



Rekenhof



# De "witte kassa", het geregistreerd kassasysteem voor de horeca



Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers  
Brussel, maart 2019





Rekenhof

# De "witte kassa", het geregistreerd kassasysteem voor de horeca



Verslag goedgekeurd in de algemene vergadering van het Rekenhof van 13 maart 2019



# De "witte kassa", het geregistreerd kassasysteem voor de horeca

Om de crisis in de horecasector te bestrijden, besliste de regering eind 2009 een btw-verlaging door te voeren op restaurant- en cateringdiensten van 21 % naar 12 %. Ter compensatie voor deze btw-verlaging, die inging vanaf 1 januari 2010, werd aan deze fraudegevoelige sector gevraagd een geregistreerd kassasysteem (GKS), de zogenaamde "witte kassa", te installeren met het oog op de "verwitting" van de sector. Na een vrij lange aanlooperperiode, trad de definitieve regeling voor dit GKS effectief in werking op 1 juli 2016.

In deze audit die nauw aansluit bij een andere recente audit van het Rekenhof over de begeleidende sociale maatregelen bij het GKS (meer bepaald het Horecaplan), wilde het Rekenhof enerzijds de efficiëntie en de doeltreffendheid evalueren van de controleaanpak van de fiscale administratie en anderzijds ook nagaan of dit GKS een positief effect heeft gehad op de bestrijding van de fiscale fraude en de verwitting van de horecasector. Het stelde daarbij de volgende onderzoeksvragen:

Heeft de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc) van de FOD Financiën de invoering van het GKS efficiënt en effectief georganiseerd en kan ze het correcte gebruik ervan doeltreffend afdwingen en controleren?

Volgt de AAFisc de effecten van het GKS op het vlak van fiscale fraude en belastingontvangsten afdoende op?

De regeling van de witte kassa houdt in dat elke horeca-inrichting die meer dan 25.000 euro (exclusief btw) jaaromzet haalt uit restaurant- en cateringdiensten, verplicht is voor alle handelingen die verband houden met het verstrekken van maaltijden en dranken een btw-kasticket uit te reiken door middel van het GKS. Bij overschrijding van deze wettelijke omzetsdrempel moet de betrokken horeca-onderneming GKS-tickets uitreiken voor het verstrekken van maaltijden en dranken, ongeacht de aard hiervan (bv. ook voor dranken of meeneemmaaltijden). Enkel economische activiteiten die niets te maken hebben met horeca of de voedingssfeer zijn hiervan uitgesloten.

Technisch omvat het GKS-concept naast het eigenlijke kassasysteem een controlemodule bestaande uit de fiscale datamodule (FDM, algemeen bekend als *black box*) en een smartcard of *vat signing card* (VSC). Kenmerkend aan het GKS is dat – in tegenstelling tot gewone kassa's – de authenticiteit van de ingebrachte gegevens met behulp van de controlemodule kan worden nagegaan. Daarnaast werden ook verschillende waarborgen ingebouwd wat betreft de certificatie van zowel het kassasysteem als de FDM, alsook een driedelige registratieplicht (op het niveau van de producent of de invoerder, de verdeler en de uitbater van de kassa). Bovendien moet ook het btw-kasticket aan bepaalde vereisten voldoen.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de GKS-regelgeving gedetailleerd is uitgewerkt en via verscheidene administratieve circulaire uitvoerig werd toegelicht. In de praktijk blijkt ze echter complex en moeilijk controleerbaar. Zo rijzen er vaak interpretatieproblemen bij de controle van de omzetrempel van 25.000 euro onder meer bij horecazaken die zowel verbruik ter plaatse als meeneemmaaltijden aanbieden (deze laatste tellen niet mee voor de omzetrempel). Bovendien moet de omzetrempel en de bijhorende plicht tot het uitreiken van GKS-tickets per inrichting worden beoordeeld, wat in de praktijk steeds een controlebezoek ter plaatse vereist. Ook de wettelijke uitzonderingen, zoals voor hotels, laten soms de deur open voor misbruiken. In de administratieve praktijk bleek er ook onduidelijkheid te bestaan over het toepassingsgebied en de cumulatie van de verschillende wettelijk opgelegde sancties bij inbreuken op de GKS-reglementering.

Een groot twistpunt is de wettelijke verplichting om de omzetrempel en de plicht tot het uitreiken van GKS-tickets per inrichting te beoordelen. Om de administratieve controle efficiënter en doeltreffender te maken, beveelt het Rekenhof aan het regelgevende kader inzake het GKS te vereenvoudigen. Wat de specifieke notie "inrichting" betreft, verdient het aanbeveling te onderzoeken of het begrip "vestigingseenheid" uit het economisch recht (met een uniek identificatienummer in de Kruispuntbank van Ondernemingen, KBO) een geschikter criterium zou kunnen vormen voor een doeltreffende identificatie en controle.

Voor de bepaling van de theoretische doelgroep van GKS-gebruikers moet de FOD Financiën zich grotendeels baseren op de NACEBEL-codes van de KBO (statistische nomenclatuur van de economische activiteiten). Deze codes blijken in de praktijk vaak niet correct of niet up-to-date, wat een belangrijk obstakel vormt voor een optimale risicoanalyse en datamining.

De selectie van ondernemingen voor controle op het correcte gebruik van het GKS gebeurt momenteel nog onvoldoende op basis van een objectieve risicoanalyse. Binnen het huidige wettelijke kader moet de fiscus dit (correcte) gebruik immers steeds ter plaatse controleren. Om het selectieproces te optimaliseren en de efficiëntie van de controles te verhogen is een online toegang voor de fiscale administratie wenselijk. Dit zou de huidige arbeidsintensieve standaardcontroles grotendeels overbodig maken en een objectievere risicoanalyse mogelijk maken.

Hoewel de administratieve controles grotendeels op een uniforme en objectieve wijze verlopen, stelde het Rekenhof vast dat de feedback van de opsporingsagenten in de administratieve applicatie STIR-Opsporingsagenten niet altijd overeenstemt met het verzoek om al dan niet een fiscale boete op te leggen. Voorts is gebleken dat de opgelegde boetes voor GKS-inbreuken in minstens 10 % van de gevallen lager uitviel dan het wettelijk vastgelegde minimumbedrag, zonder dat hiervoor een motivering werd gegeven. Een versterking van de interne controle is op deze vlakken wenselijk. Daarnaast is ook gebleken dat de rangorde van een GKS-overtreding niet of onnauwkeurig wordt bijgehouden door de KMO-beheerscentra van de AAFisc. De ontwikkeling van een geautomatiseerde toepassing die de rangorde per categorie van inbreuk en per inrichting registreert, zou dit kunnen verhelpen.

Hoewel de bepaling van de theoretische doelgroep van GKS-plichtigen een aantal belangrijke risico's vertoont, blijkt het installatiepercentage van het GKS vooral hoog in Vlaanderen en is het ook in Brussel en Wallonië sterk gestegen sinds de opstart van de controles. Doordat de Raad van State in zijn arresten van 2018 en 2019 alle bezwaren tegen de nieuwe GKS-regelgeving heeft verworpen, zal de spontane naleving in de toekomst wellicht nog verder toenemen.

Uit het onderzoek van het Rekenhof is voorts gebleken dat de informatie over positieve fiscale controles niet systematisch wordt meegedeeld aan de RSZ. Een betere informatie-uitwisseling tussen fiscale en sociale-inspectiediensten kan nochtans nuttig zijn voor de risicoanalyse en het controlebeleid van de RSZ en zou bijdragen tot een efficiëntere en doeltreffendere fraudebestrijding in de horecasector.

Het Rekenhof is van oordeel dat het GKS op technisch vlak afdoende waarborgen bevat. Zowel de voorafgaandelijke certificatie, alsook de unieke handtekening en beveiliging van de gegevens in de fiscale datamodule (FDM) zorgen ervoor dat de fiscus fraude door manipulatie van kasgegevens achteraf makkelijk kan vaststellen. Anderzijds blijft fraude door het niet-ingeven van transacties of bestellingen steeds mogelijk zolang de klant niet expliciet om zijn GKS-ticket vraagt. Sensibiliseringscampagnes in de media kunnen worden overwogen om het bewustzijn van de consument op dit vlak te verhogen. Daarnaast zou ook het melden van klachten laagdrempeliger kunnen worden gemaakt (bv. via een centraal meldpunt) en zou het promoten van elektronische betalingen kunnen bijdragen tot een efficiëntere fraudebestrijding.

Het Rekenhof stelde ten slotte vast dat de FOD Financiën niet beschikt over betrouwbare cijfergegevens over de omzetevolutie binnen de doelgroep GKS-plichtigen en evenmin over een solide meetmethode om de impact van het GKS op de fiscale fraude in de horecasector in kaart te brengen. Ook de impact van het GKS op de btw-ontvangsten en de ontvangsten van de directe belastingen wordt momenteel onvoldoende gemonitord met het oog op fiscale fraudebestrijding. Het beveelt de FOD Financiën dan ook aan werk te maken van een valide en betrouwbare meetmethode om de impact van het GKS op de fiscale fraude en de fiscale ontvangsten te evalueren, rekening houdende met bepaalde tijds- en conjunctuureffecten. Zo zou het mogelijk moeten zijn de omzetevolutie te vergelijken tussen horecazaken met en zonder GKS.









<b>Hoofdstuk 1</b>	
<b>Inleiding</b>	<b>15</b>
1.1 Kader en achtergrond	15
1.2 Onderzoeksvragen en -methoden	15
1.3 Onderzoeksverloop	17
<b>Hoofdstuk 2</b>	
<b>Reglementair kader van het GKS</b>	<b>19</b>
2.1 Wettelijk kader	19
2.1.1 Doelgroep en omvang GKS-verplichting	20
2.1.2 Onderscheid tussen leveringen en restaurant- en cateringdiensten	21
2.1.3 Sancties	22
2.2 Informatie en consultatie	24
2.3 Auditbevindingen	25
<b>Hoofdstuk 3</b>	
<b>Organisatie van de controles</b>	<b>27</b>
3.1 Invoering van het GKS en start van de controles	27
3.2 Bepaling van de doelgroep	28
3.3 Selectie voor controle	30
3.3.1 Controle op installatie van het GKS	31
3.3.2 Controle op correct gebruik van het GKS	32
3.3.3 Omzetcontrole	34
3.3.4 Lokaal onderzoek (ELO)	35
3.3.5 Verklikkingen	35
3.3.6 Algemene auditbevindingen	36
3.4 Uitvoering van de controles	36
3.4.1 Personeel en opleiding	36
3.4.2 Charter met de Horecasector	37
3.4.3 Invullen pv en feedback	37
3.5 Administratieve opvolging controles	39
3.5.1 Opvolging door beheerscentra KMO	39
3.5.2 Correcte toepassing recidivegraad	43
3.6 Resultaten controles	44
3.6.1 Impact naleving GKS-verplichtingen	44
3.6.2 Ingevorderde boetes	45
3.7 Informatie-uitwisseling en samenwerking met de sociale-inspectiediensten	46
<b>Hoofdstuk 4</b>	
<b>Effectiviteit van het GKS in de strijd tegen de fiscale fraude</b>	<b>49</b>
4.1 Technologische waarborgen	49
4.1.1 Certificatie en registratie	49
4.1.2 Dubbele handtekening	51
4.1.3 Btw-kasticket	52
4.2 Impact op het vlak van fiscale fraudebestrijding	54
4.2.1 Impact op de omzet	55
4.2.2 Impact op de fiscale ontvangsten	57

**Hoofdstuk 5**

<b>Conclusies en aanbevelingen</b>	<b>61</b>
5.1 Regelgeving en consultatie/informatie	61
5.2 Organisatie van de controles	61
5.3 Opvolging van de impact van het GKS op de fiscale fraude	63
<b>Bijlagen</b>	
<b>Bijlage 1 – Samenstelling theoretische doelgroep</b>	<b>67</b>
<b>Bijlage 2 – Antwoord van de minister van Financiën van 1 maart 2019</b>	<b>69</b>

## Veelgebruikte afkortingen

AAFisc	Algemene Administratie van de Fiscaliteit
AABEO	Algemene Administratie voor Beleidsexpertise en-Ondersteuning
CPB	Consumptieve particuliere bestedingen
CPI	Consumentenprijsindex
ELO	Enquête locale – lokaal onderzoek
FDM	Fiscale Data Module ("black box")
GKS	Geregistreerd Kassasysteem (de zgn. witte kassa)
IO	Invorderingsorder
KBO	Kruispuntbank van Ondernemingen
NCO	Nationaal Centrum Opsporingen
RSZ	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid
TACM	Tax Audit & Compliance Management
VSC	Vat Signing Card (onderdeel witte kassa)
WIB 92	Wetboek Inkomstenbelastingen 1992









## Hoofdstuk 1

# Inleiding

### 1.1 Kader en achtergrond

Sinds 1 juli 2016 is de definitieve regeling voor het geregistreerd kassasysteem (GKS) - in de volksmond meestal “witte kassa” genoemd – van kracht in de horecasector. Deze wettelijke regeling is er gekomen bijna zeven jaar na de geplande introductie ervan.

De invoering van het GKS was één van de speerpunten in het akkoord dat de toenmalige regering in 2009 met de horecasector sloot om de crisis in deze sector aan te pakken. Het GKS was bedoeld als een antifraudemaatregel en hing samen met de btw-verlaging van 21 % naar 12 % op restaurant- en cateringdiensten vanaf 1 januari 2010, naast een aantal andere voordelen voor de sector zoals de flexi-jobs en belastingvrije overuren<sup>1</sup>.

Het Rekenhof wil met deze audit in de eerste plaats nagaan of het GKS een positief effect heeft gehad op de bestrijding van de fiscale fraude in de horecasector. Ook de organisatie van de controles door de fiscale administratie en de efficiëntie en doeltreffendheid hiervan staan in deze audit centraal. Deze audit sluit nauw aan bij een andere audit van het Rekenhof over de begeleidende sociale maatregelen bij het GKS (het zgn. “Horecaplan”)<sup>2</sup>.

### 1.2 Onderzoeksvragen en -methoden

De audit gaat uit van twee centrale onderzoeksvragen:

**1. Heeft de fiscale administratie (de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc) van de FOD Financiën) de invoering van het GKS efficiënt en effectief georganiseerd en kan ze het correcte gebruik ervan doeltreffend afdwingen en controleren?**

Het Rekenhof ging hierbij na of de administratie de beschikbare menselijke en materiële middelen optimaal aanwendt en of haar controles doeltreffend zijn.

Het onderzocht daartoe het hele proces, van de uitwerking van het reglementair kader, de informatie en consultatie van de betrokken actoren, de selectie en uitvoering van de controles tot de opvolging/sanctionering. Tekortkomingen of anomalieën die worden vastgesteld in één fase kunnen immers de impact van andere fases aantasten.

<sup>1</sup> Zie ook Rekenhof, *Impact Horecaplan 2015 – Flexi-jobs, gelegenhedswerk en bruto-netto-overuren*, Verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2019, 88 p., [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

<sup>2</sup> Idem.

De volgende normen werden daarbij gehanteerd:

- Norm 1: Het regelgevend kader is klaar en duidelijk. De fiscale administratie past de regelgeving correct en consequent toe. Toepassingsdiscussies worden snel en afdoende uitgeklaard en hierover wordt transparant gecommuniceerd.
- Norm 2: De verschillende stakeholders werden voorafgaandelijk voldoende geïnformeerd en geconsulteerd.
- Norm 3: De fiscus beschikt over voldoende relevante en betrouwbare gegevens om de doelgroep nauwkeurig in kaart te brengen. De selectie van ondernemingen die zullen worden gecontroleerd, gebeurt op basis van een objectieve risicoanalyse.
- Norm 4: De controles vinden plaats op een uniforme en objectieve wijze. De fiscus maakt gebruik van aangepaste controlemiddelen en -methoden om inbreuken op de GKS-regelgeving op te sporen.
- Norm 5: Als gevolg van de controles is de naleving verbeterd. Bij overtreding worden de wettelijke boetes systematisch opgelegd, waarbij rekening wordt gehouden met de recidive.

## **2. Worden de effecten van het GKS op het vlak van fiscale fraude en belastingontvangsten afdoende opgevolgd?**

Het Rekenhof is hierbij nagegaan of de fiscus de effectiviteit van het GKS op het vlak van de fiscale fraudebestrijding (“verwitting” van de sector) en de invloed ervan op de belastingontvangsten afdoende monitort en evalueert.

Het onderzoekt eerst en vooral de technologische fraudebestendigheid van het nieuwe kassasysteem en de door de fiscus ingebouwde waarborgen. Het GKS moet immers de onveranderlijkheid en de bewaring van de ingebrachte gegevens garanderen. Vervolgens is het Rekenhof nagegaan in hoeverre het GKS een einde heeft gemaakt aan de fiscale fraude en hoe de opvolging door de fiscus gebeurt. Tenslotte heeft het geprobeerd de impact van het GKS op de fiscale ontvangsten na te gaan.

De volgende normen werden daarbij als leidraad gehanteerd:

- Norm 1: Het GKS omvat op technisch vlak afdoende waarborgen. Technologische evoluties in de GKS-sfeer worden opgevolgd en verbeteringen worden doorgevoerd of opgelegd.
- Norm 2: De fiscale administratie beschikt over de nodige cijfergegevens en meetinstrumenten om de impact van het GKS op de fiscale fraude te evalueren.
- Norm 3: De fiscale administratie monitort of het GKS een positieve impact heeft op de btw-ontvangsten en de ontvangsten van de directe belastingen en heeft hiertoe een solide meetmethode ontwikkeld. Bepaalde tijds- of conjunctuureffecten worden daarbij uitgezuiverd.

Om bovenstaande twee onderzoeksvragen te beantwoorden heeft het Rekenhof alle wetgeving, circulaire en andere administratieve documenten over het GKS onderzocht, alsook de cijfergegevens over de doelgroep, de controles, de boetes enz., die het bij de FOD Financiën had opgevraagd. Ook internationale rapporten over fraude met elektronische kassa’s werden in deze analyse betrokken.

Daarnaast heeft het Rekenhof interviews afgenomen met de betrokken verantwoordelijken van de AAFisc (afdeling GKS van het Nationaal Centrum Opsporingen (NCO), centrale dienst Tax Audit & Compliance Management (TACM) en KMO-management) alsook van de Algemene Administratie voor Beleidsexpertise en -ondersteuning (AABEO) van de FOD Financiën. Er werden ook interviews afgenomen op het terrein, met name bij de lokale opsporingsdiensten.

Tot slot heeft het Rekenhof nuttig gebruik gemaakt van diverse administratieve applicaties om de vaststelling en de correcte opvolging van GKS-inbreuken te evalueren. Via de toepassing STIR-Opsporingen, een elektronisch dossieropvolgingssysteem dat alle opsporingsacties met de bijhorende opsporingstaken bevat, werden in een beperkte steekproef op basis van tegenstrijdige feedbackverslagen een honderdtal GKS-controletaken nader geanalyseerd. Daarnaast werd ook de applicatie "Voorstel toepassing boete" geconsulteerd om de correcte toepassing van de GKS-boetes na te gaan.

### 1.3 Onderzoeksverloop

18 april 2018	Aankondiging van het onderzoek bij de minister van Financiën, de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en de administrateur-generaal van de AAFisc
Mei 2018 tot november 2018	Uitvoering van de auditwerkzaamheden
6 februari 2019	Verzending van het ontwerpverslag aan de minister van Financiën, de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën en de administrateur-generaal van de AAFisc
1 maart 2019	Antwoord van de minister van Financiën en van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën

De voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën antwoordde dat hij geen opmerkingen had bij het verslag van het Rekenhof. De minister van Financiën antwoordde dat hij de nodige aandacht wil schenken aan het rapport en dat hij zijn administratie de opdracht zal geven te onderzoeken welke verbeteringen er in de toekomst kunnen worden doorgevoerd (zie ook zijn antwoordbrief als bijlage 2 bij dit verslag).



## Hoofdstuk 2

# Reglementair kader van het GKS

### 2.1 Wettelijk kader

Artikel 21*bis* van het koninklijk besluit van 1992, zoals gewijzigd door het koninklijk besluit van 16 juni 2016<sup>3</sup>, legt de horecasector de verplichting op btw-kastickets uit te reiken via het GKS. Het besluit bepaalt ook de gevallen waarvoor geen GKS-ticket moet worden uitgereikt, de manier waarop de overschrijding van de omzetrempel (vanaf wanneer het gebruik van een GKS verplicht is) wordt berekend en de formaliteiten die moeten worden vervuld.

De basisdefinitie en de voorwaarden waaraan een GKS in de horecasector moet voldoen, zijn terug te vinden in een koninklijk besluit van 2009<sup>4</sup>. De wet van 30 juli 2013<sup>5</sup> beschrijft de certificatieprocedure en bepaalt de verplichtingen voor de producent of de invoerder. Verdere toepassingsmodaliteiten werden uitgewerkt in een koninklijk besluit van 1 oktober 2013<sup>6</sup> en een circulaire van 8 november 2016<sup>7</sup>.

De AAFisc heeft op 6 november 2017 ook een nieuwe circulaire over het GKS uitgevaardigd die vrijwel alle vroegere administratieve standpunten vervangt en in werking trad op 1 december 2017<sup>8</sup>. De toepassingsvoorwaarden voor het GKS worden hierin nader toegelicht, zodat er meer duidelijkheid is over een aantal praktische problemen en discussiepunten, zoals het onderscheid tussen het leveren van maaltijden en restaurant- en cateringdiensten.

De fiscale boetes bij niet-naleving van de GKS-wetgeving zijn tot slot opgenomen als bijlage van het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012<sup>9</sup>. Deze regelgeving werd het laatst gewijzigd door een koninklijk besluit van 11 mei 2017<sup>10</sup>.

<sup>3</sup> Koninklijk besluit van 16 juni 2016 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector.

<sup>4</sup> Koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen. Het besluit werd nadien nog verschillende keren gewijzigd.

<sup>5</sup> Wet van 30 juli 2013 met betrekking tot de certificatie van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector.

<sup>6</sup> Koninklijk besluit van 1 oktober 2013 met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten ten aanzien van de certificatie van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector.

<sup>7</sup> AAFisc, Circulaire nr. 33/2016 (nr. E.T.124.747).

<sup>8</sup> AAFisc, Circulaire 2017/C/70 van 6 november 2017.

<sup>9</sup> Koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, Bijlage, Afdeling 2, II.

<sup>10</sup> Koninklijk besluit van 11 mei 2017 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de kastickets in de horecasector.

### 2.1.1 Doelgroep en omvang GKS-verplichting

De regeling van het GKS houdt in dat elke horeca-uitbater die meer dan 25.000 euro (exclusief btw) jaaronzet haalt uit restaurant- en cateringdiensten, verplicht is voor alle handelingen die verband houden met het verstrekken van maaltijden en dranken een btw-kasticket uit te reiken door middel van het GKS.

De oorspronkelijke wettelijke regeling voorzag slechts in een verplichting voor exploitanten van inrichtingen waar “regelmatig” maaltijden worden verbruikt, evenals voor de traiteurs die “regelmatig” cateringdiensten verrichten. Ter beoordeling hiervan voerde de fiscus in 2014 een “10 %-regel” in<sup>11</sup>. Dit hield in dat elke inrichting die meer dan 10 % van de totale omzet aan horeca-activiteiten haalde uit de consumptie van maaltijden ter plaatse, verplicht was een GKS te gebruiken. Op 14 oktober 2015 vernietigde de Raad van State echter dit standpunt wegens schending van het fiscaal gelijkheidsbeginsel.

Vervolgens heeft de wetgever het gebruik van een GKS verplicht vanaf een jaarlijkse omzet van 25.000 euro, met ingang op 1 juli 2016. In verschillende arresten heeft de Raad van State beroepen die werden ingediend tegen deze nieuwe drempel van 25.000 euro verworpen. Wanneer een inrichting deze drempel overschrijdt, is ze bijgevolg wettelijk verplicht om een GKS te plaatsen.

Voor de berekening van deze 25.000 eurogrens moet enkel rekening worden gehouden met de omzet uit restaurant- en cateringdiensten. Dit is eenvoudig gesteld de omzet onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 12 %. Dranken (bij of buiten een maaltijd) en meeneemmaaltijden tellen dus niet mee voor de overschrijding van deze omzetsdrempel<sup>12</sup>. Indien een belastingplichtige onder hetzelfde btw-nummer meerdere horecazaken uitbaat, moet de drempel telkens per inrichting worden berekend. Dit geldt niet voor inrichtingen die materieel met elkaar verbonden zijn. Volgens de fiscus moeten inrichtingen waarbij de klanten zich vrij en zonder het gebouw te verlaten, kunnen verplaatsen tussen de verschillende inrichtingen, als één inrichting worden beschouwd voor de toepassing van de drempel<sup>13</sup>.

Naast de “horeca” in strikte zin - hotels, restaurants en cafés - vallen alle andere ondernemingen die restaurant- of cateringdiensten verschaffen en waarvan de omzet uit deze diensten de drempel van 25.000 euro overschrijdt, onder de verplichting GKS-tickets uit te reiken. Voorbeelden hiervan zijn een bakker met verbruikssalon, een slager die ook cateringdiensten verricht, een ijssalon, foodtrucks, maar ook een meubelzaak met bijhorende cafetaria enz. De wetgever heeft een drietal uitzonderingen vastgelegd<sup>14</sup>, meer bepaald voor hotels waarbij de restaurantdiensten via de globale hotelrekening worden aangerekend<sup>15</sup>,

<sup>11</sup> Beslissing BTW, nr. E.T.123.798, 24 januari 2014 (ter vervanging van Beslissing BTW, nr. E.T.118.066, 9 maart 2010, err. 11 juni 2010).

<sup>12</sup> Dranken zijn zonder onderscheid onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %. Meeneemmaaltijden worden daarentegen in principe belast tegen het btw-tarief dat geldt voor de levering van voeding, namelijk 6 %.

<sup>13</sup> Zie AAFisc, Circulaire 2017/C/70 van 6 november 2017, punt 2.5.1.

<sup>14</sup> Art. 21bis, § 1, 5<sup>e</sup> lid van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

<sup>15</sup> Enkel voor de maaltijden verschaft aan hotelgasten of niet-hotelgasten die niet op een globale hotelrekening voorkomen, moet de omzetsdrempel van 25.000 euro afgetoetst worden. Indien deze drempel overschreden wordt, is het gebruik van een GKS verplicht met uitzondering van alle restaurant- en cateringdiensten die verrekend worden via de globale hotelrekening.

gevallen van (volledige) onderaanneming en bedrijfsrestaurants. Ook belastingplichtigen die restaurant- en cateringdiensten verrichten en die door artikel 44 van het BTW-Wetboek vrijgesteld zijn van btw (bv. school- en ziekenhuiscafetaria's) moeten in principe geen GKS gebruiken.

Voor bestaande ondernemingen die op 1 juli 2016 een activiteit inzake restaurant- en cateringdiensten uitoefenden, gold als referentieperiode voor de berekening van de omzeldrempel in principe het kalenderjaar 2015<sup>16</sup>. Horecaondernemingen die pas na 1 juli 2016 hun activiteit gestart zijn, moeten in eerste instantie het bedrag van hun omzet ramen. Indien de starter vermoedt dat hij de drempel van 25.000 euro niet zal overschrijden, moet hij hiervan een verklaring afleggen bij de btw-administratie van de AAFisc.

Bovendien moeten de horeca-uitbaters die (nog) niet verplicht zijn een GKS te gebruiken, bij elke indiening van de periodieke btw-aangifte nagaan of de desbetreffende omzet voor het lopende kalenderjaar intussen boven de drempel van 25.000 euro uitkomt. Zo zal het feit dat een horeca-uitbater de drempel niet heeft overschreden in het voorgaande jaar niet volstaan om vrijgesteld te zijn van het GKS in het daaropvolgende jaar. Wanneer dit het geval is, moet men zich verplicht registreren bij de FOD Financiën uiterlijk bij het verstrijken van de tweede maand die volgt op het betreffende btw-aangiftetijdvak en moet het GKS uiterlijk één maand later operationeel zijn.

Bij overschrijding van de wettelijke omzeldrempel moet de betrokken horecaonderneming GKS-tickets uitreiken voor alle economische handelingen die verband houden met het verstrekken van maaltijden en dranken, ongeacht de aard hiervan (bv. ook voor dranken of meeneemaaltijden). Enkel handelingen die niets te maken hebben met de horeca of de voedingssfeer zijn hiervan uitgesloten. De hoedanigheid van de klant speelt overigens geen enkele rol. Zowel aan particuliere als btw-plichtige klanten moet het GKS-ticket dus worden uitgereikt. Het GKS-ticket kan ook nooit vervangen worden door een factuur. In principe moet de uitreiking steeds gebeuren op het moment dat de (restaurant- of catering)dienst wordt voltooid of de spijzen en drank worden geleverd. Voor cateringdiensten op locatie of restaurantdiensten door feestzaaluitbaters aanvaardt de AAFisc echter onder bepaalde voorwaarden een afwijkende regeling<sup>17</sup>.

In geval de werking van het GKS om welke reden ook is verstoord, moet de belastingplichtige de fiscus hiervan onverwijld op de hoogte brengen en is hij verplicht tijdelijk btw-ontvangstbewijzen of zgn. "btw-bonnetjes" uit te reiken.

Eenmaal de omzeldrempel van 25.000 euro wordt overschreden, moet het GKS gebruikt worden tot het moment waarop de belastingplichtige al zijn restaurant- of cateringdiensten definitief stopzet.

### 2.1.2 Onderscheid tussen leveringen en restaurant- en cateringdiensten

De circulaire van 6 november 2017 licht het onderscheid tussen het leveren van spijzen en/of dranken en restaurant- en cateringdiensten nader toe. Bij het GKS is het onderscheid van

<sup>16</sup> Voor ondernemingen die in de loop van 2015 hun horeca-activiteit zijn gestart, werd een bijzondere regeling uitgewerkt.

<sup>17</sup> Zie AAFisc, Circulaire 2017/C/70 van 6 november 2017, punt 3.4.2.

groot belang om te bepalen welke omzet moet worden meegerekend bij de berekening van de omzeldrempel van 25.000 euro

De beoordeling is verschillend naargelang de spijzen en/of dranken verstrekt worden in een ruimte van de belastingplichtige of elders. Een “ruimte” of “inrichting” wordt in de circulaire gedefinieerd als louter een oppervlakte of een gebouw. Het kan zowel gaan om een ruimte binnen als buiten. Een multifunctionele voorziening die door iedereen mag worden gebruikt (zoals een wachtzaal in een station of luchthaven, openbare zitbanken op de openbare weg) en die geen verband houdt met een bepaald tijdelijk evenement valt hier echter niet onder.

Indien de verstrekking van spijzen en/of dranken gebeurt in een gesloten ruimte van de belastingplichtige, die voorzien is van een infrastructuur die de klanten de mogelijkheid biedt om hun maaltijden ter plaatse te consumeren, is er steeds sprake van een restaurantdienst. Wanneer de spijzen en/of dranken daarentegen in open lucht worden verstrekt, is er slechts sprake van een restaurantdienst als er naast de terbeschikkingstelling van een of meerdere (sta)tafels of een uitklapbare toog minstens nog één bijkomend dienstenaspect aanwezig is. Voorbeelden hiervan zijn een parasol, (terras)verwarming, grondbekleding, sfeermuziek, specifieke verlichting, tafellakens of -gerei (duurzaam of wegwerp), bediening aan tafel enz. De maaltijden mogen echter niet enkel bestemd zijn om “mee te nemen”, maar ook om effectief ter plaatse te worden verbruikt. Deze uitbreiding is er gekomen nadat de administratie kennis had genomen van verschillende gevallen van concurrentievervalsing en rechtsmisbruik.

Het is echter ook mogelijk dat de belastingplichtige (bv. traiteur, foodtruck of kok aan huis) op een andere door de klant gekozen locatie en tijdstip spijzen en/of dranken verstrekt, dus elders dan in de ruimten van de belastingplichtige. Volgens de circulaire volstaat het daarbij dat er, naast het leveren van de maaltijden en/of dranken, slechts één bijkomende menselijke tussenkomst bij die klant wordt verricht, opdat er sprake is van een cateringdienst. Het gaat onder andere om de volgende tussenkomsten: de bereiding of het verwarmen van de spijzen bij de klant, het schikken en eventueel afruimen van buffetten of tafels, het instaan voor de afwas enz.

De circulaire bevat tot slot enkele actuele praktijkvoorbeelden, zoals foodtrucks, de verstrekking van spijzen en/of dranken tijdens een seminarie of borrelhapjes en versnaperingen in een café.

### **2.1.3 Sancties**

Belastingplichtigen die verplicht zijn een GKS te gebruiken en deze niet (correct) gebruiken, kunnen hiervoor gesanctioneerd worden. De hoogte van de boete varieert daarbij van 50 euro tot maximum 5.000 euro afhankelijk van de aard van de inbreuk alsook de recidivegraad.



Drie categorieën van inbreuken kunnen daarbij worden onderscheiden<sup>18</sup>:

A. het niet-houden van een kassasysteem dat voldoet aan de basisdefinitie en de voorwaarden in het koninklijk besluit van 30 december 2009: 1.500 euro (eerste overtreding), 3.000 euro (tweede overtreding), 5.000 euro (volgende overtredingen);

B. niet-naleving van de verplichting tot het uitreiken van een GKS-kasticket: per kasticket 50 euro met een maximum van 500 euro (eerste overtreding), 125 euro met een maximum van 1.250 euro (tweede overtreding), 250 euro met een maximum van 5.000 euro (volgende overtredingen);

C. niet-naleving van elke andere verplichting inzake het GKS-kasticket: per GKS-ticket, voor een eerste overtreding, 25 euro met een minimum van 50 euro en een maximum van 250 euro (indien louter toevallig), 50 euro met een maximum van 500 euro (overig); voor een tweede overtreding 125 euro per GKS-ticket met een maximum van 1.250 euro en voor de volgende overtredingen 250 euro met een maximum van 5.000 euro.

Wat de eerste inbreuk (categorie A) betreft, is de boete zowel van toepassing op belastingplichtigen die een niet-conform kassaregister gebruiken als op de belastingplichtigen die geen GKS bezitten<sup>19</sup>. In de praktijk gaat het om de volgende situaties:

- de belastingplichtige beschikt niet over een "actief" GKS, maar eventueel wel over een ander ("gewoon") kassaregister<sup>20</sup>;
- de belastingplichtige beschikt over een actief GKS, maar daarnaast ook over een ander "gewoon" kassasysteem (zogenaamde "tweede kassa").

Per niet uitgereikt GKS-ticket (categorie B) kan bovendien een boete worden uitgereikt. Bij gelijktijdige overtreding met het niet-houden van een GKS moet de fiscus volgens een interne mailing van 2018 steeds voorrang geven aan de boete voor het niet-houden (categorie A)<sup>21</sup>. De boete voor het niet-uitreiken van een controledocument kan wel nog in één van de volgende gevallen:

- er is een (actief) GKS, maar het ticket wordt niet uitgereikt;
- er is een GKS, maar deze is defect en er wordt geen vervangend document (btw-bonnetje) uitgereikt.

Categorie C vormt tot slot een "restcategorie" voor inbreuken op de GKS-regelgeving die niet behoren tot de eerste twee categorieën. Volgens het verslag aan de koning bij het ko-

<sup>18</sup> Koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, bijlage, Afdeling 2, II, A tot C. Categorie D (gebruik van een "niet-vergunde geregistreeerde" kassa) dateert nog van vóór de invoering van het GKS en is nu niet meer van toepassing op de horeca, maar geldt wel nog voor de carwashes.

<sup>19</sup> Verslag aan de koning bij het koninklijk besluit van 11 mei 2017 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de kastickets in de horecasector.

<sup>20</sup> Er is slechts sprake van een "actief" GKS als de drie onderdelen aanwezig zijn en aan elkaar verbonden zijn: de kassa, de *black box* en de *vat signing card* (zie verder, punt 4.1).

<sup>21</sup> Interne mailing AAFisc -2018-012, 22 mei 2018.

ninklijk besluit van 11 mei 2017 viseert deze categorie meer bepaald de situatie waarin een kasticket wordt uitgereikt dat niet alle voorgeschreven vermeldingen bevat<sup>22</sup>. De boetes verschillen daarbij niet wezenlijk van deze van categorie B met dien verstande dat voor de eerste overtreding bij categorie C een onderscheid moet worden gemaakt naargelang het al dan niet om een louter toevallige inbreuk gaat.

Bij het sanctioneren van inbreuken die betrekking hebben op het GKS moet ook rekening gehouden worden met artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012. Wanneer de overtreding werd begaan met de bedoeling de belasting te ontduiken, wordt het bedrag van de hoogste geldboete, die is vastgelegd voor deze overtreding, verdubbeld zonder dat deze het bedrag van 5.000 euro per overtreding mag overschrijden. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een tweede kassa. De boete kan voor een eerste inbreuk dus direct 3.000 euro (1.500 euro x 2) bedragen en vanaf een tweede inbreuk 5.000 euro<sup>23</sup>.

## 2.2 Informatie en consultatie

De GKS-regelgeving werd uitvoerig gecommuniceerd naar de verschillende stakeholders via informatiecampagnes, studiedagen en andere informatiekkanalen. Zo heeft de AAFisc al vanaf 4 mei 2015 gerichte “sensibiliseringsbezoeken” gebracht bij horeca-uitbatingen die tot de doelgroep behoorden en die zich nog niet hadden geregistreerd. Alle noodzakelijke informatie over het GKS wordt ook gebundeld op een speciale website van de FOD Financiën, die regelmatig geüpdatet wordt<sup>24</sup>. De website bevat naast algemene info, ook specifieke informatie zowel voor de producent/verdelers van kassa's, de horecaonderneming als de consument. De communicatie en organisatie van CRM-acties (*Customer Relationship Management*) over het GKS behoort tot de taak van de afdeling GKS van het Nationaal Centrum Opsporingen (NCO) van de AAFisc.

In het voorjaar van 2016 werd ook een charter<sup>25</sup> gesloten over de controles op sociale en fiscale fraude in de horecasector. Het trad in werking op 1 mei 2016 en bevat afspraken over preventieve acties en controles van horecazaken zowel op sociaal als fiscaal vlak. Het charter heeft tot doel “*de wederzijdse vertrouwensrelatie tussen de horecaondernemer en de controlediensten verder te verbeteren*”. Het werd uitvoerig onderhandeld tussen de regering, de fiscale en sociale-inspectiediensten en de verschillende sectorfederaties. Uiteindelijk hebben de sectorfederaties, met uitzondering van de Belgische Federatie van de Handel en Diensten, Comeos, geweigerd dit charter te ondertekenen, onder meer omdat zij de invoering van de witte kassa juridisch bleven aanvechten. Ondanks de niet-ondertekening door de regionale horecafederaties heeft de fiscus zich toch eenzijdig geëngageerd om de principes overeengekomen in het fiscaal luik van het charter te respecteren.

<sup>22</sup> Krachtens artikel 2, eerste lid, punt 4 van het koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen moet een GKS-ticket een aantal verplichte vermeldingen bevatten, zoals de controlegegevens aangemaakt en doorgestuurd door de controlemodule (zie verder, punt 4.1.3).

<sup>23</sup> 3.000 euro x 2 > 5.000 euro, maar begrensd tot 5.000 euro.

<sup>24</sup> [www.geregistreerdkassasysteem.be](http://www.geregistreerdkassasysteem.be).

<sup>25</sup> Charter met de Horecasector, fiscaal luik, 1 mei 2016, 8 en Charter met de Horecasector, sociaal luik, 1 mei 2016, 7.

### 2.3 Auditbevindingen

De onduidelijkheid over de doelgroep die verplicht een GKS moet invoeren, is nu verdwenen door de wettelijke verankering van de 25.000 euro-omzetrempel. Ondanks deze verduidelijking leidt de concrete toepassing van de wetgeving tot verschillende interpretatieproblemen. Een belangrijk discussiepunt is het onderscheid tussen leveringen van spijzen en/of dranken en restaurant- en cateringdiensten voor de berekening van de omzetrempel. Met de circulaire van 6 november 2017 heeft de AAFisc een einde willen maken aan deze interpretatieproblemen, evenals aan bepaalde gevallen van concurrentievervalsing en rechtsmisbruik. Het Rekenhof is van oordeel dat de circulaire gedetailleerde en duidelijke richtlijnen bevat, maar merkt op dat de concrete toepassing ervan in de praktijk zeer moeilijk te controleren valt. Zo moeten controleurs bij openluchtevenementen ter plaatse aanwezig zijn om feitelijke vaststellingen (bv. de aanwezigheid van een bijkomend infrastructuurelement) te doen, aangezien dit achteraf onmogelijk nog gecontroleerd kan worden. Eenzelfde opmerking geldt voor de menselijke tussenkomst bij cateringdiensten.

Een ander groot twistpunt is de wettelijke verplichting om de omzetrempel en de plicht tot het uitreiken van GKS-tickets per inrichting te beoordelen. Hoewel de circulaire hierover ook meer duidelijkheid verschaft door inrichtingen die materieel met elkaar verbonden zijn als één inrichting te beschouwen, wordt hiermee een nieuw begrip in de btw-wetgeving ingevoerd. Zo zijn het btw-identificatienummer en de btw-aangifte momenteel gebaseerd op het ondernemingsnummer, ongeacht het aantal inrichtingen dat onder dit btw-nummer uitbaat wordt. Aangezien de GKS-plicht per inrichting geldt, is het dus mogelijk dat onder hetzelfde btw-nummer de ene inrichting over een GKS moet beschikken en de andere inrichting niet. Wanneer een onderneming meerdere inrichtingen uitbaat, moeten deze inrichtingen administratief van elkaar gescheiden kunnen worden met het oog op (de selectie voor) fiscale controle en opvolging van de boetes en recidive. Hiervoor zou eventueel aansluiting kunnen worden gezocht met het begrip *vestigingseenheid* (VE) uit het economisch recht<sup>26</sup>. Naast het aanvragen van een ondernemingsnummer is elke onderneming immers ook verplicht zijn VE's te laten registreren bij de Kruispuntbank van Ondernemingen (KBO). Elke VE beschikt dan ook over een uniek nummer, verschillend van het ondernemingsnummer. Hoewel in de praktijk een inrichting meestal zal overeenstemmen met een vestigingseenheid, is dit mogelijk niet altijd het geval, bijvoorbeeld indien op hetzelfde huisnummer meerdere inrichtingen worden uitbaat.

Wat betreft de sancties zijn er twee grote categorieën van inbreuken, met name het niet-houden van een GKS (categorie A) en het niet-uitreiken van btw-kastickets (categorie B). Het Rekenhof heeft vastgesteld dat er in de praktijk onduidelijkheid bestond over de toepassing en mogelijke cumulatie van beide sancties (zie verder punt 3.5.1). Indien er geen (actief) GKS is, kan er logischerwijs ook geen GKS-ticket worden uitgereikt, zodat deze situatie zowel beboet kan worden onder categorie A als B. De voornoemde mailing heeft dit probleem momenteel opgelost door voorrang te geven aan de boete voor categorie A. Ingeval van meerdere "zwarte" kassa's blijft het wel onduidelijk of de boete moet worden toegepast per zwarte kassa of per inrichting.

<sup>26</sup> Onder *vestigingseenheid* verstaat men een plaats die men, geografisch gezien, kan identificeren door een adres waar ten minste één activiteit van de onderneming wordt uitgeoefend of van waaruit de activiteit wordt uitgeoefend (art. 1.2, 16° van Boek I van het Wetboek van Economisch Recht).

Daarnaast wordt in de praktijk nauwelijks gebruik gemaakt van categorie C, onder meer omdat de kassasystemen voorafgaandelijk moeten worden gecertificeerd en daarbij ook getest wordt of het kassaticket aan alle vormvoorwaarden voldoet (zie verder, punt 4.1.1).

Het Rekenhof is tot slot van oordeel dat de doelgroep van belastingplichtigen, evenals de sectorfederaties voorafgaandelijk voldoende geïnformeerd en geconsulteerd werden. Ondanks uitgebreid overleg met de verschillende sectorfederaties zijn zij de nieuwe regelgeving echter juridisch blijven aanvechten, wat een impact had op de spontane naleving (vooral in Wallonië en Brussel). In totaal werden zes verzoeken tot vernietiging bij de Raad van State ingediend tegen de 25.000 euro-drempel. Deze werden recent allen verworpen in drie arresten van 21 maart 2018 en drie arresten van 17 januari 2019. Daarnaast werd ook een annulatieberoep ingesteld tegen de nieuwe boeteregeling. Dit beroep werd verworpen op 9 november 2018. De juridische onzekerheid over de nieuwe GKS-regelgeving is daarmee definitief ten einde.

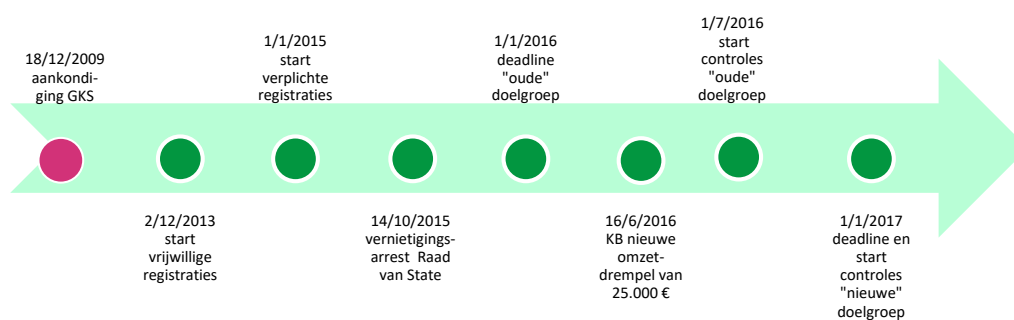
## Hoofdstuk 3

# Organisatie van de controles

Dit hoofdstuk gaat na of de AAFisc de invoering van het GKS efficiënt en effectief heeft georganiseerd en of ze het correcte gebruik ervan doeltreffend kan controleren en afdwingen.

### 3.1 Invoering van het GKS en start van de controles

Tijdslijn – Invoering GKS en start controles



Bron: Rekenhof

Het GKS werd al aangekondigd in december 2009. Het verplichte gebruik hiervan was oorspronkelijk voorzien voor 1 januari 2013, maar werd meermaals uitgesteld om technische en andere redenen. Vanaf december 2013 konden horecaondernemingen zich wel al vrijwillig registreren en een GKS in gebruik nemen om van de begeleidende sociale relancemaatregelen (“doelgroepvermindering”) te genieten<sup>27</sup>.

De verplichte gefaseerde invoering onder de “oude” 10 %-regel ging uiteindelijk van start op 1 januari 2015 en moest in principe op 1 januari 2016 afgerond zijn, maar deze timing werd doorkruist door een vernietigingsarrest van de Raad van State.

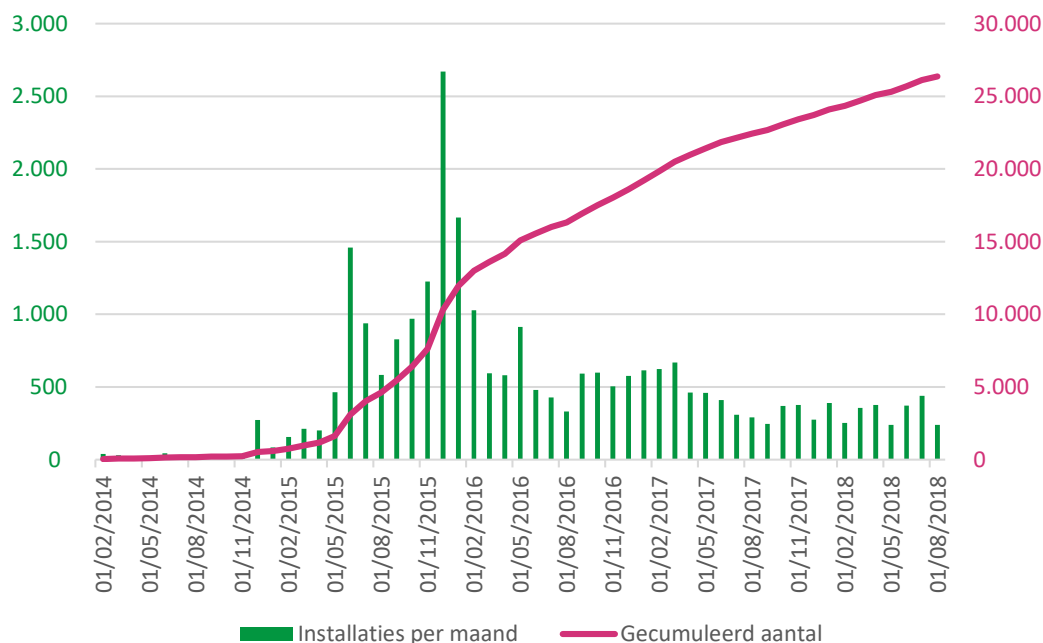
Aangezien in juni 2016 een nieuwe omzetsdrempel van 25.000 euro bij KB werd vastgelegd (zie punt 2.1.1), kregen horecazaken die niet tot de “oude” doelgroep (10 %-drempel), maar wel tot de “nieuwe” doelgroep behoorden tot 1 januari 2017 de tijd om over een actief GKS te beschikken. Een tweede tolerantie werd ingevoerd voor uitbaters die een horeca-activiteit hadden opgestart gedurende de eerste zes maanden van 2016, waarbij het GKS ten laatste op 31 oktober 2016 operationeel moest zijn.

Voor de “oude” doelgroep, die eveneens onder de nieuwe omzetsgrens verplicht was een GKS te gebruiken, bleef de deadline van 1 januari 2016 in principe van kracht. Door de lange

<sup>27</sup> Elke horecaondernemer die over een actief GKS beschikt, kan onder bepaalde voorwaarden genieten van een vermindering van werkgeversbijdragen RSZ van 500 euro per kwartaal voor maximum vijf voltijdse werknemers (of 800 euro voor werknemers jonger dan 26 jaar).

aanlooperperiode is er grote variatie in de installatiedatum van het GKS (zie grafiek 1). De grootste piek was er in december 2015, net voor de deadline van de “oude” doelgroep.

**Grafiek 1** – Aantal geïnstalleerde witte kassa's per maand en gecumuleerd aantal witte kassa's<sup>28</sup>



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

De gewijzigde doelgroep had ook een impact op de start van de controles door de FOD Financiën. Voor de “oude” doelgroep werden de controles *on hold* geplaatst tot 1 juli 2016, de datum waarop ook de nieuwe limiet van 25.000 euro officieel van kracht werd. De “nieuwe” doelgroep kon door bovengenoemde tolerantie ten vroegste gecontroleerd worden vanaf 1 januari 2017. Met de sector werd bovendien overeen gekomen om eerst te controleren bij de ondernemingen uit de doelgroep zonder GKS<sup>29</sup>. Pas vanaf 2017 wordt ook gecontroleerd op correct gebruik bij ondernemingen met een GKS.

### 3.2 Bepaling van de doelgroep

De maximale theoretische doelgroep wordt jaarlijks bepaald op basis van de ingediende btw-aangiftes. Eenvoudig gesteld worden alle horecaondernemingen waarvan vanaf 2015 de omzet uit code 02 (12 %-tarief) van het btw-aangifteformulier de drempel van 25.000 euro overschrijdt, aldus geselecteerd. Op 1 april 2018 bedroeg de theoretische doelgroep in totaal 25.103 inrichtingen<sup>30</sup>. De meeste ondernemingen die aldus geacht worden over een GKS te beschikken, zijn gelegen in Vlaanderen (59 %) tegenover 28 % in Wallonië en 13 % in Brussel<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> De grafiek houdt geen rekening met eventuele latere stopzettingen of faillissementen.

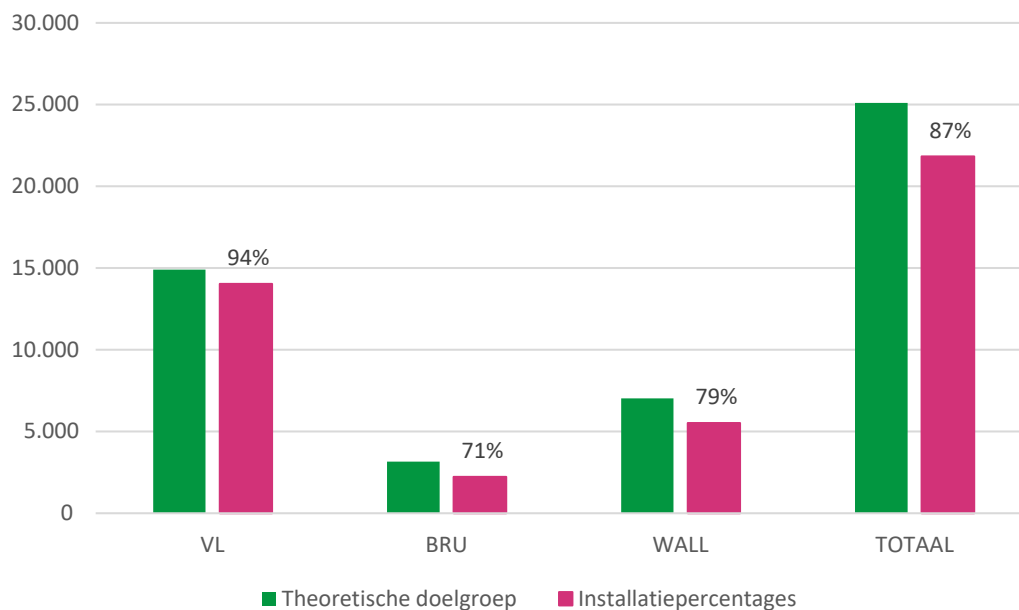
<sup>29</sup> Zie Charter met de Horecasector – fiscaal luik.

<sup>30</sup> Drempeloverschrijding in 2015 en/of 2016 en/of 2017.

<sup>31</sup> Een zeer kleine groep (0,1 %) bestaat ook uit zgn. mobiele uitbatingen of ambulante handel, waarvan de postcode in Sitran (de administratieve toepassing die het beheer van de persoonlijke gegevens ondersteunt) onbekend is.

Onderstaande grafiek geeft de theoretische doelgroep weer, opgedeeld per gewest, samen met de installatiepercentages op datum van 16 april 2018<sup>32</sup>. De lagere percentages in Brussel en Wallonië hangen grotendeels samen met het aanvankelijke verzet van de regionale horecafederaties. Sindsdien heeft zich echter een inhaalbeweging voltrokken (zie verder grafiek 10).

**Grafiek 2** – Theoretische doelgroep (1/4/2018) en bijbehorende installatiepercentages (16/4/2018)



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

Het Rekenhof stelde bij de bepaling van de theoretische doelgroep ook een aantal belangrijke risico's vast, die zowel kunnen leiden tot "vals positieven" als "vals negatieven".

Ten eerste maakt de btw-aangifte geen onderscheid naargelang van het soort activiteit. Voor de bepaling van de theoretische doelgroep worden verscheidene relevante NACEBEL-codes<sup>33</sup> binnen de ruime "horecasfeer" geselecteerd (zie bijlage 1). Zoals ook aangegeven in het Fraudeplan van de minister van Financiën van 2015 zijn incorrecte of gedateerde gegevens een belangrijke risicofactor<sup>34</sup>. Het zijn immers de ondernemingen zelf die al hun activiteiten of eventuele wijzigingen en stopzettingen moeten laten registreren bij de KBO en de btw-administratie. In de praktijk worden hiervoor echter zelden (fiscale) boetes opgelegd, zo kan het bv. om een vergissing gaan, maar kan het ook zijn dat de betrokken activiteit nog niet is opgestart enz.

Een tweede complicatie zijn de wettelijke uitzonderingen, bv. voor hotels waarbij de restaurantdiensten via de globale hotelrekening worden aangerekend. Deze worden integraal

<sup>32</sup> Deze percentages zijn gebaseerd op de uitgereikte *vat signing cards*, die een horecaonderneming bij de afdeling GKS van de AAFisc moet aanvragen om zijn GKS te kunnen gebruiken (zie verder punt 4.1.1).

<sup>33</sup> De NACE(BEL)-code is het Europees (Belgisch) referentiekader om een onderneming op basis van de door haar uitgeoefende activiteiten in te delen in een welbepaalde economische klasse.

<sup>34</sup> Parl. St. Kamer, 4 december 2015, DOC 54 1428/022, *Algemene Beleidsnota, Deel Fiscale fraude van de minister van Financiën*, p. 36, punt c.

in de theoretische doelgroep opgenomen. Wat betreft de hotelsector is het quasi onmogelijk om exacte cijfers te hebben over het aantal GKS-plichtigen. Enkel via een controle ter plaatse kan momenteel de juiste omvang van de GKS-plicht in deze sector worden vastgesteld. Dit laat de deur open voor misbruiken, het valt immers moeilijk te bewijzen wat de werkelijke omzet van de hotelactiviteiten en de overige activiteiten (buiten de globale hotelrekening) bedraagt.

Een derde risico houdt verband met het feit dat de btw-aangifte enkel globale omzetcijfers bevat, zonder een onderscheid te maken tussen de verschillende inrichtingen. Aangezien wettelijk gezien de kassaplicht moet worden berekend per inrichting, is er dus niet altijd sprake van een één-op-één relatie met de btw-aangifte. Ingeval van meerdere inrichtingen moet bijkomend een controle ter plaatse (op basis van het dagontvangstenboek) worden uitgevoerd om te verifiëren welke uitbatingen al dan niet de drempel van 25.000 euro omzet aan restaurant- en cateringdiensten overschrijden en bijgevolg over een GKS moeten beschikken.

Een vierde risico schuilt ook in het feit dat belastingplichtigen hun omzet niet altijd correct aangeven. Om aan de kassaplicht te ontsnappen, kunnen frauderende belastingplichtigen een deel van hun omzet niet of onder een foutief tarief (6 % of 21 %) aangeven om buiten de doelgroep te vallen.

Tot slot zijn er nog de ondernemingen die geen btw-aangifte indienen of niet geregistreerd zijn voor btw-doeleinden en waarvan de werkelijke omzet bijgevolg niet gekend is. Het Rekenhof merkt op dat deze groep niet-indieners of niet-geregistreerden momenteel niet in de statistieken van de theoretische doelgroep is opgenomen. Deze gevallen worden individueel opgevolgd door de administratie KMO van de AAFisc. Daarenboven vindt er een automatische controle plaats bij ondernemingen die reeds gedurende zes maanden zijn ingeschreven in de KBO, maar nog niet voor btw-doeleinden zijn geregistreerd. De FOD Financiën kon echter geen concrete cijfers verstrekken over het aantal horecaondernemingen die zich in deze situatie bevinden.

### 3.3 Selectie voor controle

De wijze waarop ondernemingen worden gedetecteerd en geselecteerd voor controle hangt af van het type controleactie. Algemeen kunnen twee types controleacties worden onderscheiden: controles op de installatie van het GKS enerzijds en controles op het correcte gebruik ervan anderzijds. Terwijl de controles op de installatie gericht zijn op de ondernemingen uit de doelgroep zonder GKS, viseren de controles op correct gebruik logischerwijs de horecazaken met GKS.

Naast deze algemene controleacties hebben er ook omzetcontroles plaatsgevonden op basis van een selectie door de dienst *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) van de AAFisc. Deze dienst heeft sinds april 2012 de bevoegdheid om fiscale risicoanalyses uit te voeren.

Daarnaast zijn er nog twee andere bronnen waaruit een controle kan voortvloeien. Dit zijn de eigen initiatieven van lokale NCO-diensten (ELO) en de ontvangen verklikkingen van consumenten.

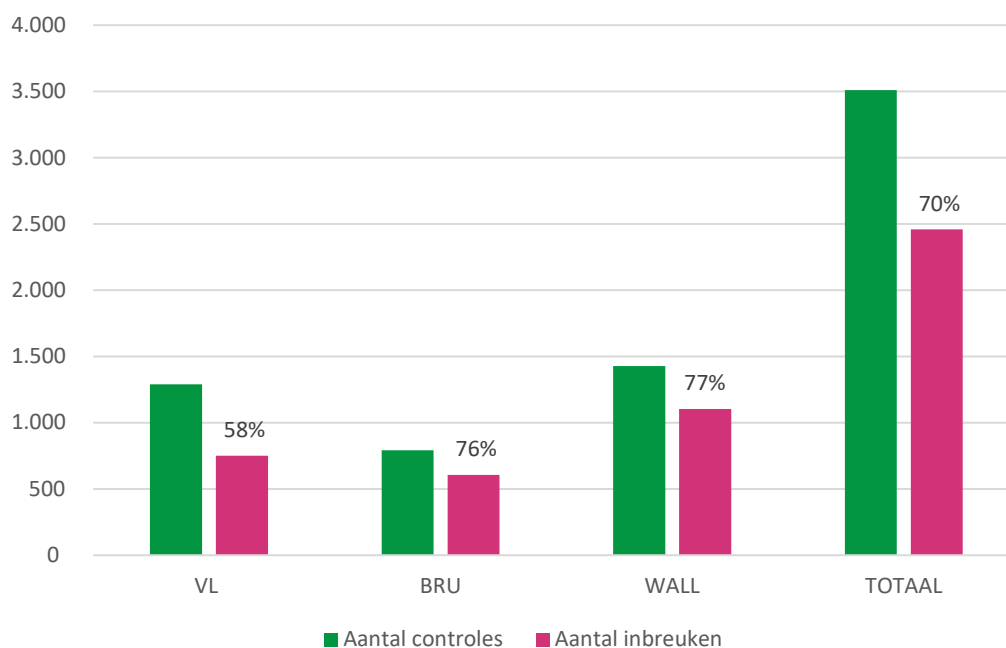


Het zijn de lokale opsporingsagenten van het NCO die belast zijn met de eigenlijke uitvoering van deze controles en vaststellingen ter plaatse (met uitzondering van de omzetcontroles). In punt 3.4 wordt hierop nader ingegaan. De concrete uitvoering van de omzetcontroles door de KMO-controlediensten werd niet onderzocht in het kader van deze audit, aangezien deze controles niet het gebruik van het GKS zelf tot voorwerp hadden.

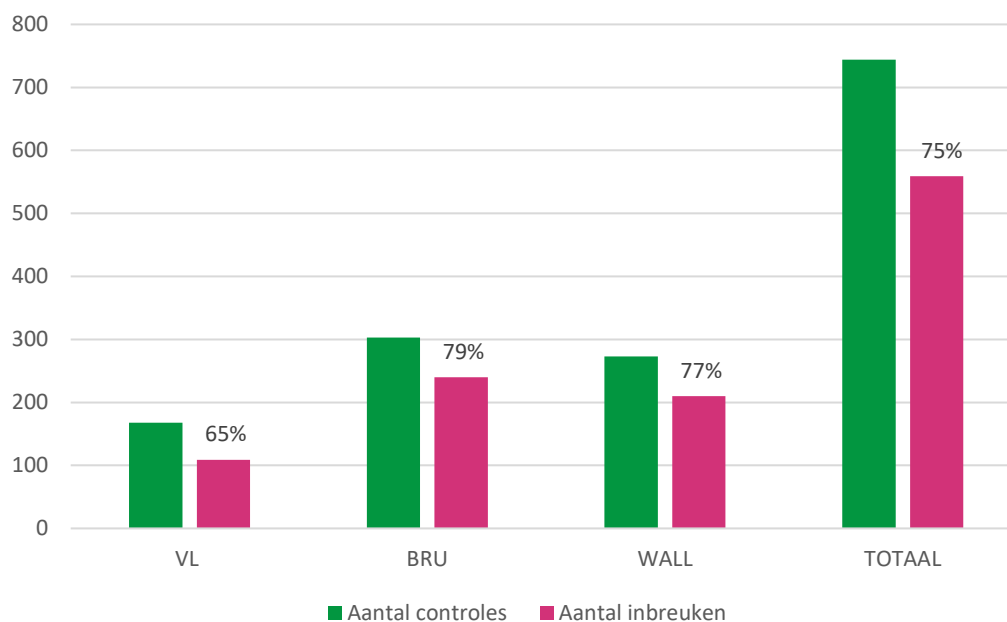
### 3.3.1 Controle op installatie van het GKS

Voor de controle op installatie worden alle ondernemingen geselecteerd uit de theoretische doelgroep die nog niet over een (actief) GKS beschikken. In eerste instantie werden de horecazaken uit de doelgroep geselecteerd die zowel onder de oude (10 %-regel) als nieuwe grens (25.000 euro omzet) vielen en op 1 juli 2016 nog niet over een actief GKS beschikten. Vanaf 2017 werden de horecazaken die onder de nieuwe grens vallen, gecontroleerd. Onderstaande grafieken bevatten de resultaten van de controlejaren 2016 en 2017.

**Grafiek 3** – Resultaten controles op de installatie van het GKS voor controlejaar 2016



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van het NCO op 28 juli 2018

**Grafiek 4 – Resultaten controles op de installatie van het GKS voor controlejaar 2017**

Bron: Rekenhof op basis van gegevens van het NCO op 28 juli 2018

De resultaten van beide controlejaren zijn vrij gelijklopend. Gemiddeld bleek 70 % in 2016 en 75 % in 2017 van de aldus geselecteerde ondernemingen in overtreding te zijn<sup>35</sup>. Het aantal overtreders lag procentueel gezien in beide controlejaren hoger in Wallonië en Brussel dan in Vlaanderen, wat wellicht opnieuw verklaard wordt door het verzet van bepaalde regionale horecafederaties.

De controles (in totaal gemiddeld 25 % tot 30 %) waar geen inbreuk werd vastgesteld, kunnen o.a. verklaard worden door het feit dat de onderneming over meerdere inrichtingen beschikte, die elk afzonderlijk de 25.000 euro-grens niet overschreden of door stopzettingen of faillissementen. Een verbetering van de theoretische doelgroep of “uitzuivering” op basis van gedane controleacties is niet meteen een optie, aangezien men feitelijk jaar per jaar moet nagaan of de grens van 25.000 euro per inrichting werd overschreden.

Voor de controles op de installatie van het GKS in 2018 wordt nu op basis van vorige controleacties een prioriteitenranking opgemaakt, waarbij de recidivisten eerst aan bod zouden komen.

### 3.3.2 Controle op correct gebruik van het GKS

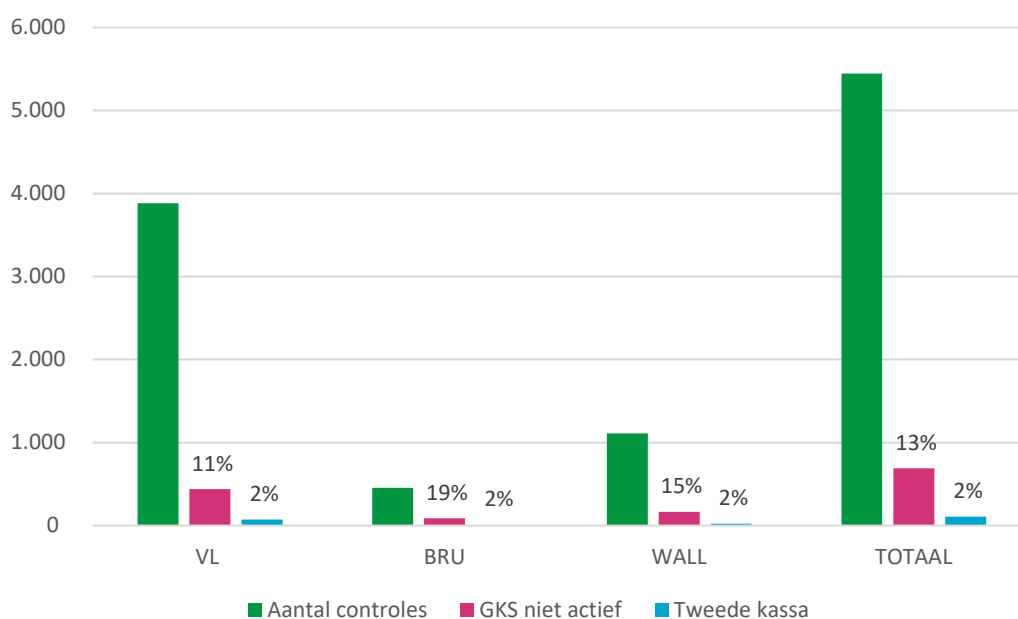
De selectie van de controles op het correcte gebruik gebeurt hoofdzakelijk *at random* uit de lijst met geregistreerde ondernemingen die over een GKS beschikken. Uit de controles die plaatsvonden in 2017 bleek dat gemiddeld 13 % het GKS niet actief gebruikt (d.w.z. niet

<sup>35</sup> Positief antwoord van de opsporingsagent in de applicatie STIR-Opsporingen op de feedbackvraag “Is de omzet aan 12 % btw per uitbating op jaarbasis > 25.000€ (2015)?” en negatief antwoord op de vraag “Is er een GKS-kassa aanwezig en in werking?”. Het Rekenhof merkt op dat het in zijn gevallenstudie tegenstrijdigheden heeft aangetroffen tussen de door de opsporingsagenten ingevulde feedbackvragen, waaruit blijkt dat niet in alle gevallen sprake is van een inbreuk (zie verder punt 3.4.3).

effectief opgesteld of niet werkend)<sup>36</sup>. In Brussel en Wallonië lag het percentage overtredingen iets hoger dan in Vlaanderen. Van de gecontroleerde inrichtingen werd in 2 % van de gevallen zelfs een tweede kassa (naast het GKS) aangetroffen<sup>37</sup>. Dit percentage is hetzelfde in de drie gewesten.

Dat er meer controles plaatsvonden in Vlaanderen heeft te maken met het feit dat die regio meer GKS-plichtigen telt dan Wallonië en Brussel (zie hoger, punt 3.2). Gemiddeld werd 31 % van de ondernemingen met GKS gecontroleerd op correct gebruik in Vlaanderen, 26 % in Wallonië en 27 % in Brussel<sup>38</sup>.

**Grafiek 5 – Controles op correct gebruik van het GKS voor het controlejaar 2017**



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van het NCO op 28 juli 2018

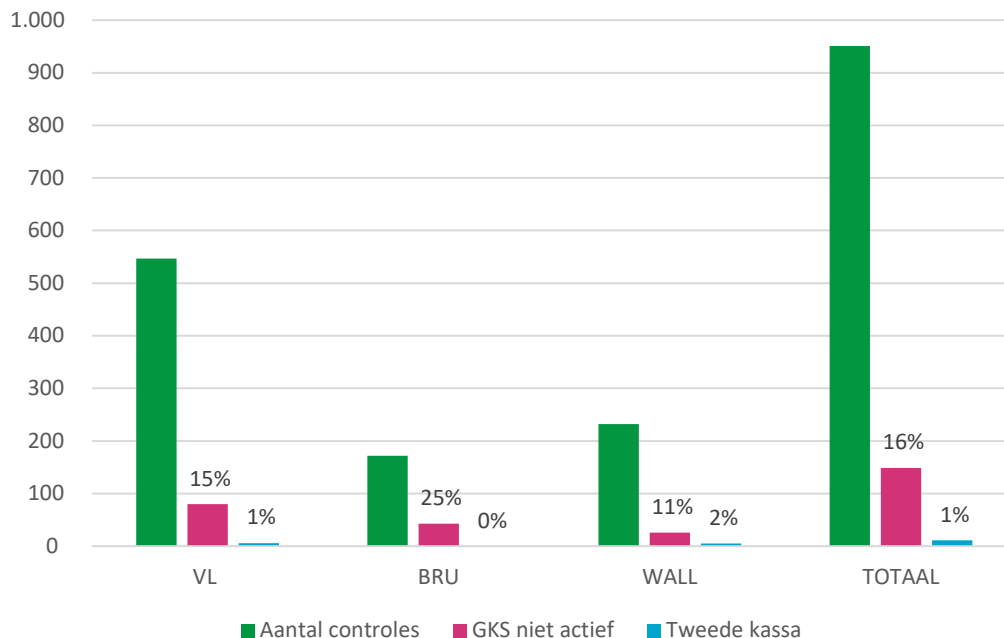
De voorlopige resultaten voor de controles op correct gebruik die reeds plaatsvonden in 2018 laten een licht stijgende trend zien in het aantal overtredingen. Gemiddeld bleek 16 % van de gecontroleerde ondernemingen niet over een actief GKS te beschikken. In Brussel ligt het aantal overtredingen beduidend hoger (25 %) dan in de andere twee gewesten. Het aantal gevallen waar een tweede kassa werd aangetroffen, bedraagt gemiddeld 1 %.

<sup>36</sup> Negatief antwoord van de opsporingsagent in STIR-Opsporings op de feedbackvraag "Is er minstens één GKS-systeem actief?". Het Rekenhof merkt op dat het in zijn gevallenstudie tegenstrijdigheden heeft aangetroffen tussen de door de opsporingsagenten ingevulde feedbackvragen, waaruit blijkt dat niet in alle gevallen sprake is van een inbreuk (zie verder punt 3.4.3).

<sup>37</sup> Positief antwoord van de opsporingsagent in STIR-Opsporings op de feedbackvraag "Is er minstens één GKS-systeem actief?" alsook positief antwoord op de vraag "Hebt u andere systemen gevonden verschillend van een GKS die bestellingen en ontvangsten registreren?". Het Rekenhof merkt op dat het in zijn gevallenstudie tegenstrijdigheden heeft aangetroffen tussen de door de opsporingsagenten ingevulde feedbackvragen, waaruit blijkt dat niet in alle gevallen sprake is van een inbreuk (zie verder punt 3.4.3).

<sup>38</sup> Deze percentages zijn gebaseerd op de installatiepercentages op 1 maart 2017.

**Grafiek 6** – Controles op correct gebruik van het GKS voor het controlejaar 2018 (voorlopige resultaten)



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van het NCO op datum van 11 november 2018

### 3.3.3 Omzetcontrole

Om de naleving van het gebruik van de witte kassa te verhogen, maakte de dienst TACM een selectie voor een gewone omzetcontrole op het vlak van de directe belastingen en btw voor de periode waarin de witte kassa nog niet verplicht was (jaren 2014 en 2015). De geselecteerde ondernemingen waren de belastingplichtigen uit de theoretische doelgroep die (nog) niet over een actief GKS beschikten. De omzetcontroles vonden plaats in drie verschillende golven als gevolg van de verschillende data van inwerkingtreding van het GKS en een betere afbakening van de theoretische doelgroep. In 2016 werden aldus 3.542 ondernemingen geselecteerd voor een controle. Het daaropvolgende jaar telde de selectie 1.942 ondernemingen. Er vond daarnaast ook een beperktere opsporingsactie plaats bij 23 horecaondernemingen die hun restaurantactiviteiten (12 %-tarief) hadden beëindigd na de inwerkingtreding van het GKS, maar bv. nog altijd meeneemmaaltijden aanboden (6 %-tarief).

De resultaten van deze verschillende controlegolven waren zeer productief. In de eerste golf werd er in 82 % van de geselecteerde dossiers een omzetverhoging toegepast. In de tweede en derde golf was dit het geval in 75 % van de dossiers. In vergelijking met gelijkaardige omzetcacties (niet specifiek gericht op de horecasector) lag vooral het gemiddelde rendement van de horeca-acties veel hoger<sup>39</sup>.

Het Rekenhof stelde vast dat er aanvankelijk weinig communicatie en coördinatie bestond tussen de door TACM georganiseerde omzetcacties en de andere GKS-controleacties hoewel

<sup>39</sup> Zo bracht de eerste golf ca. 47,5 miljoen euro op aan belastingssupplementen met een gemiddelde van 1.630 euro per werkdag. In de tweede en derde golf bedroeg het totale bedrag aan belastingssupplementen 20,6 miljoen euro met een gemiddelde van 1.277 euro per werkdag.

zij dezelfde doelgroep viseren. Om zijn selectie te verbeteren heeft TACM daarom voor de nieuwe omzetactie van 2018 de selectie afgestemd op basis van de resultaten van de controleacties op de installatie en het correcte gebruik van het GKS. Daarnaast heeft TACM ook bijkomende opsporingsacties opgezet op basis van een risicoanalyse. Het gaat om de acties "tarief" en "rappel". Voor de actie "tarief" werd de correcte toepassing van de verlaagde btw-tarieven (6 % of 12 %) in 1.099 horecavestigingen zonder GKS gecontroleerd. 54 % van de in deze actie gecontroleerde ondernemingen werd uiteindelijk geselecteerd voor een omzetcontrole in 2018. De opsporingsactie "rappel" vond plaats bij 82 ondernemingen waarvoor reeds een boetevoorstel werd opgemaakt. Hiervan werd 37 % geselecteerd voor een nadere omzetcontrole. Een klein aantal zaken werd tot slot ook geselecteerd zonder link met een andere controleactie om de selectie van "vals" negatieven te vermijden, bv. in geval van onjuiste NACEBEL-codes.

#### **3.3.4 Lokaal onderzoek (ELO)**

Naast de algemene controleacties blijft er ook ruimte voor eigen initiatieven van de lokale NCO-diensten. Zo namen in 2018 twee diensten het initiatief "GKS per straat" om na te gaan of een GKS vereist is, door alle ondernemingen met mogelijke horeca-activiteiten in dezelfde straat tegelijkertijd aan een grondige controle te onderwerpen. Deze lokale acties hebben een groot ontradend effect.

De mogelijkheid om dergelijke initiatieven op te starten hangt echter grotendeels af van de beschikbare capaciteit van de lokale afdelingen.

Tot slot kunnen lokale NCO-agenten ook deelnemen aan gezamenlijke protocolacties met politie en sociale-inspectiediensten. De FOD Financiën beschikt echter niet over statistieken over het mogelijke aandeel van GKS-overtredingen bij dergelijke gezamenlijke acties.

#### **3.3.5 Verklikkingen**

Alle verklikkingen worden in een nationale databank verzameld door de dienst TACM. Voor klachten ontvangen na 1 januari 2017 is, na registratie van de verklikking door TACM, het NCO bevoegd om te oordelen over het belang van de ingediende klacht. Er zijn momenteel drie categorieën: niet te behandelen, interessant maar niet dringend en dringend te behandelen. De verklikkingen worden vervolgens, afhankelijk van het prioriteitsniveau, doorgestuurd naar de lokale opsporingsagenten met een concrete timing voor behandeling. Bij een positieve vaststelling van een inbreuk wordt deze terug overgemaakt aan TACM dat moet beslissen over het verdere gevolg, met name fiscale controle of een andere bestemming.

Voor 2017 werden in totaal 2.876 verklikkingen geregistreerd, waarvan 156 of ongeveer 5 % betrekking hadden op het GKS. Het betreft hier anonieme en niet-anonieme verklikkingen door zowel particulieren als andere fiscale of sociale diensten (bv. BBI, centra KMO, Sociale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (SIOD), ...). Van deze 156 verklikkingen werden er 60 onmiddellijk geklasseerd om diverse redenen (meestal onvoldoende of niet relevante informatie). De resterende verklikkingen werden voor nader onderzoek doorgestuurd naar de lokale opsporingsagenten. Uit de opgevraagde cijfers blijkt dat slechts een kleine minderheid hiervan leidde tot positieve vaststellingen van inbreuken op de GKS-regelgeving. TACM houdt geen statistieken bij van de resultaten en eventuele opbrengsten van een fiscale controle uit verklikkingen inzake het gebruik van een GKS.

### 3.3.6 Algemene auditbevindingen

De selectie voor controles gebeurt hoofdzakelijk op basis van de theoretische doelgroep. Een tekortkoming van deze aanpak is dat ondernemingen die moedwillig een onjuiste aangifte indienen (om onder de drempel van 25.000 euro te blijven) momenteel buiten de controles op de installatie van het GKS vallen (want niet opgenomen in de theoretische doelgroep). Ook de gewone omzetcacties georganiseerd door TACM zijn voornamelijk gericht op belastingplichtigen uit de theoretische doelgroep die hun GKS-verplichtingen niet hebben nageleefd. In 2018 werd wel een bijzondere opsporingsactie georganiseerd naar de correcte toepassing van de verlaagde btw-tarieven bij ondernemingen buiten de theoretische doelgroep. Het controleren van de werkelijke omzet van restaurant- en cateringdiensten is in de praktijk echter zeer moeilijk. Onder meer bij horecazaken die zowel verbruik ter plaatse als meeneemmaaltijden aanbieden, is het aandeel meeneemmaaltijden (die niet meetellen voor de omzetrempel van 25.000 euro) bijna onmogelijk na te gaan. In de praktijk worden dan ook vaak akkoorden gesloten tussen de fiscus en de uitbater over een omzetverhoging.

Het Rekenhof stelde ook vast dat de controles op het correcte gebruik van het GKS hoofdzakelijk *at random* plaatsvinden op basis van de beschikbare capaciteit aan lokale opsporingsagenten waarbij een efficiënte risicoanalyse ontbreekt. Om te checken of de belastingplichtige het GKS (correct) gebruikt, moet de fiscus momenteel steeds een controle ter plaatse organiseren. Deze controles omvatten hoofdzakelijk een standaardtest of het GKS actief is. Deze test bestaat eruit om bij elk kassasysteem dat ter plaatse wordt aangetroffen, een btw-ticket af te drukken en na te gaan of het alle verplichte (controle)gegevens bevat (zie verder punt 4.1.3). Het Rekenhof is van oordeel dat een online toegang de efficiëntie van de controles op het correcte gebruik van het GKS in belangrijke mate kan verhogen. Dit systeem wordt al toegepast of voorbereid in heel wat verschillende landen, waaronder Hongarije, Portugal, Kroatië, Slovenië, ... Via een online toegang kan een fiscaal ambtenaar immers gemakkelijk vanop afstand checken of de kassa actief is<sup>40</sup>. Dit stelt de fiscus in staat om anomalieën sneller te detecteren en een meer doorgedreven risicoanalyse uit te voeren, in plaats van de huidige controles *at random*. Bovendien kan er dan ook meer capaciteit vrijkomen voor grondigere controles of observaties.

Tot slot is het aantal ontvangen klachten van consumenten die geen GKS-ticket ontvingen momenteel beperkt. Dit kan nochtans een belangrijke bijkomende bron zijn om fraude of het niet-(correcte)gebruik van het GKS op te sporen. Het Rekenhof stelt enerzijds voor om het bewustzijn van de consument te verhogen en anderzijds het melden van klachten laagdrempeliger te maken (bv. door een centraal meldpunt).

## 3.4 Uitvoering van de controles

### 3.4.1 Personeel en opleiding

Het NCO is onderverdeeld in drie afdelingen: Traditionele Opsporing (TRAD), E-audit en een aparte afdeling “Geregistreerd Kassasysteem” (GKS). Er zijn 313 personeelsleden werkzaam, waarvan 230 bij TRAD, 75 bij E-audit en 8 medewerkers bij de afdeling GKS. De drie afdelingen hebben elk hun eigen takenpakket.

<sup>40</sup> OESO, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017, p. 11.

De TRAD-opsporingsdiensten zijn belast met de uitvoering van de controles, evenals de behandeling van de verklikkingen. Deze controles gebeuren in principe steeds door twee opsporingsagenten. Door tijdelijke capaciteitsproblemen voornamelijk in Brussel (en Wallonië) werden de controles daar echter vaak door slechts één opsporingsagent uitgevoerd. De capaciteitsproblemen in Brussel (en Wallonië) zijn echter intussen grotendeels opgelost.

Bij kassa- of computerfraude kan een beroep worden gedaan op de E-auditdiensten. Dit is ook het geval wanneer bij een controle een tweede kassa wordt aangetroffen. Momenteel is het wettelijk niet mogelijk voor de TRAD-opsporingsagenten om deze (tweede) kassa onmiddellijk in beslag te nemen en zo te vermijden dat de daarop bewaarde gegevens alsnog uitgewist worden voor de fiscus<sup>41</sup>. Een captatie van kassagegevens vereist altijd een tussenkomst ter plaatse door de e-auditors. Om de uitvoering van de controles te vergemakkelijken beveelt het Rekenhof aan de onderzoeksbevoegdheden van de TRAD-opsporingsagenten uit te breiden met een beslagrecht voor tweede kassa's.

De afdeling GKS staat o.m. in voor de communicatieacties naar de doelgroep en voor de certificatie en de registratie van de kassasystemen (zie verder punt 4.1.1). Ze organiseert regelmatig opleidingen, zowel over de toepasselijke wetgeving inzake GKS, als het verloop van de controles en plaatsbezoeken. Zo hebben een honderdtal agenten van de TRAD-opsporingsdiensten een specifieke GKS-opleiding gevolgd. Er worden ook specifieke opleidingen voor de afdeling E-audit georganiseerd.

#### **3.4.2 Charter met de Horecasector**

In het Charter met de Horecasector (zie voorheen, punt 2.2) wordt de wijze beschreven waarop de fiscale controles in het algemeen moeten verlopen. Zo moeten de controleagenten onder meer hun beslissingen motiveren, transparant zijn over de aard en het voorwerp van de door hen verrichte controleopdracht, preventief optreden en coachen waar mogelijk, voldoende en correcte informatie geven (bv. over de gevolgen van de eventueel vastgestelde overtredingen en de mogelijkheden tot beroep) enz.

Ook heeft de AAFisc zich ertoe verbonden de omzetcijfers die blijken uit het GKS niet te extrapoleren naar het verleden (behalve in geval van grote fraudezaken). Dit engagement geldt echter enkel t.a.v. de belastingplichtigen die het GKS tijdig hebben ingevoerd en deze kassa op correcte wijze gebruiken. Het charter is overigens ook van toepassing op ondernemingen die het GKS op vrijwillige basis gebruiken.

Het charter voorziet daarnaast in een jaarlijkse evaluatie, waarbij de partners een verslag opstellen over de manier waarop de controles worden uitgevoerd. Op basis van de resultaten van de aldus uitgevoerde evaluatie kunnen vervolgens verbeteringen worden voorgesteld en doorgevoerd. Door de niet-ondertekening van het charter door de verschillende horecafederaties is dit onderdeel echter dode letter gebleven.

#### **3.4.3 Invullen pv en feedback**

Om de kwaliteit en de uniformiteit van de uitgevoerde controles te waarborgen werd per controleactie (met uitzondering van de ELO-acties en verklikkingen) een standaard-pv

<sup>41</sup> Zo hebben de fiscale ambtenaren enkel een retentierecht m.b.t. papieren boeken en bescheiden (art. 315ter Wetboek van de Inkomstenbelastingen en 61, § 2 BTW-Wetboek).

ontwikkeld dat door de lokale opsporingsagenten moet worden aangevuld. Daarnaast moeten zij afhankelijk van de actie ook één of meerdere feedbackvragen in de administratieve toepassing STIR-Opsporings beantwoorden, die de belangrijkste vaststellingen bevatten en de vraag of de beheerscentra KMO al dan niet een boete moeten opleggen (zie verder punt 3.5.1).

Uit de antwoorden op de feedbackvragen kan in principe het bestaan van een inbreuk op de GKS-regelgeving worden afgeleid. Het detailonderzoek door het Rekenhof van de resultaten van de acties met betrekking tot de installatie en het correcte gebruik van de kassa heeft echter tegenstrijdigheden aangetoond tussen de ingevulde feedbackvragen en de vraag om een fiscale boete op te leggen (zie tabel hierna).

Wat de actie installatie betreft, heeft het Rekenhof vastgesteld dat er voor 26 % (controlejaar 2016) en 30 % (controlejaar 2017) van de geconstateerde inbreuken toch geen boete werd aangevraagd door de opsporingsagent. In het kader van de actie correct gebruik voor het jaar 2017 werd voor het niet-actief gebruiken van het GKS in meer dan de helft van de gevallen (57 %) geen boete verzocht. De aanwezigheid van een "tweede kassa" leidde dan weer in 49 % van de gevallen niet tot een verzoek om een boete op te leggen.

**Tabel 1 – Aantal boeteaanvragen op basis van feedbackvragen<sup>42</sup>**

Controlejaar	Actie	Aantal inbreuken	Aantal aangevraagde boetes	% aangevraagde boetes
2016	Controle installatie	2.459	1.811	74 %
2017	Controle installatie	560	392	70 %
2017	Controle gebruik – GKS niet actief	689	296	43 %
2017	Controle gebruik – tweede kassa	106	54	51 %

Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de centrale NCO-directie<sup>43</sup>

In een beperkte steekproef heeft het Rekenhof een honderdtal dossiers van naderbij bekeken. Het stelde daarbij vast dat in het merendeel van de onderzochte gevallen geen boete werd aangevraagd, omdat er geen sprake was van een inbreuk. De voornaamste oorzaken hiervan waren: stopzettingen of faillissementen, foutieve NACE(BEL)-code, toepasselijkheid van een wettelijke uitzondering (bv. voor hotels). Soms bleek er ook sprake te zijn van een toegelaten tweede kassa, omdat de handelingen zich buiten de voedings sfeer bevonden (bv. bowling, sauna, lotto- of telefoonkaarten, ...).

<sup>42</sup> De inbreuken in het kader van de controles op de installatie van het GKS werden geteld op basis van een positief antwoord op de feedbackvraag "Is de omzet aan 12 % btw per uitbating op jaarbasis > 25.000€ (2015)?" en een negatief antwoord op de vraag "Is er een GKS-kassa aanwezig en in werking?". Voor de controles op het correcte gebruik werd het aantal inbreuken berekend op basis van een negatief antwoord op de feedbackvraag "Is er minstens één GKS-systeem actief?". De aanwezigheid van een tweede kassa veronderstelt een positief antwoord op de feedbackvraag "Is er minstens één GKS-systeem actief?" alsook een positief antwoord op de vraag "Hebt u andere systemen gevonden verschillend van een GKS die bestellingen en ontvangsten registreren?".

<sup>43</sup> Gegevens aangeleverd op datum van 25 april 2018.



Ook werd vastgesteld dat in verschillende gevallen de feedbackvragen foutief werden ingevuld. Zo bleek in een aantal gevallen het pv helemaal geen melding te maken van een tweede kassa, ondanks het positief beantwoorden door de opsporingsagent van deze feedbackvraag<sup>44</sup>.

Tot slot bleek in een beperkt aantal gevallen wel degelijk sprake te zijn van een inbreuk, ondanks het feit dat de opsporingsagent geen boete had aangevraagd. Dit is problematischer, omdat bij een negatief antwoord door de opsporingsagent op de feedbackvraag om een fiscale boete op te leggen de controletaak in principe zonder verder gevolg wordt afgesloten.

Het Rekenhof beveelt aan om tegenstrijdigheden bij de ingevulde feedbackvragen te detecteren (bv. door een automatische foutmelding) en deze nauwgezet op te volgen. Dit moet niet alleen een correctere statistische verwerking opleveren inzake het aantal inbreuken, maar moet het ook mogelijk maken de gevallen te detecteren waar wel degelijk sprake is van een inbreuk zonder dat een fiscale boete werd gevraagd.

Sinds mei 2018 is een nieuw intern kwaliteitscontrolemechanisme in gebruik genomen. Dit systeem maakt het de teamchefs opsporingen mogelijk - op het ogenblik van de validatie van een taak - een aantal vragen over de kwaliteit van het geleverde werk te beantwoorden en te evalueren of de gevraagde taak naar behoren werd uitgevoerd. Dit lost het probleem niet volledig op, doordat de interne controle voornamelijk steekproefsgewijs plaatsvindt. Tegenstrijdigheden bij feedbackvragen worden hierdoor niet automatisch gedetecteerd.

### 3.5 Administratieve opvolging controles

#### 3.5.1 Opvolging door beheerscentra KMO

De verdere opvolging van de boetes gebeurt in hoofdzaak door de lokale beheerscentra KMO. Om deze taak correct te kunnen uitvoeren, werden intern aangepaste GKS-opleidingen georganiseerd. De AAFisc heeft voor de opvolging van de boetes ook een specifieke applicatie "Voorstel toepassing boete" ontwikkeld. De procedure inzake boetes werd verder vastgelegd in een administratief processchema ("flow").

Enkel wanneer de NCO-agenten vaststellingen hebben gedaan die aanleiding kunnen geven tot een fiscale boete, wordt het dossier doorgestuurd naar het lokale beheerscentrum KMO. Aangezien het opleggen van een geldboete inzake btw een niet-discretionaire bevoegdheid vormt, moet er voor elk pv een actie ondernomen worden. Dit houdt in dat er ofwel een boete wordt opgelegd, ofwel gemotiveerd wordt waarom dit niet het geval is. In het licht van het fiscaal legaliteits- en gelijkheidsbeginsel mag de fiscus daarbij niet afwijken van het koninklijk besluit nr. 44. Wanneer de beheerscentra beslissen om een boete op te leggen, stellen zij vervolgens een nieuw pv op en ook een invorderingsorder (IO) dat wordt betekend aan de belastingplichtige.

Wanneer een beheerscentrum echter een boete weigert, moet hij dit afdoende motiveren. Tegen deze weigering kan de teamchef opsporingen beroep aantekenen. Dit beroep wordt

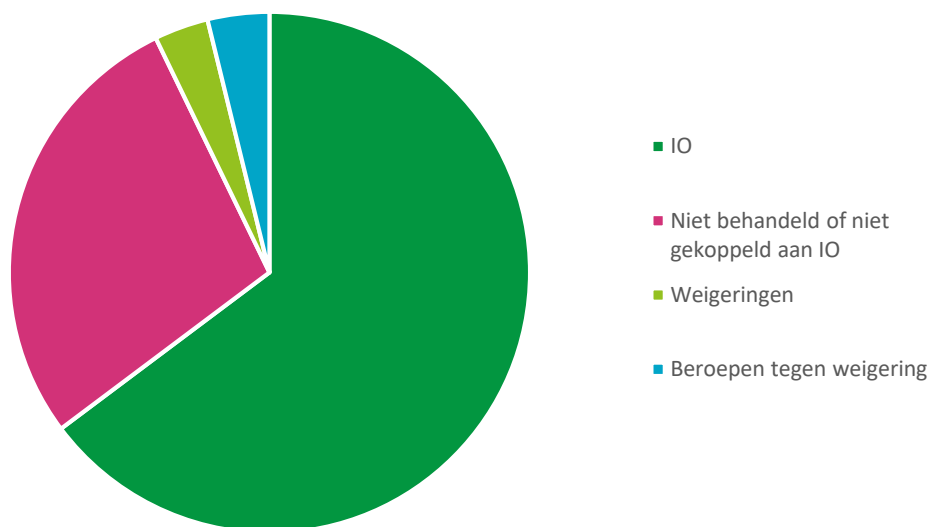
---

<sup>44</sup> Van de 52 onderzochte gevallen waarvan de feedbackvraag "Hebt u andere systemen gevonden verschillend van een GKS die bestellingen en ontvangsten registreren?" positief werd beantwoord door de opsporingsagent, bleek in minstens achttien gevallen (35 %) het pv geen melding te maken van een tweede kassa.

behandeld door het KMO-management, zetelend als een soort “raadkamer” die de eindbeslissing neemt of de boete al dan niet moet worden opgelegd. Dit laatste deel van het proces is echter niet geautomatiseerd, wat betekent dat de uitspraak van deze “raadkamer” via interne mail aan het betrokken KMO-beheerscentrum wordt overgemaakt. Daarentegen is er geen systematische terugkoppeling naar het NCO. Doordat dit stuk van de “flow” niet geautomatiseerd is, ontbreekt bovendien een globaal overzicht van de opvolging van de beroepen.

Uit de door het Rekenhof opgevraagde cijfergegevens blijkt dat het NCO op 23 april 2018 voor alle GKS-acties samen 3.868 aanvragen voor een boete heeft doorgestuurd naar de KMO-beheerscentra. In 65 % daarvan werd een IO opgesteld. In 7 % van de gevallen volgde er een weigering, waartegen in meer dan de helft van de gevallen (53 %) een beroep werd ingesteld<sup>45</sup>. Het Rekenhof stelde ook vast dat in 28 % van de boeteaanvragen noch een IO, noch een weigering kon worden teruggevonden. Volgens de procesflow moet de boete worden opgelegd zodra het beheerscentrum het signaal krijgt van de opsporingsagent dat de taak afgerond is. Onder meer door capaciteitsproblemen kan de behandelingstermijn variëren tussen de verschillende KMO-beheerscentra<sup>46</sup>. Een andere oorzaak ligt in het feit dat in de beginperiode de referentie van de opsporingstaak niet steeds correct werd meegegeven in het IO, zodat de link tussen de boeteaanvraag en het IO niet kon worden gelegd. Dit probleem werd inmiddels opgelost.

**Grafiek 7 – Behandeling boeteaanvragen door KMO-beheerscentra**



*Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de NCO-directie*

Uit een nadere analyse door het Rekenhof van de geweigerde aanvragen blijkt dat een aantal KMO-beheerscentra er vrij specifieke interpretaties op na hielden door bij bepaalde overtredingen bv. slechts een waarschuwing te geven aan bepaalde belastingplichtigen in

<sup>45</sup> Het Rekenhof hield hierbij geen rekening met gedeeltelijke weigeringen, aangezien hiervoor ook (deels) een IO werd opgemaakt.

<sup>46</sup> Zo heeft één KMO-beheerscentrum bv. een afhandelingspercentage van 56 % ten opzichte van een gemiddelde van 75 % over alle KMO-beheerscentra heen (situatie 5 september 2018).

plaats van een boete. Het centraal KMO-management trad hiertegen herhaaldelijk op als beroepsinstantie. Een andere oorzaak waarom er in de beginfase veel meer weigeringen van boetes waren door de KMO-beheerscentra had veel te maken met de juridische onzekerheid als gevolg van de ingestelde procedures bij de Raad van State en de tegenkanting van bepaalde horecafederaties (voornamelijk in Brussel en Wallonië). Men vreesde dat indien de Raad van State de nieuwe regeling opnieuw zou vernietigen, dit tot gevolg zou hebben dat alle opgelegde boetes terugbetaald moesten worden aan de betrokken belastingplichtigen. Inmiddels heeft de Raad van State alle beroepen tegen de nieuwe 25.000 euro-drempel en de boeteregeling verworpen (zie eerder, punt 2.3).

Op 13 juni 2018 is ook een nieuwe administratieve instructie gepubliceerd die voor meer uniformiteit ter zake moet zorgen<sup>47</sup>. Deze instructie is gebaseerd op het beleidsplan 2018 van de minister van Financiën dat een nieuw btw-boetebeleid introduceert. Dit beleid houdt in dat bij goede trouw van de belastingplichtige voor een eerste inbreuk geen boete moet worden opgelegd. Voor inbreuken op de GKS-reglementering werd de toepassing van het nieuwe boetebeleid echter uitdrukkelijk uitgesloten. Het principe van goede trouw kan hier dus nooit worden ingeroepen, zodat inbreuken vanaf de eerste overtreding altijd moeten worden beboet.

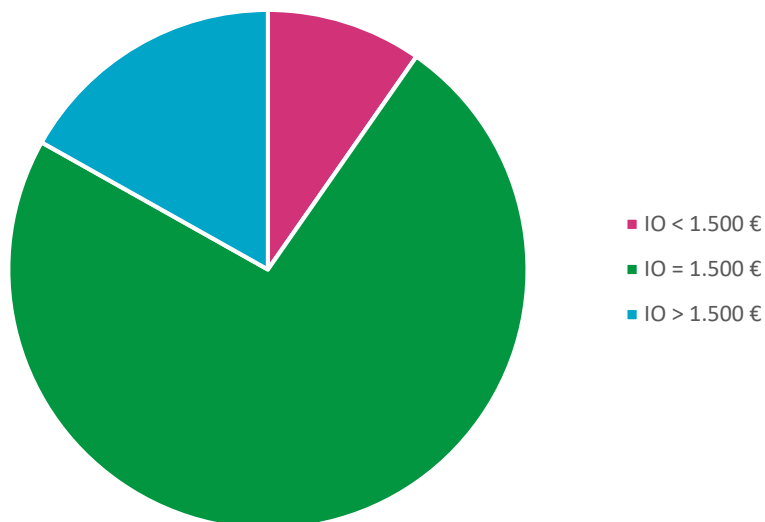
Het Rekenhof ging tot slot ook na of het opgelegde boetebedrag overeenkomt met de wettelijke minima voor GKS-inbreuken zoals vastgelegd in het koninklijk besluit nr. 44. De volgende grafiek geeft een overzicht van alle IO's waarvan de feedbackvragen wezen op het bestaan van een inbreuk van categorie A (met uitzondering van een tweede kassa)<sup>48</sup>. Aangezien het IO een geglobaliseerd bedrag aan opgelegde boetes omvat, is het echter niet altijd mogelijk de boete voor een GKS-inbreuk te scheiden van andere fiscale inbreuken.

In het merendeel van de gevallen (73 %) werd de – bij een eerste overtreding - wettelijk bepaalde boete van 1.500 euro effectief opgelegd. Bij 17 % van de IO's bedroeg het boetebedrag meer dan 1.500 euro, wat wellicht wijst op recidive of het samengaan van meerdere inbreuken. In 10 % van de IO's lag het boetebedrag echter lager dan 1.500 euro, wat in strijd is met het koninklijk besluit nr. 44. Een detailonderzoek door het Rekenhof toonde ook aan dat een inbreuk van categorie A soms beboet werd als een inbreuk van categorie B, wat resulteerde in een lager boetebedrag. Het Rekenhof heeft bovendien vastgesteld dat er bij het opleggen van een "lager" boetebedrag weinig of geen interne controle plaatsvindt. In tegenstelling tot een (al dan niet gedeeltelijke) weigering, moet hier geen motivering voor worden gegeven en kan het NCO hiertegen ook niet in beroep gaan.

<sup>47</sup> AAFisc, Instructie 2018/1/41 over administratieve richtlijnen voor de toepassing van de proportionele en niet-proportionele Btw-geldboeten.

<sup>48</sup> In totaal werden 1.145 IO's geselecteerd. 929 IO's zijn afkomstig van de actie installatie van het GKS over de controlejaren 2016 en 2017 (drempel 25.000 euro overschreden en geen GKS) en 216 IO's van de actie correct gebruik voor het controlejaar 2017 (selectie op basis van het niet-actief zijn van het GKS).

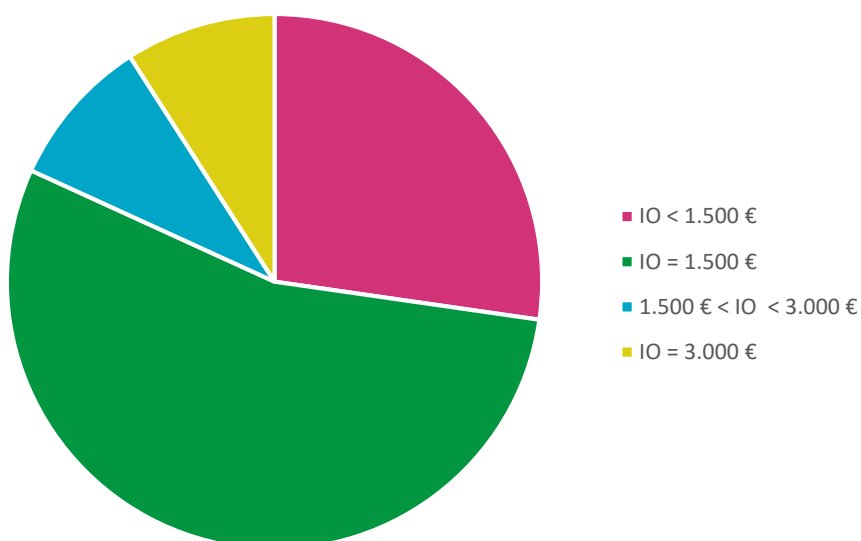
**Grafiek 8** – Analyse invorderingsorders voor inbreuken categorie A (m.u.v. een tweede kassa)



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de centrale NCO-directie op 25 april 2018

Het Rekenhof stelde ook vast dat de aanwezigheid van een tweede kassa slechts in 9 % van de gevallen bestraft werd met een geldboete van 3.000 euro door artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 44 (“intentie van belastingontduiking”) toe te passen (zie punt 2.1.3). In het merendeel van de gevallen (55 %) bedroeg het boetebedrag 1.500 euro. In 27 % van de gevallen lag het boetebedrag zelfs lager dan 1.500 euro. Bij de overige 9 % van de gevallen lag het boetebedrag tussen de 1.500 euro en 3.000 euro (wat wellicht verklaard kan worden door het samengaan van meerdere inbreuken).

**Grafiek 9** – Analyse invorderingsorders tweede kassa



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de centrale NCO-directie op 25 april 2018

### 3.5.2 Correcte toepassing recidivegraad

Om hardleerse overtreders alsnog aan te zetten hun GKS-verplichtingen correct na te komen, heeft de wetgever hogere boetes vastgelegd naargelang het om een tweede dan wel een volgende overtreding gaat. Om redenen van behoorlijk bestuur en om de belastingplichtige alsnog de tijd te geven zich in orde te stellen, hanteert de administratie in principe een wachtermijn van drie maanden (eerste overtreding), respectievelijk één maand (tweede overtreding of meer) na betekening van het pv met boete aan de betrokken belastingplichtige. Wanneer deze wachtermijn verstreken is, en bij latere controle van de belastingplichtige dezelfde overtreding binnen een periode van vier jaar opnieuw wordt vastgesteld, zal de rangorde dus toenemen.

Er zijn in de praktijk twee grote categorieën van "recidivisten": enerzijds de ondernemingen zonder GKS of met een tweede kassa en anderzijds degenen die het GKS niet correct gebruiken. Voor beide categorieën moet de recidive dus nauwgezet worden bijgehouden. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de rangorde van de overtreding niet of onnauwkeurig wordt bijgehouden door de KMO-beheerscentra. De opvolging van de rangorde is niet opgenomen in de applicatie "Voorstel toepassing boete". Dit betekent dat men naar de vorige IO's moet kijken of andere mogelijke administratieve sporen (databank Doctran<sup>49</sup>, controleverslagen,...) moet raadplegen. Dit is vrij omslachtig en kan tot fouten leiden. Zo bevat het IO een geglobaliseerd bedrag aan boetes, waarbij het niet altijd mogelijk is de boete voor een GKS-inbreuk af te zonderen. Bovendien worden de boetes momenteel per onderneming(snummer) gebundeld, terwijl de recidive per inrichting geldt. Om de boetes en recidive per inrichting administratief op te volgen, zou gebruik kunnen worden gemaakt van het vestigingseenheidsnummer (zie eerder, punt 2.3). Het Rekenhof stelde vast dat het pv van vaststelling naast het ondernemingsnummer steeds het nummer van de vestigingseenheid bevat, maar dit laatste momenteel niet gebruikt wordt binnen de administratieve toepassingen (o.a. STIR-Opsporingen).

Het Rekenhof beveelt dan ook aan een geautomatiseerde toepassing te creëren die per inrichting en per categorie van overtreding de opgelegde boetes en ook de rangorde bijhoudt. Daartoe zou de oprichting van een centraal register van de administratieve boetes kunnen worden overwogen. Idealiter zou daarvoor elk pv van vaststelling van een overtreding een uniek identificatienummer dragen.

Voorts ontbreekt een systematische kennisgeving van de KMO-beheerscentra aan het NCO dat de boete is opgelegd, zodat een nieuwe controle (na verstrijking van de wachtermijn) momenteel geen automatisme is, maar grotendeels afhankelijk is van eventueel lokaal initiatief. Wat betreft de controles op de installatie van het GKS vindt sinds 2018 wel een selectie plaats van de recidivisten op basis van de ingevulde feedbackvragen (zie punt 3.3.1). Het Rekenhof raadt echter aan de selectie en controle van recidivisten meer af te stemmen op basis van de effectief opgelegde boetes.

---

<sup>49</sup> Dit is de toepassing waarin alle digitale documenten uit een fiscaal dossier worden opgeslagen.

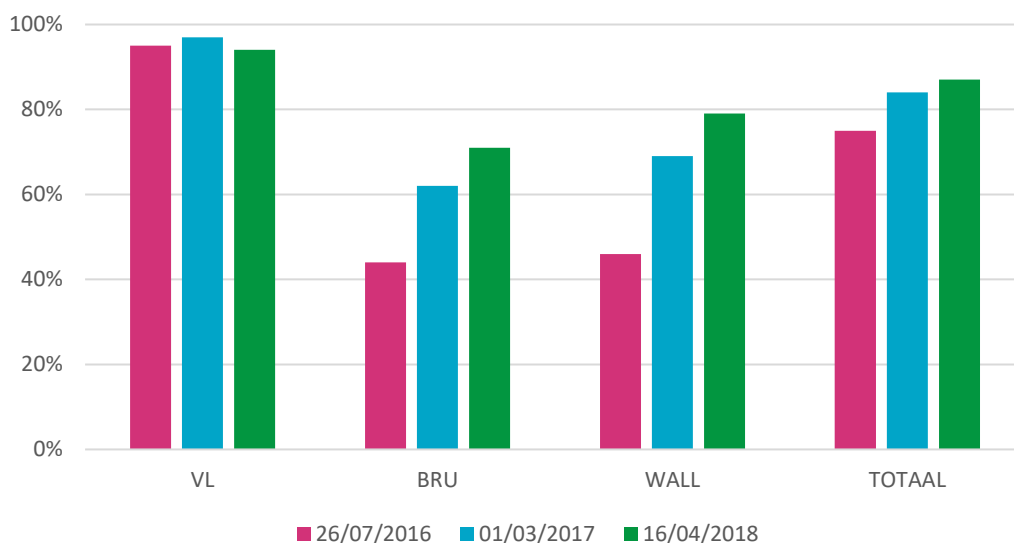
## 3.6 Resultaten controles

### 3.6.1 Impact naleving GKS-verplichtingen

De controles hebben tot doel de naleving door de horecaondernemingen van de GKS-verplichtingen – zowel het houden van een GKS, als het correcte gebruik ervan - te verbeteren.

Om het effect van de controles te meten heeft het Rekenhof de installatiepercentages vergeleken op verschillende referentietijdstippen, met name onmiddellijk na de introductie van het GKS en telkens na de jaarlijkse actualisatie van de theoretische doelgroep (om het effect van nieuwkomers en faillissementen zoveel mogelijk te neutraliseren)<sup>50</sup>. Globaal genomen steeg het installatiepercentage van 75 % in 2016 tot 84 % in 2017 en 87 % in 2018 (zie de volgende grafiek). In het Vlaamse Gewest bleef het percentage ondernemingen met GKS vrij stabiel rond 94 à 97 %. Hoewel de installatiepercentages in Brussel en Wallonië lager liggen dan in Vlaanderen, groeien de cijfers wel naar elkaar toe. Zo steeg het percentage ondernemingen met GKS in Brussel van 44 % in 2016 tot 62 % in 2017 en 71 % in 2018. Eenzelfde evolutie is waar te nemen in het Waalse Gewest waar het installatiepercentage steeg van 46 % in 2016 tot 69 % in 2017 en 79 % in 2018.

**Grafiek 10** – Evolutie installatiepercentages



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

Hoewel het Rekenhof het positieve effect van de uitgevoerde controles niet in vraag stelt, moeten bovenstaande evoluties en installatiepercentages met de nodige voorzichtigheid worden geïnterpreteerd. Het verwijst naar zijn eerdere opmerkingen over de reconstructie van de theoretische doelgroep (zie punt 3.2). Daarbij werd opgemerkt dat er niet altijd sprake is van een één-op-één-relatie met de theoretische doelgroep (o.m. door de wettelijke uitzondering voor hotels of omdat ondernemingen over meerdere inrichtingen beschikken). Enerzijds is bij de controles van de ondernemingen uit de theoretische doelgroep die niet over een GKS beschikken (zie punt 3.3.1) gebleken dat gemiddeld 25 tot 30 % ervan toch

<sup>50</sup> Zo bedroeg de theoretische doelgroep op datum van 16 april 2018 25.103 ondernemingen ten opzichte van 21.701 ondernemingen op 1 maart 2017 en 17.378 ondernemingen op 26 juli 2016.

niet onder de GKS-verplichting valt. Anderzijds wordt bij de samenstelling van de theoretische doelgroep geen rekening gehouden met de ondernemingen die geen of een onjuiste (btw)aangifte indienen.

Bovendien is er ook een groep ondernemingen die het GKS vrijwillig gebruikt om van bepaalde sociale voordelen te genieten (doelgroepvermindering werkgeversbijdragen RSZ). Deze ondernemingen doen de installatiepercentages onterecht toenemen omdat ze niet in de theoretische doelgroep zitten maar toch worden meegeteld in deze percentages. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de fiscus niet over concrete cijfers beschikt over het aantal inrichtingen die het GKS vrijwillig gebruiken.

### 3.6.2 Ingevorderde boetes

De FOD Financiën kon het totale bedrag van de ingevorderde boetes voor inbreuken op de GKS-regelgeving niet met zekerheid vaststellen. Hij haalt hiervoor verschillende redenen aan. Zo zijn niet alle opgelegde boetes in het kader van een GKS-actie afkomstig van een GKS-inbreuk. Een voorbeeld hiervan is een boete voor de toepassing van een verkeerd btw-tarief. Bovendien bevat het IO een geglobaliseerd bedrag aan opgelegde boetes. Indien het IO dus betrekking heeft op meerdere inbreuken, kan het hier zowel om GKS-gerelateerde inbreuken als niet-GKS-gerelateerde inbreuken gaan. Tot slot heeft het Rekenhof vastgesteld dat in de beginfase de link tussen de boeteaanvraag en het IO in veel gevallen ontbrak, waardoor de boete niet gelinkt kan worden aan een GKS-inbreuk.

Het totaalbedrag aan ingevorderde boetes als gevolg van alle controleacties in de GKS-sfeer bedroeg op 19 november 2018 4.691.440 euro. Daarbij merkt het Rekenhof op dat enerzijds het totaalbedrag van GKS-boetes lager moet liggen, aangezien er wellicht andere inbreuken mee zijn opgeteld. Anderzijds moet het bedrag verhoogd worden als gevolg van de niet-gekoppelde IO's.

Er zijn geen gegevens of statistieken beschikbaar over het aantal ingediende bezwaarschriften tegen een GKS-boete. Zo worden de bezwaarschriften op het niveau van de buitendiensten niet centraal bijgehouden. Het Rekenhof merkt op dat bezwaarschriften op basis van het "genaderecht" altijd moeten worden afgewezen als gevolg van de uitdrukkelijke uitsluiting van GKS-inbreuken van het nieuwe boetebeleid zoals vastgelegd door de instructie van 13 juni 2018 (zie eerder, punt 3.5.1).

Het Rekenhof beveelt de fiscale administratie dan ook aan een globaal overzicht bij te houden van de opgelegde boetes voor de verschillende categorieën van GKS-inbreuken.

### 3.7 Informatie-uitwisseling en samenwerking met de sociale-inspectiediensten

De samenwerking tussen de fiscale en de sociale-inspectiediensten is veeleer beperkt. De FOD Financiën stuurt dagelijks wel een lijst van actieve GKS door naar de RSZ in het kader van de sociale “doelgroepvermindering”<sup>51</sup>. Er wordt daarentegen niet structureel informatie uitgewisseld over uitgevoerde fiscale controles, behalve wanneer er (zware) sociale fraude wordt vastgesteld. Wanneer een fiscale opsporingsagent zwart werk vaststelt, moet echter steeds een melding 281DS worden gedaan, wat door het diensthoofd moet worden gecontroleerd<sup>52</sup>.

Bij de uitvoering van de centraal gestuurde acties op het correcte gebruik van het GKS vindt in principe geen controle plaats van het aanwezige personeel<sup>53</sup>. Enkel in het kader van speciale opsporingsacties, zoals de acties “rappel” of “tarief” georganiseerd door TACM, vindt er een diepgaandere controle plaats door de fiscale opsporingsagenten, waarbij specifiek gecontroleerd wordt op personeel dat niet geregistreerd is bij de RSZ. De fiscale opsporingsagenten beschikken in tegenstelling tot de sociale-inspectiediensten niet over politionele bevoegdheid, waardoor ze bv. de identiteitskaart niet mogen opvragen bij hun controle.

De sociale controles worden niet aangestuurd door de FOD Financiën, maar er worden soms wel gezamenlijke protocolacties georganiseerd door arrondissementale inspectiecellen. Aangezien de controleacties in de horecasector erg arbeidsintensief kunnen zijn en vaak ook in het weekend plaatsvinden, is er niet altijd genoeg capaciteit beschikbaar bij de fiscale inspectiediensten voor dergelijke acties.

Het Rekenhof merkt hier ook op dat het GKS geen verplichte aanwezigheidsregistratie van personeel omvat (tenzij de horeca-uitbater gebruik wil maken van de “doelgroepvermindering”). Via een speciale audittool zijn de omzetcijfers van de witte kassa wel leesbaar voor de sociale-inspectiediensten (in tegenstelling tot andere versleutelde gegevens die enkel toegankelijk zijn voor de fiscale inspectie).

In overeenstemming met het charter gesloten tussen de sociale-inspectiediensten en de horecasector spitst de RSZ zijn controles vooral toe op horecawerkgevers zonder witte kassa<sup>54</sup>. Vooral de ondernemingen die zich nog niet of laatsttijdig hebben geregistreerd voor het GKS hebben volgens dat charter een verhoogd risico op controle. Het Rekenhof merkt daarbij op dat de RSZ momenteel geen informatie doorkrijgt van de fiscus over de ondernemingen behorende tot de theoretische doelgroep, die (nog) niet over een witte kassa beschikken, maar enkel een (dagelijkse) lijst van horecAZaken met GKS. Het Rekenhof stelde bovendien vast dat positieve fiscale controles bij inrichtingen die wel een kassa hebben maar ze niet (correct) gebruiken, niet automatisch worden meegedeeld aan de RSZ, hoewel dit nuttige informatie kan vormen voor de risicoanalyse en het controlebeleid op sociaal vlak.

<sup>51</sup> Deze informatie is nodig om de doelgroepvermindering voor de vaste werknemers in de horeca toe te kennen.

<sup>52</sup> De teamchefs hebben overigens ook toegang tot DOLSYS (systeem voor wie bij de sociale zekerheid is ingeschreven).

<sup>53</sup> Deze controles omvatten voornamelijk een standaardtest of het GKS actief is, wat gebeurt door een ticket af te drukken en de controlegegevens te checken.

<sup>54</sup> Net zoals het fiscaal horecacherter werd het sociaal luik niet ondertekend door de verschillende regionale horecafederaties.



Uit interviews is gebleken dat de RSZ vragende partij is om structureel informatie te krijgen van de fiscale administratie. In geval van fiscale fraude is er immers vaak ook sprake van sociale fraude. Via een structurele samenwerking kan de RSZ baat hebben bij informatie van de fiscus. Voorlopig ontbreekt een wettelijke omkadering om aan *datamining* te kunnen doen met de gegevens waarover de fiscus beschikt.



## Hoofdstuk 4

# Effectiviteit van het GKS in de strijd tegen de fiscale fraude

In dit hoofdstuk onderzoekt het Rekenhof of het GKS een positief effect heeft op de bestrijding van de fiscale fraude in de horecasector. Daarbij wordt in de eerste plaats gekeken naar de technologische waarborgen van het systeem. Daarnaast gaat het na of de fiscale administratie de effecten van het GKS op het vlak van fiscale fraude en belastingontvangsten afdoende opvolgt en daartoe over betrouwbare en adequate technische meetinstrumenten beschikt.

### 4.1 Technologische waarborgen

Technisch omvat het GKS-concept naast het eigenlijke kassasysteem een controlemodule bestaande uit de fiscale datamodule (FDM, algemeen bekend als *black box*) en een smartcard of *vat signing card* (VSC). Het is ook mogelijk dat er verschillende kassa's op één FDM (met VSC) zijn aangesloten.

Kenmerkend aan het GKS is dat, in tegenstelling tot gewone kassa's, de authenticiteit van de ingebrachte gegevens met behulp van de controlemodule kan worden nagegaan. Daarnaast werden verschillende waarborgen ingebouwd, zowel wat betreft de certificatie, de registratie als de concrete werking van het GKS. Ook het btw-kasticket moet aan bepaalde vereisten voldoen.

#### 4.1.1 Certificatie en registratie

De afdeling GKS van de AAFisc moet zowel het kassasysteem als de FDM certificeren voordat de producent of de invoerder in België ze op de markt mag brengen<sup>55</sup>. Deze certificatie waarborgt de conformiteit van het GKS met de verschillende wettelijke technische vereisten. Zo wordt o.a. nagegaan of het kassasysteem geen verboden functies bevat, bv. om vastgelegde registraties te verwijderen, te veranderen of toe te voegen. Ook vindt, vooraleer een certificaat wordt toegekend voor een kassa, een tweedelijscontrole plaats door de teamchef van de afdeling GKS. Dit vormt een bijkomende waarborg dat de kassa geen verborgen functies heeft en dus "fraudevrij" kan worden gebruikt.

Ook indien de producent op een gecertificeerde kassa een update wil uitvoeren, moet voorafgaandelijk toestemming worden gevraagd. Bovendien vinden er regelmatig steekproeven of veldtesten plaats om te kijken of de kassa/FDM nog steeds beantwoordt aan alle vereisten. Indien ter plaatse wordt vastgesteld dat een gewijzigde versie van het oorspronkelijk gecertificeerd kassasysteem staat opgesteld, die over mogelijkheden beschikt die bij de certificatie niet werden gedocumenteerd, kan dit na onderzoek leiden tot het intrekken

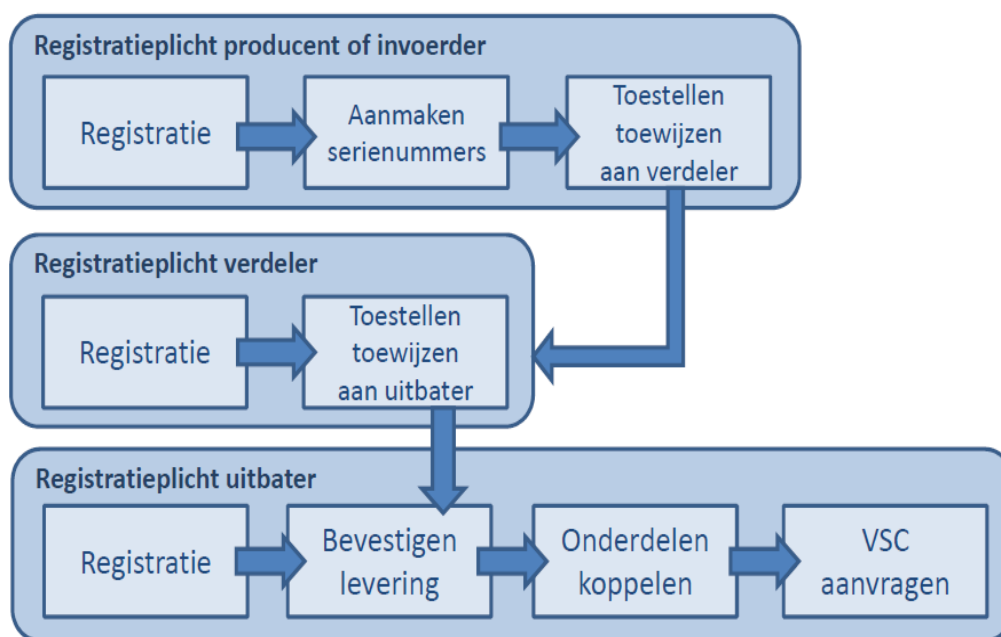
<sup>55</sup> Een overzicht van de gecertificeerde kassasystemen en FDM's is terug te vinden op [www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/gecertificeerde-systemen](http://www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/gecertificeerde-systemen).

van een certificaat. Eind juli 2018 was dit, op één tijdelijke schorsing na, nog niet nodig bevonden.

Daarnaast geldt ook een registratieverplichting in hoofde van de producent of de invoerder (zie tekening 1). Zij moeten de serienummers van alle geleverde kassa's en FDM's evenals de identiteit van hun klanten (verdelers of eindgebruikers) meedelen aan de FOD Financiën via een speciaal daartoe gecreëerde webapplicatie "GKS-Horeca". Een gelijkaardige registratieverplichting geldt voor de verdeler van deze kassa's. Tot slot moet ook de GKS-plichtige uitbater zich registreren via dezelfde webapplicatie met vermelding van de serienummers van de aangekochte kassa en FDM. Deze registratie is nodig om in een volgende fase een VSC te kunnen aanvragen.

Door van de VSC een apart onderdeel te maken, behoudt de overheid overigens de volledige controle over de digitale handtekening. Dit vormt een bijkomende waarborg inzake fraudebestendigheid<sup>56</sup>.

Tekening 1 – Registratieverplichting



Bron: AAFisc - Afdeling GKS van het NCO

Met deze driedelige registratieverplichting ontstaat er een gedeelde verantwoordelijkheid, waarbij de FOD Financiën op elk moment weet wie waar over welke kassa/FDM beschikt en gemakkelijk kan achterhalen wie de producent of de verdeler ervan was. De administratie gebruikt deze applicatie ook voor de selectie van haar controles.

Het GKS-team van het NCO blijft bovendien technologische evoluties in de GKS-sfeer verder opvolgen o.a. door deelname aan Europese en internationale werkgroepen en het uit-

<sup>56</sup> In tegenstelling tot Zweden waar het handtekeningencertificaat reeds in de *black box* zelf zit, kan in het Belgische systeem geen enkele producent of leverancier van kassa's/FDM's weten welk handtekeningencertificaat wordt gebruikt (wat de kans op eventuele softwaremanipulaties zou verkleinen).

wisselen van ervaringen met de bevoegde fiscale administraties van diverse andere landen waar gelijkaardige kassatechnologieën werden ingevoerd.

#### 4.1.2 Dubbele handtekening

Het concept van het GKS beveiligt de gegevens in de kassa vanaf het ogenblik dat ze ingebracht worden door middel van een uniek handtekeningscertificaat op de VSC. In principe kan dus niets meer op de kassa gewist worden zonder dat er een spoor achterblijft.

Onderstaande tekening illustreert de werking van het GKS. Alles wat ingetikt wordt in de kassa, inclusief correcties in de bestelling, wordt gestuurd naar de FDM. Deze gegevens worden vervolgens doorgestuurd naar de VSC, die de gegevens op zijn beurt terugstuurt naar de FDM, nadat de interne tellers zijn bijgewerkt en een dubbele handtekening is geplaatst (zowel voor de authenticiteit van de gegevens zelf als voor de update van de interne tellers). Pas nadat alle fiscaal relevante data en controlegegevens bewaard zijn in (een beveiligd geheugen van) de FDM, worden deze teruggestuurd naar de kassa en kunnen deze worden afgedrukt op het GKS-ticket.

Tekening 2 – Werking GKS



Bron: AAFisc - Afdeling GKS van het NCO

Doordat de FDM en VSC onafhankelijk van elkaar werken, is fraude in principe uitgesloten. Zelfs indien men de gegevens van de FDM zou kunnen aanpassen, resulteert dit in een niet corresponderende handtekening, die gemakkelijk door de fiscus kan worden gedetecteerd.

Hoewel het technisch concept van het GKS in principe sluitend is, stelt het Rekenhof vast dat in de praktijk fraude als gevolg van het niet-ingeven van transacties mogelijk blijft (voor zover de klant niet expliciet om zijn kasticket vraagt). Indien gebruik wordt gemaakt van de functionaliteit “tafelbeheer” verkleint dit risico wel, doordat al voor de afronding van de transactie gegevens van de bestelling bewaard blijven op de FDM. Indien de transactie achteraf niet wordt afgerond, blijft hier altijd een spoor van achter. Anomalieën kunnen op die manier dus sneller gedetecteerd worden. Deze functionaliteit is echter niet wettelijk verplicht. In het geval de uitbater daarvan geen gebruik maakt, gebeurt de registratie in het GKS pas op het ogenblik dat de klant de rekening vraagt.

Om fraude door het niet-ingeven van transacties te vermijden, raadt ook de OESO<sup>57</sup> aan het bewustzijn van de klant te verhogen. Zo zou deze laatste een horecazaak niet mogen verlaten zonder GKS-ticket (of btw-ontvangstbewijs<sup>58</sup>). Hierbij kan worden gedacht aan een vermelding op de GKS-tickets of een verplichte sticker bij de uitgang. Sommige landen (Portugal, Kroatië, ...) moedigen klanten ook aan door een loterij of puntensysteem waarmee zij een (geld)prijs kunnen winnen, te verbinden aan de GKS-tickets. Ook sensibiliseringscampagnes in de media kunnen het bewustzijn bij de consument zeker verbeteren.

Het Rekenhof merkt bovendien op dat het op deze manier omzeilen van de witte kassa in de praktijk veelal voorkomt bij cashbetalingen. Door het promoten van elektronische betalingen wordt fraude door het niet-intikken van transacties gemakkelijker detecteerbaar (met name door de bedragen van de elektronische betalingen te vergelijken met de bedragen in het GKS).

#### 4.1.3 Btw-kasticket

Om de controle en herkenbaarheid te vergemakkelijken, moet het GKS-kasticket steeds een aantal verplichte vermeldingen bevatten (zie tekening 3)<sup>59</sup>. De belangrijkste rubrieken hierbij zijn:

1. benaming “btw-kasticket”;
2. identificatie van de belastingplichtige;
3. geregistreerde transacties;
4. totaal bedrag van het ticket inclusief btw;
5. verplichte tabel met belastbare grondslag;
6. verschillende controlegegevens aangemaakt en doorgestuurd door de controlemodule: verplichte ondertekening van VSC, uniek ticketnummer, identificatie kassa en kassa-algoritme enz.

<sup>57</sup> OESO, *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, 2017, p. 16.

<sup>58</sup> Wanneer de 25.000 euro drempel aan restaurant- en cateringdiensten niet wordt overschreden, is de betrokken horecaonderneming weliswaar niet verplicht een witte kassa te gebruiken en een GKS-tickets uit te reiken, maar moet zij wel nog btw-ontvangstbewijzen of zgn. “btw-bonnetjes” uitreiken voor het verschaffen van maaltijden en bijhorende dranken.

<sup>59</sup> KB van 30 december 2009, art. 2, punt 4.

Op de titel na, kan de plaats waar deze gegevens op het ticket terug te vinden zijn, soms verschillen per gebruikt kassasysteem.

Tekening 3 – Voorbeeld GKS-kasticket

Wat staat op het BTW kasticket (events NS en NR)

Identificatie Belastingplichtige

Benaming BTW-KASTICKET of BTW-KASTICKET REFUND

Geregistreerde handelingen (PLU)

Verplichte tabel met maatstaf v. heffing

Totaal ticketbedrag inclusief BTW

- PLU HASH berekening
- Identificatie kasregister
- Identificatie terminal
- Transactiegegevens en tijdstip
- Gegevens van de ober
- Controlegegevens FDM met tijdstip
- Unieke ticketnr + event **NS** of **NR**
- Verplichte VSC handtekening (40 kar.)
- Identificatie FDM

Bron: AAFisc - Afdeling GKS van het NCO

De consument kan bovendien het btw-kasticket gemakkelijk onderscheiden van andere papieren afdrucken van het GKS die geen btw-kasticket zijn (bv. pro forma tickets, bestelbonnen, keukentickets, bartickets, rapporten, tussenrekeningen, ...), doordat in het GKS onderaan het ticket automatisch het volgende bericht wordt afgedrukt: "DIT IS GEEN GELDIG BTW-KASTICKET". Het pro forma ticket moet in principe steeds gevolgd worden door een definitief btw-kasticket, dat alle verplichte vermeldingen bevat.

Daarnaast is het wettelijk verboden voor de kassagebruiker om een kopieticket af te drukken. Het is daarentegen wel mogelijk een “vereenvoudigd btw-kasticket” af te drukken voor de klant, maar enkel nadat een normaal btw-kasticket werd aangemaakt.

Door het unieke karakter van de controlegegevens zijn vervalsingen steeds detecteerbaar. Om de controle op de echtheid van de handtekening te vergemakkelijken, bestaan in andere landen (bv. Kroatië, Oostenrijk, Slovenië en Macedonië) kastickets met een QR-code waarmee de klant de authenticiteit kan nagaan.

## 4.2 Impact op het vlak van fiscale fraudebestrijding

Het GKS werd ingevoerd om de fiscale (en sociale) fraude te bestrijden en de horecasector te “verwitten”<sup>60</sup>. Met dit nieuwe kassasysteem wordt getracht paal en perk te stellen aan een “populaire” vorm van btw-fraude, de zogenaamde zwarte verkopen. Dit houdt in dat zowel de aankoopssom als de verschuldigde btw volledig of deels in het zwarte circuit verdwijnen en is het makkelijkst voor aankopen die de klant cash betaalde of waarvoor hij geen “btw-bonnetje” ontving.

Het is evident dat de hoger beschreven fraude de inkomsten van de Staat op twee gebieden vermindert:

- enerzijds is er de btw die niet wordt doorgestort;
- anderzijds ligt de inkomstenbelasting lager, omdat er minder omzet wordt aangegeven.

De fiscale fraude kan bovendien aanleiding geven tot andere vormen van fraude of zwartwerk (bv. verminderde RSZ-bijdragen, verlies aan bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen van werknemers enz.). Het GKS moet er dan ook voor zorgen dat alle inkomsten van de horeca-uitbating officieel zijn (wat ook zwarte uitgaven of zwartwerk onmogelijk moet maken).

Een goede graadmeter om de impact van de witte kassa op de fiscale fraude te meten, vormt de omzet. Doordat dankzij het GKS de zwarte omzet “wit” wordt, moet de aangegeven omzet normaliter sneller stijgen dan wat als een “normale” groei beschouwd kan worden. Een andere piste om de zgn. verwitting te monitoren, zijn de opbrengsten uit de omzetcontroles. Indien er minder fiscale fraude is, moeten deze controles bij een ongewijzigde controleaanpak geringere opbrengsten genereren. Doordat de omzetcontroles op basis van het GKS pas ten vroegste in 2019 kunnen worden aangevat, is het op dit moment niet mogelijk hierover al een uitspraak te doen.

Andere alternatieve bronnen zijn de RSZ-tewerkstelling of controles op zwartwerk, aangezien fiscale fraude en sociale fraude in de horecasector nauw met mekaar verweven zijn. In een andere audit van het Rekenhof over de begeleidende sociale maatregelen (het Horecaplan) bij het GKS<sup>61</sup>, is echter vastgesteld dat de RSZ geen cijfers bijhoudt over het percen-

<sup>60</sup> Parl. St. Kamer, 4 december 2015, DOC 54 1428/022, *Algemene beleidsnota, Deel Fiscale fraude van de minister van Financiën*, p. 12-13.

<sup>61</sup> Rekenhof, *Impact Horecaplan 2015 – Flexi-jobs, gelegenheidswerk en bruto-netto-overuren*, Verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2019, 88 p., [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).



tage positieve controles bij horecazaken met en zonder GKS. Bovendien heeft de RSZ zijn controles voornamelijk toegespitst op horecazaken zonder een GKS (zie punt 3.7), zodat er op basis van deze piste niet kan worden geoordeeld over de mogelijke impact van het GKS.

#### 4.2.1 Impact op de omzet

Een voorafgaande opmerking betreft de onmogelijkheid om de omvang van de “zwarte” omzet te berekenen. Op basis van ramingen van het Instituut voor de Nationale Rekeningen (INR) kan worden aangenomen dat vóór de introductie van de witte kassa alle Belgische horeca-uitbaters samen ca. 15 procent van hun omzet niet aangaven<sup>62</sup>. Er zijn geen ramingen beschikbaar na introductie van de witte kassa in 2016. Aangezien de omvang van de “zwarte” omzet niet exact kan worden gemeten, moet de impact van het GKS op de fiscale fraude worden geraamd aan de hand van de stijging van de geregistreerde omzet.

Zoals aangegeven in punt 3.1 is het GKS niet onmiddellijk ingevoerd na de aankondiging ervan. Dit heeft mogelijk voor een anticipatie-effect gezorgd bij de betrokken horeca-uitbaters. Om te vermijden dat bij de effectieve start van het GKS de “witte” omzetten zouden exploderen, moet bijgevolg rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat er al vanaf de aankondiging een gestage “verwitting” heeft plaatsgevonden. Uit grafiek 1 bleek bovendien dat niet alle ondernemingen het GKS op hetzelfde moment hebben geïnstalleerd, waardoor het effect van het GKS niet op één tijdstip kan worden afgemeten.

Om een inzicht te krijgen in de omzetevolutie van de horeca heeft het Rekenhof een macro-economische trendanalyse gemaakt van de laatste tien jaar (2007-2017). De cijfers zijn afkomstig van de FOD Economie en Guidea<sup>63</sup> en zijn gebaseerd op de omzet uit de btw-aangiften<sup>64</sup>. Er kon geen onderscheid worden gemaakt tussen horecazaken met en zonder GKS. De indeling per bedrijfstak gebeurt op basis van de NACEBEL-code<sup>65</sup> die overeenstemt met de economische hoofdactiviteit<sup>66</sup>. Voor de privésector werd de omzet van alle economische sectoren opgeteld met uitzondering van de horeca.

<sup>62</sup> Het INR maakte zijn raming door eerst op basis van de jaarrekeningen en btw-aangiften van de Belgische horecazaken te berekenen hoeveel zij verkochten en die gegevens nadien te vergelijken met consumentenonderzoeken waarin gepeild werd naar wat klanten uitgeven in de horeca.

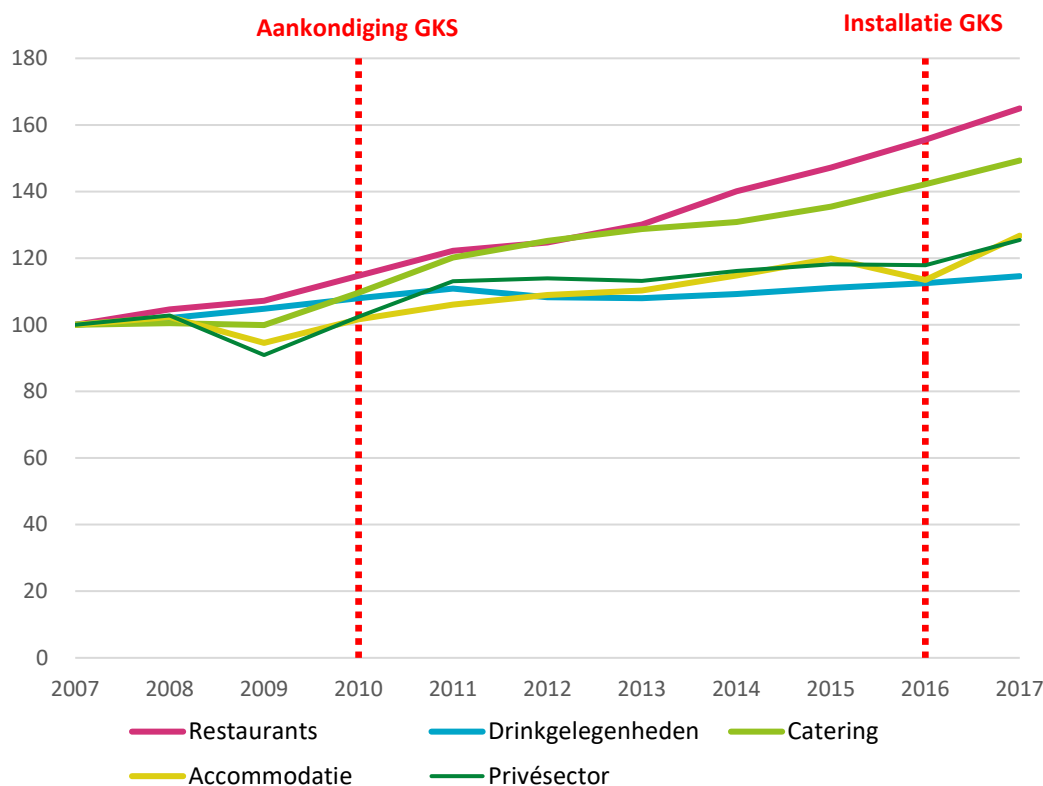
<sup>63</sup> Studiecentrum voor en over de horecasector, opgericht in 2004 door de sociale partners van de sector ([www.guidea.be](http://www.guidea.be)).

<sup>64</sup> Door laattijdige en/of afwijkende btw-aangiften moeten de gegevens van de laatste twee jaar als voorlopig worden beschouwd en kunnen ze herzien worden.

<sup>65</sup> Sinds 2008 is een nieuwe NACE-indeling in voege die beter aansluit bij de economische realiteit. Volgens de nieuwe NACEBEL-nomenclatuur van 2008 valt de horeca onder sectie I “verschaffen van accommodatie en maaltijden”, bestaande uit de codes 55 (accommodaties) en 56 (eet- en drinkgelegenheden).

<sup>66</sup> Ingeval van meerdere activiteiten (bv. hotel en restaurant) wordt de hoofdactiviteit bepaald volgens de overeenkomstige toegevoegde waarde voor elke activiteit.

Grafiek 11 – Omzetstijging per deelsector van de horeca en de privésector (index 2007 = 100)<sup>67</sup>



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Economie, Statbel en Guidea

Bovenstaande grafiek geeft de stijging van de omzet weer voor de vier grote deelsectoren van de horeca en de privésector, uitgedrukt met een index, waarbij 2007 is gelijkgesteld aan 100. De grafiek toont aan dat in de periode tussen de aankondiging en de installatie van het GKS het verschil in omzetstijging tussen de restaurants en cateringondernemingen en de andere economische sectoren stelselmatig groter is geworden, wat het zgn. anticipatie-effect lijkt te bevestigen. In vergelijking met de totale economie (zonder de horeca) is de omzet bij restaurants en cateringondernemingen sinds 2010 respectievelijk met 21 en 13 procentpunt meer toegenomen. Tezelfdertijd is de omzetstijging in hoofde van de drinkgelegenheden en hotels, sectoren waar het GKS meestal niet verplicht is<sup>68</sup>, beduidend lager dan de sectoren mét GKS<sup>69</sup>.

De mate waarin deze hogere stijging in omzet bij restaurants en cateringondernemingen enkel het gevolg is van de aankondiging of de installatie van het GKS kan echter niet met zekerheid worden vastgesteld. Zo zijn er nog tal van andere factoren, zoals bedrijfsspecifieke kenmerken of andere maatregelen en externe gebeurtenissen (bv. de btw-verlaging in 2010, de terreuraanslagen in 2016, maar ook prijsstijgingen, de impact van het weer op bv. de kusthoreca, ...) die de omzet kunnen beïnvloeden.

<sup>67</sup> Absolute cijfers zijn vergelijkbaar in de tijd en over de sectoren, omdat ze over de hele periode en voor alle sectoren werden berekend op dezelfde manier (zelfde classificaties en één basisjaar).

<sup>68</sup> Drinkgelegenheden verrichten meestal geen of beperkte restaurant- en cateringdiensten, waardoor zij meestal onder de omzeldrempel van 25.000 euro blijven. Voor hotels geldt in veel gevallen een wettelijke uitzondering.

<sup>69</sup> Zo bedraagt over de periode 2010-2017 de omzetstijging bij drinkgelegenheden en de hotelsector 6 % en 25 % ten opzichte van 43 % en 35 % in hoofde van de restaurants en cateringondernemingen.

Om de impact van het GKS enigszins af te zonderen van andere factoren die een impact op de omzet kunnen hebben, is een nadere analyse van de doelgroep van GKS-plichtigen noodzakelijk. Enerzijds overschrijden niet alle horeca-uitbaters de GKS-drempel en anderzijds is de GKS-plicht ruimer dan de NACE-horeca-activiteit (zie punt 2.1 en bijlage 1). De FOD Financiën beschikt echter niet over betrouwbare cijfers van de omzetstijgingen bij deze doelgroep. De omzetcijfers zijn immers gebaseerd op de btw-aangiften van de gehele onderneming, terwijl de GKS-plicht per inrichting geldt. Aangezien het niet mogelijk is de omzet van de GKS-plichtige inrichtingen te isoleren, gaat het dus om een overschatting (bv. de gehele omzet van winkels met een cafetaria wordt in de berekening opgenomen). Bovendien moet ook rekening worden gehouden met het risico dat horecaondernemingen van in het begin een deel van hun omzet niet aangeven om buiten de theoretische doelgroep te vallen (zie punt 3.2).

#### 4.2.2 Impact op de fiscale ontvangsten

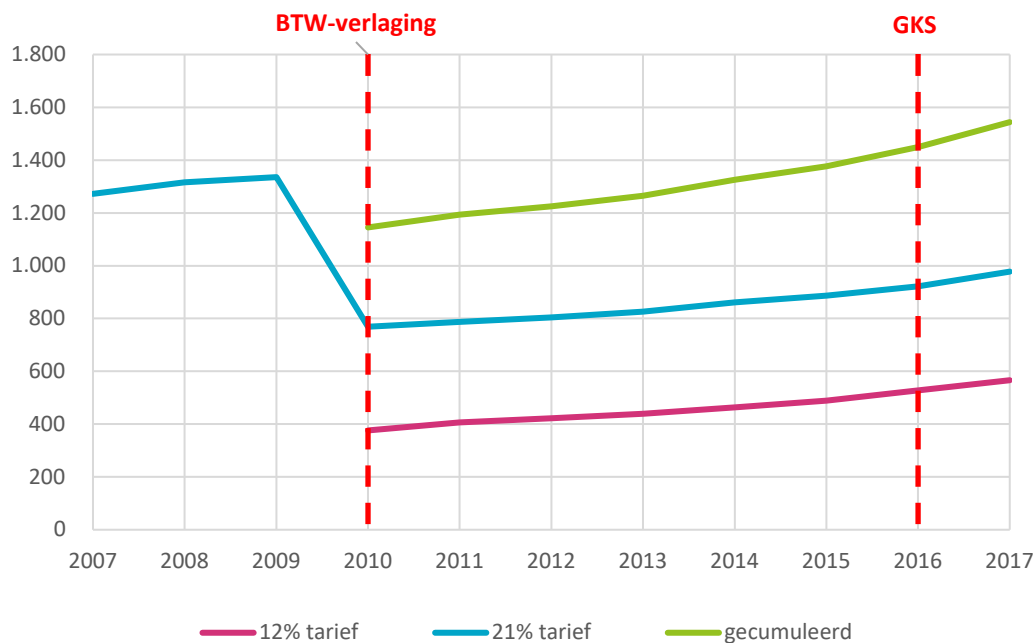
De witte kassa vormde een compensatiemaatregel voor een btw-verlaging van 21 % naar 12 % voor restaurant- en cateringdiensten vanaf 1 januari 2010. Het Rekenhof onderzoekt hierna de impact van deze tariefverlaging op de btw-ontvangsten.

Grafiek 12 maakt een vergelijking van de aangegeven omzetten aan 12 % en 21 % voor alle horecaondernemingen sinds 2007<sup>70</sup>. Hieruit blijkt een gecumuleerd verlies van verschuldigde btw van 190,5 miljoen euro in 2010. De netto-btw-ontvangsten (het verschil tussen de verschuldigde en aftrekbare btw) bedroegen in 2010 uiteindelijk 156, 5 miljoen euro minder dan het jaar voordien. Deze daling was het sterkst bij de restaurants en cateringzaken.

---

<sup>70</sup> Hierbij werd enkel rekening gehouden met de omzet uit de periodieke aangiftes, en niet uit bijzondere aangiftes, rechtzettingen na controles enz.

**Grafiek 12** – Berekening verschuldigde btw op aangegeven omzet aan 12 % en 21 % in de horecasector (in miljoen euro)<sup>71</sup>



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

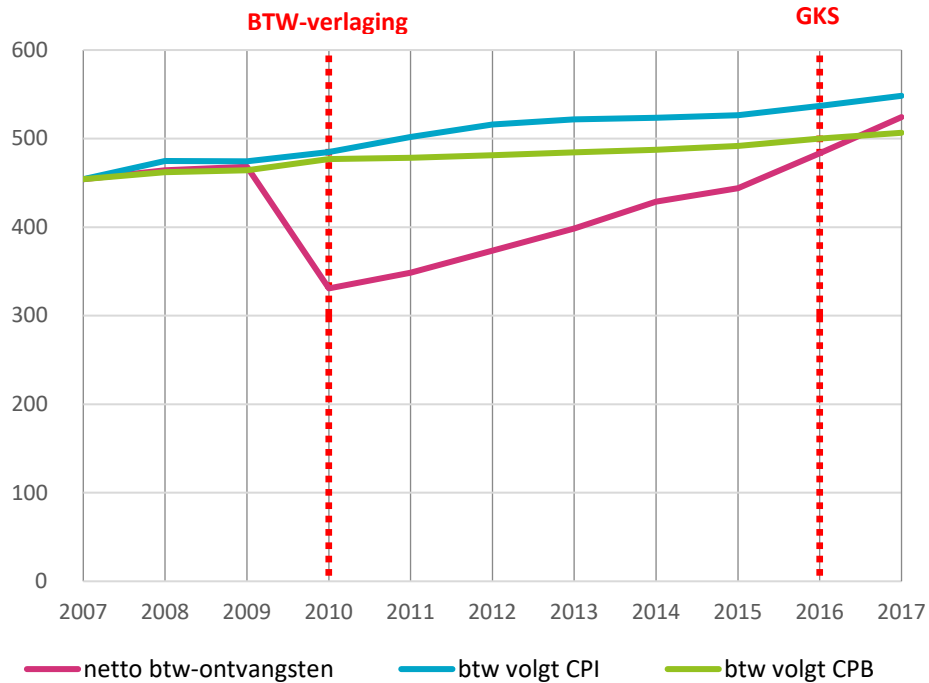
Om de impact van de btw-verlaging en de installatie van het GKS op de btw-ontvangsten beter te benaderen, heeft het Rekenhof een simulatie gemaakt van de netto-btw-ontvangsten aangegeven door restaurants en cateringzaken over de periode 2007 tot 2017, indien deze ontvangsten een “normaal” groeiscenario volgen. Een eerste maatstaf die daarbij gebruikt werd, is de consumentenprijsindex (CPI). In deze hypothese vallen de netto-btw-ontvangsten over tien jaar 840 miljoen euro lager uit dan indien de btw het traject van de CPI had gevolgd. Een tweede maatstaf is de index van consumptieve bestedingen van de particulieren (CPB)<sup>72</sup>. In dat laatste scenario is het verlies aan btw-ontvangsten over tien jaar 568 miljoen euro.

Grafiek 13 toont ook aan dat de installatie van het GKS de kostprijs van de btw-verlaging uiteindelijk gecompenseerd heeft door de meerontvangsten als gevolg van een hogere omzetstijging (zie hiervoor ook grafiek 11).

<sup>71</sup> De vernoemde bedragen houden geen rekening met de aftrekbare btw en zijn dus geen netto-ontvangsten.

<sup>72</sup> De CPB registreert het prijsniveau van de werkelijke consumptieve bestedingen, waardoor het een bredere dekking heeft dan de CPI, dat slechts een vaste korf van goederen gebruikt.

**Grafiek 13** – Vergelijking netto-btw-ontvangsten in hoofde van restaurants en cateringzaken en groei CPI en CPB<sup>73</sup> (in miljoen euro)



Bron: Rekenhof op basis van gegevens van de FOD Financiën

Het was echter niet mogelijk cijfers te ontvangen van de FOD Financiën over de evolutie van de btw-ontvangsten, uitgesplitst over horecazaken met of zonder GKS. De Algemene Administratie voor Beleidsexpertise en -Ondersteuning (AABEO) van de FOD Financiën is in 2018 gestart met een impactstudie van het GKS. De resultaten hiervan waren bij het beëindigen van de auditwerkzaamheden van het Rekenhof nog niet bekend.

<sup>73</sup> In tegenstelling tot de vorige grafiek, betreft deze grafiek enkel de netto-btw-ontvangsten van het segment "restaurants & cateringzaken" van de horecasector (met uitsluiting dus van hotels en cafés) omdat de btw-verlaging voornamelijk bij deze eerste groep speelt.



## Hoofdstuk 5

# Conclusies en aanbevelingen

### 5.1 Regelgeving en consultatie/informatie

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de huidige regelgeving in detail is uitgewerkt en via verscheidene administratieve circulaire's verder is toegelicht. In de praktijk is ze echter complex en moeilijk controleerbaar. Dit is bv. het geval voor de controle van de omzetsdrempel van 25.000 euro. Onder meer bij horecazaken die zowel verbruik ter plaatse als meeneemmaaltijden aanbieden, is het aandeel meeneemmaaltijden (die niet meetellen voor de omzetsdrempel) quasi onmogelijk na te gaan. Ook de wettelijke uitzonderingen, zoals voor de hotels, laten de deur open voor misbruiken. Daarnaast vereist de verplichting om de omzetsdrempel en de plicht tot het uitreiken van GKS-tickets per "inrichting" te beoordelen in de praktijk steeds een controle ter plaatse. Om de identificatie en de controle van de inrichting te vergemakkelijken, beveelt het Rekenhof aan te onderzoeken of het begrip "vestigingseenheid", waaraan de KBO een uniek identificatienummer toekent, een geschikter criterium zou kunnen vormen voor de afbakening van de GKS-plicht.

De fiscale administratie past over het algemeen de GKS-regelgeving correct en consequent toe. Het Rekenhof heeft echter vastgesteld dat er in de praktijk onduidelijkheid bestond over de toepassing en de cumulatie van de sancties die gelden bij het niet-houden van een GKS (categorie A) en bij de niet-uitreiking van btw-kastickets (categorie B).

De horecasector werd voorafgaandelijk voldoende geïnformeerd en geconsulteerd. Er waren echter geen sensibiliseringscampagnes om de consument aan te moedigen steeds een GKS-ticket te vragen.

Het Rekenhof beveelt aan het regelgevend kader voor de toepassing van het GKS te vereenvoudigen om de controle efficiënter en doeltreffender te maken.

### 5.2 Organisatie van de controles

#### *Detectie en selectie van ondernemingen voor controles*

Om de theoretische doelgroep van GKS-gebruikers te bepalen, moet de FOD Financiën zich grotendeels baseren op de NACEBEL-codes van de KBO. Bij de uitvoering van de controles bleken deze codes niet altijd correct of up-to-date. Dit vormt een belangrijk obstakel voor een succesvolle *datamining*. Het Rekenhof beveelt aan de samenwerking tussen de FOD Financiën en de KBO te verbeteren.

Aangezien de theoretische doelgroep wordt samengesteld op basis van de door de belastingplichtigen zelf ingediende btw-aangiftes, worden ondernemingen die moedwillig een onjuiste aangifte indienen (om onder de drempel van 25.000 euro te blijven) momenteel niet gecontroleerd op de installatie van het GKS. De omzetcontroles in 2016 en 2017 om de naleving van het gebruik van de witte kassa te verhogen, waren hoofdzakelijk gericht

op ondernemingen uit de theoretische doelgroep die hun GKS-verplichtingen niet hadden nageleefd. Slechts een beperkte opsporingsactie in 2018 was specifiek gericht op horeca-uitbaters buiten de theoretische doelgroep met een verhoogd risico (bv. horecazaken die zowel verbruik ter plaatse als meeneemmaaltijden aanbieden). Het Rekenhof beveelt aan voldoende aandacht te hebben voor dit risico en ook meer (omzet)controles te verrichten bij horeca-uitbaters die buiten de theoretische doelgroep vallen.

De selectie van ondernemingen voor controle op het correcte gebruik van het GKS gebeurt momenteel *at random* en nog onvoldoende op basis van een objectieve risicoanalyse. Binnen het huidige wettelijke kader moet de fiscus het (correcte) gebruik van het GKS immers steeds ter plaatse controleren. Om het selectieproces te verbeteren en de efficiëntie van deze controles te verhogen, is een online toegang voor de fiscale administratie wenselijk. Dit maakt de huidige arbeidsintensieve standaardcontroles niet alleen overbodig, maar maakt ook een objectievere risicoanalyse mogelijk. Via een online toegang kan de fiscus bv. ook vanop afstand controleren of de functionaliteit “tafelbeheer” (die momenteel niet verplicht is) gebruikt wordt en zijn controles hierop afstemmen. Het risico op fraude verkleint immers aanzienlijk bij gebruik van deze functionaliteit.

#### *Uitvoering van de controles*

De controles van de AAFisc verlopen grotendeels op een uniforme en objectieve wijze. Per controleactie werden een standaard-pv en een reeks feedbackvragen ontwikkeld. Het Rekenhof heeft echter tegenstrijdigheden aangetroffen tussen de door de opsporingsagenten ingevulde feedbackvragen en de vraag om een fiscale boete op te leggen. Het beveelt daarom aan de interne controle te verbeteren, bv. door automatische foutmeldingen te creëren, zodat tegenstrijdigheden en anomalieën sneller gedetecteerd en opgelost kunnen worden.

#### *Administratieve opvolging van de controles*

Uit de audit blijkt dat het opgelegde boetebedrag voor een GKS-inbreuk in minstens 10 % van de gevallen lager uitviel dan het wettelijk vastgelegde minimum zonder dat hiervoor een motivering werd gegeven. Het Rekenhof raadt aan de interne controle hierop te verhogen. Hiervoor moet per invorderingsorder een duidelijk overzicht worden bijgehouden over welk boetebedrag overeenstemt met welke inbreuk.

Daarnaast heeft het Rekenhof vastgesteld dat de rangorde van de overtreding niet of onnauwkeurig wordt bijgehouden door de KMO-beheerscentra. Het beveelt aan een geautomatiseerde toepassing te creëren die de rangorde per categorie van inbreuk en per inrichting nauwgezet registreert. Het Rekenhof merkt ook op dat een nieuwe controle (na verstrijking van de wachttermijn) geen automatisme is, maar grotendeels afhankelijk is van eventueel lokaal initiatief.

#### *Impact naleving GKS-verplichtingen*

Het Rekenhof stelde een aantal belangrijke risico's vast bij de bepaling van de theoretische doelgroep (bv. door de wettelijke uitzondering voor hotels of omdat ondernemingen over meerdere inrichtingen kunnen beschikken), waardoor er geen sprake is van een één-op-één-relatie met de inrichtingen die over een GKS (moeten) beschikken. Deze risico's buiten beschouwing gelaten, is het installatiepercentage in Vlaanderen hoog (94 %). Na het van start gaan van de controles in 2016 zijn de installatiepercentages in Brussel (71 %) en Wallonië (79 %) sterk gestegen. Doordat de Raad van State in zijn arresten van 2018 en 2019 alle



bezwaren tegen de nieuwe GKS-regelgeving heeft verworpen, zal de spontane naleving in de toekomst wellicht nog verder toenemen.

Het Rekenhof stelt vast dat de controles van de fiscale administratie op (de inkomsten uit) het GKS efficiënter zouden kunnen verlopen. Zo beschikt ze over onvoldoende instrumenten om een structurele link te kunnen leggen tussen elke GKS-plichtige inrichting en de omzet, de controles en de inbreuken die verband houden met die inrichting. Dit heeft grotendeels te maken met de moeilijke identificatie van de GKS-plichtige inrichting.

#### *Informatie-uitwisseling en samenwerking met sociale-inspectiediensten*

Uit het onderzoek van het Rekenhof blijkt dat informatie over positieve fiscale controles niet systematisch wordt megedeeld aan de RSZ (tenzij er zwartwerk werd vastgesteld). Deze informatie kan nochtans nuttig zijn voor de risicoanalyse en het controlebeleid van de RSZ. Het Rekenhof is van oordeel dat een betere informatie-uitwisseling tussen de fiscale administratie en de sociale-inspectiediensten zal bijdragen tot een efficiëntere en meer doeltreffende bestrijding van de fraude in de horecasector.

### **5.3 Opvolging van de impact van het GKS op de fiscale fraude**

Het Rekenhof is van oordeel dat het GKS op technisch vlak afdoende waarborgen bevat. Zowel de voorafgaandelijke certificatie, alsook de unieke handtekening en beveiliging van de gegevens in de FDM zorgen ervoor dat fraude door manipulatie van de kassagegevens achteraf gemakkelijk door de fiscus kan worden gedetecteerd. Om de technische conformiteit te (blijven) garanderen, vinden er ook regelmatig steekproeven of veldtesten plaats. Het GKS-team van het NCO blijft bovendien technologische evoluties in de GKS-sfeer zowel in nationaal, als internationaal verband verder opvolgen. Daarentegen blijft fraude door het eenvoudigweg niet-intikken van transacties of bestellingen mogelijk zolang de klant niet expliciet om zijn btw-kasticket vraagt. Sensibiliseringscampagnes in de media kunnen worden overwogen om het bewustzijn van de consument te verhogen. Daarnaast kan ook het melden van klachten laagdrempeliger worden gemaakt (bv. door een centraal meldpunt). Een andere optie om dergelijke fraude te bemoeilijken, is het promoten van elektronische betalingen, zodat deze betalingen vergeleken kunnen worden met de bedragen in het GKS.

Het Rekenhof stelde vast dat de FOD Financiën niet beschikt over betrouwbare cijfers van de omzetevolutie binnen de doelgroep GKS-plichtigen en een solide meetmethode om de impact van het GKS op de fiscale fraude in kaart te brengen. Ook de impact op de btw-ontvangsten en de ontvangsten van de directe belastingen wordt momenteel onvoldoende gemonitord met het oog op fiscalefraudebestrijding.

Om de impact van het GKS op de fiscale fraude te meten, heeft het Rekenhof een macro-economische trendanalyse gemaakt van de laatste tien jaar. Hieruit kan worden afgeleid dat er zich wellicht een anticipatie-effect heeft voorgedaan. In de periode tussen de aankondiging en de installatie van het GKS is het verschil in omzetsijging tussen de restaurants en cateringondernemingen en de andere economische sectoren stelselmatig groter geworden.

Uit een analyse van de netto-btw-ontvangsten bleek dat het GKS de kostprijs van de btw-verlaging in 2010 enigszins heeft gecompenseerd in de daaropvolgende jaren. Doordat het

GKS echter pas zes jaar na de btw-verlaging effectief is ingevoerd, is er tijdens dat interval wel een minderopbrengst gegenereerd.

Het Rekenhof beveelt aan werk te maken van een valide en betrouwbare meetmethode om de impact van het GKS op de fiscale fraude en de fiscale ontvangsten te evalueren, waarbij rekening wordt gehouden met bepaalde tijds- en conjunctuureffecten. Zo zou het mogelijk moeten zijn de omzetevolutie te vergelijken tussen horecazaken met en zonder GKS.





## Bijlage 1

### Samenstelling theoretische doelgroep

Voor de bepaling van de theoretische doelgroep GKS-plichtigen heeft de FOD Financiën een selectie gemaakt van NACEBEL-codes die mogelijk restaurant- en cateringdiensten inhouden. Het merendeel van de ondernemingen in de doelgroep werd geselecteerd op basis van de codes 55 (verschaffen van accommodatie) en 56 (eet-en drinkgelegenheden). Daarnaast werd de doelgroep verder uitgebreid met ondernemingen die welbepaalde activiteiten binnen de afdelingen 10 (vervaardiging van voedingsmiddelen), 47 (detailhandel), 93 (sport, ontspanning en recreatie) en 96 (overige persoonlijke diensten) verrichten en die meer dan 25.000 euro omzet aan het btw-tarief van 12 % hadden. Omdat één onderneming meerdere activiteiten (zowel horeca- als niet-horeca-activiteiten) kan verrichten, hield de fiscus ook rekening met de eerste tien gekende codes in de applicatie STIR-btw.

Hieronder volgt een gedetailleerde lijst van de gebruikte codes per subklasse:

*Overzicht NACEBEL-codes doelgroep*

	Subklasse	Benaming
1	55100	Hotels en dergelijke accommodatie
2	55201	Jeugdherbergen en jeugdverblijfcentra
3	55202	Vakantieparken
4	55203	Gites, vakantiewoningen en -appartementen
5	55204	Gastenkamers
6	55209	Vakantieverblijven en andere accommodatie voor kort verblijf, n.e.g.
7	55300	Kampeerterreinen en kampeerauto- en caravanterreinen
8	55900	Overige accommodatie
9	56101	Eetgelegenheden met volledige bediening
10	56102	Eetgelegenheden met beperkte bediening
11	56210	Catering
12	56290	Overige eetgelegenheden
13	56301	Cafés en bars
14	56302	Discotheken, dancings en dergelijke
15	56309	Andere drinkgelegenheden
16	10520	Vervaardiging van consumptie-ijs
17	10711	Industriële vervaardiging van brood en van vers banketbakkerswerk
18	10712	Ambachtelijke vervaardiging van brood en van vers banketbakkerswerk
19	47221	Detailhandel in vlees en vleesproducten in gespecialiseerde winkels, m.u.v. vlees van wild en van gevogelte
20	47222	Detailhandel in vlees van wild en van gevogelte in gespecialiseerde winkels
21	47230	Detailhandel in vis en schaal- en weekdieren in gespecialiseerde winkels
22	47810	Markt- en straathandel in voedings- en genotmiddelen
23	93211	Exploitatie van kermisattracties
24	93212	Exploitatie van pret- en themaparken
25	93291	Exploitatie van snooker- en biljartzalen
26	93292	Exploitatie van recreatiedomeinen
27	93299	Overige recreatie- en ontspanningsactiviteiten, n.e.g.
28	96031	Uitvaartverzorging
29	96032	Beheer van kerkhoven en activiteiten van crematoria
30	96040	Sauna's, solaria, baden enz.

*Bron: FOD Financiën*

## Bijlage 2

### Antwoord van de minister van Financiën van 1 maart 2019



VICE-EERSTEMINISTER  
**ALEXANDER DE CROO**  
Minister van Financiën en Ontwikkelingssamenwerking

Het Rekenhof  
Tav de Eerste Voorzitter, P. Roland  
Regentschapsstraat 2  
1000 Brussel

**Uw bericht van**  
6 februari 2019

**Ons kenmerk**  
KCFIN.2018.04481.2

**Uw kenmerk**  
A4-3.717.407-B9

**Dossier behandeld door**  
Lieselotte Hendrickx

**Brussel**  
1 maart 2019

**Contact via**  
lieselotte.hendrickx@decroo.fed.be

Geachte heer de eerste voorzitter,

Ik heb uw ontwerprapport d.d. 6 februari 2019 met titel 'De "witte kassa", het geregistreerd kassasysteem' goed ontvangen.

Tevens heb ik akte genomen van alle opmerkingen en aanbevelingen die in het rapport werden opgenomen. Als nieuwe Minister van Financiën, nl. sinds 10 december 2018, wil ik de nodige aandacht schenken aan het rapport dat u mij heeft voorgelegd.

Mijn administratie zal de opdracht krijgen om te onderzoeken welke verbeteringen er in de toekomst kunnen worden geïmplementeerd. Evenwel moet ik hierbij de kanttekening maken dat een wettelijk ingrijpen moeilijk zal zijn gezien de situatie van lopende zaken.

Met vriendelijke groeten

Alexander De Croo

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/2019/1128/08

**PREPRESS EN DRUKWERK**  
Centrale drukkerij van de Kamer van volksvertegenwoordigers

**ADRES**  
Rekenhof  
Regentschapsstraat 2  
B-1000 Brussel

**TEL.**  
+32 2 551 81 11

**FAX**  
+32 2 551 86 22

[www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be)