rechter de volle bevoegdheid zou hebben om over de kwijtschelding te beslissen. Deze redenering werd niet gevolgd door het Hof van Cassatie (*Cass. 12.04.2019 F18.0062.N, besproken door Van Brustem, E., ‘La Cour de cassation précise la portée du droit d’être entendu dans le cadre d’une demande d’exonération des intérêts de retard’, R.G.C.F., 2019/5, p. 364-365*).

4.2. Wanneer afzien van nalatigheidsintresten?

De Administratie licht de gevallen waarin vrijstelling van ni mag worden toegestaan toe in [Com.IB 417/6 tot 16](#).

Betalingsmoeilijkheden

In de memorie van toelichting van de Wet van 20.08.1947, waarbij door artikel 28, § 1 de voorloper van artikel 417 WIB 92 (nu [artikel 70 van het Wetboek Invordering](#)) werd ingevoerd (Kamer, 1946-1947, doc. 59, p. 23 en 24) werd deze bepaling vrij eng geïnterpreteerd: Van nalatigheidsinteressen zal slechts worden afgezien in geval de moeilijke financiële toestand van de belastingplichtige aan een oorzaak buiten zijn wil te wijten is of wanneer zijn financiële toestand zo is dat hij, vóór afzienbare tijd, niet in staat zal zijn afbetalingen te storten die nauwelijks toereikend zijn om de nalatigheidsinteressen te betalen, indien deze mochten blijven lopen. Daarentegen mag mildering van de nalatigheidsinteressen niet verleend worden aan belastingplichtigen die gemak verkrijgen voor de aanzuivering van hun belastingschuld, met het doel, bijvoorbeeld, hun een gedwongen, ongepaste of nadelige tegeldemaking van hun goederen te besparen. Uit dit uittreksel moet worden afgeleid dat de wetgever met het invoeren van de mogelijkheid tot het verlenen van vrijstelling van ni in hoofdzaak beoogde de in moeilijkheden verkerende belastingschuldigen te helpen, met uitsluiting van alle doeleinden van economische of andere aard ([Com.IB 417/8](#)).

‘Allerlei moeilijke omstandigheden’

De Raad van State heeft evenwel geoordeeld dat de bedoelde memorie van toelichting niet in enge zin mag worden geïnterpreteerd en dat er, naast de betalingsmoeilijkheden van de belastingschuldige, ook nog andere omstandigheden bestaan die beantwoorden aan het begrip ‘in bijzondere gevallen’. Aldus is bij arrest van 29.06.1965 (arrest nr. 11.369, Pas. 1966, IV, p. 33 inzake NV SICO) verduidelijkt dat de termen ‘in bijzondere gevallen’ geenszins impliceren dat de belastingschuldige het faillissement of het kennelijk onvermogen nabij moet zijn, maar enige soepelheid inhouden die kennelijk bedoeld is opdat rekening zou kunnen worden gehouden met allerlei ongelukkige omstandigheden ([Com.IB 417/11](#)).

De Administratie aanvaardt bijgevolg dat de gewestelijk directeur bij de beoordeling van de verzoeken om vrijstelling van nalatigheidsintresten over een zeer ruim appreciatierecht beschikt en zijn beslissingen tot gehele of gedeeltelijke vrijstelling van intresten op andere motieven mag steunen dan die vermeld in de memorie van toelichting bij de wet van 20.08.1947, voor zover deze motieven wettelijk toelaatbaar zijn en als bijzondere omstandigheden kunnen worden beschouwd. Een beslissing houdende vrijstelling van nalatigheidsintresten die om humanitaire of andere redenen wordt genomen valt derhalve binnen een strikte toepassing van de wet ([Com.IB 417/12](#)).

In die geest mag de Gew.dir. der belastingen gehele of gedeeltelijke vrijstelling van ni verlenen als billijke compensatie voor een geleden nadeel (bv. klaarblijkelijke onherstelbare overbelasting) ook wanneer deze gunstmaatregel geen noodzaak vormt om de belastingschuldige toe te laten binnen een redelijke termijn zijn fiscale schuld te delgen ([Com.IB 417/13](#)).

Het voorgaande wordt bevestigd in [Pv nr. 1660 van 17.05.2017, Vr. en Antw. Kamer 2016-17, nr. 54-118, 98](#), gesteld in het kader van de afwikkeling van de Corsan-dossiers

4.3. Administratief beroep

Deze procedure wordt niet aanzien als een administratief beroep. Er is geen administratief beroep voorzien tegen een ongunstige beslissing van de adviseur-generaal.

[Artikel 366 WIB 92](#) heeft geen betrekking op de eventueel ten onrechte geïnde nalatigheidsintresten. De terugbetaling van die intresten wordt beheerst door artikel 1376 BW. De mogelijkheid van de belastingplichtige om een bezwaar in te dienen is beperkt tot de gevestigde belasting (*Brussel, 10.10.1989, FJF 89/223*) ([Com.IB 366/25](#)).

Wanneer niet zozeer het aspect van de tenuitvoerlegging wordt aangevochten, maar wel de aanslag zelf (het feit dat met betrekking tot een bepaalde aanslag geen nalatigheidsintresten verschuldigd zijn), voorziet het WIB 92 in een eigen regeling (bezwaar), en betreft de rechtsvordering een geschil met betrekking tot de toepassing van een belastingwet die binnen de daarvoor voorziene termijnen moet worden ingesteld. *In casu* was de rechtsvordering laattijdig ([Brussel 25.06.2014, 2011/AR/1821](#)).

4.4. Rechtbank

4.4.1. Principieel bevoegd

Een ongunstige beslissing genomen in toepassing van [artikel 417 WIB 92](#) (nu [artikel 70 van het Wetboek Invordering](#)) kan worden aangevochten voor de rechtbank van eerste aanleg. Het betreft immers een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet in de zin van artikel 569, eerste lid, 32° Ger.W. ([Antwerpen 13.09.2016, 2014/AR/3093, onder verwijzing naar M.Delanote, Schuld & Executie. Een onderzoek naar de reikwijdte van de fiscale titel, Brugge, B&E, 2010, p. 253, nr. 272](#)).

4.4.2. Enkel marginale toetsing – motivatie

Door de rechterlijke macht kan enkel een marginale toetsing worden uitgevoerd.

De rechtbank kan de wettigheid van de beslissing van de gewestelijke directeur ter zake nagaan (wettigheidstoezicht).

Zo kan de rechtbank onderzoeken of de beslissing waarbij de kwijtschelding of vermindering van intresten wordt toegestaan of geweigerd afdoende is gemotiveerd in de zin van de wet van 29.07.1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen, bv. of er in de beslissing rekening werd gehouden met alle feitelijke elementen van het dossier.

Is dat niet het geval, dan kan de rechter deze beslissing vernietigen, maar niet zelf de gevraagde kwijtschelding toestaan.

De bal ligt dan terug in het kamp van de directeur die een nieuwe beslissing moet nemen, rekening houdend met de feiten die hij daarvoor had genegeerd ([Antwerpen 27.05.2008](#)).

De rechtbank kan zich daarbij niet in de plaats stellen van de administrateur-generaal, en oordeelt niet over de al dan niet terechte afwijzing van het verzoek tot vrijstelling van nalatigheidsintresten..

De rechterlijke macht erkent de exclusieve bevoegdheid van de directeur invordering, en onthoudt zich bijgevolg van de beoordeling van de opportuniteit van de beslissing van de directeur (*bv. Rb. Antwerpen 15.12.2010, 04/3785/A; in dezelfde zin Antwerpen 15.01.2013, 2011/AR/140; in dezelfde zin Bergen 01.04.2015, 2014/RG/172; in dezelfde zin Rb. Gent 02.02.2017, 15/4014/A; Antwerpen 13.09.2016, 2014/AR/3093; Antwerpen 17.11.2020, 2019/AR/1909; Antwerpen 15.06.2021, 2021/AR/266, Corsan-dossier; Antwerpen 27.09.2022, 2021/AR/1308, Corsan-dossier*). De rechtbank stelt dat uit [artikel 417 WIB 92](#) (nu [artikel 70 van het Wetboek Invordering](#)) volgt dat de belastingplichtige geen subjectief recht hebben te worden vrijgesteld van hun wettelijke verplichting om nalatigheidsintresten te betalen en dat de mogelijkheid om deze vrijstelling te bekomen een gunstmaatregel is die, volgens de tekst van dit artikel, enkel kan worden verleend door de directeur der belastingen. Alles wat onder de beoordelingsbevoegdheid valt van de directeur der belastingen, valt met volle rechtsmacht onder de controle van de rechtbank, behoudens wanneer een bijzondere bepaling uitdrukkelijk aan de directeur een discretionaire bevoegdheid toekent omtrent een te nemen beslissing, in welk geval de rechtbank de directeur zijn beoordelingsvrijheid niet mag ontnemen en niet in zijn plaats mag treden (*vergelijk Cass. 04.03.2004, C030346N, Cass. 17.04.2000, Arr.Cass. 2000, 258 en Cass. 02.02.1998, R.W. 1998-99, 1142*).

Gelet op het feit dat het hof van beroep enkel bevoegd is voor geschillen met betrekking tot de vestiging van de belastingen, wordt een beslissing tot opschorting van de nalatigheidsintresten door dat hof, verboden ([Cass., 04.05.2020, F.19.0134.F](#)).

In de rechtspraak wordt ook opgemerkt dat de verschuldigdheid van nalatigheidsintresten een loutere schadeloosstelling is wegens de vertraging in de betaling van de belastingschuld zodat deze verschuldigdheid geenszins een straf is en aldus geen strafrechtelijk karakter heeft in de zin van artikel 6.1 EVRM. Bijgevolg heeft de rechtbank geen rechtsmacht om vrijstelling van nalatigheidsintresten te verlenen.

4.4.3. Termijn

De termijn voor het instellen van de vordering bedraagt 10 jaar ([Pv 11.05.2001](#)).

4.4.4. Rechtspraak

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – vernietiging van de beslissing

Er is gevonnen dat een afwijzende beslissing onterecht was, gelet op het feit dat de directeur onvoldoende rekening heeft gehouden met ‘feitelijkheden’: de belastingplichtige had haar betalingen niet op duurzame wijze gestaakt, blijkt alles in het werk te stellen om haar fiscale verplichtingen zo goed mogelijk na te komen, met name gelet op het feit dat ze na de dagvaarding in faillissement haar afbetalingsplan bleef nakomen in de vorm van stortingen van 10.000 EUR, de directeur houdt geen rekening met de bijzondere cashsituatie van de vennootschap, die afhangt van één hoofdklant, die haar enige klant, om de vennootschap te beoordelen als een ‘bijzonder geval’ in de zin van [artikel 417 WIB 92](#) (nu [artikel 70 van het Wetboek Invordering](#)). De rechtbank besluit dat de beslissing niet wettelijk wordt gemotiveerd, wat de nietigverklaring ervan rechtvaardigt, evenals de verplichting van de gewestelijke directeur om zich opnieuw uit te spreken over het verzoek en relevante redenen aan te halen ([Rb. Luik 20.12.2012, 10/3420/A](#)).

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – vernietiging van de beslissing

In dezelfde zin, vernietiging van de beslissing van de directeur omdat geen rekening was gehouden met alle feitelijkheden (i.c. het feit dat de huurinkomsten achterbleven omdat de huurders niet betaalden), zie [Bergen 17.11.2014, 2013/RG/682](#).

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – goedkeuring van de beslissing

De toetsing van de bestreden directeursbeslissing leidt tot de vaststelling dat de directeur in zijn beslissing de wet niet heeft geschonden en geen machtsoverschrijding of machtsafwending beging. Het besluit van de directeur is gesteund op concrete, exacte, pertinente en in rechte toegelaten motieven. Hij is redelijk en niet willekeurig te werk gegaan. De beslissing werd afdoende gemotiveerd ([Gent 14.06.2016, 2015/AR/737](#)).

In dezelfde zin, [Rb. Antwerpen 24.02.2017, 15/2914/A](#).

In dezelfde zin, goedkeuring van de beslissing, [Antwerpen 13.09.2016, 2014/AR/3093](#). Het hof oordeelt dat uit geen enkel gegeven blijkt dat de gewestelijk directeur bij het nemen van zijn beslissing is uitgegaan van onjuiste veronderstellingen. Hij heeft geoordeeld dat geen vrijstelling kon worden verleend, rekening houdend met het feit dat de intresten wettelijk verschuldigd zijn en de laattijdige betaling beogen te neutraliseren, met het feit dat nog niets van de verschuldigde belastingen werd betaald en met het feit dat de belastingplichtige ervoor gekozen heeft om andere schuldeisers dan de Belgische staat te betalen. Het hof oordeelt dat de gewestelijk directeur aldus op afdoende wijze de redenen heeft weergegeven waarom niet op de vraag tot vrijstelling kon worden ingegaan. De Belgische staat heeft daarbij de omstandigheden die door de belastingplichtige werden ingeroepen geëvalueerd, maar onafdoende bevonden. De beslissing is derhalve behoorlijk gemotiveerd in de zin van de wet van 29.07.1991.

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – goedkeuring van de beslissing – vereist van afbetalingsplan + naleving

Er is gevonnist dat de bestreden beslissing van de directeur niet onwettig is om reden dat de gewestelijk directeur de vrijstelling van nalatigheidsintresten afhankelijk stelt van een voorafgaandelijk onderschrijven van een afbetalingsplan en de naleving ervan, en weigering van de vrijstelling om reden dat de belastingplichtige dit afbetalingsplan niet naleefde ([Gent 20.02.2018, 2015/AR/1871](#)).

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – goedkeuring van de beslissing – materiële en formele motiveringsplicht

Bij de beoordeling van de directeursbeslissing maakt de rechtbank een onderscheid tussen de materiële en formele motiveringsplicht. De materiële motiveringsplicht slaat op de interne wettelijkheid van de administratieve rechtshandeling (of op de wettelijkheid van het negotium) en vormt geen formele vormvereiste sensu stricto als dusdanig. Ze houdt in dat elke administratieve beslissing moet steunen op draagkrachtige motieven die zowel in feite als in rechte aanvaardbaar zijn. Het bestaan van de motieven kan blijken uit de motivering in de beslissing zelf, maar ook uit het administratief dossier (VAN MENSEL, A., CLOECKAERT, I., e.a., *De administratieve rechtshandeling*, Gent, Mys & Breesch, 1997, 63).

De formele motiveringsplicht slaat op de externe wettelijkheid van de administratieve rechtshandeling (of op de wettelijkheid van het instrumentum). De formele motivering van een administratieve rechtshandeling bestaat erin het bestaan van de motieven waarop de beslissing is gegrond, te veruitwendigen in een geschreven ‘instrumentum’ (VAN MENSEL, A., CLOECKAERT, I., e.a., o.c., 63).

Uiteindelijk aanvaardt het hof de beoordeling van de directeur ([Gent 04.06.2019, 2018/AR/705](#)).

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – vernietiging van de beslissing (Corsan-dossier)

Er is beslist dat de gewestelijk directeur het onderscheid dat wordt gemaakt tussen de tweede en de derde categorie van de instructie 2017/I/31 van 27.04.2017 onvoldoende verantwoord (het betreft het al dan niet verschuldigd zijn van nalatigheidsintresten in de Corsan-dossiers). Het hof is van mening dat de gewestelijk directeur om die reden zijn beslissing niet afdoende motiveert. De beslissing wordt vernietigd en de Administratie wordt bevolen om een nieuwe directeursbeslissing te nemen over de vraag van de BP tot kwijtschelding van nalatigheidsinterest ([Gent 30.06.2020, 2019/AR/1549](#)).

Voorbeeld beoordeling directoriale beslissing – goedkeuring van de beslissing (Corsan-dossier)

Er is beslist dat de adviseur-generaal zijn beslissing voldoende heeft verantwoord. Het betreft een zogenaamd Corsan-dossier, waarbij het productiehuis uiteindelijk in het kader van een tax shelter voor de filmindustrie geen attest aflevert, waardoor het fiscale voordeel niet wordt toegekend. De adviseur-generaal oordeelt op een afdoende gemotiveerde wijze dat het Corsan-dossier niet kwalificeert als een ‘bijzondere omstandigheid’ die een kwijtschelding van de nalatigheidsintresten zou kunnen verantwoorden ([Antwerpen 15.03.2022, 2020/AR/265](#)).

Voorbeeld geen kwijtschelding nalatigheidsintresten door rechter (Corsan-dossier)

Het hof van beroep verbreekt een vonnis waarin de rechter een kwijtschelding van nalatigheidsintresten had toegekend zonder dat de belastingplichtige daartoe een verzoek had gericht aan de bevoegde adviseur-generaal die instaat voor de inning en de invordering van de belasting. Het hof is van oordeel dat een kwijtschelding van nalatigheidsintresten geen bevoegdheid van de rechtbank is, maar uitsluitend van de voormelde adviseur-generaal (cf. artikel 417 WIB 92). De rechtbank en het hof hebben geen volle rechtsmacht over deze verschuldigdheid. In casu werd geen verzoek tot kwijtschelding ingediend bij de bevoegde adviseur-generaal en is er dus ook geen beslissing. Er kan bijgevolg niet worden nagegaan of de beslissing van de adviseur-generaal rechtsgeldig werd genomen. De kwijtschelding door de eerste rechter wordt ongedaan gemaakt ([Antwerpen, 27.09.2022, 2021/AR/1308](#)).

4.5. Ook voor al betaalde intresten

Ook wanneer de intresten al werden betaald, is een kwijtschelding mogelijk wegens ‘bijzondere omstandigheden’. De afwijzende beslissing ter zake van de directeur wordt vernietigd omdat deze niet voldoende is gemotiveerd (*schending Wet van 29.07.1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen*) ([Rb. Brussel 31.10.2008, JDF 2010, nrs. 3-4, 113; zie ook Rb. Luik 20.12.2012, 10/3420/A](#)).

5. Bijzondere toepassing: moratoriumintresten

5.1. Moratoriumintrest is niet accessoir

Een betwisting inzake toekenning van moratoriumintresten, die onafhankelijk is van ieder geschil aangaande een aanslag, is vreemd aan de in het WIB omschreven vraagstukken welke aanleiding kunnen geven tot een gemotiveerde beslissing van de Gew. dir. (of van de door hem gedelegeerde ambtenaar) en tot een voorziening voor het hof van beroep ([Brussel, 17.03.1948, Parent, Bull. 233, p. 373, Cass. 06.01.1970, NV Century Pictures, Bull. 482, p. 298](#)) ([Com.IB 366/26](#)).

5.2. Moratoriumintrest is wel accessoir

De gewestelijk directeur (nu: adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen) is bevoegd om in het kader van het bezwaar te beslissen over zowel de teruggave van het teveel betaalde als over de moratoriumintresten op de terug te betalen bedragen. De verplichting om de ten onrechte geïnde inkomstenbelastingen terug te betalen en de verplichting om op de aldus geïnde bedragen moratoriumintresten te betalen, vormen dan immers geen onderscheiden schulden, maar wel één enkele op eenzelfde rechtsfeit gegronde verplichting, ter beoordeling aan de gewestelijke directeur onderworpen (*vergelijk met Cass. 06.01.1970, Pas. 1970, I, 379*).

Als de belastingplichtige het niet eens was met de beslissing van de directeur over de moratoriumintresten diende zij tegen die beslissing verhaal in te stellen, overeenkomstig artikel 1385*undecies* Ger.W. (*Gent, 16.10.2007, 2006/AR/1266*).

Een brief van de ontvanger waarin deze aan de belastingplichtige meedeelt dat hij zich, wat betreft moratoriumintresten, aansluit bij de directoriale beslissing, is geen nieuwe beslissing, wijzigt de juridische toestand van de appellante niet, en doet geen geschil ontstaan noch een nieuwe verhaaltermijn lopen (*zie voormeld arrest van het Gentse hof van beroep*).

6. Betalingsfaciliteiten niet via bezwaar

Daar de regels voor betaling van de belastingen niet het voorwerp kunnen zijn van een bezwaarschrift, kan de Gewestelijk directeur (of de door hem gedelegeerde ambtenaar) (nu: adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen) over een verzoekschrift tot het verkrijgen van betalingsfaciliteiten geen beslissing nemen in de zin van [artikel 375 WIB 92](#) (*Brussel, 31.5.1950, P.V.B.A. Betterfood Products*) ([Com.IB 366/26](#)). De belastingplichtige dient zich te richten tot de ontvanger.

7. Rechtstreeks naar de rechtbank

Gelet op het ontbreken van een administratieve verhaalprocedure (*zie 2.9.1. Pretaxatiegeschillen*) en gelet op het feit dat het gaat om een betwisting met betrekking tot de toepassing van een belastingwet, kan een betwisting met betrekking tot inning van de belastingen (bv. een terugbetaling ingevolge een directoriale of gerechtelijke beslissing of omtrent nalatigheids- of moratoriumintresten) rechtstreeks worden voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg.

8. Betwisting met betrekking tot de verjaring

In een zaak voor het Antwerpse hof van beroep handelt de betwisting over de rechtmatigheid van een bijkomende aanslag in de vennootschapsbelasting. Aanvullend wordt de verjaring ingeroepen van het recht om de vennootschapsbelasting in te vorderen. Appellante steunt zich hierbij op [artikel 300 § 1 WIB 92](#) en [artikel 443bis WIB 92](#). De betwisting handelt bijgevolg over de correcte toepassing van verjaringsregels die in de belastingwetgeving voorkomen. Het hof besluit daaruit dat de fiscale rechter voor deze betwistingen bevoegd is. De vordering van appellante tot vaststelling van de ingetreden verjaring maakt deel uit van een geschil dat te beschouwen is als een uitbreiding van de oorspronkelijke vordering tot vernietiging van de bestreden aanvullende aanslag in de vennootschapsbelasting. De vordering tot vaststelling van de ingetreden verjaring is onmiskenbaar nauw verbonden met de oorspronkelijke vordering. Bovendien leidt ze niet tot een wijziging van de oorzaak van de oorspronkelijke vordering. Daaruit volgt dat de tussenvordering tot vaststelling van de ingetreden verjaring waarmee appellante haar oorspronkelijke vordering, die zij heeft ingeleid bij tegensprekelijk verzoekschrift, heeft uitgebreid, rechtsgeldig voor de rechter is gebracht. De vordering van appellante is bijgevolg ontvankelijk ([Antwerpen 18.10.2011, 2008/AR/2202](#)).

Contra: Een betwisting met betrekking tot de verjaring van de belasting heeft betrekking tot de invordering van de belasting, welk geschil tot de bevoegdheid behoort van de beslagrechter, zodat een bezwaar moet worden gericht tegen de ontvanger der directe belastingen, belast met de invordering van de belasting. Voor een voorbeeld, zie [Brussel 07.12.2011, 2008/AR/2655](#).

9. Betwisting met betrekking tot de invordering lastens een onbeperkt aansprakelijk vennoot

Uit een arrest van het Grondwettelijk Hof blijkt dat de betwisting met betrekking tot de invordering van de belasting lastens een onbeperkt aansprakelijk vennoot van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid (*toepassing artikel 7 van het Wetboek Invordering (ter vervanging van artikel 393, § 2 WIB 92)*) geen betwisting is met betrekking tot de toepassing van een belastingwet ([GwH 20.12.2012, 158/2012](#)). Het arrest bepaalt dat de prejudiciële vraag die daaromtrent werd gesteld geen antwoord behoeft wegens gesteld door een niet-bevoegde rechtbank.

Rechtstreekse voorlegging aan rechtbank

Cassatie heeft gevonnist dat in het geval waarin een onbeperkt aansprakelijk vennoot zich verzet tegen een dwangbevel omdat hij voorhoudt dat hij ten onrechte wordt beschouwd als een onbeperkt aansprakelijk vennoot, de betwisting rechtstreeks kan worden voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg. Het betreft immers geen geschil betreffende de toepassing van een belastingwet, maar wel betreffende de invordering van de belasting. Het hof van beroep had de vordering ten onrechte onontvankelijk verklaard om reden dat het zou gaan om een geschil betreffende de toepassing van de belastingwet en de uitputtingsvereiste niet is nageleefd omdat geen bezwaar werd ingediend (*Antwerpen 26.06.2012, FJF, nr. 2013/114 en TFR 2013, nr. 436, 170, verbroken door Cass. 03.04.2014, F.12.0205.N*).

In dezelfde zin, rechtstreekse voorlegging aan de rechtbank: [Rb. Antwerpen 16.03.2015, 13/1754/A](#).

10. Betwisting met betrekking tot de invordering lastens een bestuurder bij niet-betaling bedrijfsvoorheffing

Er is gevonnist dat de ‘fiscale’ rechtbank bevoegd is om de hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurder in rechte uit te spreken (*Antwerpen 27.01.2015, Fisc., nr. 1418, p. 7*).

De Arrondissementsrechtbank van Luik daarentegen hakte enkele jaren geleden de knoop door in het voordeel van de rechtbank van koophandel (*vonnis van 19 juni 2008, Fisc., nr. 1241, p. 13*).

De arrondissementsrechtbank van Antwerpen sluit zich daar nu bij aan.

Voor meer, zie BUYSSE, C., ‘Hoofdelijke aansprakelijkheid bestuurders: welke rechter is bevoegd?’, *Fiscoloog* 2016, nr. 1459, p. 11.

11. Betwisting met betrekking tot het onbetwistbaar verschuldigde gedeelte (ovg)

Zie [HOOFDSTUK 6 Betwiste fiscale en niet-fiscale schuldvordering](#).

HOOFDSTUK 23 - Steunmaatregelen bij belangrijke infrastructuurwerken

Ondernemingen die hinder ondervinden veroorzaakt door belangrijke infrastructuurwerken, kunnen steunmaatregelen vragen aan de FOD Financiën.

Deze steunmaatregelen moeten financiële ademruimte geven en de schuldenaars toelaten om hun tijdelijke financiële moeilijkheden te overbruggen.

Voor meer hieromtrent, zie <https://financien.belgium.be/nl/vzws/steunmaatregelen-bij-belangrijke-infrastructuurwerken> (link gekopieerd op 20.07.2018).

HOOFDSTUK 24 - Het Wetboek Invordering

1. Situering

Het Wetboek invordering (voluit ‘Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’) kadert in de harmonisering van de fiscale procedures, en meer in het bijzonder de aanbevelingen van de bijzondere commissie ‘Internationale fiscale fraude/Panama Papers’.

Het Wetboek bevat vijf titels:

- Titel 1. Algemene bepalingen;
- Titel 2. De minnelijke invordering;
- Titel 3. De gedwongen invordering;
- Titel 4. De onderzoeksbevoegdheden, de bewijsmiddelen en het beroepsgeheim van de ambtenaren belast met de invordering;
- Titel 5. Sancties.

De wet treedt in werking op 01.01.2020, ook al zijn er enkele noodzakelijk geachte overgangsbepalingen (vooral om de rechtsgeldigheid van al uitgevaardigde titels te garanderen).

De Wet van 13.04.2019 bevat een overgangsregeling die bedoeld is om ‘de rechtszekerheid en de praktische efficiëntie van de reeds door de administratie gestelde akten te verzekeren en om betwistingen te vermijden als er reeds een uitvoerbare titel bestond vóór de inwerkingtreding’ van het Wetboek (Parl.St., nr. 54-3625/001, 135). Om die reden verklaart de wetgever het Wetboek niet van toepassing op een aantal handelingen, opgesomd in artikel 136 van de voormelde Wet van 13.04.2019.

Het Wetboek Invordering is een federaal wetboek, waardoor de basisvoorwaarde voor de toepasbaarheid is dat de FOD Financiën bevoegd is voor de invordering (*ENGELLEN, J. en SMET, F., ‘Nieuw “Wetboek van Invordering”: wat wijzigt er ten gronde?’*, *Fiscoloog* 2019, nr. 1613, p. 7).

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie:

- ENGELLEN, J. en SMET, F., ‘Nieuw “Wetboek van Invordering”: wat wijzigt er ten gronde?’ *Fiscoloog* 2019, nr. 1613, p. 7;
- DELANOTE, M., ‘Het nieuwe Invorderingswetboek: eerste algemene beschouwingen’, *Fisc. Act.* nr. 2019/16, p. 1-8;
- PIROTTE, N., ‘Grande première codification pour le recouvrement fiscal’, *R.G.C.F.*, 2019/3, p. 191-196.

Voor een administratieve commentaar, zie Circulaire 2020/C/113 van 02.09.2020 betreffende het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, besproken door:

- DELANOTE, M., ‘Fiscus geeft nadere duiding bij Invorderingswetboek’, *Fisc. Act.* nr. 2020/32, p. 5-7;
- BUYSSE, C., ‘Verjaring invordering IB: termijn loopt vanaf inkohiering’, *Fiscoloog* 2020, nr. 1678, p. 3.

Voor de administratieve circulaire ter zake, zie Circulaire 2021/C/22 van 02.03.2021 betreffende het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, vervangen door [Circulaire 2022/C/3 van 10.01.2022 betreffende het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen](#).

2. Toepassingsgebied

2.1. Principe

[Artikel 1 van het Wetboek Invordering](#) bakent het toepassingsgebied van het Wetboek Invordering af.

2.2. Zuivere en spontane inning niet geïmponéerd door Wetboek Invordering

De regels voor ‘zuivere’ of ‘spontane’ inning – dit wil zeggen zonder tussenkomst van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering om de schuldenaar tot betaling te dwingen (bv. spontane inning op basis van een aangifte inzake roerende voorheffing, bedrijfsvoorheffing, btw of diverse taksen, inning van de inkomstenbelastingen en van de onroerende voorheffing binnen de wettelijke betalingstermijnen) – die voornamelijk betrekking hebben op de fiscale schuldvorderingen, blijven vervat in de verschillende fiscale wetboeken (o.a. de betalingstermijnen, het vertrekpunt en de berekening van de nalatigheidsintresten, andere dan die bedoeld in artikel 14 van het Invorderingswetboek, de betalingswijzen en de aanrekening van de betalingen in het kader van de ‘zuivere’ of ‘spontane’ inning) (*Parl.St.*, nr. 54-3625/001, p. 11).

‘Inning’ staat in dat opzicht tegenover ‘invordering’.

2.3. Wetboek Invordering is geen ‘gesloten’ stelsel – gemeen recht staat niet buitenspel

Het Wetboek Invordering is geen gesloten systeem. Dit houdt in en daartoe is expliciet bepaald dat dit Wetboek geen afbreuk doet aan de toepassing van de bepalingen opgenomen in de fiscale wetten, in de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of in het gemeen recht **die in overeenstemming zijn met** de bepalingen van dit Wetboek ([artikel 1, derde lid van het Wetboek Invordering](#)).

De fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot de niet-fiscale schuldvorderingen en het gemeen recht zijn dus te beschouwen als complementair met het Invorderingswetboek (*Parl.St.* 54-3635/1, p. 10).

De circulaire van 02.09.2020 vermeldt als voorbeeld de bijzondere aansprakelijkheidsregeling waarin het Wetboek voorziet ten aanzien van bestuurders bij herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing of BTW door hun vennootschap (procedure die is overgenomen uit het WIB 92 en het W.Btw.): deze bijzondere regeling verhindert niet dat de Administratie ‘een aansprakelijkheidsvordering naar gemeen recht’ kan instellen.

3. Definities, modaliteiten en voorwaarden voor de verzending en kennisgeving van documenten

[Artikel 2 van het Wetboek Invordering](#) omvat begripsomschrijvingen.

Zo worden gedefinieerd:

1. de ‘ontvanger’;
2. ‘ambtenaren belast met de invordering’;
3. een ‘persoon’;
4. een ‘echtgenoot’;
5. een ‘schuldenaar’;
6. een ‘medeschuldenaar’;
7. ‘fiscale schuldvorderingen’;
8. ‘niet-fiscale schuldvorderingen’;
9. ‘fiscale wetten’;
10. ‘wet van 18.12.1986’;
11. ‘administratief beroep’;
12. ‘identificatienummer’.

4. Overige bepalingen

De overige bepalingen zijn verwerkt in deze gids daar waar de desbetreffende materie wordt behandeld.

HOOFDSTUK 25 - Dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de schuldenaars, medeschuldenaars en bepaalde derden

In het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen werd een Titel 6 ingevoegd met als opschrift ‘Dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de schuldenaars, medeschuldenaars en bepaalde derden’ door de Wet van 26.01.2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de FOD Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden (BS 10.02.2021).

Voor meer verwijzen we naar de lezing van de [artikelen 97](#) tot 103 van het Wetboek Invordering.

