

Is aangifteformulier regularisatie wel wetsconform?

Fiscale regularisatie

Bron: Fiscale actualiteit nr. 2016/31, pag. 1-4

Auteur: Gerd D. Goyvaerts – Partner

gerdd.goyvaerts@tiberghien.com

Het aangifteformulier van regularisatie-aangifte en het model van fiscale en sociale regularisatieattest zijn intussen gepubliceerd (KB van 9 augustus 2016, BS 18 augustus 2016, 52395). De datum van inwerkingtreding is 1 augustus 2016, dezelfde als van de regularisatiewet van 21 juli 2016. Dat betekent echter niet dat er nu al meteen massaal aangiftes kunnen worden ingediend. De redenen kwamen al eerder in deze nieuwsbrief aan bod (zie Fisc. Act. 2016, 28/1). We lijsten ze hier nog eens op. En de manier waarop het aangifteformulier opgesteld is, voegt daar misschien nog een reden aan toe.

Het nieuwe aangifteformulier vertoont – logischerwijze – veel gelijkenissen met het oude formulier dat werd gebruikt bij de wet van 27 december 2005 zoals aangepast door de wet van 11 juli 2013. De systematiek is min of meer dezelfde, hoewel met de nieuwe regularisatie veel meer details in de aangifte zelf moeten worden verwerkt.

Is het contactpunt regularisaties nog bevoegd?

Artikel 7, 1^o wet van 21 juli 2016 bepaalt dat de regularisatieaangifte ingediend moet worden bij het Contactpunt regularisaties (genoemd in art. 2 1^o van de wet) door middel van een aangifteformulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld. Maar dat contactpunt is ingesteld bij artikel 55 van de wet van 20 juli 2006 (BS 28 juli 2006, 36940) met de volgende bepaling: “Er wordt bij de dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken een Contactpunt regularisaties opgericht, belast met de opdrachten bedoeld in artikel 124 van de programmawet van 27 december 2005”. De taken van het contactpunt zijn dus uitsluitend beperkt tot de wet van 27 december 2005. Bij artikel 19 van de wet van 21 juli 2016 worden de artikelen 121 tot 127/6 van de programmawet van 27 december 2005, gewijzigd bij de wet van 11 juli 2013, bovendien opgeheven. Daar wordt verder niets meer vermeld over het contactpunt. Aangezien er nu geen wettelijke bepaling meer is die de bevoegdheid van het contactpunt regelt, moeten we ons dus afvragen of het contactpunt dat op vandaag de facto nog bestaat, wel bevoegd is voor regularisaties onder de wet van 21 juli 2016. Aan enige formele onwettelijkheid moet o.i. zo snel mogelijk geremedieerd worden door een bepaling in te voeren die analoog is aan artikel 55 van



de wet van 20 juli 2006.

Niet verjaarde inkomsten

De vakken A en B op het aangifteformulier vermelden de gegevens van de aangever en diens gemachtigde, tot daar niets nieuws. De nieuwigheid zit in vak C, waar de te regulariseren bedragen aangegeven moeten worden.

Afdeling I.1 is bestemd voor fiscaal niet verjaarde inkomsten. Vak C.I.1 maakt vooreerst een opsplitsing tussen natuurlijke personen en rechtspersonen. Binnen de categorie van de natuurlijke personen wordt er een onderscheid gemaakt al naargelang het soort inkomsten. Zo komen in onderafdeling 1.A de beroepsinkomsten (bezoldigingen, baten, winsten en andere), in 1.B de roerende inkomsten (interessen, dividenden en andere), in vak 1.C de onroerende inkomsten (Belgische en buitenlandse) en in vak 1.D de inkomsten van overige diverse oorsprong (diverse inkomsten waaronder meerwaarden).

Wat de rechtspersonen betreft, is vak 1.E. bestemd voor de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners/vennootschappen en vak 1.F voor de inkomsten die onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners/rechtspersonen.

Opvallend aan die vakken 1.A tot 1.F is dat er plaats is voor zeven inkomstenjaren, aansluitend op de fiscale verjaringstermijn van zeven jaar (art. 354 WIB 92, waar naar wordt verwezen in art. 2 11^o wet van 21 juli 2016).

Die gedetailleerde indeling wordt ook gebruikt in het attest fiscale regularisatie, waar de fiscaal niet verjaarde geregulariseerde inkomsten en de betaalde heffing zeer nauwgezet en volledig uitgesplitst worden vermeld.

De gedetailleerde opdeling van het formulier is nodig om de regel van artikel 11, lid 3 wet van 21 juli 2016 te kunnen respecteren. Die houdt in dat bedragen slechts kunnen worden geregulariseerd voor zover de aard van de belasting wordt aangetoond alsook de belastingscategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen en de btw-handelingen behoren. De detaillering in het aangifteformulier lijkt dus alleszins aan dat vereiste te voldoen.

Btw en ‘sommen’

In een vak C.I.2 komen vervolgens de ‘sommen’ die worden geregulariseerd (met ‘sommen’ worden bv. verzekeringspolissen bedoeld). Daar is echter van enige opsplitsing naar aard en tijdperk geen sprake meer. De wet maakt nochtans wat dat betreft geen uitzondering voor de ‘sommen’. Aan enige opsplitsing lijkt echter in realiteit geen behoefte te bestaan, omdat

‘sommen’ sowieso volgens artikel 2, 6° van de wet alleen federale heffingen kan betreffen. Het gaat met name over de verzekeringstaks van 1,1 % of 2 % en over de niet geregionaliseerde registratierechten (inbrengrecht door vennootschappen, hypotheekrecht, opstalrecht, huurrecht en het pandrecht – zie Fisc. Act. 2015, 3/12 voor het overzicht). Ook maakt het formulier hier geen onderscheid tussen natuurlijke en rechtspersonen, noch tussen inwoners en niet-inwoners. Ook daarvan kan gezegd worden dat zulks inderdaad niet nuttig zou zijn. Blijft de vraag waarom artikel 11, lid 3 van de wet dat onderscheid dan oplegt voor ‘sommen’, als het in het geheel niet nodig is? In ieder geval, ons komt het ontbreken van een opsplitsing in het formulier als niet-problematisch over.

Hetzelfde kan gezegd worden voor vak C.I.3, waar de btw-handelingen kunnen worden geregulariseerd. Ook daar is enige opsplitsing naar tijdperk, zoals door de wet vereist, niet relevant en wordt die op het formulier dan ook niet gemaakt (er is wel een opsplitsing volgens btw-tarief).

Wel moeten we ons de vraag stellen of het aangifteformulier wetsconform is, omdat een duidelijke wet geen interpretatie behoeft. Artikel 11, lid 3 van de wet legt nu eenmaal de verplichting op aan de aangever om – ook voor sommen en btw-handelingen – de bedragen te detailleren naar aard en tijdperk. Wellicht kan dat worden opgelost door de details op te nemen in een bijlage bij de aangifte. Daar wordt effectief naar verwezen op het formulier, tot tweemaal toe. Ten eerste wordt op het einde herinnerd aan de bondige verklaring over het ‘fraudeschema’ (art. 7 lid 4 wet), die ook de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen, de periode waarin ze zijn ontstaan en de gebruikte financiële rekeningen omvat. Voorts wordt in een voetnoot (3, bij het begin van vak C.I) verwezen naar een afzonderlijk toe te voegen bijlage met alle nuttige gegevens om het CPR in staat te stellen de verschuldigde heffing te berekenen. Met een beetje goede wil kan men dus stellen dat we m.b.t. ‘sommen’ en btw-handelingen toch nog van een wetsconform aangifteformulier kunnen spreken. Trouwens, t.a.v. sommen en btw-handelingen speelt er géén grondwettelijke bevoegdheidsproblematiek zoals voor inkomsten en verjaarde kapitalen wél.

Verjaarde kapitalen

Maar in vak C.II, waar de fiscaal verjaarde kapitalen worden vermeld, treffen we slechts één code aan om dat bedrag te vermelden. Hier dus geen enkele verwijzing naar de aard van de ontdoken belasting, noch naar de belastingcategorie noch naar het tijdperk waartoe de fiscaal verjaarde kapitalen behoren. En laat dat nu net het grote bezwaar van de Raad van State geweest zijn – een bezwaar waaraan tegemoet werd gekomen door artikel 11, lid 3 in de wet in te schrijven (zie Fisc. Act. 2016, 28/2). Hier lijkt de enige conclusie te zijn dat het aangifteformulier helaas niet (grond)wetsconform is.

Rest de vraag of de twee soorten van bijlagen waarvan hoger sprake is in het formulier (zie hoger), aan dat euvel kunnen verhelpen. Wij vrezen van niet. De bijlage die in voetnoot 3

vermeld wordt (een voetnoot die herhaald wordt aan het begin van vak C.II), verwijst echter – als we de voetnoot letterlijk moeten nemen – trouwens alleen naar ‘inkomsten’ (er wordt tussen haakjes verduidelijkt dat het gaat om “jaar van de inkomsten, aard van de inkomsten ...”), maar niet naar kapitalen. Het doel van die bijlage is overigens louter en alleen om de heffing correct te berekenen, wat bij fiscaal verjaard kapitaal niet zo moeilijk is: gewoon 36 % toepassen over het aangegeven bedrag. De crux van het ‘grondwettelijke verhaal’ zit hem echter in welk deel van die 36 %-heffing toekomt aan welk gewest of aan de federale Staat. De bondige verklaring over ‘het fraudeschema en de omvang en de oorsprong van de inkomsten, de periode en de gebruikte rekeningen’ stond al in het allereerste voorontwerp en kan dus niet van aard zijn om aan het door de Raad van State opgeworpen bezwaar tegemoet te komen. Conclusie is dus dat we met een niet-wetsconform KB zitten en dat het sterk aangewezen lijkt om het aangifteformulier met een nieuw KB te repareren. Dat lijkt relatief eenvoudig te zijn, want het volstaat om een voldoende specifiek aantal vakken toe te voegen, zodat het voor de aangever mogelijk wordt in zijn aangifte de aard, belastingcategorie en tijdperk van het fiscaal verjaard kapitaal te specificeren.

Diegenen die reeds een aangifte zouden hebben ingediend, kunnen dan verzocht worden een nieuwe vervangende aangifte in te dienen aan de hand van het ‘gerepareerde’ formulier. Dat lijkt alleszins legistisch en grondwettelijk de meest voor de hand liggende benadering. Of men dat effectief zo gaat oplossen, is natuurlijk een heel andere vraag. In ieder geval lijkt het prematuur om ons nu al zorgen te maken over de gevolgen van een aangifte die al is ingediend op een niet-wetsconform aangifteformulier. Met name omdat er o.i. op heden nog niet veel aangiften kunnen worden ingediend die betrekking hebben op fiscaal verjaard kapitaal (zie hierna).

Zelf bijlage maken

In afwachting zal de aangever natuurlijk wel zélf een omstandige bijlage moeten opmaken – waarvan het model dus niet bij KB is vastgelegd – om inhoudelijk aan het vereiste van artikel 11, lid 3 wet van 21 juli 2016 te voldoen. Daarbij moeten we ons dan de vraag stellen of de gegevens die daar op vermeld worden, afdoende zullen zijn om te voldoen aan de eis van de Raad van State m.b.t. opsplitsing naar aard, belastingcategorie en tijdperk. Wij vrezen dat zulks niet zal volstaan. De grondwettelijkheidstoets van de regularisatieprocedure veronderstelt immers dat het voor de gewesten controleerbaar moet zijn welke bedragen hen toekomen, en welke federaal zijn. Daartoe is eenvormigheid in het aangifteformulier en de relevante details ervan een basisvereiste. Er is geen redelijk verdedigbare reden denkbaar waarom dat voor de fiscaal verjaarde kapitalen anders zou zijn. Uitsluitel daarover zullen we echter pas hebben bij de lectuur van de samenwerkingsakkoorden.

De meest voor de hand liggende uitleg is echter dat men in de haast om het formulier te publiceren, eenvoudigweg ‘vergeten’ is de aanpassingen te doen die nodig waren wegens het nieuwe artikel 11, lid 3 van de wet (zie Fisc. Act. 2016, 28/1). Meer moet daar o.i. niet achter

worden gezocht, reden te meer dus om het snel even te willen repareren.

Wat kan er nu al wel?

De vraag is nu voor welke bedragen er al effectief een regularisatie-aangifte kan worden ingediend en voor welke (nog) niet. Zoals eerder in deze nieuwsbrief uitgelegd (zie Fisc. Act. 2016, 28/1), ontbreken immers nog de drie samenwerkingsakkoorden die het sluitstuk moeten vormen van deze federale wet. Momenteel is de stand van zaken als volgt:

- de federale wet én het KB met het aangifteformulier zijn in werking getreden;
- het aangifteformulier is echter niet wetsconform;
- omdat er geen mogelijkheid geboden wordt om voor fiscaal verjaard kapitaal de herkomst aan te tonen wat aard, belastingcategorie en tijdperk betreft;
- het is gelet op artikel 2, 11^o van de wet wettelijk niet mogelijk om fiscaal verjaard kapitaal te regulariseren dat voortkomt van ontdoken successierechten;
- de drie samenwerkingsakkoorden ontbreken nog.

Dat is uiteraard een hele lijst van probleempunten. Laat ons daarom pogen een geval te beschrijven waarin er wél al een aangifte zou kunnen worden ingediend. Stel: iemand heeft een fraude gepleegd die niet geleid heeft tot een fiscaal verjaard kapitaal, dus een fraude die redelijk recent is en pas begonnen is ten vroegste vanaf 1 januari 2009 (hij heeft dus niet te maken met de niet-wetsconforme aspecten van de aangifte én hij wordt niet geplaagd door art. 2 11^o van de wet). Die persoon heeft verder geen beroepsinkomsten ontdoken die verbonden zijn aan het inkomstenjaar 2014 en later, d.w.z. zijn fraude wat de beroepsinkomsten betreft, is geëindigd uiterlijk 31 december 2013 (vanaf 2014 is de PB deels een gewestbevoegdheid, en voor regularisatie m.b.t. 2014 e.v. is het dus wachten op het samenwerkingsakkoord). Verder heeft hij geen Waalse noch Brusselse successierechten ontdoken (ook een gewestbevoegdheid). Dat hij al dan niet Vlaamse successierechten/erfbelasting zou hebben ontdoken, is nu even irrelevant, omdat daarop de regularisatiewet sowieso niet van toepassing is (zie Fisc. Act. 2016, 28/2). Eventueel kan hij wel aangifte doen voor bepaalde niet aangegeven 'sommen', bv. in de verzekeringstaks, maar die mogen dan geen betrekking hebben op fiscaal verjaard kapitaal.

Dat type dossier vertegenwoordigt hoegenaamd niet het 'typische geval' waar deze wet voor is gemaakt. Er zullen zo wel enkele dossiers bestaan, maar dan toch eerder uitzonderlijk. In alle andere 'typische' gevallen doet men er dus goed aan om verder af te wachten wat het CPR zal zeggen over de te hanteren werkwijze. Bovendien is er een hele reeks (veel voorkomende) gevallen waarvoor op heden een regularisatie nog niet mogelijk is. Zo is er momenteel nog onduidelijkheid over:

- de bewijslast m.b.t. verjaard kapitaal, met name de mate waarin de omkering van de bewijslast in de praktijk een hinderpaal zal zijn voor de regularisatie van verjaard kapitaal (zie Fisc. Act. 2015, 35/3 en 39/8);
- de (on)mogelijkheid om in de aangifte voor fiscaal verjaard kapitaal de herkomst aan te tonen wat aard, belastingcategorie en tijdperk betreft;
- de draagwijdte van het verwachte Waalse, Brusselse en Vlaamse samenwerkingsakkoord inzake duurtijd;
- de draagwijdte van het Vlaamse samenwerkingsakkoord wat alle andere criteria betreft (bewijslast, tarief ...)
- de (on)mogelijkheid om niet verjaarde ontdoken Brusselse en Waalse successierechten te regulariseren, in afwachting van een samenwerkingsakkoord;
- de actuele wettelijke onmogelijkheid – strikt genomen – om verjaarde ontdoken Brusselse en Waalse successierechten en Vlaamse erfbelasting te regulariseren (zie Fisc. Act. 2016, 28/3-4);
- de wettelijke onmogelijkheid volgens art. 11 lid 3 van de wet van 21 juli 2016 om fiscaal verjaard kapitaal te regulariseren waarvan de herkomst niet meer kan worden aangetoond.

Samengevat: elke belastingplichtige met een buitenlandse rekening en/of verzekeringspolis en/of juridische constructie waarin illegale vermogensvoordelen zouden zijn gehouden en die al bestond op 31 december 2008, of die anderszins fiscaal verjaard kapitaal in de regularisatie moet betrekken, kan zich nog niet tot het CPR wenden. Ofwel, als hij dat toch doet, heeft hij geen rechtszekerheid noch gemoedsrust over het gevolg dat zijn regularisatie-aangifte zal hebben (wegens de actuele ongrondwettelijkheid van de aangifte), noch wat het bedrag zal zijn aan verschuldigde heffing (wegens de onzekerheid over de bewijslast), noch wat de ontvankelijkheid betreft (in geval de herkomst van het fiscaal verjaard kapitaal niet meer kan worden aangetoond). Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat men maar één aangifte kan doen, en dat deze dus wel degelijk volledig en juist moet zijn. Het is niet mogelijk om een pre-filing aangifte in te dienen.

Ongetwijfeld zal daaraan binnen afzienbare tijd (alleszins gedeeltelijk) worden verholpen met een eerste FAQ, hoewel die geen duidelijkheid zal kunnen verschaffen over de ontbrekende samenwerkingsakkoorden.

In onze vorige bijdrage in deze nieuwsbrief concludeerden wij met de vraag hoe het CPR met de dossiers in concreto zal omgaan, en welke dossiers geheel of gedeeltelijk onontvankelijk zullen worden verklaard. Op die vraag is er op heden nog steeds geen antwoord. We zijn helaas nog niet toe aan een rechtszekere oplossing.