



Rekenhof

Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken

Verwerking van de voorafgaande beslissingen en van de
permanente regularisaties



Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers
Brussel, februari 2013



Rekenhof

Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken

Verwerking van de voorafgaande beslissingen en van de
permanente regularisaties



Goedgekeurd in de algemene vergadering van het Rekenhof van 13 februari 2013

Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken (DVB)

De audit van het Rekenhof over de werking van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) beantwoordt één van de aanbevelingen die de parlementaire onderzoekscommissie voor de grote fiscale fraudedossiers in mei 2009 had geformuleerd.

De DVB werd in 2004 binnen de FOD Financiën opgericht om de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te verhogen en een klimaat te creëren dat gunstig was voor investeringen in België. Hij is volledig autonoom en werkt hiërarchisch volledig onafhankelijk. De DVB onderzoekt de aanvragen voor voorafgaande beslissingen die belastingplichtigen indienen en beslist hoe de wet zal worden toegepast op een situatie of verrichting die de aanvrager heeft aangebracht. De wet van 24 december 2002 beschrijft de stappen van de procedure die de aanvragers en de DVB moeten volgen. Ze bepaalt ook de verschillende te vervullen formaliteiten, de grond- en vormvoorwaarden van de aanvraag en de gevolgen van een voorafgaande beslissing. Bij de behandeling van de aanvragen naar een voorafgaande beslissing, kan de DVB zich laten bijstaan door de andere diensten van de FOD Financiën. Die samenwerking is georganiseerd via een centraal contactpunt bij de centrale diensten van de fiscale administratie.

In 2006 kreeg de DVB een tweede opdracht. Binnen de dienst werd het Contactpunt Regularisaties opgericht om de aangiften te ontvangen van belastingplichtigen die hun fiscale toestand wensen te regulariseren. Door een dergelijke aangifte in te dienen ontsnapt de aanvrager aan de fiscale sancties en krijgt hij de waarborg dat hij niet strafrechtelijk zal worden vervolgd voor fiscale fraude en fiscale valsheid in geschrifte.

Het Rekenhof heeft onderzocht hoe de DVB deze beide opdrachten uitvoert.

Behandeling van de voorafgaande beslissingen

De behandeling van aanvragen voor voorafgaande beslissingen is correct geformaliseerd en de DVB is zo georganiseerd dat hij die opdracht efficiënt kan uitvoeren.

Het Rekenhof stelt echter vast dat de DVB een eerste (facultatieve) stap in de procedure heeft gecreëerd, de zgn. *prefling*. Die informele fase van voorafgaandelijke contacten is niet opgenomen in de wet en wil de aanvrager informeren over de elementen die noodzakelijk zijn voor de behandeling van zijn dossier.

Volgens het Rekenhof overstijgt deze *prefling* fase echter in de meeste dossiers het louter verzamelen van informatie bij de verschillende partijen en wordt het een volwaardige onderzoeksfase. Het beveelt daarom aan de *prefling* te beperken tot de uitwisseling van informatie en ze niet uit te breiden tot het eigenlijke onderzoek van de aanvraag. Dat moet voorbehouden blijven tot de fase van de formele aanvraag van een voorafgaande beslissing. Het Rekenhof beveelt bovendien

aan dat als op het einde van die *prefiling* de belastingplichtige geen formele aanvraag tot voorafgaande beslissing indient, de DVB kan beslissen, naargelang van de elementen van het dossier waarover hij beschikt, de centrale diensten van de fiscale administratie in te lichten over de fiscale constructie die de belastingplichtige overweegt. Tot slot beveelt het Rekenhof aan anonieme aanvragen voor *prefiling* voortaan te weigeren.

De rol en de opdrachten van de DVB en van de centrale en operationele diensten van de FOD Financiën in het kader van de procedure tot voorafgaande beslissing zijn beschreven in een protocol, waarvan de laatste versie dateert van 8 december 2010. Het Rekenhof merkt daarbij op dat:

- de lange overlegprocedures tussen de DVB en de centrale diensten van de FOD Financiën de naleving van de wettelijke termijn van drie maanden waarbinnen de DVB moet beslissen, in gevaar brengen;
- de *advance pricing agreements* (APA) over de verrekenprijzen van grensoverschrijdende verrichtingen onder de bevoegdheid van de DVB vallen als ze unilateraal zijn, terwijl bi- of multilaterale APA gesloten worden door de centrale diensten; volgens het protocol kan de DVB bij de onderhandelingen met het partnerland worden betrokken, zonder dat dit verplicht is;
- het protocol op het ogenblik van de audit nog niet geëvalueerd was, hoewel dat twee keer per jaar moet gebeuren.

Het Rekenhof beveelt aan dat het protocol van 8 december 2010 effectief elke zes maanden wordt geëvalueerd. Het beveelt ook aan dat bij die evaluatie de weerslag wordt onderzocht van de duur van de eventuele overlegprocedures op de al vermelde termijn van drie maanden die de DVB moet respecteren. Tot slot beveelt het aan dat schriftelijk wordt bepaald dat steeds een vertegenwoordiger van de DVB aanwezig is bij de besprekingen met het oog op het sluiten van bi- of multilaterale APA.

Parallel met de procedure van een voorafgaande beslissing kan de belastingplichtige ook aan de centrale of lokale diensten een oordeel vragen over een bepaalde verrichting. Het naast elkaar bestaan van die twee mogelijkheden voor de belastingplichtige om fiscale akkoorden te verkrijgen, kan ertoe leiden dat verschillende posities worden ingenomen over hetzelfde probleem, wat de coherentie van het systeem en de rechtszekerheid kan schaden. Het Rekenhof beveelt aan duidelijk de algemene bevoegdheid van de DVB op het vlak van voorafgaande beslissingen te bevestigen en precies af te bakenen over welke vragen nog een akkoord kan worden gesloten met de centrale of lokale diensten.

Tot slot stelt het Rekenhof vast dat het laatste Jaarverslag dat op 1 november 2012 ter beschikking was, dat van 2009 was. Het beveelt aan dat Jaarverslag uiterlijk einde juni van het volgende jaar te publiceren.

Fiscale regularisaties

De organisatie van het Contactpunt Regularisaties stelt de DVB in staat zijn opdracht efficiënt en overeenkomstig de wet uit te voeren.

Het Rekenhof merkt niettemin op dat de raming van de belastbare grondslag soms afhangt van de interpretatie van het Contactpunt Regularisaties, bij gebrek aan wettelijke precisering. Het beveelt dan ook aan om wettelijk of reglementair duidelijker te bepalen welke elementen deel uitmaken van de belastbare grondslag die onderworpen is aan heffingen.

Bovendien bestaat in de huidige stand van de wetgeving de procedure van permanente regularisatie bij het Contactpunt Regularisaties samen met de traditionele mogelijkheid die belastingplichtigen hebben om een spontane aangifte te doen bij de klassieke diensten van de administratie. Het toepassingsgebied van die beide regularisatiemogelijkheden is niet duidelijk omschreven terwijl de fiscale gevolgen wel kunnen verschillen. Dat alles vermindert de efficiëntie van de procedure van permanente regularisatie. Het Rekenhof beveelt daarom aan de gevallen waarin een spontane aangifte bij de taxatiediensten toegestaan is, duidelijk af te bakenen en de medewerkers van die diensten duidelijke instructies te geven zodat ze de belastingplichtigen juist kunnen informeren.

Hoofdstuk 1

Inleiding	13
1.1 Voorwerp van de audit	15
1.2 Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken (DVB)	15
1.2.1 Wettelijk en reglementair kader	15
1.2.2 Samenstelling van de DVB	16
1.3 Onderzoeksmethode	16
1.4 Onderzoeksvragen over de procedure van de voorafgaande beslissing	17
1.4.1 Organisatie van de DVB en procedure	17
1.4.2 Relaties met de andere nationale en internationale fiscale diensten	17
1.4.3 Externe communicatie	17
1.5 Onderzoeksvragen over de procedure voor permanente regularisatie	18
1.6 Verloop	18

Hoofdstuk 2

Voorafgaande beslissingen: interne procedure	19
2.1 Organisatie en procedure	21
2.1.1 Vorm en inhoud van de aanvraag tot voorafgaande beslissing	21
2.1.2 Verwerking van de aanvragen tot voorafgaande beslissingen	21
2.1.3 Termijn	22
2.1.4 Wettelijke uitsluitingen	22
2.1.5 Duur van de beslissing	23
2.1.6 Gevolgen van de beslissing	23
2.1.7 Bekendmaking van de beslissing	23
2.2 Verwerking van de aanvragen tot voorafgaande beslissingen in de praktijk	23
2.2.1 Informele fase (prefiling)	23
2.2.2 Geformaliseerde fase: formele aanvraag tot voorafgaande beslissing	25
2.3 Vergelijking met Frankrijk en Nederland	27
2.3.1 Frankrijk	27
2.3.2 Nederland	28
2.3.3 Conclusie	30
2.4 Vaststellingen bij de Belgische procedure	30
2.5 Aanbevelingen bij de Belgische procedure	33

Hoofdstuk 3

Voorafgaande beslissingen: betrekkingen tussen de DVB en de andere nationale en buitenlandse administraties	35
3.1 Betrekkingen met de andere Belgische fiscale diensten	37
3.2 Betrekkingen met de andere Belgische overheidsdiensten, de buitenlandse fiscale diensten en de internationale organisaties	39
3.3 Naleving van de beslissingen van de DVB door de operationele diensten van de FOD Financiën	39
3.4 Akkoorden uitgesproken door de centrale of plaatselijke diensten	40
3.5 Openbaarheid van de beslissingen en externe communicatie van de DVB	41
3.5.1 Openbaarheid van de beslissingen	41
3.5.2 Externe communicatiemiddelen van de DVB	42

3.6	Bevindingen	43
3.6.1	Betrekkingen tussen de DVB en de centrale en operationele diensten van de FOD Financiën	43
3.6.2	Akkoorden uitgesproken door de centrale en plaatselijke diensten	44
3.6.3	Externe communicatie van de DVB	44
3.7	Aanbevelingen	44
3.7.1	Betrekkingen tussen de DVB en de centrale en operationele diensten van de FOD Financiën	44
3.7.2	Akkoorden uitgesproken door de centrale en plaatselijke diensten	45
3.7.3	Externe communicatie van de DVB	45
Hoofdstuk 4		
	Permanente regularisatie	47
4.1	Juridische context	49
4.1.1	Indiening van de regularisatieaangifte	49
4.1.2	Belastingtarief	50
4.1.3	Uitwerking van de regularisatie	50
4.2	Permanente regularisatie: enkele cijfers	51
4.3	Praktische afhandeling van aanvragen tot permanente regularisatie	53
4.3.1	Regularisatieaangifte	53
4.3.2	Heffing	54
4.4	Naast elkaar bestaan van permanente regularisatie en systeem voor spontane aangiften bij de plaatselijke diensten	58
4.5	Bevindingen	59
4.6	Aanbevelingen	60
4.6.1	Interpretatie van bepaalde begrippen door het contactpunt Regularisaties	60
4.6.2	Doorgeven van het regularisatieattest	60
4.6.3	Naast elkaar bestaan van permanente regularisatie en spontane aangifte bij plaatselijke taxatiediensten	60
Hoofdstuk 5		
	Tabel van de aanbevelingen	61
Hoofdstuk 6		
	Antwoord van de minister van Financiën	65
Bijlage		
	Brief van de minister van Financiën	69

Inleiding

Hoofdstuk

1

1.1 Voorwerp van de audit

Deze audit van het Rekenhof over de werking van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) beantwoordt aan één van de aanbevelingen die de parlementaire onderzoekscommissie voor de grote fiscale fraudedossiers in mei 2009 had geformuleerd¹. Deze onderzoekscommissie was immers overtuigd van de noodzaak dat het Rekenhof een audit over de werking van de DVB zou uitvoeren.

1.2 Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken (DVB)

1.2.1 Wettelijk en reglementair kader

Sinds 1993 kunnen belastingplichtigen die bepaalde verrichtingen willen uitvoeren, over de gevolgen daarvan een voorafgaand fiscaal akkoord vragen, voor zover die verrichtingen zijn opgesomd door de wet². Dat mechanisme van voorafgaande akkoorden is door de jaren geëvolueerd en is uitgemond in het huidige veralgemeende systeem van voorafgaande beslissingen.

Dat veralgemeende systeem van voorafgaande beslissingen werd ingevoerd door de wet van 24 december 2002³ en de uitvoeringsbesluiten ervan⁴. Het is van toepassing op zowel de directe en indirecte belastingen als op de daarmee gelijkgestelde heffingen. Het werd op 1 januari 2003 van kracht.

Tot 31 december 2004 werden de aanvragen tot voorafgaande beslissing behandeld door de ambtenaren van de FOD Financiën. Ze werden aangewezen door de voorzitter van het directiecomité van de FOD, die handelde onder delegatie van de minister van Financiën.

Vanaf 1 januari 2005 werd die opdracht toevertrouwd aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken (DVB).

De DVB werd in 2004 binnen de FOD Financiën opgericht en is een autonome entiteit die als administratieve overheid optreedt. Voor de verwerking van de aanvragen tot voor-

¹ *Parl. St. Kamer*, 7 mei 2009, DOC 52 0034/004, Verslag namens de onderzoekscommissie over de grote fiscale fraudedossiers, aanbeveling nr. 104, p. 271. Zie eveneens *Parl. St. Kamer*, 14 mei 2009, CRIV 52 PLEN 098 (goedkeuring van de aanbevelingen door de Kamer).

² Artikel 345 WIB 92 en, later, artikel 18, § 2, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, en artikel 106, 2^e lid, van het Wetboek der Successierechten.

³ Artikelen 20 tot 28 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. De regels voor de toepassing van die artikelen werden bepaald door een in ministerraad van 30 januari 2003 overlegd koninklijk besluit. Dat koninklijk besluit heeft de vroegere wettelijke bepalingen in verband met de commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden en het systeem van voorafgaande beslissing in fiscale zaken zoals het was georganiseerd door het koninklijk besluit van 3 mei 1999, opgeheven. Het heeft overgangsmaatregelen vastgelegd en gepreciseerd dat de minister van Financiën of zijn gedelegeerde de ambtenaren van de FOD Financiën zou aanwijzen die zich moeten uitspreken over de aanvragen tot voorafgaande beslissing bedoeld door artikel 20 van de wet van 24 december 2002 (toestand van voor de oprichting van de DVB).

⁴ Koninklijk besluit van 9 januari 2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de wet van 24 december 2002; koninklijk besluit van 17 januari 2003 dat bepaalt welke materies zijn uitgesloten van de procedure voor voorafgaande beslissingen; koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 van diezelfde wet en waarin de elementen van de procedure worden gepreciseerd; ministerieel besluit van 15 mei 2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

afgaande beslissing kan hij zich laten bijstaan door het personeel van de administraties en bevoegde diensten van de FOD Financiën⁵. Die samenwerking is georganiseerd via een centraal contactpunt binnen de centrale diensten van de fiscale administratie⁶. Deze eerste opdracht wordt onderzocht in de hoofdstukken 2 en 3.

In 2006 kreeg de DVB een tweede opdracht. Binnen die dienst werd het Contactpunt Regularisaties opgericht om de aangiften te ontvangen van belastingplichtigen die hun fiscale toestand wensen te regulariseren⁷. Door een dergelijke aangifte in te dienen ontsnapt de aanvrager aan de fiscale sancties en krijgt hij de waarborg dat hij niet strafrechtelijk zal worden vervolgd voor fiscale fraude en fiscale valsheid in geschrifte. Deze tweede opdracht wordt onderzocht in hoofdstuk 4.

1.2.2 Samenstelling van de DVB

De DVB werd in 2004 opgericht om de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te vergroten en een gunstig investeringsklimaat in België te creëren. Hij is volledig autonoom en werkt hiërarchisch onafhankelijk. Hij staat onder het administratief gezag van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en wordt geleid door een college. De leden van dat college (tussen vier en zes) zijn ambtenaren van niveau A van de FOD Financiën⁸. Bij het opstellen van dit verslag bestond het college van de DVB uit zes leden, onder wie een bij ministerieel besluit aangewezen voorzitter. De leden worden benoemd voor een hernieuwbare duur van vijf jaar. Hun functie en competentieprofiel staan beschreven in de bijlage bij het koninklijk besluit van 13 augustus 2004. Naast hun fiscale expertise moeten ze blijk geven van algemene en managerskwaliteiten om een dienst te verzekeren die volgens de beschrijving van de opdrachten en competenties “*burger-, klant- en resultaatgericht*” moet zijn.

De DVB moet minstens twintig personeelsleden van niveau A of B en drie van niveau C tellen. Al die medewerkers worden gekozen na een oproep tot kandidaatstelling en na een selectie binnen het personeel van de FOD Financiën. De aanstelling geldt voor vijf jaar en kan worden vernieuwd na een gunstig advies van het college. Op 1 juli 2012 telde de DVB (zonder het college) 100 personeelsleden, gespreid over de twee taalstelsels⁹. Vierentachtig personeelsleden behandelden fiscale materies (directe belastingen, btw, patrimoniumdocumentatie en douane en accijnzen). Er zijn zestien ondersteunende personeelsleden.

1.3 Onderzoeksmethode

De audit werd enerzijds uitgevoerd op basis van een onderzoek van de documenten over het systeem van voorafgaande beslissingen en van de permanente regularisaties (wetgeving,

5 Artikel 5 van het koninklijk besluit van 13 augustus 2004 houdende de oprichting van de dienst “voorafgaande beslissingen in fiscale zaken” bij de federale overheidsdienst Financiën.

6 De eerste instructie die dat contactpunt invoert, dateert van 2006 (Instructie AOIF nr. 1/2006 van 6 januari 2006). Deze samenwerking werd door andere instructies geregeld. De laatste dateert van 2011 (Instructie AFZ/2011-0085 (AFZ nr. 1/2011) van 17 mei 2011).

7 Koninklijk besluit van 8 maart 2006 houdende oprichting van het “Contactpunt Regularisaties” bij de federale overheidsdienst Financiën.

8 Artikel 1, 1° en 2°, van het koninklijk besluit van 3 maart 2010 tot wijziging van het bovenvermeld koninklijk besluit van 13 augustus 2004.

9 Zijnde 59 Nederlandstaligen en 41 Franstaligen.

rechtsleer, circulaire en instructies, alsook alle specifieke documenten verstrekt door de verantwoordelijken van de DVB). Anderzijds werden gesprekken gevoerd met het college van de DVB en met één van de ambtenaren van de centrale diensten van de fiscale administratie die verantwoordelijk zijn voor het centraal contactpunt.

Het Rekenhof heeft ook dossiers van aanvragen tot voorafgaande beslissing geanalyseerd, met inbegrip van de dossiers die samenhangen met de informele fase (*prefiling*) die aan de officiële aanvraag voorafgaat, alsook dossiers van aanvragen tot permanente regularisatie. Het heeft daartoe drie steekproeven getrokken volgens de statistische methode van de aselecte trekking:

- 50 dossiers van officiële aanvragen tot voorafgaande beslissing;
- 59 *prefiling* dossiers die niet hebben geleid tot een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing (“*prefiling* dossiers zonder gevolg”);
- 50 dossiers van aanvragen tot permanente regularisatie.

Bij het onderzoek van de dossiers, zowel inzake voorafgaande beslissingen als inzake permanente regularisatie, werd enkel gekeken naar de naleving van de procedure en van de wettelijke regels alsook naar de presentatie van de dossiers. Er werd niet gekeken naar de grond van de beslissingen van de DVB.

1.4 Onderzoeksvragen over de procedure van de voorafgaande beslissing

1.4.1 Organisatie van de DVB en procedure

- Kan de DVB, zoals hij nu is georganiseerd, zijn opdracht efficiënt en conform de wetgeving vervullen?
- Is de huidige procedure geformaliseerd?
- Welke bronnen gebruikt de DVB tijdens de zogeheten *prefiling* fase? Wat is de rol van die fase en hoe wordt ze in praktijk gebracht? Bestaat het begrip *prefiling* in andere landen en zo ja, hoe wordt het daar toegepast?
- Buiten de wettelijke uitzonderingen is de FOD Financiën voor de toekomst gebonden door de beslissingen van de DVB. Welke maatregelen zijn er genomen om ervoor te zorgen dat de gevolgen van de voorafgaande beslissingen worden gerespecteerd overeenkomstig de wet?
- De centrale of lokale diensten van de fiscale administratie kunnen andere akkoorden sluiten die parallel lopen met de beslissingen van de DVB. Bestaan die beslissingen naast elkaar in een coherent systeem?

1.4.2 Relaties met de andere nationale en internationale fiscale diensten

- Hoe verlopen de relaties tussen de DVB en de andere nationale fiscale diensten (centrale diensten en operationele diensten van de FOD Financiën)? Hoe verlopen de relaties tussen de DVB en de andere internationale fiscale diensten (buitenlandse fiscale administraties en diensten die vergelijkbaar zijn met de DVB)?

1.4.3 Externe communicatie

- Is de manier waarop de beslissingen van de DVB worden verspreid en de manier waarop de DVB zijn externe communicatie aanpakt, conform zijn opdracht?

1.5 Onderzoeksvragen over de procedure voor permanente regularisatie

- Kan het Contactpunt Regularisaties, zoals het nu georganiseerd is, zijn opdracht efficiënt vervullen?
- Welke grondslagen en praktische methodes voor de berekening van de heffingen gebruikt het Contactpunt Regularisaties met het oog op de toepassing van artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005, dat betrekking heeft op de toe te passen heffingen in het kader van de procedure voor permanente fiscale regularisatie?

1.6 Verloop

23 september 2009	Vooraankondiging aan de minister van Financiën, aan de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en aan de voorzitter van het college van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB)
6 januari 2010	Aankondiging van de audit aan de minister van Financiën, aan de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en aan de voorzitter van het college van de DVB
Februari 2010-december 2011	Uitvoering van de audit
Januari-april 2012	Redactie van het voorontwerp van verslag
27 juni 2012	Verzending van het voorontwerp van verslag aan de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en aan de voorzitter van het college van de DVB
25 september 2012	Antwoord van de DVB
10 oktober 2012	Antwoord van de voorzitter van het directiecomité
7 november 2012	Verzending van het ontwerpverslag aan de minister van Financiën
17 december 2012	Antwoord van de minister van Financiën (zie bijlage)

Voorafgaande beslissingen: interne procedure

Hoofdstuk

2

2.1 Organisatie en procedure

Het huidige systeem van de voorafgaande beslissingen werd ingevoerd door de wet van 24 december 2002. Die beschrijft de stappen van de procedure die de aanvragers en de DVB moeten volgen. Ze bepaalt de verschillende formaliteiten die de aanvrager en de ambtenaren van de DVB moeten vervullen, de grond- en vormvoorwaarden van de aanvraag en de gevolgen van een voorafgaande beslissing. Die informatie wordt hieronder in detail belicht.

Een voorafgaande beslissing is een juridische handeling waarbij de DVB bepaalt hoe de wet zal worden toegepast op een situatie (bv. kwalificering als kosten eigen aan de werkgever of niet...) of op een verrichting (fusie van bedrijven, transactie tussen dochterondernemingen...) die de aanvrager uiteenzet. De wet bepaalt expliciet de gevallen waarin de administratie die dienst niet mag verstrekken. Zo mag ze zich enkel uitspreken over een nieuwe situatie of verrichting, d.w.z. een situatie of verrichting die nog geen fiscaal gevolg heeft gehad voor de belastingplichtige¹⁰. De voorafgaande beslissing mag niet leiden tot een vrijstelling of vermindering van de belasting. De exhaustieve lijst van de wettelijke uitsluitingen wordt vermeld in punt 2.1.4.

2.1.1 Vorm en inhoud van de aanvraag tot voorafgaande beslissing

De aanvraag bij de FOD Financiën moet schriftelijk gebeuren, gemotiveerd zijn en de volgende elementen bevatten¹¹:

- de identiteit van de aanvrager, en in voorkomend geval, die van de betrokken partijen en derden;
- de beschrijving van de activiteiten van de aanvrager en een volledige beschrijving van de specifieke situatie of verrichting;
- de verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan;
- indien nodig een integrale kopie van de aanvragen die de belastingplichtige voor hetzelfde onderwerp heeft ingediend bij de fiscale overheden van de lidstaten van de Europese Gemeenschappen of van derde-staten waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, en van de beslissingen met betrekking tot deze aanvragen.

2.1.2 Verwerking van de aanvragen tot voorafgaande beslissingen

De voorzitter van het college van de DVB wijst de aanvraag tot voorafgaande beslissing toe aan een ploeg bestaande uit een collegelid (de supervisor), een coördinator en één of twee medewerkers. De ploegleden worden gekozen op basis van hun fiscale specialisatie in het voorwerp van het dossier. Op basis van de complexiteit van de voorgelegde verrichting en van de informatie waarover ze beschikken, kunnen de ambtenaren van de DVB aanvullende inlichtingen vragen aan de belastingplichtige of zijn mandataris. Ze organiseren één of meer vergaderingen waarop alle betrokkenen hun standpunt kunnen formuleren. Zodra het onderzoek is afgelopen, redigeert de ploeg die het dossier behandelt een ontwerpbeslissing voor het college van de DVB.

¹⁰ Artikel 20, tweede lid, van de wet van 24 december 2002.

¹¹ Artikel 21 van de wet van 24 december 2002.

De voorafgaande beslissingen in fiscale zaken worden genomen bij meerderheid van de aanwezige collegeleden, waarbij elk lid één stem heeft. Bij gelijkheid van stemmen is de stem van de voorzitter doorslaggevend. Het quorum wordt bepaald door het reglement van orde dat door de minister van Financiën werd goedgekeurd¹².

2.1.3 Termijn

De DVB heeft vanaf de datum van indiening van de aanvraag drie maanden tijd om de voorafgaande beslissing mee te delen aan de aanvrager. De DVB en de aanvrager kunnen die termijn in onderlinge overeenstemming wijzigen¹³.

2.1.4 Wettelijke uitsluitingen

In de volgende wettelijke gevallen kan de belastingplichtige geen voorafgaande beslissing krijgen¹⁴:

- De aanvraag heeft betrekking op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak al gevolgen hebben voor de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager.
- De aanvraag heeft betrekking op een toepassing van een belastingwet over invordering en vervolgingen.
- Een voorafgaande beslissing nemen zou niet aangewezen zijn of zonder uitwerking zijn door de aard van de wettelijke of reglementaire bepalingen die in de aanvraag worden aangevoerd. De aldus uitgesloten materies zijn vastgelegd in een koninklijk uitvoeringsbesluit van 17 januari 2003¹⁵:
 - 1° de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;
 - 2° de bedragen en percentages;
 - 3° de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige officieren en openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;
 - 4° de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;
 - 5° de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de Minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;
 - 6° de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en -vermeerderingen instellen;
 - 7° de forfaitaire grondslagen van aanslag.”

¹² Artikel 3 van het koninklijk besluit van 13 augustus 2004 houdende de oprichting van de dienst “voorafgaande beslissingen in fiscale zaken” bij de federale overheidsdienst Financiën.

¹³ Artikel 21, 5^e lid, van de wet van 24 december 2002.

¹⁴ Artikel 22 van de wet van 24 december 2002.

¹⁵ Koninklijk besluit van 17 januari 2003 genomen ter uitvoering van artikel 22, 2^e lid, van de wet van 24 december 2002.

Bovendien gelden in het bijzonder voor de inkomstenbelasting de volgende uitsluitingen:

- Bij de indiening van de aanvraag hebben essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO¹⁶.
- De beschreven verrichting of situatie heeft geen economische substantie in België.

2.1.5 Duur van de beslissing

De beslissing wordt voor een termijn van maximum vijf jaar getroffen, buiten de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag dat rechtvaardigt.

2.1.6 Gevolgen van de beslissing

De voorafgaande beslissing bindt de FOD Financiën voor de toekomst, behalve:

- 1° indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;
- 2° indien blijkt dat de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;
- 3° in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;
- 4° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht.”

2.1.7 Bekendmaking van de beslissing

De voorafgaande beslissingen worden anoniem gepubliceerd, met naleving van de bepalingen op het beroepsgeheim¹⁷.

2.2 Verwerking van de aanvragen tot voorafgaande beslissingen in de praktijk

In de meeste gevallen gaat aan de formele fase van de aanvraag tot voorafgaande beslissing een informele fase vooraf, waarover de wet niets bepaalt maar die op initiatief van de DVB werd georganiseerd.

2.2.1 Informele fase (*prefiling*)

2.2.1.1 Verloop

De DVB biedt sinds zijn oprichting aan de belastingplichtige of zijn mandataris de mogelijkheid een voorafgaande vergadering (*prefiling meeting*) met de DVB te hebben. In die vergadering kan de aanvrager nagaan of alle gegevens die nodig zijn voor de verwerking van de formele aanvraag aanwezig zijn. Hij kan zich ook een idee vormen van het standpunt van de DVB ten aanzien van de beoogde verrichting en zich op de hoogte stellen van de voorwaarden waaraan de verrichting moet voldoen om in overeenstemming met de wet te worden bestempeld. Na één of meer vergaderingen beslist de aanvrager al dan niet een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing in te dienen.

¹⁶ Er staat momenteel geen enkel land meer op de lijst van de fiscale paradijzen die niet samenwerken met het Comité voor Fiscale Zaken van de OESO.

¹⁷ Artikel 24 van de wet van 24 december 2002.

Deze prefilingsfase is facultatief. Om dergelijke vergaderingen te laten organiseren moet de belastingplichtige of zijn mandataris een prefilingsaanvraag indienen.

De DVB heeft geen specifieke formaliteit om die aanvraag in te dienen en te verwerken. Het verloop van de prefilingsfase wordt globaal overgenomen van de procedure van een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing. Bij de ontvangst van de aanvraag wordt een genummerd dossier geopend en wordt zoals voor de procedure voor de formele aanvraag, een ploeg aangewezen die het dossier moet verwerken (zie 2.1.2).

De prefilingsaanvraag wordt meestal per e-mail ingediend. Dat kan anoniem gebeuren door een mandataris van de belastingplichtige. De identiteit van de aanvrager moet wettelijk immers maar worden vermeld bij de indiening van een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing. Van de 57 onderzochte prefilingsdossiers¹⁸ die zonder gevolg bleven, waren 22 (38,6 %) anoniem ingediend.

Vaak past de belastingplichtige zijn oorspronkelijke aanvraag tijdens de prefilingsfase aan op basis van de informatie die hij van de DVB ontvangt of op basis van de voorwaarden die de dienst stelt. Op het einde van die fase zet de verantwoordelijke ploeg zijn advies in een nota uiteen aan het college van de DVB. Het gaat niet om een formele beslissing maar om een standpunt dat vervolgens aan de aanvrager wordt meegedeeld.

Na afloop van de prefilingsfase besluit de belastingplichtige een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing in te dienen ofwel laat hij de DVB weten dat hij zijn aanvraag intrekt, ofwel laat hij niets meer van zich horen ondanks herinneringen van de DVB en wordt zijn dossier als afgehandeld beschouwd.

Op basis van de stukken in de steekproef van 59 prefilingsdossiers zonder gevolg die het Rekenhof heeft onderzocht, stelt het vast dat 3 adviezen positief waren, dat 12 negatief waren, dat 26 aanvragen door de belastingplichtige werden ingetrokken of door de DVB als afgehandeld werden beschouwd, en dat 2 aanvragen niet onder zijn bevoegdheid vielen. Voor de 16 resterende dossiers werd de beslissing van de DVB niet expliciet vermeld.

2.2.1.2 Duur

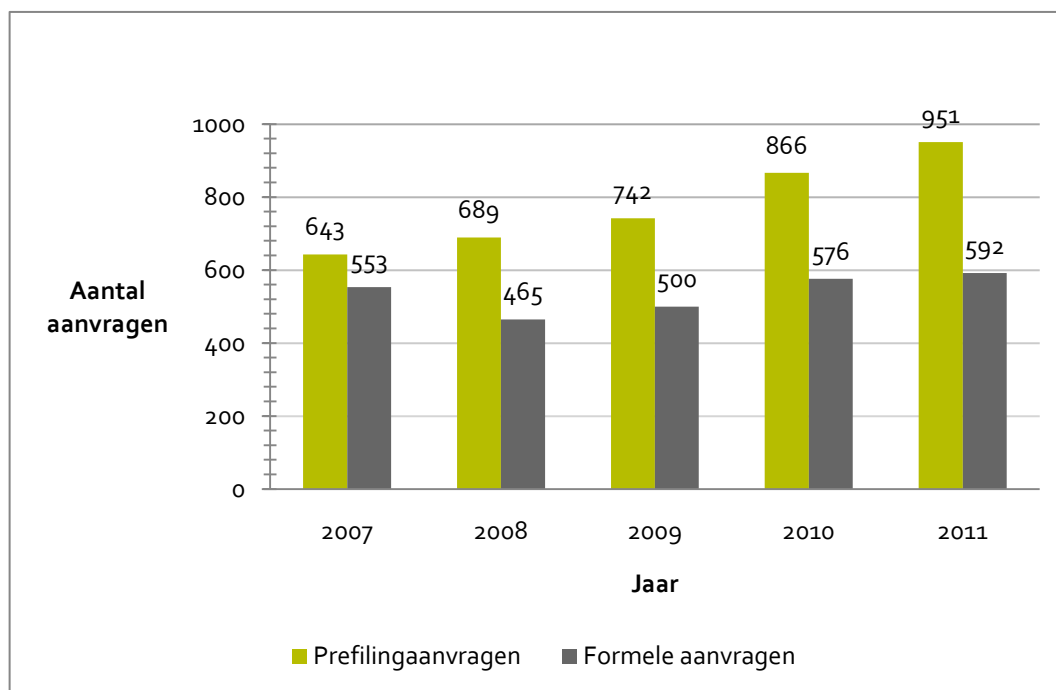
De duur van de verwerking van een prefilingsaanvraag hangt af van de complexiteit van de verrichting die aan de DVB wordt voorgelegd, maar ook van de snelheid waarmee de belastingplichtige de aanvullende informatie verzendt die de dossierverantwoordelijke hem vraagt. In de onderzochte prefilingsdossiers varieert de verwerkingstermijn tussen 10 dagen en 22 maanden.

¹⁸ De door het Rekenhof onderzochte steekproef bestond uit 59 dossiers die tussen 13 januari 2005 en 18 januari 2010 werden ingediend. In twee van die dossiers werd de informatie in verband met de anonimiteit niet vermeld omdat er niet echt van een prefilings sprake was. In één dossier ging het gewoon om een aanvraag voor een afspraak die zonder gevolg is gebleven en in het andere dossier had de verrichting al gevolgen gehad in het fiscaal recht, zodat de DVB niet meer bevoegd is.

2.2.1.3 Evolutie van de preflingaanvragen

De facultatieve informele fase kent een stijgend succes bij de belastingplichtigen. Uit onderstaande grafiek blijkt dat het aantal preflingaanvragen sneller stijgt dan de formele aanvragen tot voorafgaande beslissingen.

Grafiek 1 – Evolutie van de preflingaanvragen ten opzichte van de formele aanvragen tot voorafgaande beslissing tussen 2007 en 2011



Bron: DVB (17 februari 2012)

Volgens de statistieken van de DVB over de in 2008 ingediende preflingaanvragen, hadden 329 van de 689 dossiers niet tot een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing geleid. In 2009 ging het om 347 aanvragen op 742.

Van de 50 door het Rekenhof onderzochte dossiers van formele aanvragen tot voorafgaande beslissing¹⁹ had voor 39 (78 %) een prefling plaats.

2.2.2 Geformaliseerde fase: formele aanvraag tot voorafgaande beslissing

2.2.2.1 Verloop

Een formele aanvraag kan worden ingediend per brief (al dan niet aangetekend), per fax of per e-mail. Volgens de tijdens de audit dienstdoende voorzitter van het college van de DVB, ontvangt een belastingplichtige een model van aanvraag van voorafgaande beslissing als hij daarom vraagt. Dat gebeurt ook als hij niet door een mandataris wordt vertegenwoordigd. Dat model dat de verplichte rubrieken bevat, wordt via e-mail opgestuurd.

¹⁹ Geselecteerd uit de dossiers die tussen januari en september 2009 werden afgerond.

Zodra de DVB een aanvraag tot voorafgaande beslissing ontvangt, moet hij via het centrale contactpunt een kopie ervan aan de centrale diensten van de fiscale administraties sturen. Die sturen ze op hun beurt door aan de operationele diensten. De taken die de betrokken diensten vervolgens moeten vervullen, worden meer in detail onderzocht in punt 3.1.

Binnen vijf werkdagen na de ontvangst van de aanvraag ontvangt de belastingplichtige een ontvangstbevestiging met de gegevens van de personen die zijn dossier behandelen²⁰. De belastingplichtige kan worden gehoord, al dan niet op zijn verzoek²¹. De DVB tracht binnen twee weken na de indiening van de aanvraag een eerste vergadering te organiseren waaraan de supervisor steeds deelneemt. Tijdens die vergadering analyseren de deelnemers de aanvraag grondig en leggen ze het tijdschema voor de verwerking van het dossier vast.

De voorafgaande beslissingen die tussen 2009 en 2011 werden genomen, waren van de volgende aard:

Tabel 1 – Voorafgaande beslissingen uitgesproken in 2009, 2010 en 2011

	2009		2010		2011	
	Aantal	%	Aantal	%	Aantal	%
Gunstig	426	78,4	436	88,4	556	87,6
Ongunstig	5	0,9	2	0,4	5	0,8
Gemengd	5	0,9	2	0,4	0	0
Onontvankelijk	9	1,7	5	1,0	6	0,9
Intrekking	98	18,1	48	9,8	68	10,7
Totaal	543	100	493	100	635	100

Bron: DVB (17 februari 2012)

Bepaalde belastingplichtigen of hun mandatarissen verwijten de DVB bij het onderzoek van hun aanvraag extra voorwaarden toe te voegen aan de wet. Volgens de DVB gaat het niet over het opleggen van extra voorwaarden bovenop de wettelijke, maar over het interpreteren van die wettelijke bepalingen. De dienst is van oordeel dat hij op die manier dezelfde demarche volgt als een magistraat die a posteriori de geldigheid van een verrichting vanuit fiscaal oogpunt moet onderzoeken.

2.2.2.2 Duur

De voorafgaande beslissing wordt binnen drie maanden na de indiening van de aanvraag aangetekend aan de aanvrager meegedeeld. De DVB en de aanvrager kunnen die termijn echter in onderlinge overeenstemming wijzigen. In dat geval brengt de DVB de aanvrager uiterlijk binnen vijftien werkdagen na het ogenblik waarop de aanvraag volledig is, op de hoogte van de vastgelegde termijn²². De DVB beschouwt de termijn van drie maanden dus als een richttermijn. Hij wil die naleven, maar geeft toe daar niet altijd in te slagen. Dat is des te moeilijker in de dossiers waarvoor veel informatie met de aanvrager moet worden uit-

²⁰ Artikel 1 van het koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 van de wet van 24 december 2002.

²¹ Artikel 2 van het bovenvermeld koninklijk besluit van 30 januari 2003.

²² Artikel 21, 5° en 6° lid, van de bovenvermelde wet van 24 december 2002.

gewisseld of waarvoor globaal overleg nodig is met andere diensten van de FOD Financiën, of die een precedentwaarde hebben²³. In de 50 door het Rekenhof onderzochte dossiers werden 32 beslissingen binnen 3 maanden genomen, werden er 13 binnen een termijn van meer dan 3 maanden genomen en werden 5 dossiers ingetrokken. Van de 32 gevallen die binnen 3 maanden werden afgesloten, hadden 29 dossiers een prefilingsfase doorlopen. Volgens de statistieken van de DVB beliep de gemiddelde verwerkingsduur van de formele aanvragen tot voorafgaande beslissing 81 dagen in 2009, 68 dagen in 2010 en 71 dagen in 2011²⁴.

2.2.2.3 Beroepsmogelijkheid

De wet van 24 december 2002 voorziet niet in een administratief beroep tegen een beslissing van de DVB. Sinds 6 april 1999, toen de wet van 23 maart 1999 betreffende de rechterlijke inrichting in fiscale zaken van kracht is geworden, is de rechtbank van eerste aanleg echter bevoegd om te oordelen over ieder geschil in verband met een belastingwet²⁵. Volgens sommige auteurs²⁶ kan een beroep tegen een beslissing van de DVB worden ingesteld voor die rechtbank. Zij zijn immers van oordeel dat de wet van 24 december 2002 een belastingwet is aangezien ze de mogelijkheid biedt een voorafgaande beslissing te vragen over elke belasting. In een vonnis van 25 mei 2010²⁷ heeft de rechtbank van eerste aanleg van Bergen zich in dezelfde zin uitgesproken. De rechtbank stelde dat ze bevoegd was om een beroep te onderzoeken dat tegen een voorafgaande beslissing was ingesteld. Ze verklaarde echter ook dat *“ze de DVB niet kon dwingen zich op een bepaalde manier uit te spreken noch kon dwingen iets te doen op straffe van een dwangsom; zij zou slechts een beslissing van de DVB kunnen vernietigen voor zover die strijdig is met het interne recht”* (vertaling). Gelet op de duur van de gerechtelijke procedure, verliest een beroep voor de rechtbank echter zijn belang als de beoogde economische verrichting op korte tijd moet worden gerealiseerd.

2.3 Vergelijking met Frankrijk en Nederland

2.3.1 Frankrijk

Frankrijk kent een vergelijkbaar systeem. Het gaat om de procedure van de “rescrits” (voorafgaande beslissingen). Het rescrit is *een formele standpuntbepaling van de fiscale administratie over de interpretatie van een fiscale tekst [...] of over de beoordeling van een feitelijke toestand in het licht van een fiscale tekst [...]*²⁸. Dat mechanisme, dat in gang wordt gezet door de belastingplichtige, biedt hem de mogelijkheid een juridische opinie te krijgen. Dat advies biedt bescherming als het gunstig is, maar is niet bindend als het ongunstig is. Een standpunt van de administratie moet voldoende expliciet, duidelijk en niet-dubbelzinnig zijn om als formeel te kunnen worden aangemerkt en de administratie te kunnen verbinden.

Het Franse systeem maakt een onderscheid tussen een “algemeen rescrit” en specifieke rescrits.

²³ Dienst Voorafgaande Beslissingen, Jaarverslag 2009, p. 8.

²⁴ Die termijnen houden geen rekening met de dossiers die worden beëindigd door intrekking.

²⁵ Artikel 569, § 1, 32°, van het Gerechtelijk Wetboek.

²⁶ P. Hautfenne, Th. Afschrift, *La réforme de l'impôt des sociétés par la loi du 24 décembre 2002*, J.T., 2003, n° 6098, n° 79 en volgende.

²⁷ Gepubliceerd op de fiscale informatiesite www.Monkey.be.

²⁸ Ministère du Budget des comptes publics et de la Réforme de l'État, Direction générale des finances publiques, Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de rescrit, de promotion du dispositif et de publication des avis de rescrit – année 2010, p.6.

Het algemeen rescrit dekt de procedure van de voorafgaande raadpleging van de administratie over feitelijke situaties in het licht van een belastingtekst. Deze procedure wordt toegepast op alle belastingen, rechten en heffingen vermeld in het algemeen belastingwetboek. Ze kan niet worden gebruikt voor aanslag- en controleprocedures, invordering van de belasting, toepassingsregels van de straffen, geschillenprocedure en verplichtingen van belastingplichtigen. De administratie moet een standpunt innemen binnen een termijn van drie maanden en ze verbindt zich enkel door een uitdrukkelijk antwoord. Ze kan geen belastingverhoging opleggen door in het licht van dezelfde belastingtekst de feitelijke situatie anders te beoordelen dan wat ze voordien had voorgesteld.

In principe wordt een aanvraag voor algemeen rescrit onderzocht door de territoriale directie van de openbare financiën waar de belastingplichtige zijn aangiften moet indienen. Bepaalde bijzonder technische aanvragen worden echter door andere diensten verwerkt die daarvoor wegens hun specifieke aard uitdrukkelijk zijn aangewezen ²⁹.

Een specifiek rescrit heeft betrekking op de vraag die een belastingplichtige aan de administratie richt om een formele standpuntbepaling te krijgen in specifieke fiscale materies. Een dergelijk rescrit wordt ook “rescrit impliciet akkoord” genoemd. De administratie moet zich immers uitspreken binnen een bepaalde termijn, meestal drie maanden, en het uitblijven van een antwoord geldt als impliciet akkoord. Een belastingplichtige mag zich echter niet beroepen op het antwoord van de administratie of het ontbreken daarvan als hij onvolledige of onjuiste informatie heeft verstrekt. Die “rescrits impliciet akkoord” kunnen betrekking hebben op verschillende materies, zoals belastingvermindering voor nieuwe bedrijven en uitzonderlijke afschrijvingen, uitgaven die in aanmerking komen als belastingkrediet voor “onderzoek” of nog het stelsel van de “competitiviteitspolen”.

2.3.2 Nederland

Ook Nederland kent een systeem van ruling (voorafgaand fiscaal akkoord), dat evenwel op meerdere punten van het Belgische verschilt. Zo is het aantal gevallen waarin de Nederlandse fiscus een ruling toekent, beperkt en wordt het onderzoek van de aanvragen toevertrouwd aan een belastingdienst van de Nederlandse fiscale administratie, zelfs al wordt gepreciseerd dat deze onafhankelijk optreedt³⁰. Het gaat om de belastingdienst Rijnmond.

De rulings worden meestal gevraagd door ondernemingen die de fiscale gevolgen in Nederland van intragroeptransacties willen kennen, het standpunt van de administratie willen vernemen ten aanzien van een feitelijke toestand in het licht van een wettelijke bepaling of de rechtspraak, of de belastbare grondslag in Nederland willen bepalen van verrichtingen tussen verwante entiteiten.

²⁹ Dat is het geval voor voorafgaande beslissingen over “herstructurering van bedrijven”, “plaatselijke collectiviteiten”, “de vestiging in Frankrijk van een niet-verblijfhouder” (*Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de rescrit, de promotion du dispositif et de publication des avis de rescrit, p. 7*).

³⁰ Besluit van 11 augustus 2004, nr. DGB2004/1338M, Advance pricing agreements (APA’S); Advance tax rulings (ATR’S); Financiële dienstverleningsactiviteiten; (Tussen)houdsters; Aanspreekpunt potentiële buitenlandse investeerders (APBI). Organisatie- en competentieregeling, punt 6.1. Zie www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/apa-atr-beleid.

De drie grote soorten rulings hebben betrekking op:

- de verrekenprijzen bij grensoverschrijdende verrichtingen (*advance pricing agreements* of APA)³¹;
- de activiteiten van de financieringsmaatschappijen³², behalve degene die als lege schel-
pen kunnen worden beschouwd³³;
- de fiscale kwalificatie van internationale structuren (*advance tax rulings* of ATR)³⁴ die drie situaties beogen:
 - de toepassing van het stelsel van participatievrijstelling op een tussenholding of op een hoofdholding waarvan geen enkele dochteronderneming een activiteit uitoefent in Nederland;
 - de fiscale behandeling voorbehouden voor internationale structuren die financiële instrumenten impliceren;
 - het advies van de Nederlandse belastingoverheid over het al dan niet bestaan van een vaste inrichting in Nederland (die een voorwaarde vormt voor de eventuele belasting van de buitenlandse vennootschap in Nederland).

De aanvragen tot voorafgaande beslissing worden ingediend bij de bevoegde inspecteur onder wie de aanvrager ressorteert. In alle gevallen moet die inspecteur de aanvraag doorsturen naar het APA-/ATR-team van de belastingdienst Rijnmond. Dat team moet een beslissing nemen die de belastingadministratie bindt. De behandeling van de aanvragen wordt op die manier geconcentreerd bij één dienst om de uniformiteit van de beslissingen te garanderen.

ATR-aanvragen die geen verdere informatie vergen, worden onmiddellijk onderzocht en afgehandeld. Andere ATR-verzoeken moeten in principe binnen acht weken na indiening worden verwerkt. Die termijn kan worden geschorst als extra inlichtingen moeten worden gevraagd.

Voor APA-aanvragen stellen de belastingplichtige en het APA/ATR-team samen een plan op dat stap per stap de verwerking van de aanvraag beschrijft. De administratie legt daarin in overleg met de belastingplichtige ook de termijn vast waarin ze haar beslissing moet nemen. De principiële termijn van acht weken voor de verwerking van een dossier wordt aldus in onderling akkoord aangepast om rekening te houden met de feitelijke situatie.

Vóór de indiening van een APA-aanvraag kan bovendien een voorafgaand overleg met het APA/ATR-team worden georganiseerd als de belastingplichtige dat wenst (*prefiling mee-*

³¹ Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M, Procedure voor een behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf ten aanzien van bij grensoverschrijdende transacties te hanteren verrekenprijzen (*advance pricing agreements*).

³² Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/126M, Lichamen met financiële dienstverleningsactiviteiten binnen concernverband zonder reële economische aanwezigheid in Nederland; geen zekerheid vooraf, verstrekken van inlichtingen en beperking verrekening bronheffing.

³³ Een vennootschap moet aan twee belangrijke voorwaarden voldoen om een akkoord te krijgen:
— ze moet voldoen aan de *substantievereiste*, d.w.z. dat ze werkelijk in Nederland aanwezig moet zijn (bedrijfsleiders die in Nederland verblijven en die voldoende gekwalificeerd zijn om hun functies uit te oefenen, boekhouding en bankrekening in Nederland, belangrijke managementbeslissingen die in Nederland worden genomen...)
— de activiteiten van de vennootschap moeten een voldoende graad van economisch risico hebben.

³⁴ Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/125M, Procedure voor de behandeling van verzoeken om zekerheid vooraf in de vorm van een *advance tax ruling* (ATR).

ting). Daarin licht de administratie de belastingplichtige in over de nodige informatie en de interessante elementen voor de verwerking van zijn aanvraag. Dat voorafgaand overleg is niet anoniem. Het biedt de belastingplichtige de mogelijkheid met de administratie te communiceren in een vroegtijdig stadium van de procedure³⁵.

De belastingplichtige preciseert in zijn aanvraag ook voor welke duur het APA of de ATR zou moeten worden toegekend en verantwoordt waarom die termijn redelijk is. In principe worden voorafgaande akkoorden gesloten voor vier of vijf jaar.

Voorafgaande akkoorden worden concreet gemaakt via een *vaststellingsovereenkomst* tussen de Nederlandse belastingdienst en de aanvrager. De aanvrager stelt daarin o.m. dat hij het commercieel, industrieel of beroepsgeheim niet zal inroepen tegen de informatie in die overeenkomst, als er inlichtingen zouden worden uitgewisseld ter uitvoering van de wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen.

Met uitzondering van de beslissingen die voorgaande gevallen overnemen, worden rulings gepubliceerd in de vorm van samenvattingen die alle doorslaggevende elementen bevatten die de door de administratie toegepaste gedragslijn rechtvaardigen.

2.3.3 Conclusie

Er bestaat een systeem van voorafgaand fiscaal akkoord in Frankrijk, en in een beperkt aantal situaties, in Nederland. Een of meer specifieke diensten die tot de belastingadministratie behoren, moeten binnen een vastgelegde termijn vergelijkbaar met die in België antwoorden op de aanvragen die de belastingplichtigen indienen. Die diensten beschikken op papier over minder autonomie dan de DVB in België. De onderzochte documenten maken geen gewag van de organisatie van een voorafgaande informele fase in Frankrijk. In Nederland bestaat die fase voor bepaalde gevallen. Ze dient dan om de belastingplichtige op de hoogte te brengen van de gegevens die nodig zijn om zijn aanvraag tot voorafgaand fiscaal akkoord te verwerken. Deze prefilingsaanvraag is echter niet anoniem.

2.4 Vaststellingen bij de Belgische procedure

Het Rekenhof heeft de organisatie van de DVB onderzocht en nagegaan of de procedure voor de aanvragen tot voorafgaande beslissing formeel was uitgewerkt.

Het stelt vast dat de verwerking van de aanvragen correct is geformaliseerd en dat de DVB zodanig is georganiseerd dat hij zijn opdracht doeltreffend kan vervullen.

Het merkt wel op dat de DVB een eerste (facultatieve) procedurefase van voorafgaand overleg heeft georganiseerd (de prefilingsfase) die niet is bepaald in de wet. Ze is bedoeld om de aanvrager op de hoogte te brengen van de elementen die onontbeerlijk zijn om zijn dossier te behandelen.

Het Rekenhof stelt vast dat die prefilingsfase in de meeste gevallen verder gaat dan het gewoon verzamelen van gegevens bij de verschillende partijen en dat ze een volwaardige

³⁵ Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M, al vermeld, punt 1, in fine.

onderzoeksfase wordt. Deze fase stopt immers niet altijd wanneer alle gegevens nodig voor de indiening van de formele aanvraag voorhanden zijn. Ze loopt vaak door in een eerste onderzoek door de DVB van de beoogde verrichtingen. In de praktijk stopt die fase op twee manieren. Als de belastingplichtige aanvoelt dat de beslissing gunstig zal zijn, dient hij in de meeste gevallen een formele aanvraag tot voorafgaande beslissing in. Als de prefilingsaanvraag hem daarentegen sterkt in zijn idee dat de beslissing ongunstig zal zijn, trekt hij zijn prefilingsaanvraag in of reageert hij niet meer op de brieven van de DVB die zijn aanvraag dan als afgehandeld beschouwt. Het lage percentage ongunstige formele beslissingen (minder dan 1 % van de uitgesproken voorafgaande beslissingen) wijst erop dat de prefilingsaanvraag zich niet beperkt tot het verzamelen van gegevens³⁶. In de praktijk lijkt de prefilingsaanvraag dus een eerste onderzoeksfase die de formele procedure voor de aanvraag van een voorafgaande beslissing soms kan terugbrengen tot een gewone bekrachtigingsprocedure.

Antwoord van de Dienst Voorafgaande Beslissingen

Volgens de DVB is het pas na afloop van het onderzoek van de aanvraag mogelijk relevante informatie te vergaren en inlichtingen uit te wisselen, vermits dat onderzoek misschien nog vragen naar bijkomende informatie kan opleveren. Al die acties zijn dus nauw met elkaar verbonden.

Reactie van het Rekenhof

Volgens het Rekenhof moet de prefilingsaanvraag zich beperken tot een beknopt onderzoek van de aanvraag. Dat onderzoek moet de mogelijkheid bieden de belastingplichtige te informeren over de documenten en inlichtingen die hij de DVB moet bezorgen ter staving van zijn formele aanvraag voor een voorafgaande beslissing.

Het Rekenhof merkt overigens op dat de centrale diensten en de operationele taxatiediensten in principe³⁷ pas worden ingelicht over een aanvraag tot voorafgaande beslissing als een formele aanvraag is ingediend. Die diensten moeten echter de ontvankelijkheidsvoorwaarden van die aanvragen verifiëren (ontbreken van identieke verrichtingen die al gevolgen op fiscaal vlak hebben gehad, geen bezwaar ingediend...) en ervoor zorgen dat de FOD Financiën eenvormige en coherente standpunten inneemt.

Als het officieuze advies van de DVB na afloop van de prefilingsaanvraag negatief is en de belastingplichtige zijn aanvraag intrekt omdat hij ze niet wenst aan te passen, weet de DVB bijgevolg niet wat de belastingplichtige uiteindelijk met de beoogde verrichting zal doen en is de aandacht van de operationele diensten van de administratie niet gevestigd op het risico dat een constructie wordt opgezet waarover een negatief advies zou zijn gegeven als dat officieel had kunnen worden gegeven³⁸.

³⁶ Dat lage percentage negatieve beslissingen kan ook worden toegeschreven aan het feit dat de belastingplichtige op elk tijdstip in de procedure zijn aanvraag kan intrekken. Tussen 2009 en 2011 werd zo gemiddeld nagenoeg 13 % aanvragen ingetrokken.

³⁷ Behalve in de drie in punt 3.1 vermelde hypothesen waar de centrale diensten tussenbeide komen vanaf de prefilingsaanvraag.

³⁸ In slechts één van de 59 prefilingsdossiers zonder gevolg die door het Rekenhof werden onderzocht, heeft de belastingplichtige openlijk aangegeven dat hij van plan was de verrichting toch te realiseren ondanks het negatieve standpunt van de DVB.

Overigens wordt de mogelijkheid om een mandataris van een belastingplichtige anoniem een prefilingaanvraag te laten indienen, veel gebruikt (meer dan een derde van de aanvragen in de door het Rekenhof onderzochte steekproef). De prefiling zoals de DVB die toepast, biedt dus de mogelijkheid zich een idee te vormen van het standpunt van de DVB over een verrichting en de voorwaarden te kennen waaraan ze moet voldoen om met de wet in overeenstemming te zijn. De mogelijkheid om een aanvraag anoniem voor te leggen, kan slecht onderbouwde en weinig ernstige aanvragen in de hand werken. In de praktijk creëert ze een manier om een risicoloos fiscaal consult te krijgen.

Antwoord van de Dienst Voorafgaande Beslissingen

Volgens de DVB hebben de centrale diensten, het call center en de DVB de plicht belastingplichtigen informatie en hulp te verstrekken, en vergt die plicht geenszins van de belastingplichtigen dat ze hun identiteit meedelen.

Reactie van het Rekenhof

Aangezien prefiling zoals de DVB die nu ten uitvoer legt, verder gaat dan gewone informatie-uitwisseling, is het Rekenhof van oordeel dat de prefilingaanvraag niet anoniem zou mogen worden ingediend.

Wat de verwerkingstermijn betreft, stelt het Rekenhof vast dat de wettelijke termijn van drie maanden om een formele voorafgaande beslissing te nemen, meestal in acht wordt genomen. Die vaststelling moet echter worden genuanceerd doordat voor heel wat dossiers een prefilingfase wordt georganiseerd die niet wordt meegeteld in de berekening van de verwerkingstermijn van de aanvragen. Deze soms lange fase kan in bepaalde gevallen oplopen tot bijna twee jaar. Als de prefilingfase wordt meegeteld, strekt de totale verwerking van een dossier zich vaak over meer dan drie maanden uit.

Vanuit formeel oogpunt heeft het Rekenhof vastgesteld dat de onderzochte dossiers niet op een homogene wijze worden gepresenteerd, ook al bevatten de meeste de relevante documenten³⁹. Het merkt op dat de processen-verbaal van de vergaderingen en de briefwisseling met de belastingplichtige of met de centrale diensten van de administratie niet systematisch in de onderzochte dossiers waren opgenomen.

In de vergadering ter afsluiting van de auditwerkzaamheden, waarop de voorzitter van het college van de DVB aanwezig was, heeft het Rekenhof gewezen op dat gebrek aan homogeniteit en op het feit dat onmogelijk systematisch kon worden vastgesteld of de in de wet bepaalde stappen werden vervuld. In de daaropvolgende weken heeft de DVB beslist over te stappen naar het elektronisch dossier om aan die opmerking tegemoet te komen. Met de nieuwe elektronische procedure kunnen ambtenaren en leden van het college, binnen hun bevoegdheid, toegang krijgen tot de verschillende fasen van het dossier, om te verifiëren of de essentiële formaliteiten binnen de opgelegde termijnen werden vervuld en om de essentiële documenten van het dossier te digitaliseren.

³⁹ Officiële aanvraag, afschrift van de ontvangstbevestiging, nota met de specifieke vragen, dossierfiche, afschrift van de beslissing en ontwerp tekst die anoniem moet worden gepubliceerd, enz.

2.5 Aanbevelingen bij de Belgische procedure

Het Rekenhof beveelt aan de prefilingfase te beperken tot de informatievergaring en tot de uitwisseling van inlichtingen en ze niet te verruimen tot het eigenlijke onderzoek van de aanvraag. Dat onderzoek moet worden voorbehouden voor de formele fase van de aanvraag tot voorafgaande beslissing.

Als de belastingplichtige na afloop van de prefilingfase geen formele aanvraag tot voorafgaande beslissing indient, beveelt het Rekenhof bovendien aan dat de DVB op basis van de beschikbare dossiergegevens, de centrale diensten van de fiscale administratie zou informeren over het ontwerp van fiscale constructie dat de belastingplichtige overwoog. Het initiatief daarvoor moet echter aan de DVB worden gelaten, zodat hij de nodige autonomie behoudt om zijn opdracht uit te voeren.

In deze optiek beveelt het Rekenhof aan voortaan anonieme prefilingaanvragen te weigeren. Daardoor zouden ook niet ernstige of weinig uitgerijpte aanvragen kunnen worden vermeden.

Voorafgaande beslissingen:
betrekkingen tussen de DVB
en de andere nationale en
buitenlandse administraties

Hoofdstuk

3

3.1 Betrekkingen met de andere Belgische fiscale diensten

De betrekkingen tussen de DVB en de centrale en operationele diensten van de FOD Financiën worden geregeld door een protocol. Dat heeft tot doel de mededeling en het onderzoek van de aanvragen tot voorafgaande beslissing, de verwerking van de adviesaanvragen, de opvolging van de beslissingen en de contacten tussen de DVB en die diensten te regelen.

Op 15 juni 2005 ondertekenden de voorzitter van het college van de DVB, de administrateur-generaal van de Inning en Invordering en de administrateur-generaal van de Patrimoniumdocumentatie het eerste protocol. De instructie van 6 januari 2006⁴⁰ voor de betrokken diensten van de FOD Financiën beschrijft ieders rol. Op 8 december 2010 hebben de voorzitter van het college van de DVB en de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën een nieuw protocol ondertekend. Het nieuwe protocol, dat om de zes maanden moet worden geëvalueerd, is opgenomen als bijlage bij de instructie van 17 mei 2011 aan de centrale diensten en aan de operationele diensten⁴¹. Het neemt de grote lijnen van de tekst van 15 juni 2005 over, maar voert niettemin belangrijke wijzigingen door. Die hebben betrekking op de wederzijdse verplichtingen van de partijen tijdens de preflingfase, bij de publicatie van de adviezen van de DVB met het oog op de publieke consultatie en in geval van blijvende onenigheid tussen het standpunt van de centrale diensten en het standpunt van de DVB. De verschillende partijen moeten de volgende procedure volgen.

Het protocol preciseert dat de centrale diensten in principe steeds optreden als tussenpersonen tussen de DVB en de operationele diensten van de FOD Financiën. Deze organisatie moet de eenvormigheid en coherentie in de standpunten van de FOD Financiën bewaren. De DVB heeft dus geen rechtstreeks contact met de operationele diensten, behalve als hij een dossier of een afschrift van een dossier opvraagt of als hij preciseringen wil over feitelijke vragen⁴².

In de praktijk verloopt de gegevensuitwisseling tussen de DVB enerzijds en de centrale en operationele diensten anderzijds via het “centraal contactpunt”, een contactpunt dat onder de leiding van de adjunct-administrateur-generaal van de belastingen staat. Het coördineert de activiteiten tussen de centrale diensten en de operationele diensten en onderneemt de nodige acties voor de goede uitvoering van het protocol. Het moet op de hoogte zijn van alle meningsverschillen tussen de centrale of operationele diensten en de DVB en moet worden geïnformeerd over alle vragen die de DVB aan die diensten heeft gesteld en die niet via het centraal contactpunt zouden zijn gepasseerd. De gegevensuitwisseling wordt zo georganiseerd dat de diensten die een advies moeten verstrekken in het kader van een aanvraag tot voorafgaande beslissing in alle gevallen voor hun correspondentie via het centraal contactpunt moeten passeren. Het centraal contactpunt kan ook rechtstreeks een beroep doen op de operationele diensten.

Zodra de DVB een aanvraag tot voorafgaande beslissing ontvangt, moet hij via het centraal contactpunt een kopie ervan sturen naar de centrale diensten, die ze op hun beurt door-

⁴⁰ Instructie AOIF nr. 1/2006 van 6 januari 2006.

⁴¹ Instructie AFZ/2011-0085 (AFZ nr. 1/2011) van 17 mei 2011.

⁴² Bijvoorbeeld een aanvraag in verband met het bepalen van de verhouding privé/beroepsgedeelte van een gebouw of van de door de belastingplichtige ingebrachte kosten; vaststellen van de kosten eigen aan de werkgever.

sturen naar de operationele diensten. Bij die gelegenheid vragen de centrale diensten ook aan de buitendiensten na te gaan of er hangende geschillen zijn met de belastingplichtige in verband met de bij de DVB ingediende aanvraag⁴³. De buitendiensten moeten de centrale diensten ook waarschuwen als het dossier van de aanvrager verrichtingen vermeldt die analoog zijn met de aan de DVB voorgelegde verrichtingen en die al effect hebben gehad op fiscaal vlak of die aanleiding hebben gegeven tot besprekingen met de operationele diensten. De instructie legt er echter de nadruk op dat de aanvragen die aan de operationele diensten worden doorgestuurd, hen niet ertoe mogen aanzetten een controle bij de betrokken belastingplichtige uit te voeren, tenzij zijn dossier al was geselecteerd als te onderzoeken dossier.

Van hun kant gaan de centrale diensten de standpunten na die ze vroeger eventueel zouden hebben ingenomen bij gelijkaardige aanvragen. De resultaten van al die onderzoeken moeten binnen een maand na ontvangst van de kopie van de aanvraag tot voorafgaande beslissing aan de DVB worden meegedeeld.

In de volgende drie gevallen moet de DVB ook een beroep doen op de centrale diensten om een standpunt van algemene aard in te nemen⁴⁴:

- de aanvraag tot voorafgaande beslissing heeft betrekking op de toepassing van een nieuwe wetgeving of van een wetgeving die nog niet werd becommentarieerd door een administratieve circulaire of instructie;
- het probleem dat de aanvraag opwerpt, is van algemene aard en de bestaande administratieve instructies⁴⁵ zijn op dat punt onvolledig;
- de DVB is van oordeel dat de administratieve commentaar, de instructies en de circulaires onaangepast of onvolledig zijn of voor wijzigingen in aanmerking komen, of hij is van oordeel dat hij moet afwijken van het algemene standpunt van de centrale diensten.

Het protocol van 8 december 2010 heeft die verplichting uitgebreid naar de preflingfase. De aanvrager kan nochtans anoniem blijven.

In die drie gevallen kunnen de DVB of de centrale diensten vragen dat onderling overleg wordt georganiseerd. De centrale diensten moeten hun definitieve standpunt meedelen binnen twee maanden na de verzending van de aanvraag tot voorafgaande beslissing. Die termijn wordt verlengd tot twee en een halve maand ingeval er overleg is met de DVB. De DVB neemt een beslissing nadat hij het standpunt van de centrale diensten heeft ontvangen of na het verstrijken van de termijn. De centrale diensten moeten van hun kant onmiddellijk een commentaar, een circulaire of een instructie opstellen en publiceren die is aangepast aan het ingenomen standpunt.

Indien de DVB en de centrale diensten niet tot een akkoord komen of als de DVB van oordeel is een beslissing te moeten nemen die afwijkt van het standpunt van de centrale diensten of van de bestaande administratieve commentaar, brengt hij de centrale diensten daarvan op de hoogte en neemt hij zijn beslissing ten vroegste binnen tien werkdagen na-

⁴³ Het gaat om geschillen in de ruime betekenis van het woord, zijnde zowel administratieve en gerechtelijke geschillen als onenigheid over een bericht van wijziging.

⁴⁴ Hij moet dat doen binnen vijf dagen na het verzenden van de kopie van de aanvraag tot voorafgaande beslissing aan het contactpunt.

⁴⁵ Term die de administratieve circulaires, instructies en commentaar omvat.

dat die informatie is verstuurd. In dat geval preciseert het protocol dat de DVB bij voorkeur met eenparigheid van stemmen moet beslissen. De centrale diensten kunnen van hun kant alle inlichtingen die ze relevant achten voor de beslissing of de gevolgen ervan, toezenden aan de DVB.

Als de DVB een beslissing heeft genomen, stuurt hij een kopie aan de voorzitter van het directiecomité, aan de cel Fiscaliteit van de Buitenlandse Investeringen van de FOD Financiën en aan de centrale diensten. Die sturen de kopie op hun beurt door aan de operationele diensten, samen met de noodzakelijke instructies voor de uitvoering ervan. De DVB ontvangt een kopie van die instructies.

3.2 Betrekkingen met de andere Belgische overheidsdiensten, de buitenlandse fiscale diensten en de internationale organisaties

Het protocol van 8 december 2010 brengt in herinnering dat de centrale diensten de enige officiële gesprekspartner zijn van de buitenlandse fiscale administraties en van de internationale instellingen zoals de Europese Unie, de OESO en de UNO. Ze moeten alle nuttige documentatie die ze in het kader van hun deelname aan nationale en internationale forums ontvangen, aan de DVB meedelen. Wegens zijn expertise wordt de DVB overigens uitgenodigd mee te werken aan de voorbereiding en de afwikkeling van internationale opdrachten.

Als een verrichting die aan de DVB wordt voorgelegd, betrekking heeft op materies waarvoor overleg met een andere federale overheidsdienst, de gewesten, de gemeenschappen of de Europese instellingen nodig is, brengen de centrale diensten de DVB hiervan binnen vijf werkdagen na ontvangst van de aanvraag tot voorafgaande beslissing op de hoogte. De centrale diensten moeten aantonen dat dat overleg verplicht is. De DVB laat onmiddellijk weten of hij erkent dat het gaat om een materie waarvoor overleg nodig is. In dat geval wordt de overlegtermijn van twee maanden na onderlinge overeenstemming tussen de centrale diensten en de DVB verlengd. De DVB neemt geen positieve beslissing voordat het overleg met de derde overheid is afgerond en de genomen beslissing openbaar is gemaakt. De DVB mag niet afwijken van de interpretatie die door die overheid gegeven is.

De aanvraag voor een eenzijdig APA (*advance pricing agreement*) in het kader van grensoverschrijdende verrichtingen valt overigens onder de bevoegdheid van de DVB, terwijl de centrale diensten bevoegd zijn voor de bilaterale of multilaterale APA's. Bij een aanvraag voor een eenzijdig APA verwittigt de DVB de belastingplichtige dat het opportuun is een bilaterale of multilaterale APA te vragen als hij rechtszekerheid wil verkrijgen over de fiscale status van de verrichtingen in het betrokken partnerland. De DVB kan deelnemen aan de onderhandelingen met dat partnerland, maar is niet de bevoegde overheid op dat vlak volgens de overeenkomsten die België heeft gesloten om dubbele belasting te voorkomen.

3.3 Naleving van de beslissingen van de DVB door de operationele diensten van de FOD Financiën

Het Rekenhof heeft de maatregelen onderzocht die werden genomen om de naleving van de gevolgen van de voorafgaande beslissingen overeenkomstig de wet te verzekeren.

Buiten de wettelijke uitzonderingen (zie punt 2.1.6), zijn de voorafgaande beslissingen bindend voor de toekomst voor de diensten van de FOD Financiën. Dat geldt evenwel niet voor de standpunten die in de prefilingsfase werden geformuleerd, want dat zijn geen formele beslissingen.

Als de dienst die bevoegd is voor de controle van de aanvrager, van oordeel is dat hij de voorafgaande beslissing niet (volledig) kan uitvoeren om de redenen die de wet van 24 december 2002 opsomt (zie 2.1.6), moet hij een gedetailleerd verslag aan de betrokken administrateur-generaal sturen. Hij bezorgt ook een afschrift aan het centraal contactpunt. De administrateur-generaal brengt de DVB hiervan op de hoogte en preciseert de redenen waarom de operationele dienst meent de beslissing niet te kunnen toepassen. De DVB kan binnen tien dagen vragen een overleg te organiseren met de centrale diensten en de betrokken operationele dienst. Tijdens die periode wordt de beslissing van de DVB niet in twijfel getrokken bij de belastingplichtige.

Volgens één van de verantwoordelijken van het centraal contactpunt die in de loop van de audit werd ondervraagd, zou de fiscale administratie slechts één keer hebben geweigerd de beslissing van de DVB toe te passen. Het ging om een geval waarin de uitgevoerde verrichting afweek van de verrichting zoals ze aan de DVB werd voorgesteld⁴⁶.

De rechtspraak is niet eensgezind over de vraag of een voorafgaande beslissing een “precedentwaarde” heeft voor de fiscale administratie.

In een instructie van 14 februari 2011 voeren de centrale diensten van de FOD Financiën het relatieve karakter aan van een voorafgaande beslissing die slechts moet worden nageleefd in het specifieke geval dat aan de DVB werd voorgelegd. In antwoord op een parlementaire vraag hierover⁴⁷ heeft de minister van Financiën geantwoord dat “*de beslissing de hele federale overheidsdienst Financiën bindt voor het specifieke geval dat het voorwerp van de beslissing is, maar de FOD Financiën niet bindt buiten dit geval onder voorbehoud dat de gelijke behandeling van de belastingplichtigen en het beginsel van gewettigd vertrouwen worden nageleefd*”. De minister trekt een parallel met de gerechtelijke beslissingen en voegt eraan toe dat zich een stroming in de rechtspraak begint af te tekenen wanneer een groot aantal gerechtelijke beslissingen in dezelfde zin worden genomen. Hij beveelt niettemin aan een verzoek tot voorafgaande beslissing in te dienen in elk specifiek geval.

3.4 Akkoorden uitgesproken door de centrale of plaatselijke diensten

Parallel met de procedure voor de aanvraag tot voorafgaande beslissing kan de belastingplichtige ook aan de centrale of plaatselijke diensten een advies over een gegeven verrichting vragen. De adjunct-administrateur-generaal van de belastingen heeft toegegeven dat de belastingplichtige die mogelijkheid in de praktijk minder vaak gebruikte dan vroeger.

Een administratieve instructie herinnert eraan dat de operationele diensten de aandacht van de belastingplichtigen vestigen op het feit dat ze rechtszekerheid in fiscale zaken over de beoogde verrichting kunnen krijgen door een aanvraag tot voorafgaande beslissing in te

⁴⁶ Dat geval heeft zich voorgedaan vooraleer het protocol van 8 december 2010 werd gesloten.

⁴⁷ Parl. St. Kamer, 25 maart 2011, QRVA 53 028, Vraag nr. 314 van de heer Josy Arens, p. 36.

dienen⁴⁸. Ze vermeldt een reeks materies maar preciseert dat die opsomming niet limitatief is:

- herstructurering van ondernemingen (verrichtingen van fusies, splitsingen, inbrengen van takken van werkzaamheid of van algemeenheid van goederen);
- transacties of verrichtingen die plaatsvinden in een internationale context;
- (grensoverschrijdende) verrekenprijzen;
- belangrijke investeringsprojecten;
- complexe financiële producten en transacties;
- douanewaarden.

De instructie sluit nochtans akkoorden met de centrale of plaatselijke diensten voor die materies niet uit.

3.5 Openbaarheid van de beslissingen en externe communicatie van de DVB

Het Rekenhof heeft onderzocht hoe de beslissingen van de DVB worden bekendgemaakt en hoe de dienst zijn externe communicatie verzekert. Het heeft ook nagegaan of dat gebeurt in overeenstemming met zijn opdracht.

3.5.1 Openbaarheid van de beslissingen

De beslissingen van de DVB worden gepubliceerd in de vorm van individuele of collectieve anonieme samenvattingen⁴⁹, met inachtneming van het beroepsgeheim. De notie van beroepsgeheim moet in brede zin worden begrepen en “*dient eveneens rekening te houden met het vertrouwelijk karakter van de zakelijke belangen van de aanvrager die, op grond van gerechtvaardigde motieven kan eisen dat de beslissing niet wordt gepubliceerd of de publicatie naar een later tijdstip wordt uitgesteld*”⁵⁰. De beslissing om niet te publiceren wordt door het college van de DVB genomen op voorstel van de ploeg die het dossier behandelt. Van de 50 onderzochte dossiers van aanvragen tot voorafgaande beslissing werden er 35 gepubliceerd en 6 op verzoek van de belastingplichtige niet. Van de 9 resterende dossiers werden er 5 afgesloten door intrekking van de aanvraag en waren in 4 dossiers niet de stukken aanwezig om te kunnen bepalen of de beslissing al of niet bekendgemaakt was.

Toen de voorzitter van het college op 15 juni 2011 voor de commissie voor de Financiën en de Begroting van de Kamer⁵¹ werd gehoord, heeft ze gepreciseerd dat de toestand die in het verslag 2009 werd beschreven, veranderd is en dat de DVB sindsdien alle beslissingen publiceert. Als de aanvrager vraagt de beslissing niet te publiceren, zendt de DVB hem een ontwerppublicatie toe opdat hij zou kunnen nagaan of de DVB zijn verplichtingen inzake beroepsgeheim naleeft. Vervolgens wordt de definitieve tekst gepubliceerd die rekening houdt met de eventuele opmerkingen van de belastingplichtige. Als het om unieke, ge-

⁴⁸ Instructie AFZ/2011-0085 (AFZ nr. 1/2011) van 17 mei 2011, punt 7.

⁴⁹ Artikel 5 van het koninklijk besluit van 30 januari 2003, genomen ter uitvoering van de bovenvermelde wet van 24 december 2002.

⁵⁰ Verslag aan de Koning voorafgaand aan het bovenvermeld koninklijk besluit van 30 januari 2003.

⁵¹ *Parl. St. Kamer*, 4 juli 2011, DOC 53 1655/001, Hoorzitting met de voorzitter van het College van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken over het jaarverslag 2009 van de dienst, Verslag namens de commissie voor de Financiën en de Begroting, p. 19.

makkelijk te identificeren situaties gaat, wordt de beslissing ofwel individueel, maar heel beknopt, ofwel collectief in het jaarverslag gepubliceerd.

De centrale diensten publiceren de individuele beslissingen op dezelfde manier als de rechtspraak. De DVB bezorgt hen de anonieme versie van de beslissing, de samenvatting en de vertaling ervan. De beslissingen worden gepubliceerd op de websites van de FOD Financiën en van de DVB.

3.5.2 Externe communicatiemiddelen van de DVB

De minister van Financiën stuurt elk jaar het jaarverslag van de DVB aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Die moet het openbaar maken⁵². Op 1 november 2012 was de laatst beschikbare versie die van 2009. Die werd op 8 december 2010 bij de Kamer ingediend en op 30 mei 2011⁵³ openbaar gemaakt. Het protocol van 8 december 2010 bepaalt dat de DVB een exemplaar van het verslag aan de centrale diensten bezorgt zodra het aan de Kamer is toegezonden.

De jaarverslagen van de DVB kunnen ook op zijn website worden geraadpleegd⁵⁴.

Het jaarverslag 2009 bevat onder andere een niet-exhaustieve opsomming en een korte beschrijving van de verrichtingen die aan de DVB werden voorgelegd maar die de dienst niet heeft aanvaard⁵⁵. Dat hoofdstuk biedt interessante informatie voor de klassieke controlediensten en voor de diensten van de algemene administratie van de strijd tegen de fiscale fraude. Dat initiatief van de DVB zou ook kunnen beantwoorden aan de aanbeveling nr. 69 van de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers⁵⁶, die voorstelt minstens eenmaal per jaar “*de mechanismen en de principes te publiceren die zouden geweigerd geweest zijn, mochten de dossiers niet zijn ingetrokken vóór een beslissing werd genomen*”. De aanbeveling preciseert dat de publicatie de anonimiteit in acht moet nemen en elke beslissing met redenen moet worden omkleed.

De website van de DVB bevat ook de adviezen van de dienst over verschillende materies⁵⁷. De voorzitter van de DVB preciseert dat die adviezen twee doelstellingen beogen⁵⁸:

- de belastingplichtige inlichten over de methode die de DVB gebruikt bij de behandeling van de dossiers;
- de belastingplichtige inlichten over de krachtlijnen die kunnen worden getrokken uit beslissingen die in gelijksoortige aangelegenheden werden genomen.

Indien de DVB bijzondere voorwaarden oplegt die samenhangen met de interpretatie van de wet, worden de meeste daarvan, als ze van recurrende aard zijn, op die manier ter kennis van de aanvragers gebracht.

⁵² Artikel 25 van de wet van 24 december 2002.

⁵³ *Parl. St. Kamer*, DOC 53 1527/001, Jaarverslag 2009 van de Dienst Voorafgaande Beslissingen (FOD Financiën).

⁵⁴ www.ruling.be.

⁵⁵ Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken, Jaarverslag 2009, p. 45.

⁵⁶ *Parl. St. Kamer*, 7 mei 2009, DOC 52 0034/004, Verslag namens de onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers, p. 260.

⁵⁷ Beperkte verrekenprijsstudie, de erfpacht, het vruchtgebruik, de interne meerwaarden, de DBI-Hong Kong, enz.

⁵⁸ *Parl. St. Kamer*, 4 juli 2011, DOC 53 1655/001, p.5.

In het algemeen publiceert de DVB eerst ontwerpadviezen voor publieke consultatie en finaliseert hij ze na ontvangst van de reacties. Hij heeft o.m. in 2009 een ontwerpadvies voor publieke consultatie gepubliceerd over zijn eigen werking.

De collegevoorzitster preciseert dat die adviezen niet bindend zijn voor de DVB voor toekomstige aanvragen. Een beslissing kan enkel worden ingeroepen door de belastingplichtigen die rechtstreeks door die beslissing worden beoogd (zie punt 3.3 over de precedentwaarde van de beslissingen).

Het protocol van 8 december 2010 preciseert dat de DVB het nieuwe ontwerpadvies en alle ontvangen commentaar aan de centrale diensten moet voorleggen vooraleer het definitieve advies te publiceren. Deze diensten moeten hun standpunt meedelen binnen een maand na toezending van het ontwerp.

3.6 Bevindingen

3.6.1 Betrekkingen tussen de DVB en de centrale en operationele diensten van de FOD Financiën

Het protocol van 8 december 2010 beschrijft de rol en opdracht van alle betrokkenen. Het Rekenhof stelt bij dat akkoord het volgende vast.

Ten eerste beschrijft het protocol een aantal hypothesen waarin de DVB en de andere diensten van de FOD Financiën overleg moeten plegen vóór een beslissing wordt genomen. De duur van dat overleg verlengt in de meeste vermelde gevallen de procedure van de voorafgaande beslissing en kan de wettelijke termijn van drie maanden die de DVB in principe moet naleven, in het gedrang brengen.

Ten tweede preciseren de opeenvolgende teksten van 2005 en 2010 en de instructies die daarop volgden, niet duidelijk welke dienst (DVB, centrale of operationele diensten) het laatste woord heeft bij blijvende onenigheid in een aantal situaties die het protocol beschrijft.

Antwoorden van de DVB en van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën

De DVB geeft toe dat wanneer men alleen de protocollen leest, niet duidelijk blijkt of nu de centrale of operationele diensten dan wel de DVB het laatste woord heeft, maar dat het antwoord nochtans voortvloeit uit de autonomie vanuit het hiërarchisch oogpunt van de DVB. Het protocol zou in dat opzicht naar de wet kunnen verwijzen. De voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën antwoordt van zijn kant dat de DVB over autonome beslissingsbevoegdheid beschikt en verwijst naar punt 15 van het protocol (dat handelt over de gevallen waarin het overleg mislukt) en naar punt 22 (gevallen waarin de voorafgaande beslissing geheel of gedeeltelijk niet kan worden uitgevoerd om één van de in de wet opgesomde redenen). Volgens hem worden gevallen van blijvende onenigheid opgelost via de tenuitvoerlegging van die twee punten.

Ten derde vallen de eenzijdige APA's onder de bevoegdheid van de DVB terwijl de bilaterale of multilaterale APA's door de centrale diensten worden gesloten. Het protocol bepaalt dat

de DVB bij de onderhandelingen met de partnerstaat kan worden betrokken, zonder dat dit verplicht is.

Ten slotte moet het protocol van 8 december 2010 halfjaarlijks worden geëvalueerd. Op het moment van de audit was de eerste evaluatie nog niet gebeurd. Volgens de verantwoordelijke van het centraal contactpunt ontbreekt die evaluatie door een gebrek aan geïnventariseerde en betrouwbare gegevens over de uitwisselingen die in het verleden hebben plaatsgevonden tussen de verschillende betrokken diensten. Het centraal contactpunt is begonnen met geïnformateerde gegevensbanken te ontwikkelen, om eind juni 2012 een evaluatie van het eerste semester 2012 te kunnen maken.

3.6.2 Akkoorden uitgesproken door de centrale en plaatselijke diensten

Parallel met de procedure voor de aanvraag tot voorafgaande beslissing van de DVB kan de belastingplichtige zich ook tot de centrale of plaatselijke diensten richten om een voorafgaand fiscaal akkoord te verkrijgen over een bepaalde situatie.

Het Rekenhof heeft vragen bij de coherentie van een dergelijk systeem omdat de standpunten van de DVB en de centrale of plaatselijke diensten over eenzelfde problematiek immers kunnen uiteenlopen en omdat die divergenties de rechtszekerheid schaden die de belastingplichtigen verwachten.

3.6.3 Externe communicatie van de DVB

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat het jaarverslag 2009 eind 2010 aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers werd meegedeeld en dat op 1 november 2012 de verslagen over 2010 en 2011 nog niet waren overgezonden.

3.7 Aanbevelingen

3.7.1 Betrekkingen tussen de DVB en de centrale en operationele diensten van de FOD Financiën

De DVB beschikt wettelijk over drie maanden om een voorafgaande beslissing te nemen. Het Rekenhof beveelt aan bij de periodieke evaluatie van het protocol van 8 december 2010 de impact van de duur van de eventuele overlegprocedures op die termijn te onderzoeken en alle nodige maatregelen te nemen om deze te laten naleven.

Ook al begeleidt een lid van de DVB altijd de bevoegde dienst bij de onderhandelingen over bilaterale of multilaterale APA's om zo de eenvormigheid van de beslissingen over APA's te garanderen, beveelt het Rekenhof aan in de teksten te bepalen dat er systematisch een vertegenwoordiger van de DVB aanwezig moet zijn bij de besprekingen om die APA's te sluiten.

Tot besluit moet de evaluatie die het protocol van 8 december 2010 oplegt, effectief alle zes maanden worden uitgevoerd.

Antwoord van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën

In antwoord op die aanbeveling heeft de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën verklaard dat de modaliteiten voor het evalueren van het protocol van 8 december 2010 zullen worden vastgelegd in de volgende zesmaandelijks vergadering tussen de DVB, de voorzitter van het directiecomité, de algemene be-

sturen en het centraal contactpunt. Hij preciseert dat de evaluatie zal worden ge-agendeerd op de periodieke vergaderingen en dat de notulen ervan als semestriële evaluatieverslag zullen gelden.

3.7.2 Akkoorden uitgesproken door de centrale en plaatselijke diensten

Het Rekenhof is van oordeel dat het naast elkaar bestaan van twee mogelijkheden voor de belastingplichtige om fiscale akkoorden te sluiten schadelijk kan zijn voor het ingestelde systeem. In het kader van een verduidelijking van het systeem beveelt het aan de administratieve instructie van 17 mei 2011 te herzien en duidelijk te stellen dat de DVB algemeen bevoegd is voor voorafgaande beslissingen, alsook de materies en de aard van de vragen waarover nog akkoorden met de centrale en plaatselijke diensten kunnen worden gesloten, nauwkeurig te identificeren en af te bakenen.

Antwoord van de Dienst Voorafgaande Beslissingen

De DVB merkt daarover op dat die aanbeveling van het Rekenhof in verband kan worden gebracht met de verplichting voor de lidstaten van de Europese Unie om te beschikken over een transparante procedure voor voorafgaande akkoorden.

3.7.3 Externe communicatie van de DVB

Het Rekenhof beveelt aan het jaarverslag uiterlijk op het einde van juni van het jaar dat volgt op het jaar waarop het betrekking heeft, aan de Kamer mee te delen.

Permanente regularisatie

Hoofdstuk

4

4.1 Juridische context

De DVB oefent ook een tweede opdracht uit, die los staat van zijn bevoegdheden op het vlak van voorafgaande beslissingen. Sinds 2006 is hij aangewezen als “contactpunt Regularisaties”. Een deel van het personeel behandelt dus de aangiften van belastingplichtigen die hun fiscale toestand permanent wensen te regulariseren. De minister van Financiën heeft de toekenning van die opdracht aan de DVB verantwoord vanuit de bekommernis de belastingplichtige voldoende garantie op vertrouwelijkheid en onafhankelijkheid te bieden.

De regularisatiemogelijkheid werd ingevoerd door de artikelen 121 tot 127 van de programmawet van 27 december 2005. De koninklijke besluiten ter uitvoering om het contactpunt Regularisaties op te richten en het aangiftemodel vast te leggen, dateren van 8 en 9 maart 2006⁵⁹. De belastingplichtigen konden hun aangiften indienen vanaf 15 maart 2006, de datum van inwerkingtreding van de besluiten.

In de tekst hierna is nog geen rekening gehouden met de hervorming van de fiscale regularisatieprocedure die de regering in het kader van de begroting 2013 in december 2012 heeft voorgesteld.

Het contactpunt Regularisaties onderzoekt de aangiften. Het legt het totaalbedrag van de belasting vast die is verschuldigd wegens de door de belastingplichtigen gevraagde regularisatie (“heffing”) en reikt een attest uit waardoor ze beschermd zijn tegen fiscale en strafrechtelijke vervolgingen voor de geregulariseerde bedragen. Het college van de DVB neemt de regularisatiebeslissingen. Er is geen mogelijkheid tot administratief beroep.

4.1.1 Indiening van de regularisatieaangifte

Een belastingplichtige kan slechts één keer een aangifte voor permanente regularisatie indienen. Hij moet tot één van de volgende categorieën behoren⁶⁰:

- natuurlijke personen die zijn onderworpen aan de personenbelasting of aan de belasting van niet-inwoners/natuurlijke personen;
- binnenlandse vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting;
- buitenlandse vennootschappen onderworpen aan de belasting van niet-inwoners/vennootschappen.

Overeenkomstig de wet⁶¹ moet die aangifte onder andere de identiteit van de aangever, de oorsprong en het bedrag van de aangegeven sommen vermelden, alsook de datum waarop de aangifte werd ingediend. Voor de DVB betekent de verplichting om de “oorsprong van de aangegeven sommen” te vermelden dat de belastingplichtige de aard van de andere dan beroepsinkomsten moet bewijzen als hij die als zodanig wenst te regulariseren. De belastingplichtige moet overigens alle nuttige gegevens meedelen om het bedrag van de heffing te kunnen bepalen.

⁵⁹ Koninklijk besluit van 8 maart 2006 houdende oprichting van het “Contactpunt regularisatie” bij de federale overheidsdienst Financiën; koninklijk besluit van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005.

⁶⁰ Verenigingen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, zoals vzw’s, komen niet in aanmerking voor de permanente regularisatie.

⁶¹ Artikel 124, 2° lid, van de programmawet van 27 december 2005.

De permanente regularisatie is van toepassing op de volgende categorieën:

- beroepsinkomsten;
- “overige inkomsten” (roerende inkomsten en onroerende inkomsten, diverse inkomsten, registratierechten en successierechten);
- btw-handelingen.

De definitie⁶² die de wet geeft aan “overige inkomsten”, is ruimer dan de gebruikelijke notie van inkomsten aangezien ze ook kapitalen omvat.

De regularisatie heeft geen betrekking op de sociale bijdragen.

4.1.2 Belastingtarief

Beroepsinkomsten worden onderworpen aan de belasting tegen het tarief dat van toepassing was voor het belastbaar tijdperk in de loop waarvan ze werden verkregen of ontvangen, zonder sanctie, eventueel vermeerderd met de aanvullende crisisbijdrage of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting.

“Overige inkomsten” (niet-beroepsinkomsten) werden belast tegen hun normale tarief voor de aangiften ingediend tot uiterlijk 30 juni 2006. Voor de aangiften die na die datum werden ingediend, wordt het tarief vermeerderd met een boete⁶³. Die beloopt 10 % van de belastbare grondslag voor de aangiften ingediend vanaf 1 januari 2007⁶⁴. Deze boete neemt de vorm aan van een vermeerdering, niet van de verschuldigde belasting, maar van het belastingtarief.

Btw-handelingen worden onderworpen aan het percentage dat van toepassing was in het belastbaar tijdperk waarin de handelingen plaatsvonden, zonder boete of bijkomende sanctie die in de btw-wetgeving is bepaald.

De belastingverhoging van 100 % die de wet houdende invoering van de eenmalige bevrijdende aangifte (EBA) voorschrijft voor de inkomsten die het voorwerp van een EBA hadden kunnen uitmaken, is niet van toepassing bij een regularisatie van de inkomsten⁶⁵.

4.1.3 Uitwerking van de regularisatie

De belastingplichtige ontsnapt aan elke andere fiscale sanctie en krijgt de garantie dat hij niet strafrechtelijk zal worden vervolgd voor fiscale fraude en fiscale valsheid in geschriften. Deze strafrechtelijke amnestie geldt niet voor de overtredingen die samenhangen met de fiscale fraude (overtredingen op de boekhoudwetgeving, misbruik van vennootschapsgoederen die door vennootschappen zouden kunnen worden gepleegd...)⁶⁶.

⁶² Artikel 121, 2° en 3°, van de programmawet van 27 december 2005

⁶³ Over de sancties met betrekking tot de gewestelijke belastingen, preciseert het arrest nr. 72/2005 van het Arbitragehof van 20 april 2005, via een uittreksel gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 11 mei 2005, dat “*zolang de federale overheid evenwel zorgt voor de dienst van de gewestelijke belastingen, zij, overeenkomstig artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989, de procedureregels en derhalve ook de sancties op de overtreding van die regels bepaalt*”. Zich baserend op dezelfde redenering is de Staat ook bevoegd om in een fiscale en strafrechtelijke amnestie te voorzien voor de gewestelijke belastingen.

⁶⁴ Voor de aangiften die tussen 1 juli en 31 december 2006 werden ingediend, bedroeg de vermeerdering 5 %.

⁶⁵ Artikel 122, § 3, van de programmawet van 27 december 2005.

⁶⁶ *Parl. St. Kamer*, 22 november 2005, ontwerp van programmawet, DOC 51 2097/001, memorie van toelichting p. 72.

Het attest dat het contactpunt Regularisaties uitreikt, bevat naast de vermeldingen van de aangifte, het aangegeven bedrag, uitgesplitst per inkomstenjaar en boekjaar, en per inkomstentype, en ook het totaalbedrag van de inningen per inkomstentype.

De regularisatieaangifte en het attest uitgereikt door het contactpunt hebben echter geen uitwerking in de volgende drie gevallen⁶⁷:

- indien de geregulariseerde inkomsten voortkomen uit een witwasmisdrijf of een onderliggend misdrijf bedoeld in artikel 3 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme;
- indien de aangever vóór de indiening van de regularisatie-aangifte door een Belgische belastingadministratie, een socialezekerheidsinstelling of een Belgische sociale inspectiedienst, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdadens;
- indien voor dezelfde aangever reeds een regularisatieaangifte werd ingediend.

4.2 Permanente regularisatie: enkele cijfers

In 2011 werden 1.573 regularisatieaangiften ingediend bij het contactpunt Regularisaties van de DVB. De aangegeven bedragen beliepen meer dan 389 miljoen euro (389.053.155,62 euro).

Sinds de oprichting van het contactpunt Regularisaties in maart 2006 werden 7.308 regularisatieaangiften ingediend en werden 6.654 dossiers geregulariseerd (toestand op 31 december 2011). De totale aangegeven bedragen beliepen meer dan 1,8 miljard euro op die datum.

Tabel 2 – Aard van de aangegeven goederen sinds de oprichting van het contactpunt Regularisaties

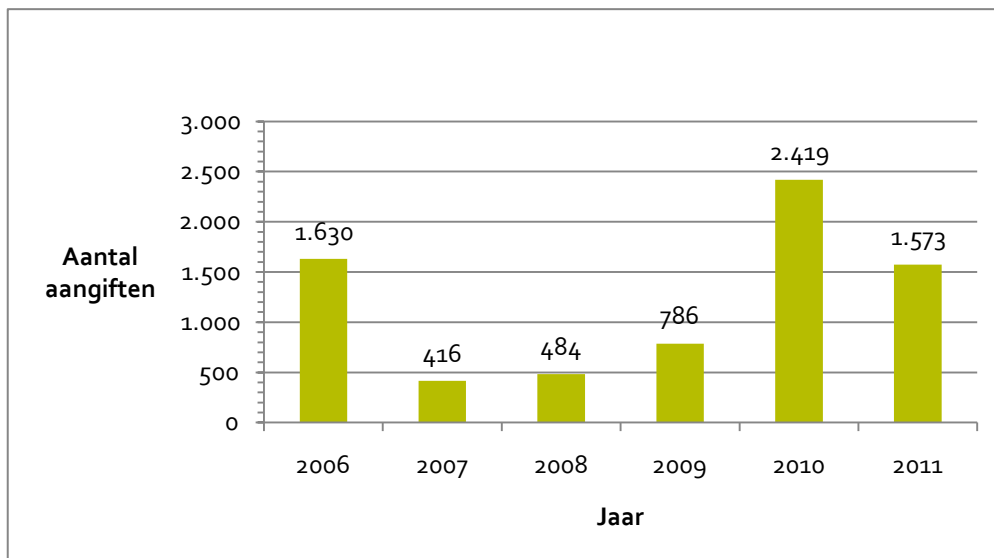
Aard	Bedrag (in euro)
Overige inkomsten	1.564.490.058,40
Beroepsinkomsten	241.120.742,41
Btw-handelingen	41.925.268,61
Totaal	1.847.536.069,42

Bron: DVB (3 februari 2012)

⁶⁷ Artikel 123 van de programmawet van 27 december 2005.

De 7.308 aangiften die tussen 2006 en 2011 werden ingediend, evolueren als volgt:

Grafiek 2 – Evolutie van het aantal aangiften ingediend sedert 2006



Bron: DVB (3 februari 2012)

Het totaalbedrag van de heffingen voor de 6.654 op 31 december 2011 geregulariseerde dossiers beliep nagenoeg 456,9 miljoen euro, in detail uitgesplitst in de volgende tabel.

Tabel 3 – Verdeling van de tussen 2006 en 2011 geïnde heffingen

Aard van de aangegeven bedragen	Heffingen (in euro)
Roerende inkomsten	275.878.129,43
Successie	95.547.813,31
Beroepsinkomsten	63.321.149,24
Gemeentebelasting	11.494.278,15
Btw	8.356.626,84
Onroerende inkomsten	1.544.429,76
Agglomeratietaks	501.325,71
Registratie	152.621,22
Overige	80.112,71
Totaal	456.876.486,37

Bron: DVB (3 februari 2012)

De successierechten en de registratierechten (gewestelijke belastingen) zijn als volgt verdeeld.

Tabel 4 – Verdeling van de gewestelijke belastingen (in euro)

	Successie	Registratie
Vlaanderen	60.202.852,80	15.121,22
Wallonië	19.718.777,41	0,00
Brussel	15.626.183,10	137.500,00
Totaal	95.547.813,31	152.621,22

Bron: DVB (3 februari 2012)

4.3 Praktische afhandeling van aanvragen tot permanente regularisatie

4.3.1 Regularisatieaangifte

Het contactpunt Regularisaties vraagt dat de belastingplichtige bij zijn aangifte een voorstel tot berekening van de verschuldigde heffing voegt. Het contactpunt zelf deelt enkel het uiteindelijke bedrag mee aan de aangever, niet de gedetailleerde berekening.

Het Rekenhof is nagegaan welke grondslagen en praktische methodes het contactpunt Regularisaties hanteert om de heffingen te berekenen in uitvoering van artikel 122 van de programmawet van 27 december 2005, dat handelt over de heffingen die moeten worden toegepast bij de permanente fiscale regularisatie.

Van de 50 dossiers die het Rekenhof heeft onderzocht⁶⁸, houdt 70 % verband met buitenlandse roerende inkomsten, 14 % met buitenlandse onroerende inkomsten, 2 % met zowel onroerende inkomsten als successierechten, 10 % met successierechten, 2 % met beroepsinkomsten en 2 % met zowel beroepsinkomsten als btw.

De tendens dat belastingplichtigen meer geneigd zijn buitenlandse roerende inkomsten te regulariseren en in mindere mate buitenlandse onroerende inkomsten, werd door de voorzitter van het college van de DVB bevestigd tijdens zijn uiteenzetting voor de Kamercommissie voor de Financiën op 27 januari 2010.

De regularisatieaangifte is een eenzijdige handeling. Uitsluitend de belastingplichtige is dus verantwoordelijk voor de erin opgenomen vermeldingen. Het contactpunt Regularisaties komt in dat stadium immers niet tussen en de belastingplichtige bepaalt zelf de aan te geven bedragen en het aantal te regulariseren jaren.

Over het algemeen regulariseren de aangevers inkomsten die volgens hen niet fiscaal verjaard zijn (de huidige verjaringstermijn bedraagt zeven jaar in geval van fraude). Bij roerende inkomsten wordt het onderliggende kapitaal dat de inkomsten genereert, vrijwel nooit

⁶⁸ Geselecteerd uit de dossiers die werden ingediend tussen 21 maart 2006 en 8 december 2009.

geregulariseerd, ofwel omdat het in het verleden op regelmatige wijze werd aangegeven en belast, ofwel omdat de taxatie van dat kapitaal verjaard is.

Naast de te regulariseren bedragen verklaart de belastingplichtige, op zijn verantwoordelijkheid, ook dat hij niet valt onder de uitsluitingsclausules van artikel 123 van de programwet van 27 december 2005 (zie 4.1.3). Het contactpunt Regularisaties is niet bevoegd om te controleren of de geregulariseerde inkomsten afkomstig zijn van witwasoperaties en of er specifiek onderzoek is verricht naar die inkomsten vóór de regularisatieaangifte werd ingediend. Het contactpunt gaat niet na waar de inkomsten vandaan komen. Het beschikt echter wel over een database met daarin alle regularisatieaangiften die al zijn ingediend. Op basis daarvan kan het nagaan of een belastingplichtige slechts één enkele aangifte indient, zoals bij wet is bepaald.

Als naderhand blijkt dat de belastingplichtige een onjuiste aangifte heeft ingediend, vervalt de geldigheid van het attest van het contactpunt en kunnen de taxatiediensten nog altijd de sommen belasten waarvoor een poging tot regularisatie werd ondernomen, tenzij er sprake is van verjaring. Het attest biedt ook enkel fiscale en strafrechtelijke immunititeit voor de geregulariseerde sommen. Als achteraf zou blijken dat die sommen niet overeenstemmen met de werkelijkheid, kunnen de taxatiediensten nog altijd een aanvullende heffing opleggen.

Het contactpunt Regularisaties spreekt zich evenmin uit over de aard van de geregulariseerde inkomsten. De belastingplichtige beslist zelf die te bestempelen als beroepsinkomsten of “overige inkomsten”. Mocht naderhand echter blijken dat beroepsinkomsten ten onrechte werden onderworpen aan het tarief voor “overige inkomsten”, dan kunnen de controlediensten een nieuwe taxatie opstellen zonder terugbetaling of aanrekening van de al ondergane heffing. Een administratieve omzendbrief van 1 april 2010 bepaalt dat die laatste taxatie niet wordt gekoppeld aan een boete of een belastingverhoging⁶⁹.

4.3.2 Heffing

De bedragen worden geregulariseerd tegen het normale belastingtarief dat erop zou zijn toegepast als de belastingplichtigen ze op reguliere wijze had aangegeven, met uitzondering van de “overige inkomsten” waaraan een boete is gekoppeld.

De heffing die is verschuldigd op de inkomsten en de waarden onderworpen aan de regularisatie, wordt bepaald door een team van het contactpunt Regularisaties dat bestaat uit één of twee ambtenaren en een coördinator gespecialiseerd in een type van belasting. Nadat de heffing is vastgesteld, legt het team het dossier ter goedkeuring voor aan het college van de DVB. Het dossier omvat in principe een kopie van de regularisatieaangifte, een infofiche waarop de aangegeven bedragen, de verschuldigde heffing en een uiteenzetting van de feiten staan vermeld, een ontwerp van uitnodiging tot betaling van de heffing en een ontwerp van regularisatieattest. Als het college het dossier heeft goedgekeurd, wordt de uitnodiging tot betaling verstuurd naar de aangever, die dan over vijftien dagen beschikt om daaraan gevolg te geven.

⁶⁹ Omzendbrief Ci.RH.81/562.220 E.T. 118.235 (AOIF nr. 28/2010) van 1 april 2010.

Zodra de heffing is betaald, bezorgt het contactpunt Regularisaties het regularisatieattest aan de aangever of aan zijn mandataris. Als de regularisatie betrekking heeft op beroepsinkomsten en/of verrichtingen die zijn onderworpen aan de btw, verstuurt het contactpunt ook een kopie van het attest naar de taxatiedienst waar de aangever van afhangt, zodat de dienst die kopie in het fiscaal dossier van de betrokkene kan opnemen. Bij de regularisatie van “overige inkomsten” daarentegen, ontvangt de taxatiedienst geen kopie en blijft de aangever anoniem⁷⁰. Ter herinnering, die “overige inkomsten” vertegenwoordigen het merendeel van de geregulariseerde bedragen (zie tabel 2).

Bij een eventuele controle moet de belastingplichtige zelf zijn attest van permanente regularisatie voorleggen om te verantwoorden dat bepaalde “overige inkomsten” niet werden aangegeven. Als het gaat om inkomsten die moeten worden aangegeven aan de personenbelasting en als er twijfel is over de link tussen de inkomsten die de taxatiedienst heeft opgespoord en de inkomsten die het voorwerp zijn van de permanente regularisatie, zal de belastingplichtige worden verzocht bij het contactpunt Regularisaties een aanvullend attest op te vragen dat vaststelt in hoeverre de gecontroleerde inkomsten ook de inkomsten zijn die werden geregulariseerd. Op basis van het aanvullende attest zal de taxatieambtenaar nagaan of de aangifte inzake personenbelasting correct is⁷¹.

In de praktijk wordt de heffing als volgt bepaald voor de “overige inkomsten”, de beroepsinkomsten en de btw.

4.3.2.1 “Overige inkomsten”

De aangever moet aantonen dat het niet om beroepsinkomsten gaat maar om roerende inkomsten (in de meeste gevallen). De belastingplichtige moet het contactpunt Regularisaties in principe een attest bezorgen om te bewijzen dat hij titularis is van de bankrekening waarop de te regulariseren inkomsten voorkomen. Hij moet ook een staat voorleggen van de ontvangen inkomsten. Die stukken ontvangt de belastingplichtige meestal van de bank. Als hij die stukken niet in zijn bezit heeft, mag hij ook een ander fiscaal aanvaard bewijsstuk voorleggen (bv. rekeninguittreksels). Als de bedragen op de bewijsstukken hoger zijn dan de bedragen op de regularisatieaangifte, zal het contactpunt de belastingplichtige daarop wijzen, zonder meer. Het contactpunt is immers van oordeel dat zijn opdracht niet verder reikt dan dat. Als de belastingplichtige bij zijn aangifte blijft, zal de heffing berekend worden op basis van het aangegeven bedrag. Het is de belastingplichtige die het risico op vergissingen draagt, want zijn attest kan achteraf ongeldig blijken als de aangifte onjuist blijkt.

De roerende inkomsten worden opgeteld bij de inkomsten die al werden aangegeven aan de personenbelasting. Ze worden afzonderlijk belast, behalve als het voor de aangever voordeliger is alles samen te tellen⁷². De intresten en de dividenden worden belast tegen het tarief dat de fiscale wetgeving bepaalt, verhoogd met een boete van 10 %. Krachtens een niet-gepubliceerde beslissing van het college van de DVB, rekent het contactpunt Regularisaties

⁷⁰ Artikel 124, 6^e en 7^e lid, van de programmawet van 27 december 2005.

⁷¹ Zie de al vernoemde omzendbrief van 1 april 2010. Die omzendbrief beoogt enkel de ambtenaren van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit. De ambtenaren van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie, die de successierechten innen, worden er niet in vermeld.

⁷² Die taxatiemethodes zijn dezelfde als die toegepast op de reguliere aangiften inzake personenbelasting.

de “woonstaatheffing” (vervat in de Europese Spaarrichtlijn) niet aan op het bedrag van de aldus verkregen heffing, noch het bedrag dat eventueel door een derde Staat in de Europese Unie aan de bron wordt afgehouden. In dat geval dient de aangever de terugbetaling van de afhouding bij de buitenlandse fiscale administratie te vragen.

Wat de toepassing van de gemeentetaks en de eventuele agglomeratietaks betreft, heeft de DVB zijn aanpak herhaaldelijk opnieuw afgestemd op de evoluerende rechtspraak. De wet tot invoering van de permanente regularisatie bepaalt dat de beroepsinkomsten worden belast tegen het normale belastingtarief, verhoogd met de aanvullende gemeentebelasting en eventueel met de aanvullende crisisbijdrage. De wetgeving bepaalt evenwel op dat vlak niets over de “overige inkomsten”.

In 2006 verhoogde het contactpunt Regularisaties de heffingen op “overige inkomsten” niet met de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende crisisbijdrage.

Die aanpak werd aan de orde gesteld in een arrest van het Arbitragehof van 26 april 2007⁷³. Het contactpunt besliste daarom de aanvullende gemeentebelasting en de aanvullende crisisbijdrage toe te passen op regularisatieaangiften die werden ingediend na de publicatie van het arrest van het Arbitragehof in het Belgisch Staatsblad (14 mei 2007).

Die aanpak werd herzien naar aanleiding van een arrest van het Europese Hof van Justitie⁷⁴ over de manier waarop buitenlandse roerende inkomsten worden getaxeerd. Volgens dat arrest kan er geen aanvullende gemeentebelasting worden geheven op roerende inkomsten die rechtstreeks in het buitenland worden geïnd (en waarop dus geen roerende voorheffing is toegepast), als die inkomsten afkomstig zijn uit andere lidstaten van de Europese Unie⁷⁵. Het contactpunt Regularisaties heeft beslist dat standpunt te volgen, maar enkel voor roerende inkomsten⁷⁶ die vanaf 1 januari 2010 zijn geïnd en die afkomstig zijn uit een land van de Europese Economische Ruimte⁷⁷.

De heffing op buitenlandse onroerende inkomsten wordt berekend door de ontdoken buitenlandse onroerende inkomsten op te tellen bij de inkomsten die al werden aangegeven aan de personenbelasting. De onroerende inkomsten hebben veelal betrekking op onroerende goederen in landen waarmee België preventieve overeenkomsten heeft gesloten om dubbele belasting te vermijden. Ze worden enkel in aanmerking genomen om het toepasselijke progressieve tarief te bepalen. Voor de berekening van de boete van 10 % wordt het bij de oorspronkelijke aanslag globaal verkregen belastbare inkomen vergeleken met het belastbare inkomen dat globaal werd gewijzigd door er de niet-aangegeven buitenlandse

⁷³ Volgens het Arbitragehof moet onder “normale belastingtarief” worden verstaan: het tarief dat zou zijn toegepast als voor de “overige inkomsten” een geldige aangifte was ingediend binnen de voorgeschreven termijnen, met inbegrip van de aanvullende crisisbijdrage en de aanvullende gemeentebelasting.

⁷⁴ HJEU, 1 juli 2010, nr. C-223/09, zaak Dijkman.

⁷⁵ Het Europees Hof van Justitie heeft die situatie vergeleken met de situatie van iemand die in België woont en die via een Belgische instelling roerende inkomsten van buitenlandse origine ontvangt. In dat geval werd er geen aanvullende gemeentebelasting geheven. Het Hof van Justitie heeft verklaard dat het verschil in behandeling strijdig was met het principe van het vrij verkeer van kapitaal.

⁷⁶ Het arrest-Dijkman beoogt enkel de roerende inkomsten. Het contactpunt Regularisaties zal de aanvullende gemeentebelasting blijven toepassen bij regularisaties van buitenlandse onroerende of diverse inkomsten.

⁷⁷ De Europese Economische Ruimte bestaat uit de Europese Unie, IJsland, Noorwegen en Liechtenstein.

onroerende inkomsten bij op te tellen. Vervolgens wordt de verhoging toegepast op het positieve verschil tussen de beide bedragen.

De successierechten worden berekend op de te regulariseren activa door de wettelijke tarieven toe te passen op de verschillende belastingschijven waarin het Wetboek der Successierechten van elk gewest voorziet. Sinds 1 januari 2007 wordt elk tarief met 10 % verhoogd, als boete.

4.3.2.2 Beroepsinkomsten

Bij beroepsinkomsten kan het gaan om inkomsten waarvoor personenbelasting verschuldigd is, of vennootschapsbelasting, of belasting niet-inwoners/natuurlijke personen of vennootschappen.

Om zijn aangifte te staven kan de belastingplichtige documenten voorleggen, zoals facturen waarvan de bedragen ten onrechte van de inkomsten werden afgetrokken als beroepskosten. De regularisatie kan echter ook worden gebaseerd op bekentenissen van de belastingplichtige, zonder enig bewijsstuk.

Als de regularisatie van de beroepsinkomsten betrekking heeft op natuurlijke personen, wordt de heffing bepaald door de geregulariseerde inkomsten op te tellen bij de inkomsten waarop al personenbelasting is geheven. Het heffingstarief is het tarief dat geldt voor de belastbare periode waarin de inkomsten werden verdiend of ontvangen. Het resultaat wordt vermeerderd met de aanvullende gemeentebelasting en, in voorkomend geval, met de aanvullende crisisbijdrage. De wet legt geen sanctie op. Als de aangevers voor die berekening niet hun initiële aanslagbiljet kunnen voorleggen, wordt op de geregulariseerde inkomsten het marginale belastingtarief van het overeenstemmende aanslagjaar toegepast. Vroeger hield het contactpunt Regularisaties rekening met het brutobedrag aan te regulariseren inkomsten, zonder aftrek van beroepskosten. Sinds 28 juni 2011 werkt het contactpunt met nettobedragen, na aftrek van de kosten die de aangever als verantwoord beschouwt. Het contactpunt ziet zichzelf niet als een controledienst en is derhalve van oordeel dat het niet zijn taak is te controleren of de ingebrachte beroepskosten wel degelijk bestaan en of het bedrag ervan juist is.

Als de regularisatie betrekking heeft op inkomsten van een vennootschap, wordt het heffingstarief toegepast dat normaal gezien geldt voor de vennootschapsbelasting (momenteel 33,99 %, inclusief aanvullende crisisbijdrage).

4.3.2.3 Btw

Voor de regularisatie van verrichtingen die aan de btw zijn onderworpen, bepaalt het contactpunt het heffingstarief op basis van de aard van de verrichting, overeenkomstig de btw-wetgeving. Bij de regularisatie van verrichtingen die aan de btw zijn onderworpen, worden geen sancties toegepast.

De documenten die bij het dossier zijn gevoegd, variëren naargelang van het soort verrichting.

4.4 Naast elkaar bestaan van permanente regularisatie en systeem voor spontane aangiften bij de plaatselijke diensten

De programmawet van 27 december 2005 heeft geen komaf gemaakt met de mogelijkheid voor een belastingplichtige om bij een klassieke taxatiedienst of btw-kantoor een spontane aangifte in te dienen om inkomsten te regulariseren. De belastingplichtige kan zelfs diverse keren van die mogelijkheid gebruik maken, in tegenstelling tot wat bepaald is in het kader van de procedure voor permanente regularisatie. Hij geniet echter niet de garanties die de programmawet van 27 december 2005 biedt.

In 2008 heeft het Rekenhof in zijn 164^e Boek erop gewezen dat de financiële gevolgen voor de belastingplichtigen verschillen naargelang ze een spontane aangifte indienen bij een klassieke taxatiedienst, dan wel bij het contactpunt Regularisaties⁷⁸. Bij de procedure van de permanente regularisatie is de heffing op de aangegeven “overige inkomsten” veelal hoger. Het gaat immers om een verhoging van de aanslagvoet (niet van de verschuldigde belasting), waardoor het bedrag van de heffing stijgt. In het geval van buitenlandse roerende inkomsten wordt de “woonstaatheffing” niet in aanmerking genomen bij procedures voor permanente regularisatie, terwijl ze wel wordt aangerekend op de verschuldigde belasting in het geval van een bijkomende spontane aangifte bij een taxatiedienst. Die aanrekening vermindert ook de impact van de belastingverhoging die de taxatiedienst zou toepassen, want de verhoging in kwestie wordt berekend na aftrek van de voorheffingen en andere elementen zoals de “woonstaatheffing”.

Het Rekenhof beval destijds dan ook aan dat zou *“moeten worden nagedacht over een duidelijk onderscheid tussen het toepassingsveld van de permanente regularisatie en dat van de spontane aangifte”*.

De Algemene Administratie van de Inning en de Invordering sloot zich daarbij aan. De minister van Financiën antwoordde dat hij erop zou toezien dat de fiscale administratie de aanbeveling zou uitvoeren. Toch bevestigt de al vermelde administratieve omzendbrief van 1 april 2010 ontegensprekelijk dat het mogelijk blijft om, parallel met de procedure van de permanente regularisatie, een bijkomende aangifte in te dienen bij een taxatiedienst of een btw-kantoor. De omzendbrief laat echter na het toepassingsveld van de beide procedures te definiëren.

Bij spontane aangiften zijn de regels voor de vestiging van de belasting van toepassing. De administratieve omzendbrief herinnert er in dat opzicht aan dat inzake inkomstenbelasting, de voordien ontdoken bedragen die nu spontaan zijn aangegeven, tot een belastingverhoging zullen leiden. De brief nuanceert die vermelding echter door te preciseren dat de administratie van een sanctie kan afzien als de spontaan aangegeven bedragen (buiten EBA-zaken) duidelijk het gevolg zijn van een vergetelheid, een vergissing, een nalatigheid of onwetendheid. Daar zijn echter voorwaarden aan gekoppeld: het moet gaan om een verhoging van minstens 10 % om een eerste overtreding te bestraffen en de belastingplichtige moet te goeder trouw handelen⁷⁹.

⁷⁸ Rekenhof, “Procedure van de permanente fiscale regularisatie”, 164^e Boek, Volume I, p. 94-111. Beschikbaar op www.rekenhof.be.

⁷⁹ Die mogelijkheid is vervat in artikel 444, 4^e lid, van het WIB92.

Ambtenaren die een spontane aangifte behandelen, voeren een reeks controles uit om na te gaan of er nog geen regularisatieaangifte is ingediend voor diezelfde inkomsten, dat het fiscaal dossier geen regularisatieattest bevat en of er nog geen onderzoek loopt.

Over de plicht van de ambtenaar om de belastingplichtige te informeren over de verschillende regularisatiemogelijkheden, is de omzendbrief dubbelzinnig. De tekst bepaalt: *“Uit hoofde van zijn opdracht is de taxatieambtenaar er toe gehouden de aangever, in voorkomend geval, in te lichten omtrent de verschillende regularisatiemogelijkheden die voor hem toegankelijk zijn:*

- *ofwel, indien geen uitsluitingsgronden aanwezig zijn, de mogelijkheid die hem wordt geboden om voorafgaandelijk het contactpunt Regularisaties te raadplegen en/of zijn toestand bij dat contactpunt te regulariseren. Hiervoor zal hij hem alle nuttige inlichtingen verstrekken;*
- *ofwel de aanvullende aangifte bij zijn diensten.”*

4.5 Bevindingen

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat door de wijze waarop het contactpunt Regularisaties is georganiseerd, de DVB zijn opdracht efficiënt en conform de wet kan vervullen.

Zoals voor de dossiers over voorafgaande beslissingen heeft het college van de DVB beslist voor de permanente regularisaties over te stappen op elektronische dossiers. Op die manier zou het makkelijker kunnen nagaan of de essentiële formaliteiten zijn vervuld en kan het de belangrijke stukken uit het dossier digitaliseren.

Het Rekenhof heeft onderzocht op welke basis en aan de hand van welke praktische methodes het contactpunt Regularisaties de heffingen berekent. Het stipt aan dat de raming van de belastbare grondslag soms afhangt van de interpretatie van het contactpunt bij gebrek aan duidelijkheid in de wet. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de beroepsinkomsten, die aanvankelijk werden geregulariseerd op basis van een brutobedrag en nu op basis van een nettobedrag. Het Rekenhof stelt vast dat de toegepaste belastingvoeten beantwoorden aan de wettelijke bepalingen.

Een kopie van het attest betreffende de geregulariseerde beroepsinkomsten en de btw wordt bezorgd aan de plaatselijke controledienst waar de aangever van afhangt. Voor de aangiften van “overige inkomsten” daarentegen, hoeft dat attest niet te worden doorgegeven en de medewerkers van het contactpunt Regularisaties mogen de verzamelde inlichtingen niet doorgeven aan andere diensten van de FOD Financiën.

Het Rekenhof heeft onderzocht hoe de procedure betreffende de permanente regularisatie wordt uitgevoerd en het heeft zoals in 2008 vastgesteld dat het contactpunt Regularisaties geen kopie van het attest doorgeeft als daarop zowel de beroepsinkomsten als overige inkomsten (roerende inkomsten, bv.) vermeld staan. De wet bepaalt dat een attest moet worden overhandigd aan de aangever. Het contactpunt Regularisaties interpreteert dat letterlijk en is van oordeel dat het geen verschillende attesten kan opstellen voor één enkele aangifte. In dat geval worden de plaatselijke diensten dus niet geïnformeerd over de regularisatie van de beroepsinkomsten, wat bij wet toch zou moeten. Het risico valt niet uit te

sluiten dat belastingplichtigen misbruik maken van een “gemengde” aangifte om te vermijden dat het regularisatieattest wordt bezorgd aan de taxatiedienst.

Wat de parallelle procedures voor de regularisatie van niet-aangegeven inkomsten betreft, stelt het Rekenhof vast dat de situatie sinds 2008 niet geëvolueerd is: naast de procedure voor permanente regularisatie bij het contactpunt Regularisaties hebben aangevers ook nog de traditionele mogelijkheid spontaan aangifte te doen bij de klassieke diensten van de administratie. Het toepassingsveld van elk van die regularisatieprocedures is niet duidelijk afgebakend, terwijl ze verschillende fiscale gevolgen kunnen hebben. Die situatie is van aard dat ze de efficiëntie van de procedure voor permanente regularisatie ondermijnt.

4.6 Aanbevelingen

4.6.1 Interpretatie van bepaalde begrippen door het contactpunt Regularisaties

Het Rekenhof beveelt aan via wettelijke of reglementaire weg preciezer te bepalen welke elementen deel uitmaken van de belastbare grondslag die aan heffingen is onderworpen. Op die manier wordt zoveel mogelijk vermeden dat de DVB zijn standpunt wijzigt en dat belastingplichtigen in eenzelfde situatie op verschillende manieren worden behandeld. Dat is meer bepaald het geval voor de regularisatie van beroepsinkomsten.

4.6.2 Doorgeven van het regularisatieattest

Wat het doorgeven van het regularisatieattest betreft, verwijst het Rekenhof naar de aanbeveling die het daarover formuleerde in 2008, in zijn 164^e Boek. Het beveelt aan een attest uit te reiken per soort van inkomsten, waardoor de twee wettelijke verplichtingen van het contactpunt Regularisaties met elkaar zouden kunnen worden verzoend.

Antwoord van de Dienst Voorafgaande Beslissingen

Volgens de DVB kan die aanbeveling enkel ten uitvoer worden gebracht door middel van een wetwijziging.

4.6.3 Naast elkaar bestaan van permanente regularisatie en spontane aangifte bij plaatselijke taxatiediensten

Het Rekenhof herhaalt de aanbeveling die het formuleerde in zijn 164^e Boek, namelijk dat duidelijk moet worden afgebakend in welke gevallen een spontane aangifte bij de taxatiediensten is toegelaten, en dat de medewerkers van die diensten duidelijke instructies moeten krijgen over de inlichtingen die ze daarover aan de belastingplichtigen moeten verschaffen.

Tabel van de aanbevelingen

Hoofdstuk

5

Voorafgaande beslissingen

- 1 Het domein van de profiling moet worden beperkt tot het vergaren van informatie en de uitwisseling van inlichtingen, zonder de aanvraag te onderzoeken.
- 2 Anonieme profilingaanvragen moeten worden geweigerd.
- 3 Als de belastingplichtige geen formele aanvraag tot voorafgaande beslissing indient na de profilingfase, moet de DVB de centrale diensten van de belastingadministratie op eigen initiatief en op basis van de elementen van het dossier waarover de DVB beschikt, kunnen informeren over de fiscale constructie die de belastingplichtige beoogt.
- 4 Het protocol van 8 december 2010 moet effectief elke zes maanden worden geëvalueerd.
- 5 Tijdens die periodieke evaluatie moet worden onderzocht wat de impact is van de looptijd van eventuele procedures voor overleg met de centrale en lokale diensten op de termijn waarover de DVB beschikt om beslissingen te nemen. Alle nodige maatregelen moeten worden genomen om ervoor te zorgen dat de termijn van drie maanden wordt gerespecteerd.
- 6 De teksten moeten bepalen dat er steeds een DVB-vertegenwoordiger aanwezig is bij de gesprekken over bilaterale of multilaterale APA's.
- 7 De algemene bevoegdheid van de DVB over voorafgaande beslissingen moet duidelijk naar voren komen uit de administratieve onderrichting van 17 mei 2011. De materies en de aard van de kwesties waarover akkoorden kunnen worden gesloten met de centrale en lokale diensten, moeten er duidelijk in worden geïdentificeerd en afgebakend.
- 8 Elk jaarverslag moet vóór eind juni van het daaropvolgende jaar aan de Kamer worden bezorgd.

Permanente regularisatie

- 9 Via wettelijke of reglementaire weg moet duidelijker worden bepaald welke elementen deel uitmaken van de belastbare grondslag die onderworpen is aan heffingen.
- 10 Per soort van inkomsten moet een attest worden uitgereikt, zodat het contactpunt Regularisaties een kopie van het attest kan bezorgen aan de plaatselijke controledienst zelfs als er sprake is van een gemengde aangifte.
- 11 Het toepassingsveld van de spontane aangifte bij de taxatiediensten moet duidelijk worden omschreven. De medewerkers van die diensten moeten duidelijke instructies krijgen om de belastingplichtigen daarover te kunnen informeren.

Antwoord van de minister van Financiën

Hoofdstuk

6

In zijn antwoord van 17 december 2012 (zie bijlage) gaat de minister van Financiën in op de voorafgaande beslissingen en in het bijzonder op de prefilingsprocedure.

De minister is van oordeel dat aanbevelingen 1 en 2 (zie hoofdstuk 5) niet verenigbaar zijn met de Mededeling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen over de werkzaamheden van het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen op het gebied van de procedures om geschillen te voorkomen en te beslechten en op het gebied van voorafgaande afspraken over prijzen (advance pricing agreements of APA's) binnen de EU⁸⁰.

Het Rekenhof merkt daarbij op dat de minister zijn antwoord blijkbaar baseert op het verslag opgesteld door het forum. Dat is het werkdocument van de diensten van de Commissie dat bij de Mededeling zit, en niet de eigenlijke Mededeling⁸¹. Bepaalde punten die de minister citeert, komen echter niet overeen met dat verslag van het forum en de zinnen in het antwoord wijken van het verslag af, hoewel de algemene betekenis bewaard blijft. Bovendien gaan de Mededeling en het werkdocument slechts over een specifiek onderdeel van *ruling*, met name de voorafgaande afspraken over verrekenprijzen.

Het Rekenhof is van oordeel dat de integrale tekst van het verslag van het Gemeenschappelijk EU-forum, waarnaar de Mededeling van 26 februari 2007 verwijst, niet van aard is de twee eerste aanbevelingen van het Rekenhof over de *prefiling*procedure te ontkrachten.

Zo merkt het verslag van het forum op, hoewel de fiscale administraties anonieme aanvragen mogen aanvaarden: *“De belastingplichtige moet in ieder geval een betrekkelijk duidelijk beeld hebben van zijn voornemens indien hij op anonieme wijze een bijeenkomst wenst, maar de anonieme contacten mogen niet te lang worden voortgezet.”* Het preciseert bovendien dat de administraties niet verplicht zijn de anonimiteit te aanvaarden. Wat de duur van de prefilingsprocedure betreft, specificiert het verslag: *“De officiële indiening van het APA-verzoek moet zo spoedig mogelijk gebeuren in verhouding tot de jaren die door de APA worden bestreken en met name zo spoedig mogelijk na de informele contacten.”*⁸²

⁸⁰ Mededeling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen op het gebied van procedures om geschillen te voorkomen en te beslechten en op het gebied van voorafgaande afspraken over prijzen (advance pricing agreements of APA's) binnen de EU, 26 februari 2007, COM (2007) 0071 definitief.

⁸¹ Verslag voorbereid door het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen. Werkdocument bij de hierboven aangehaalde Mededeling, SEC(2007) 246.

⁸² Punten 66 en 71 van het verslag opgesteld door het Gemeenschappelijk EU-forum, p. 18-19.

Brief van de minister van Financiën

Bijlage

(vertaling)

De heer Ph. Roland
Eerste voorzitter
Rekenhof
Regentschapsstraat 2
1000 BRUSSEL

Uw brief van	Uw kenmerk	Ons kenmerk	Bijlage(n)
7 november 2012	A6-3.546.761 L11		-

Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken - Verwerking van de voorafgaande beslissingen en van de fiscale regularisaties

Mijnheer de eerste voorzitter,

In antwoord op uw brief van 7 november 2012 moet ik de aandacht van het Rekenhof vestigen op het feit dat de eerste twee aanbevelingen in verband met de “prefiling”-procedure niet verenigbaar zijn met de Mededeling van 26 februari 2007 van de Commissie van de Europese Gemeenschap aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen op het gebied van de procedures om geschillen te voorkomen en te beslechten en op het gebied van voorafgaande afspraken over prijzen (advance pricing agreements of APA's) binnen de EU {SEC(2007) 246} (COM/2007/0071 definitief).

In de punten 65 e.v. van die mededeling stelt de Europese Commissie immers het volgende:

“Vooroverleg/informeel verzoek

65. Bij het vooroverleg moeten alle partijen kunnen beoordelen of het APA-verzoek kans op slagen heeft. De belastingadministratie moet voldoende informatie krijgen om deze beoordeling te kunnen maken. Ten minste moeten gegevens worden verstrekt over de door de APA te dekken activiteiten en transacties, de betrokken belastingplichtigen, de methode waaraan de voorkeur wordt gegeven, de gewenste looptijd van de APA, terugwerkende kracht en betrokken landen.

Bij het vooroverleg moet de belastingadministratie zich een redelijk oordeel kunnen vormen over de aanvaardbaarheid van het verzoek.

Belastingplichtigen dienen contact op te nemen met de belastingadministraties zodra zij een duidelijk beeld hebben van hun voorgenomen acties op het gebied van een APA.

66. De belastingadministraties kunnen ook informatie verstrekken wanneer zij anoniem worden benaderd, maar op anonieme basis kunnen natuurlijk geen afspraken worden gemaakt. De belastingplichtige moet in ieder geval een betrekkelijk duidelijk beeld hebben van zijn voor-

nemens indien hij op anonieme wijze een bijeenkomst wenst, maar de anonieme contacten mogen niet te lang worden voortgezet.

67. De belastingadministratie moet zo spoedig mogelijk duidelijk aangeven of een officieel verzoek van de belastingplichtige kans op slagen heeft en zo mogelijk ook aangeven welke aspecten tot problemen aanleiding zouden kunnen geven.

68. (...)

Tijdens het vooroverleg moeten de belastingplichtige en de belastingadministratie bespreken welke documenten bij het officiële verzoek moeten worden gevoegd. Indien er complexiteitsdrempels zijn, moeten die ook worden besproken. De belastingadministratie moet van het vooroverleg ook gebruik maken om de inhoud van het verzoek te beïnvloeden wanneer dit bevorderlijk is voor een efficiënt verloop van de procedure.”

De Europese Commissie aanvaardt dus anonieme verzoeken tot vooroverleg en stelt voor deze verzoeken tot vooroverleg te onderzoeken om een duidelijk beeld te geven van de slaagkansen in het kader van een officieel verzoek.

Met de meeste hoogachting,

Steven VANACKERE

Er bestaat ook een Franse versie van dit verslag.
Il existe aussi une version française de ce rapport.

U kunt dit verslag raadplegen of downloaden op de internetsite van het Rekenhof.



WETTELIJK DEPOT
D/2013/1128/06

PREPRESS EN DRUKWERK
Centrale drukkerij van de Kamer van volkswertegenwoordigers

ADRES
Rekenhof
Regentschapsstraat 2
B-1000 Brussel

TEL.
+32 2 551 81 11

FAX
+32 2 551 86 22

www.rekenhof.be