

## DOCTRINE

## Fiscale regularisatie anno 2017 voor privévermogen Een kritische beschouwing

*Gerd D. Goyvaerts<sup>1</sup>*

Deel 1.	Inleiding .....	643
Deel 2.	Historiek .....	644
	A. Overzicht fiscale regularisaties van 2003 tot 2016 .....	644
	B. De genese van de federale wet van 21 juli 2016 .....	646
	C. Het voorradige wettelijke en decretale set van regelgeving inzake fiscale regularisaties anno 2017 .....	648
	D. Overzicht regelgeving .....	651
Deel 3.	Categorie 1 – De federale regelgeving volgens de wet van 21 juli 2016 .....	653
	A. Inleiding .....	653
	B. Systematiek van de wet van 21 juli 2016 .....	653
	1. Geregulariseerde inkomsten .....	653
	2. Geregulariseerde sommen .....	655
	3. De geregulariseerde btw-handelingen .....	656
	4. Fiscaal verjaard kapitaal .....	656
	C. Ernstige fiscale fraude en gewone fiscale fraude .....	661
	D. Het onderscheid ‘heffing’ vs. ‘belasting’ en de symbiose met de woonstaatheffing .....	661
	E. Geen formele toegang tot de rechter bij betwisting maar wel een 'informele' heroverweging door het CPR vooraf aan de betaling van de heffing eventueel gevolgd door een jurisdictioneel beroep .....	663
	F. Niet-proportionele boetes met draconisch proportioneel effect .....	665
	G. Artikel 11 van de wet van 21 juli 2016: de bewijslast .....	666
	1. Het principe van de omkering van de bewijslast .....	666
	2. Het voorwerp van de bewijslast .....	668
	3. De wijze waarom het bewijs kan worden geleverd .....	669
	4. De controlebevoegdheid van het contactpunt ter zake artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016 of het gebrek eraan .....	673
	5. De interferentie van de regels der bewijslast met de bevoegdheidsverdelende regels en de symbiose met de aangiften in categorie 2 en 3 .....	675
	6. De onmogelijkheid tot sluitende vaststelling van fiscaal verjaarde kapitalen in een fiscale regularisatie categorie 1 .....	677
	H. Over de uitsluitingsgronden en uitgesloten onderliggende misdrijven .....	677
	1. Onderliggende misdrijven .....	677
	2. Verwijzing naar de preventieve witwaswet .....	677
	3. Lopende specifieke onderzoeksdaten .....	678
	4. Eénmalig karakter .....	679
	I. De te volgen procedure ter zake de wet van 21 juli 2016 .....	679
	1. Aangifteformulier – Artikel 7, 1° wet 21 juli 2016 .....	680
	2. Bevoegdheid CPR .....	680
	3. Niet verjaarde inkomsten in de aangifte .....	680

1. Advocaat-vennoot Tiberghien advocaten.



4.	Btw en ‘sommen’ in de aangifte . . . . .	681
5.	Verjaarde kapitalen in de aangifte . . . . .	681
6.	De aangever dient zelf bijlagen te maken . . . . .	682
7.	De onderliggende stukken en de indiening ervan - Artikel 7, tweede en derde lid wet 21 juli 2016 . . . . .	682
8.	De bondige verklaring en het fraudeschema - Artikel 7, vierde lid wet 21 juli 2016 . . . . .	683
9.	De door het CPR te volgen procedure - Artikel 7, vijfde, zesde en zevende lid wet 21 juli 2016 en de FAQ. . . . .	684
10.	Het beroepsgeheim van de ambtenaren bij het CPR . . . . .	685
J.	Gevolgen van de fiscale regularisatie in hoofde van de aangever . . . . .	686
1.	Fiscale immunititeit . . . . .	686
2.	Strafrechtelijke immunititeit . . . . .	686
3.	De rechtspositie van medeplichtigen, mededaders en derden. . . . .	687
<b>Deel 4.</b>	<b>Categorie 2 – De Vlaamse regionale regeling . . . . .</b>	<b>688</b>
A.	Tarieven en belastbare materie. . . . .	688
B.	De procedure. . . . .	690
C.	De symbiose van de Vlaamse regeling met het Vlaams federale samenwerkingsakkoord . . . . .	691
D.	Bevoegdheid voor fiscaal verjaarde kapitalen. . . . .	692
<b>Deel 5.</b>	<b>Categorie 3 – Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord . . . . .</b>	<b>692</b>
<b>Deel 6.</b>	<b>Categorie 2 en 3 – De Waalse en Brusselse fiscale regularisatie in symbiose met het federaal-Waals-Brusselse samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017. . . . .</b>	<b>698</b>
A.	De Waalse regeling. . . . .	699
B.	Het Waalse Luik van het federaal-Waals-Brussels samenwerkingsakkoord - Categorie 3 . . . . .	702
C.	De Brusselse regeling . . . . .	705
<b>Deel 7.</b>	<b>De symbiose van de verschillende wetten, decreten en samenwerkings-akkoorden leiden tot een voorstel tot instelling van een aangifte in categorie 4 . . . . .</b>	<b>705</b>
A.	Onderlinge verschil- en aandachtspunten. . . . .	705
1.	Tariefstructuur . . . . .	705
2.	Fiscaal verjaard kapitaal versus fiscaal verjaarde bedragen . . . . .	705
3.	De aangifteformulieren . . . . .	706
4.	Overige bijlagen . . . . .	706
B.	Gevarieerde herkomst leidt tot wettelijke onmogelijkheid om te regulariseren. . . . .	707
<b>Deel 8.</b>	<b>Praktische uitwerking ter zake wat aan te geven en wat niet inzake fiscaal verjaard kapitaal . . . . .</b>	<b>709</b>
A.	Wetstechnische interne tegenstrijdigheid tussen de definitie van fiscaal verjaard kapitaal en de beweerdelijke omkering van de bewijslast. . . . .	709
B.	De eigen verantwoordelijkheid van de aangever en het begrip ‘regulariseerbaar vermogen’. . . . .	711
C.	Methode van bewijsvoering volgens de ‘bewerking in 8 stappen’. . . . .	713
D.	Conclusie bij de 8 stappen . . . . .	717
E.	Aansprakelijkheid van de raadsman . . . . .	717
<b>Deel 9.</b>	<b>Over de problematiek van de (on)volledige regularisaties onder EBA 2004, EBA bis en EBA ter en het voorstel van de Panamacommissie tot verplichte bijkomende regularisatie. . . . .</b>	<b>718</b>
A.	De problematiek van de ‘onvolledige’ regularisaties. . . . .	718
1.	De minimalistische visie . . . . .	718
2.	De maximalistische visie . . . . .	718
3.	De realistische visie. . . . .	719
B.	Voorstel van de Panamacommissie. . . . .	720
C.	Proeve van conclusie . . . . .	721
<b>Deel 10.</b>	<b>Conclusie . . . . .</b>	<b>721</b>



## SAMENVATTING

*De wettelijke en decretale regelingen inzake de fiscale regularisatie anno 2017 zijn verworpen tot een zeer complex geheel waarbij de totstandkoming van de regels in totaal zo'n 2 jaar in beslag heeft genomen. De kandidaat aangever zal indien hij illiciet vermogen wenst te regulariseren onwaarschijnlijk nauwgezet dienen te werk te gaan, zowel naar de keuze van de verschillende soorten aangiftes als naar de definiëring en ventilering van de onderliggende gepleegde fiscale fraude. De regelingen zijn doorspekt van bewijsverplichtingen lastens de aangever die zowel van negatieve als van positieve aard zijn en die vaak zullen uitmonden in de verplichting tot het leveren van een onmogelijk bewijs. De daaraan gekoppelde omkering van de bewijslast die het contactpunt regularisaties wenst te hanteren op basis van een autonome lezing van artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 zou er in voorkomend geval kunnen toe leiden dat een forse heffing zal dienen te worden betaald op 'wit' vermogen. Deze en andere aspecten worden in deze bijdrage aan een voorzichtig kritische commentaar onderworpen.*

## RESUME

*En 2017, les réglementations légales et décrétales en matière de régularisation fiscale sont devenues un ensemble très complexe, dont l'élaboration des règles a demandé au total environ 2 ans. Le candidat déclarant qui souhaite régulariser un patrimoine illicite devra procéder de manière extrêmement minutieuse, aussi bien quant au choix des différents types de déclarations que quant à la définition et à la ventilation de la fraude fiscale sous-jacente qu'il a commise. Les réglementations sont truffées d'obligations de preuve à charge du déclarant, qui sont aussi bien de caractère négatif que de caractère positif et qui, bien souvent, déboucheront sur l'obligation de fournir une preuve impossible. Le renversement de la charge de la preuve y afférent, que le point de contact-régularisations souhaite appliquer sur base d'une lecture autonome de la loi, pourrait conduire, le cas échéant, à ce qu'un prélèvement doive être payé sur un patrimoine 'blanc'. Ces aspects, parmi d'autres, font l'objet d'un commentaire prudemment critique dans cette contribution.*

## Deel 1. Inleiding

Spreeken over fiscale regularisatie anno 2017 blijkt een zeer complex verhaal te zijn. Vroeger konden we spreken over 'een wet op de fiscale regularisatie'. Dat waren dan de wetten van 31 december 2004, 27 december 2005 en 11 juli 2013<sup>2</sup>. Vandaag moeten we het hebben over 'de wettelijke en decretale regelingen inzake fiscale regularisatie'. Er zijn zomaar eventjes twee wetten, vier decreten, twee samenwerkingsakkoorden en nog een reparatiewet voor nodig geweest om tot een min of meer sluitend geheel te komen. Verderop in deze bijdrage zullen we zien dat zelfs ondanks al deze wetten, decreten en samenwerkingsakkoorden het niet in elk geval mogelijk zal zijn om tot een fiscale regularisatie te komen.

Het grondwettelijk karakter van het wetsontwerp dat dan uiteindelijk de wet van 21 juli 2016 is geworden, is voorwerp geweest van hevige discussies binnen en buiten het parlement en er zijn wel vier verslagen van de Raad van State aan te pas moeten komen om de regering eindelijk te laten inzien dat een loutere federale wettelijke regeling niet zou volstaan. Het finale resultaat anno 2017 heeft dan ook geresulteerd in een regeling die ofschoon zeer complex, wellicht *in globo* de grondwettelijke toets kan doorstaan, maar dat zeker niet in elk denkbaar geval.

De bedoeling van deze bijdrage is om de wettelijke en decretale regelingen inzake fiscale regularisatie in hun geheel te bespreken, waarbij ik dus niet ga stilstaan bij de individuele

foutjes die eventueel zouden kunnen worden opgeworpen indien elke regeling afzonderlijk wordt bekeken. België is nu eenmaal grondwettelijk gesproken een zeer complex land geworden en indien men dus een allesomvattende regeling inzake fiscale regularisatie in het leven wenst te roepen kan het niet anders dat ook die regeling zeer complex is. Maar complexiteit *an sich* hoeft daarom niet te leiden tot slechte wetgeving. Hierna zullen we zien dat de wettelijke en decretale regelingen inzake fiscale regularisatie wat hun onderlinge samenhang betreft alleszins in de overgrote meerderheid van de gevallen tot het door de regering gewenste resultaat zullen leiden. Of zulks dan ook voor de kandidaat berouwvolle belastingplichtige het geval is, zal echter afhangen van de onderliggende feiten eigen aan elke concreet geval. Door het opnemen van een aantal voorbeelden wordt gepoogd om deze bijdrage een pragmatische toets te geven. De lezer zal zelf wel oordelen of die poging al dan niet in geslaagd is.

Wat de opbouw van deze bijdrage betreft vooraf een kort overzicht van de fiscale regularisaties van 2003 tot heden en wordt kort stilgestaan bij de ontstaansgeschiedenis van de huidige wettelijke en decretale regelingen. Na een overzicht te hebben gegeven van de actuele rechtsbronnen die ter zake een dossier in fiscale regularisatie dienen te worden geraadpleegd, wordt de regeling besproken aan de hand van een aantal thema's waarbij min of meer de opbouw van de diverse teksten wordt gevolgd. Het geheel wordt gekruid met ettelijke praktische voorbeelden die deels geput worden uit de

2. Wet 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte (BS 6 januari 2004, ed. 2, p. 276) (in werking getreden op 16 januari 2004); art. 121-127 programmawet 27 december 2005 (BS 30 december 2005, ed. 2, p. 57.314) zoals gewijzigd door de wet van 11 juli 2013 tot wijziging van het systeem van fiscale regularisatie en tot invoering van een sociale regularisatie (BS 12 juli 2013, ed. 3); voor de andere bronnen wordt verwezen naar de lijsten opgenomen in X, *Tiberghien – Handboek voor Fiscaal Recht 2015-2016*, Mechelen, Kluwer, 2015, randnrs. 10.000 (EBA 2004), 11.000 (EBA bis) en 11.020 (EBA ter).



praktijk deels uit overleg dat reeds werd gevoerd met het contactpunt regularisaties (hierna het CPR). De voorbeelden zijn zo gekozen dat ze illustratief zijn voor de aandachtspunten die voor het voetlicht dienen geplaatst, maar zijn wel steeds realistisch en gebaseerd op échte praktijkgevallen<sup>3</sup>.

De problematiek van fiscale regularisaties zoals ingediend door Belgische commerciële vennootschappen over ‘zwarte’ omzet die deze zouden hebben gerealiseerd en de doorwerking daarvan naar de rechtspositie van de bedrijfsleiders en aandeelhouders, wordt in deze bijdrage niet behandeld. Deze problematiek wijkt immers volledig af van de methodologie van fiscale regularisatie van een privévermogen.

Ten slotte wordt de onderliggende witwasproblematiek die deel uitmaakt van elk fiscaal regularisatiedossier in zover het fiscaal verjaarde kapitalen dan wel fiscaal verjaarde bedragen betreft, niet ten gronde geanalyseerd. Wij beseffen dat deze problematiek onlosmakelijk met de fiscale regularisatie is verbonden, maar de strafrechtelijke aspecten van een fiscale regularisatie in zover deze verband houden met artikel 505 van het Strafwetboek behoren manifest tot het strafrecht en vallen buiten het fiscaal recht. De inslag van deze bijdrage is en blijft fiscaal. Uiteraard wordt in deze bijdrage in diverse hoofdstukken naar de onderliggende witwasproblematiek en het autonome karakter van het witwasmisdrijf verwezen, zonder dit echter ten gronde te analyseren.

## Deel 2. Historiek

### A. Overzicht fiscale regularisaties van 2003 tot 2016

Een subtitel van dit hoofdstukje zou kunnen luiden “*Over volharden in de boosheid en het krijgen van een aller-aller maar nu écht allerlaatste kans...*”. We zijn in dit land nu toch wel al zo’n 15 jaar quasi ononderbroken bezig met fiscaal regulariseren en het verlenen van amnestie aan diegenen die fiscaal in het verleden in gebreke zijn gebleven<sup>4</sup>. Daarbij valt het op dat sommige van de wettelijke regelingen ter zake van zeer tijdelijke aard waren zoals bijvoorbeeld de EBA 2004, en andere van quasi permanente aard, zoals de wet van 27 december 2005 (ook EBA *bis* genoemd). Ondanks al die wettelijke regelingen blijken er echter nog steeds belangrijke *c.q.* omvangrijke buitenlandse al dan niet geheel of ten dele illicitie vermogens te bestaan die voor fiscale regularisatie in

aanmerking komen. Die vermogens zijn verspreid in *grosso modo* drie verschillende categorieën zijnde de gewone bankrekeningen veelal in Luxemburg of Zwitserland, de levensverzekeringen van type tak 23 die dan voornamelijk in Luxemburg te situeren zijn en ten slotte juridische constructies allerhande zoals trust, *Stiftung* en diverse *offshore*-vennootschappen in verschillende al dan niet paradijselijke locaties.

Ofschoon er verschillende publicaties<sup>5</sup> en diverse rapporten<sup>6</sup> circuleren is de werkelijke omvang van dit *offshore*-vermogen eerder onbekend. De diverse *leaks* die in de pers werden vermeld zoals daar zijn *Swiss Leaks*, *Lux Leaks*, *Panama Papers*, de *LGT*-zaak, *CS & UBS Leaks*, de *HSBC*-zaak, enz. hebben alleszins als effect gehad dat de beweerdelijke omvang van ‘illiciet vermogen’ in diverse vormen zwaar wordt overschat. Het is immers niet omdat een vermogen voorkomt op een buitenlandse rekening dan wel trust of *Stiftung* dat de herkomst van het bronkapitaal illegaal zou zijn, dan wel op een andere wijze gerelateerd zou zijn noch kunnen worden aan een geval van fiscale fraude in het verleden (al dan niet gepleegd door rechtsvoorgangers).

Een tweede belangrijk fenomeen is uiteraard dat in de praktijk van het ooit zo beruchte Zwitserse en Luxemburgse bankgeheim, dat door menig ‘rekeninghouder’ vrij eenvoudig kon worden ingeroepen om het bestaan van de buitenlandse rekening voor de Belgische fiscus verborgen te houden, op vandaag niet veel overblijft. De afgelopen 10 jaar hebben we immers een gestage eroderende evolutie meegeemaakt die het klassieke bankgeheim in fiscalibus omzeggens volledig onderuit hebben gehaald, althans binnen Europa. Hier kan nuttig verwezen worden naar de Europese spaarrichtlijn en naar de diverse aanpassingen die zijn gebeurd aan de tekst van artikel 26 van de diverse dubbelbelastingverdragen inzake informatie-uitwisseling op verzoek, aangevuld met een hele reeks afzonderlijke verdragen die op dergelijke informatie-uitwisseling op verzoek betrekking hebben. Op heden heeft België met quasi alle klassieke oorden waar in het verleden grijs of zwart geld werd verborgen een dergelijke verdragsrechtelijke regeling gesloten. Dit is dus ook het geval met Zwitserland, Luxemburg en Liechtenstein<sup>7</sup>. De aanpassing van de Europese richtlijn inzake automatische informatie-uitwisseling alsmede de toepassing van de Common Reporting Standard of CRS die werd geïmplementeerd vanuit de OESO hebben het net verder gesloten. Op internationaal vlak wordt op vandaag in verregaande systemen van automatische gegevensuitwisseling voorzien onder CRS (in Bel-

3. Waarbij iedere overeenstemming met een concreet geval uiteraard op toeval berust.

4. Voor een helder overzicht, zie A. VERBIST en C. VAN HOUTE, “Fiscale amnestie en regularisatie, historische context en evolutie” in *Goed vaderschap – Liber Amicorum Antoine Doolaeghe*, Brussel, Larcier, 2017, 187-201.

5. Hier kan nuttig worden verwezen naar G. ZUCMAN, *Belastingparadijzen*, Amsterdam, Boom, 123 p. De lezing van dit werkje is in die zin verhelderend dat de praktijkjurist meteen herkent in de omschrijvingen die de auteur hanteert, dat deze laatste geen enkele concrete ervaring heeft in het begeleiden van particulieren bij het gebruik van *trusts* en *stiftungen*. De auteur schrijft het werkje duidelijk vanuit een negatieve vooringenomenheid met betrekking tot de al dan niet fiscaal geïnspireerde gedragingen van vermogende particulieren. Zo ongeveer in alle mogelijke gevallen hanteert de auteur wel een vermoeden van fiscale fraude waarbij hij voorbij gaat aan de diverse legale mogelijkheden van het gebruik die dergelijke structuren kunnen verantwoorden. Verder kan ook worden verwezen naar een boek geschreven door journalist Eric Pompen (E. POMPEN, *Zwart Geld*, Antwerpen, Luster, 127 p.).

6. [www.oecd.org/tax/the-oecd-takes-further-steps-to-putting-an-end-to-offshore-tax-evasion.htm](http://www.oecd.org/tax/the-oecd-takes-further-steps-to-putting-an-end-to-offshore-tax-evasion.htm); [www.oecd.org/general/oecd-countries-offshore-financial-centres-report-progress-on-exchange-of-information.htm](http://www.oecd.org/general/oecd-countries-offshore-financial-centres-report-progress-on-exchange-of-information.htm); [www.oecd.org/ctp/fighting-offshore-tax-evasion.htm](http://www.oecd.org/ctp/fighting-offshore-tax-evasion.htm).

7. Zie K. DEFERM en R. BIRON, “Globale automatische uitwisseling van informatie in fiscale aangelegenheden: tussen mythe en realiteit”, *TFR* 2016, afl. 496, 165-184.



gië geïmplementeerd in de bijstandsrichtlijn) en FATCA. Onder CRS zijn financiële instellingen gehouden tot identificatie van rekeninghouders waarvoor er aanwijzingen zijn dat zij hun fiscale verblijfplaats aanhouden in een ander onder CRS deelnemend land. Deze gegevens zullen door België voor een eerste keer in september 2017 automatisch worden uitgewisseld met de andere deelnemende landen en door België dus ook worden ontvangen. Een gelijkaardige identificatieverplichting en automatische gegevensuitwisseling van informatie aan de IRS is onder FATCA sinds 2016 eveneens van toepassing op zogenaamde ‘US persons’ die een rekening aanhouden in België. Tot slot kan ook nog gewezen worden op de recente voorstellen van Europa tot melding van ‘juridische constructies’<sup>8</sup>. Een en ander heeft tot gevolg dat vanaf 2017 in toenemende mate financiële gegevens uitgewisseld zullen worden tussen de ondertekenende staten<sup>9</sup>. Ofschoon er uiteraard nog steeds notoire uitzonderingen mogelijk zijn, waarvan de belangrijkste de actuele mogelijkheid om vermogen quasi onzichtbaar onder te brengen op Amerikaanse bankrekeningen c.q. Amerikaanse vennootschappen, zijn de klassieke ‘grijze routes’ ondertussen volledig afgesloten. Diegenen die op vandaag nog dezelfde werkwijzen hanteren zoals ze dat deden in de jaren 80 en 90 zijn er aan voor de moeite.

De Belgische fiscale wetgever heeft daar vanuit de nationale wetgeving aan bijgedragen door een verplichte transparantie te creëren door de belastingplichtigen op te dragen specifieke aangifteverplichtingen te voldoen met betrekking tot buitenlandse bankrekeningen, buitenlandse levensverzekeringen en juridische constructies. Zo is de aangifte van het bestaan van een buitenlandse bankrekening verplicht vanaf aanslagjaar 1997, is de aangifte van het bestaan van een buitenlandse levensverzekeringsspolis verplicht vanaf aanslagjaar 2013, is de aangifte van het bestaan van een buitenlandse juridische constructie verplicht vanaf aanslagjaar 2014 en werd de kaaimantaks die voorziet in een transparante belasting van inkomsten ontvangen door buitenlandse juridische constructie ingevoerd vanaf aanslagjaar 2016. Daarbij werd tevens voorzien in een aanmeldingsverplichting bij een centraal meldpunt (CAP) voor de melding van de gegevens van buitenlandse bankrekeningen.

Aangezien deze ontwikkelingen op nationaal en internationaal vlak echter pas in de loop van de periode 2013-2016 tot maturiteit zijn gekomen, valt het niet te verbazen dat menig een heeft geoordeeld dat ondanks de diverse mogelijkheden die de Belgische wetgever had geboden met betrekking tot fiscale regularisatie, het zo’n vaart wel niet zou lopen. Daarbij kan niet worden ontkend dat menig buitenlandse bankier tot op het allerlaatste moment zijn cliënt (vaak verkeerdelijk) heeft voorggehouden dat het lokale (lees Luxemburgse dan wel Zwitserse) bankgeheim zou volstaan om de Belgische fis-

cus op afstand te houden. Het is pas rond maart 2013 dat plotseling de sector het geweer van schouder heeft veranderd. Op dat moment was het natuurlijk ondanks de op dat moment nog lopende regelgeving van de wet van 27 december 2005, later aangevuld en gewijzigd door de wet van 11 juli 2013, voor velen te laat om nog van strategie te veranderen. Per 31 december 2013 liep de wettelijke regeling van 11 juli 2013, die voor het eerst voorzag in de wettelijke mogelijkheid tot fiscale regulariseren van zogenaamd ‘fiscaal verjaard kapitaal’ reeds af<sup>10</sup>. Daarbij dient men te weten dat vele belastingplichtigen die al tientallen jaren hun vermogen min of meer voor de Belgische fiscus op buitenlandse rekeningen dan wel structuren verborgen hielden, zich dermate in die technieken hadden genesteld, dat het voor hun mentaal zeer moeilijk was om daar van vandaag op morgen voor een radicaal andere oplossing te kiezen. De op dat moment geldende tarieven voor fiscaal verjaard kapitaal van 35% werden door velen ook als te hoog ervaren. Het liet zich dan ook niet verbazen dat ondanks waarschuwingen daaromtrent<sup>11</sup>, velen hebben geopteerd voor een zogenaamde ‘partiële regularisatie’ waarbij slechts de inkomsten van de laatste 6 à 7 jaar fiscaal werden geregulariseerd en de fiscaal verjaarde kapitalen onaangeroerd bleven. De periode van 16 juli 2013 tot en met 31 december 2013 waarbij voor het eerst in de ‘wettelijke omschreven’ mogelijkheid werd voorzien om dergelijk fiscaal verjaarde kapitalen te regulariseren aan het voornoemde tarief van 35%, was in ieder geval véél te kort om alle mogelijke dossiers tot bij het CPR te brengen. Dat er op vandaag daarover door vele politici en persmensen zeer verantwoordigd wordt gereageerd, is dan ook deels te wijten aan de veel te korte periode die openstond om dergelijke dossiers te behandelen. Het is dan ook ironisch vast te stellen dat diegenen die het hardste roepen ter zake, net diegenen zijn die ervoor hebben gezorgd dat de wet van 27 december 2005 vroegtijdig werd opgeheven.

Per 1 januari 2014 was het dan ook onherroepelijk afgelopen met het indienen van fiscale regularisatiedossiers bij het CPR. Dat had alles te maken met de verkiezingen van mei 2014 waarbij bepaalde politieke partijen niet in de verkiezingsstrijd wilden stappen met een lopende fiscale regularisatie, daar deze werd beschouwd als een te vermijden noodzakelijk kwaad. Dat daarmee aan de schatkist belangrijke bedragen werden onthouden die op vandaag zeker en vast hadden kunnen bijdragen tot een vermindering van het begrotingstekort bleek niet belangrijk genoeg.

Anno 2014 en 2015 zagen we dan een wederopstanding van de spontane regularisaties bij de lokale controles en de BBI waarbij veeleer lokale variabel vastgestelde belastingverhogingen en nalatigheidsinteressen werden gehanteerd. Deze fiscale rechtzettingen leidden niet tot strafrechtelijke immuniteit maar hadden wel als groot voordeel dat ze tot stand

8. Voorstel van richtlijn van 21 juni 2017, COM(2017) 335 final, tot wijziging van de Europese bijstandsrichtlijn.

9. [www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf).

10. Let wel, strikt gezien kon dat volgens de wet van 27 december 2005 ook reeds maar toen gold een “vermoeden van beroepsinkomsten” indien men de onderliggende ontdoken belasting niet meer naar aard kon bewijzen. Dat was dus echter geen “wettelijk omschreven regeling voor fiscaal verjaard kapitaal”.

11. G.D. GOYVAERTS en L. MOSER, *Tiberghien Handboek 2013-2014. Fiscale regularisatie*, Boek XII, deel II en deel III, Mechelen, Kluwer, randnrs. 11.000 en 11.020.



kwamen in tegensprekelijk debat met een belastingadministratie met volledige controlebevoegdheid (dit in tegenstelling tot het CPR). Bovendien kon aanvankelijk de woonstaathetfing volledig worden verrekend wat bij de wet op de fiscale regularisatie van 27 december 2005 en 11 juli 2013 door het CPR op onwettelijke wijze werd geweigerd. Achteraf werd deze verrekeningsmogelijkheid door de BBI eenzijdig beperkt tot het bedrag van de werkelijk verschuldigde belasting louter per aanslagjaar te berekenen waarbij er geen compensaties naar een volgend aanslagjaar noch teruggaves meer mogelijk waren. Deze praktijken varieerden al naar gelang de controle die men aansprak, en werden daarom finaal in een interne instructie van 29 januari 2015 gebundeld met de bedoeling om orde te scheppen in de chaos en te komen tot een eenvormige praktijk<sup>12</sup>. Daarbij werd het aan de lokale controles verboden om de dossiers nog verder zelfstandig te behandelen en diende elk dossier te worden doorgezonden aan de bevoegde BBI-administratie. Deze interne instructie bevatte ook een luik ter zake “*bedragen waarvan de oorsprong niet wordt verrechtvaardigd*” die dan in het kader van een met de belastingplichtige te sluiten akkoord werden getaxeerd aan een tarief van 36,30% zijnde een belasting over een beweerdelijke divers inkomen *ad* 33% aangevuld met een administratieve proportionele boete van 10%. Daarmee was dan de zaak voor de belastingplichtige geregeld en zag de BBI af van een melding volgens artikel 29 Wetboek Strafvordering aan het parket. *De facto* verkreeg de belastingplichtige dus weliswaar geen strafrechtelijke amnestie maar doordat een strafrechtelijke vervolging feitelijk uitbleef en het ‘illiciet voordeel’ was afgestaan, werd hetzelfde resultaat bereikt. In totaal werden meer dan 3.000 van dergelijke dossiers ingediend en door de BBI verwerkt.

Deze interne instructie stuitte echter op zware kritiek vanuit de oppositie wat leidde tot een procedure voor de Raad van State. In zijn verslag van 24 december 2015 gaf de auditeur van de Raad van State de indieners van het verzoekschrift op een aantal essentiële punten gelijk, waardoor de minister van Financiën zich geen andere keuze zag dan de interne instructie op te schorten voor nieuwe dossiers ingediend vanaf 14 januari 2016. De Raad van State heeft dan vervolgens de interne instructie bij arrest van 12 april 2016, nr. 234.337, nietig verklaard, dit zonder enige inhoudelijke motivering op te nemen<sup>13</sup>. Ter zake heeft het kabinet financiën naar verluid bewust geen verder inhoudelijk verweer gevoerd. Ter zake de motieven die de auditeur heeft menen te moeten invoeren en die dus door de Raad van State in zijn arrest niet werden beoordeeld, kon echter ernstige kritiek worden gegeven<sup>14</sup>.

Op zich was deze vernietiging dan ook een spijtige zaak. Voor de praktijks in fiscale regularisatie en voor de begroting was de lopende BBI-regeling immers helemaal geen slechte zaak. In de praktijk heeft de vernietiging overigens voor de reeds afgehandelde dossiers geen enkel gevolg gehad, deze werden niet herzien. Ook wat de op 14 januari 2016 nog lopende dossiers betrof, deze werden gewoon afgehandeld door de BBI ook al was de interne instructie ondertussen vernietigd. Dus ook daar geen enkele wijziging. Het grote nadeel was dus dat er vanaf 14 januari 2016 geen nieuwe dossiers meer konden worden ingediend.

Om de chaos nog completer te maken werd bij arrest van het Grondwettelijk Hof van 2 juni 2016 de regeling op de uitgebreide minnelijke schikking (VVSBG of “Verruimd verval van strafvordering mits betaling van een geldsom”), deels ongrondwettelijk beschouwd. Als reden werd aangegeven dat in geval van een gerechtelijk onderzoek het gebrek aan daadwerkelijke rechterlijke controle over het voorstel van minnelijke schikking, dit terwijl de zaak zelf is aanhangig gemaakt bij een onderzoeksrechter, of nadat de strafvordering is ingesteld, als ongrondwettelijk werd beschouwd. Aangezien het Grondwettelijk Hof in zijn arrest had voorzien dat de gevolgen van de vernietigde wetsbepaling worden gehandhaafd tot de dag van de bekendmaking van het arrest in het *Belgisch Staatsblad*, kon nog enige tijd worden doorgegaan met het afhandelen van de diverse lopende minnelijke schikkingen<sup>15</sup>. De regeling ter zake werd ondertussen overigens reeds door de regering herzien<sup>16</sup>.

Alles wees er dus op dat de tijd rijp was voor een nieuwe fiscale regularisatie. Dit alles heeft er dan ook rechtstreeks en onrechtstreeks toe bijgedragen dat er een hoge nood ontstond aan een nieuwe en duidelijke wet wat dan uiteindelijk heeft geresulteerd in de federale regeling op de fiscale regularisatie ingevoerd bij de wet van 21 juli 2016, later aangevuld met de diverse decreetale regelingen en twee samenwerkingsakkoorden.

## B. De genese van de federale wet van 21 juli 2016

Spreken over de totstandkoming van de federale wet van 21 juli 2016 kan niet anders dan gepaard gaan met een uitgebreid overzicht van de verschillende grondwettelijke problemen die in dat verband door de Raad van State werden signaleerd en die ertoe hebben geleid dat de wet van 21 juli 2016 zelf een eerder beperkte draagwijdte heeft gekregen. Dit is allemaal in de rechtsleer al zeer uitgebreid aan bod

12. Interne instructie van 29 januari 2015, ref. SB/014487, ondertekend door Frank Philipsen, administrateur-generaal.

13. K. JANSSENS, “Raad van State vernietigt instructie regularisatie”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 18, 9-11.

14. G.D. GOYVAERTS, “Interne instructie fiscale rechtzettingen onwettig?”, *Fisc.Act.*, 2016/2, p. 1.

15. Art. 216bis, § 2 schendt art. 10 en 11 Gw., in samenhang gelezen met het recht op een eerlijk proces en met het beginsel van de onafhankelijkheid van de rechter, zoals gewaarborgd bij art. 151 Gw. en bij art. 6, 1 EVRM en art. 14, 1 BUPO-Verdrag, in zoverre het het Openbaar Ministerie machtigt om via een minnelijke schikking in strafzaken een einde te maken aan de strafvordering nadat de strafvordering is ingesteld, zonder dat een daadwerkelijke rechterlijke controle bestaat. Dezelfde bepaling schendt niet art. 12, tweede lid Gw., al dan niet in samenhang gelezen met de art. 10 en 11 ervan en met art. 6 EVRM. Dezelfde bepaling schendt niet art. 13 Gw., al dan niet in samenhang gelezen met art. 6 EVRM. De gevolgen van die wetsbepaling worden gehandhaafd tot de dag van de bekendmaking van dit arrest in het *Belgisch Staatsblad* (GwH 2 juni 2016, nr. 83/2016, prejudiciële vragen (BS 1 juli 2016)).

16. Zie het verslag van de Kern van 24 juli 2017. Op de publicatie van de tekst van de aangepaste wet is het echter nog wachten.



gekomen<sup>17</sup> en een hernieuwde uitgebreide commentaar hierop past eerder in een historisch overzicht dan in een kritische beschouwing over het amalgaam van de wettelijke en decreetale regelingen die de fiscale regularisaties anno 2017 gestalte hebben gegeven. In het kader van deze bijdrage beperk ik mij dan ook tot de essentiële overwegingen/conclusies daaromtrent.

Zoals gebruikelijk in België wordt de totstandkoming van nieuwe wetgeving inzake fiscale regularisaties, waar wij allen nu tot viermaal toe al concrete ervaringen mee hebben, uitgebreid politiek gemotiveerd en met het nodige tromgeroffel aangekondigd. Deze motieven die we kunnen terugvinden in de *memorie van toelichting*<sup>18</sup> en het parlementaire verslag<sup>19</sup>, raken echter zelden de technische complexiteit van de desbetreffende wetgeving en zijn eerder te reduceren tot beschouwelijke overwegingen van politieke aard waarvan de lectuur doorgaans weinig bijdraagt tot de concrete toepassingsproblematiek waarmee de praktijkin zal worden geconfronteerd. Zo benadrukt de minister in het verslag als volgt: “De minister benadrukt dat deze fiscale regularisatie perfect past in de actuele context van berichtgeving rond belastingconstructies in belastingparadijzen op voorwaarde dat die regularisatie geen alleenstaand instrument is. De minister verduidelijkt dat er op internationaal niveau een forse beweging op gang is gekomen richting meer fiscale rechtvaardigheid. De minis-

ter verwijst hiervoor naar de initiatieven van de OESO en van de Europese Commissie, die hij trouwens ten volle onderschrijft. De regering neemt daar bovenop nog maatregelen die deze beweging op nationaal niveau versterken, zoals de kaaimantaks, waarmee door schermconstructies heen kan worden gekeken om ze te kunnen belasten. De minister klemttoont dat deze kaaimantaks een absolute vernieuwing is”<sup>20</sup>.

De minister maakt dus een drietrapsredenering als verantwoording om te komen tot een nieuwe fiscale regularisatie. Vooreerst verwijst hij naar de kaaimantaks die juridische constructies in het buitenland belast. Vervolgens wordt de mogelijkheid gecreëerd via een regularisatie om mensen die niet-aangegeven inkomsten hebben de kans te bieden om die alsnog aan te geven, tegen hogere tarieven en boetes dan in het verleden<sup>21</sup>. Daarbij stelt men als principe naar voor ‘de gelijke behandeling van de belastingplichtigen’ dewelke een nieuw permanent systeem van fiscale regularisatie vraagt. Ten slotte worden maatregelen genomen tegen de fiscale fraude om diegenen aan te pakken die echt hardleers blijken te zijn<sup>22</sup>. De minister verwoordt het kernachtig als volgt: “Die drie trappen zorgen voor een fiscaal rechtvaardig beleid. We geven iedereen de kans om zich in regel te stellen en bij te dragen. Degenen die manifeste onwil tonen, pakken we aan”<sup>23</sup>.

17. G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisaties: samenwerkingsakkoorden krijgen een onvoldoende vanwege de Raad van State”, *Nieuwsbrief Tiberghien*, 24 april 2017; G.D. GOYVAERTS, “Samenwerkingsakkoorden over fiscale regularisatie zijn in aantocht”, *Fisc.Act.* 2017/08, 1-8; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale Regularisaties te verdelen in Categorie 1, Categorie 2 en Categorie 3: een complexe aangelegenheid”, *Nieuwsbrief Tiberghien*, 15 maart 2017; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie ter 2016: regularisatie (fiscaal verjaarde) successierechten niet mogelijk?”, *Nieuwsbrief Tiberghien*, 19 december 2016; G.D. GOYVAERTS, “Ook Vlaanderen krijgt zijn regularisatie”, *Fisc.Act.* 2016/37, 1-6; G.D. GOYVAERTS, “Twee FAQ’s over fiscale regularisatie brengen licht in de duisternis”, *Fisc.Act.* 2016/35, 3-9; G.D. GOYVAERTS, “Is aangifteformulier regularisatie wel wetsconform?”, *Fisc.Act.* 2016/31, 1-4; G.D. GOYVAERTS, “Regularisaties mogelijk vanaf 1 augustus (in theorie). Federale fiscale regularisatie eindelijk goedgekeurd”, *Fisc.Act.* 2016/28, 1-4; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie ter 2016: regularisatie (fiscaal verjaarde) successierechten niet mogelijk?”, *Nieuwsbrief Tiberghien*, 19 mei 2016; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie anno 2016 eindelijk goedgekeurd”, *Fisc.Act.* 2016/10, 1; G.D. GOYVAERTS, “Donkere wolken boven fiscale regularisatie anno 2016?”, *Fisc.Act.* 2015/39, 8-10; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie anno 2016 voorzien in omkering bewijslast”, *Fisc.Act.* 2015/35, 1-7; J. VAN DYCK, “‘Permanente’ regularisatie: kopie van vorige regularisatie”, *Fiscoloog* 2015, afl. 1447, 14; G. VERACHTERT, “Fiscale regularisatie 2016: zo gek nog niet”, *Juristenkrant* 2015, afl. 319, 12-13; S. ALLARD en J. ROSELETH, “Fiscale regularisatie eindelijk gestart op 1 augustus 2016”, *VIP* 2016, afl. 3, 26-36; C. BUYSE, “Nieuwe fiscale en sociale regularisatieronde: FAQ met beperkte preciseringen”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1489, 8; M. CASSIERS en S. SCARNA, “[Opinie] Nieuwe permanente regularisatieprocedure”, *VIP* 2016, afl. 3, 59-62; E. CECI en G. DE FOY, “[Système permanent de régularisation fiscale] DLU quater: une occasion manquée?”, *Droits d’enregistrement* 2016, afl. 3, 9-18; V. DE BRAUWERE, “[Impôt sur les revenus] Régularisation fiscale permanente: la loi est enfin votée”, *Act.Fisc.* 2016, afl. 25, 1-3; S. DE MEULENAER, “De nieuwe permanente fiscale regularisatie: ‘EBAquater’”, *AFT* 2016, afl. 8-9, 22-32; S. DE MEULENAER, “De tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie toegelicht”, *TvRF* 2017, afl. 1, 7-13; F. DELBAR, “Vergeef mij Vadertje Staat, want ik heb gezondigd. Over fiscaal regulariseren vanaf 2016”, *VIP* 2016, afl. 4, 56-63; G. HOMANS, “[DLU quater] Nouvelle procédure de régularisation fiscale et sociale. Focus sur le volet fiscal”, *Act.Fisc.* 2016, afl. 35, 7-11; T. LITANNE, “La loi du 21 juillet 2016 organisant une régularisation fiscale et sociale: premiers commentaires”, *RGEN* 2016, afl. 8, 344-350; E. MASSET, “EBA 4: permanent, maar niet noodzakelijk definitief systeem van regularisatie”, *Fiscaal Weekoverzicht* 2016, afl. 31, 4; J. VAN DYCK, “De contouren van de ‘nieuwe’ regularisatieprocedure”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1471, 1; J. VAN DYCK, “‘Spontane’ regularisaties alleen nog bij ‘Contactpunt regularisaties’”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1477, 1; J. VAN DYCK, “Tot op de valreep problemen met bevoegdheidsverdeling”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1484, 8; J. VAN DYCK, “Aangifteformulier ‘regularisatie’: veel gedetailleerder uitsplitsen”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1486, 3; J. VAN DYCK, “Babylonische spraakverwarring rond regularisatie ‘verjaarde’ kapitalen”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1496, 3; F. VANISTENDAEL, “Fiscale amnestie?”, *AFT* 2016, afl. 11, 2-4; C. WILS en V. DE BRAUWERE, “La DLU quater: régularisation fiscale permanente... et ambiguë”, *RGFCP* 2016, afl. 10, 6-27; X, “Fiscale regularisatie: geen opsplitsing per jaar voor verjaarde kapitalen”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 40, 15-16; J. CHAZKALS, “EBA quater: het begin van een complexe oplossing voor de bevoegdheidsproblemen ten gevolge van de wetgeving tot invoering van de nieuwe fiscale regularisatieprocedure”, *Fiscaal Weekoverzicht* 2017, 24, 7; S. DE MEULENAER, “De tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie toegelicht”, *TvRF* 2017, afl. 1, 7-13; M. PETIT, “Les trois Régions instaurent un régime temporaire de régularisation fiscale et pénale des droits de succession”, *Info Droits de succession* 2017, afl. 2, 3-14; L. HERVE, “La saga des régularisations des avoirs et revenus non déclarés: DLU quater, stop ou encore?”, *Le droit fiscal en 2017: questions choisies*, Limal, Anthémis, 2017, 247; J. SOETAERT, “Vlaamse tijdelijke regularisatieronde”, *Fiscaal Weekoverzicht* 2017, afl. 13, 9; J. VAN DYCK, “De ‘diverse’ fiscale bepalingen uit de wet van 18 december 2016”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1505, 9; J. VAN DYCK, “‘Vlaamse’ regularisatie erf- en registratiebelasting goedgekeurd”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1509, 10; J. VAN DYCK, “Oplossing in de maak voor verjaarde ‘niet-uitsplitsbare’ bedragen”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1510, 9; J. VAN DYCK, “‘Vlaamse’ regularisatie: opgelet met verjaringstermijnen”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1512, 6; J. VAN DYCK, “Vlaamse regularisatie: ‘verjaard’ en dan toch weer ‘niet verjaard’?”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1513, 6; X, “Vlaamse fiscale regularisatieronde: tot eind 2020”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1506, 13; X, “Invoering regularisatieronde en ‘antifraudemaatregelen’”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1521, 14; X, “EBA quater: publicatie van FAQ op website van de FOD Financiën”, *Fiscaal Weekoverzicht* 2017, afl. 5, 7.

18. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001.

19. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003.

20. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 3.

21. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 5.

22. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 4.

23. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 4.



De minister heeft alleszins gelijk als hij een verband legt tussen de kaaimantaks enerzijds en de noodzaak tot een nieuwe wettelijke regeling van fiscale regularisatie anderzijds. De kaaimantaks voorzag immers vanaf 1 januari 2015 initieel via (een ondertussen opgeheven) artikel 18, 2<sup>o</sup>ter, b) WIB 1992 in een ‘regeling voor het verleden’ aan een taxatie als dividend (wet 10 augustus 2015). De bedoeling van die regeling was dat indien een juridische constructie type 2, zijnde een *Stiftung* of een *offshore*-vennootschap, een uitkering deed vanuit haar kapitaal of reserves die waren opgebouwd vóór 1 januari 2015, die uitkering dan steeds bij wijze van dividend aan een heffing van toen 25% en ondertussen reeds 30% zou worden onderworpen. Die regeling was echter om diverse redenen volstrekt onwerkbaar<sup>24</sup>, werd bij reparatiewet van 26 december 2015 retroactief opgeheven en heeft dus *de iure* nooit bestaan. Als officiële reden bij dit onderdeel van de wet van 26 december 2015 werd gegeven dat er sowieso een nieuwe wettelijke regeling van fiscale regularisatie zou komen en dat de zogenaamde ‘regeling voor het verleden’ dus niet langer nodig was<sup>25</sup>. Op dat moment kon de minister zich natuurlijk nog niet voorstellen tot welk een processie van *Echternach* de wettelijke en decretale regelingen inzake fiscale regularisatie zouden aanleiding geven. In het voorjaar van 2016 was men er immers nog steeds op regeeringsniveau van overtuigd dat alles wel in orde zou komen tegen de zomer van 2016, wat dan netjes op tijd zou zijn voor de aangiften in de personenbelasting aanslagjaar 2016 waarin voor de eerste maal het effect van de kaaimantaks diende te worden verwerkt. Op dat moment zou dus het probleem van het kapitaal in sommige juridische constructies simultaan kunnen worden aangepakt via een toepassing van de nieuwe wet op de fiscale regularisatie, waarbij alles dan aan een tarief van 36% kon worden geregulariseerd. Tenminste, dat was het plan... Ondertussen weten we dat het zo niet gelopen is en dat omwille van een verregaande bevoegdheidsproblematiek tussen de federale staat en de regio’s het geheel is verstrand in een welles nietes spelletje tussen de regering en de Raad van State.

### C. *Het voorradige wettelijke en decretale set van regelgeving inzake fiscale regularisaties anno 2017*

Wegens de complexe grondwettelijke situatie met betrekking tot de verdeling van de fiscale bevoegdheden tussen de federale staat en de regio’s was het niet langer mogelijk – zoals dit het geval was bij de wet van 27 december 2005 en de wet van 11 juli 2013 – om slechts in één wettelijke regeling te voorzien waar dan alle in gebreke gebleven belastingplichtige gebruik konden van maken voor de fiscale regularisatie van illiciet vermogen gerelateerd aan in het verleden onterecht niet betaalde belastingen, zowel met betrekking tot fiscaal niet verjaarde belastingen als met betrekking tot fiscaal verjaarde kapitalen. Daar dient eigenlijk meteen al de opmerking bij te worden gemaakt dat het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 september 2014 hier een aantal zware kanttekeningen heeft bij geplaatst ter zake een bevoegdheidsoverschrijding in hoofde van de federale staat<sup>26</sup> en slechts *in fine* heeft geoordeeld dat de gevolgen van de om die reden vernietigde bepalingen van de wet wat het verleden betreft, hun uitwerking zouden behouden<sup>27</sup>.

Aangezien het arrest slechts geveld werd in de loop van het jaar 2014 en de wet van 11 juli 2013 wat de uitwerking betreft afgelopen was per 31 december 2013, is dit arrest wat de wetgeving van 2005 en 2013 betreft *de facto* zonder enig praktisch gevolg gebleven. Uiteraard diende de regering met dit arrest rekening te houden bij het ontwerpen van een nieuwe wettelijke regeling. Dit is aanvankelijk gepaard gegaan met een vrij doorgedreven aanpak vanwege het kabinet Financiën waarbij diverse pogingen werden ondernomen om het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof minimalistisch te interpreteren. Die pogingen zijn echter tot driemaal toe gestrand op kritische adviezen van de Raad van State die dan uiteindelijk de regering geen andere keuze hebben gelaten dan zich te wenden tot de Vlaamse, Waalse en Brusselse regeringen om via interfederaal samenwerkingsakkoorden te komen tot een sluitende regeling<sup>28</sup>.

De Raad van State had in zijn eerste advies van 28 oktober 2015 bij het oorspronkelijke wetsontwerp<sup>29</sup> reeds opgemerkt

24. Een ruime bespreking van deze bepaling kan worden teruggevonden in G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, afl. 490/491, p. 903 *et seq.*

25. De werkelijke reden was echter dat art. 18, 2<sup>o</sup>ter, b) WIB 1992 één van (vele) interne wetsconflicten betrof in de kaaimantaks die men heeft gerepareerd bij die wet van 26 december 2015.

26. GwH 19 september 2014, nr. 130/2014: “A.17. *Het derde middel is gericht tegen de artikelen 2, 3, 4 en 5 van de wet van 11 juli 2013, al dan niet in samenhang gelezen, en is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11, 35, 39, 170, § 2 en 172 van de Grondwet, van de artikelen 3 en 5 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, van artikel 11 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen en van artikel 4 van de bijzondere wet van 12 januari 1989 met betrekking tot de Brusselse instellingen*”. “A.18. *De bestreden bepalingen zijn niet in overeenstemming met de bevoegdheidsverdelende regels omdat het invoeren van straffen en strafrechtelijke vrijstellingen met betrekking tot de successierechten en de registratierechten behoort tot de bevoegdheid van de gewesten. De bestreden bepalingen, in zoverre zij betrekking hebben op de regularisatie van successierechten en registratierechten, voeren een nieuwe heffingsgrondslag inzake die rechten in*”.

27. GwH 19 september 2014, nr. 130/2014: “B.14.3. *Personen die in het verleden hun verplichtingen inzake successierechten of registratierechten niet zijn nagekomen en die ter zake een regularisatieaangifte hebben ingediend, vermochten evenwel rechtmatig erop te vertrouwen dat hun aangifte zou leiden tot de gevolgen die de bestreden wet verbindt aan een regularisatie. Om die reden dienen de gevolgen van de vernietigde bepalingen definitief te worden gehandhaafd*”. 28. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 26 november 2015, DOC 54-1479/001, 120; *Adv.RvS* 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015; *Adv.Rvs* 59.682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, DOC 54-1738/012. Voor een bespreking van de diverse fasen van het wetsontwerp dat het eindelijk geresulteerd heeft in de wet van 21 juli 2016 kan genoegzaam worden verwezen naar de diverse interventies in het halfroond en de Commissie verslagen daaromtrent alsmede naar een aantal artikelen die daarover werden gepubliceerd in *Fiscale Actualiteit* en die reeds hoger werden geciteerd.

29. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 26 november 2015, DOC 54-1479/001, 120.





dat een federale regeling alleen maar mogelijk was mits met de gewesten een samenwerkingsakkoord werd gesloten. Daarop werd het ontwerp aangepast en weerom voorgelegd aan de Raad van State. Ook in zijn tweede advies uitte de Raad nog bezwaren<sup>30</sup>. De regering stelde aanvankelijk dat het aangepaste ontwerp aan alle door de Raad van State gemaakte bemerkingen verhelpt<sup>31</sup>. Omdat alles er echter op wees dat de noodzakelijke samenwerkingsakkoorden er niet zouden zijn bij de voorziene inwerkingtreding van de nieuwe wet (toen nog gepland voor 1 april 2016) diende er aanvankelijk met grote beperkingen te worden rekening gehouden wat de regionale belastingen betreft. *“Parallel (...) werd er een overleg opgestart met de drie gewesten om eveneens te voorzien in de mogelijkheid van een fiscale regularisatie inzake gewestelijke belastingen voor die belastingen waarvoor de federale overheid nog de dienst van de belastingen verzekert”*, aldus de memorie. Dat betreft dan met name het Brussels en het Waalse Gewest, maar ook ter zake de personenbelasting in het algemeen, gelet op de regionale autonomiefactor van 25,99%.

Het Vlaamse Gewest staat sedert 1 januari 2015 zelf in voor de controle en de inning van de erfbelasting en de (gewestelijke) registratierechten. Daarom nam de regering zich voor om met het Vlaams gewest... een samenwerkingsakkoord af te sluiten om ook voor die rechten een regularisatie mogelijk te maken. Om de bevoegdheden van de gewesten niet in het gedrang te brengen, stelde de regering dat er bij wet een opsplitsing zou worden gemaakt tussen ‘geregulariseerde inkomsten’ en ‘geregulariseerde sommen’, zodat de gewestelijke bevoegdheden inzake opcentiemen en verrekening daarvan onaangetast kunnen blijven. Dus enerzijds wilde de regering absoluut elk verwijt van bevoegdheidsoverschrijding voor inkomsten vanaf 2014 vermijden, maar anderzijds scheen ze de indruk toegedaan dat er met uitzondering van de samenwerkingsovereenkomst met het Vlaamse Gewest, er geen verdere samenwerkingsovereenkomst met het Brussels en Waalse Gewest nodig was.

Men zou inderdaad kunnen verondersteld hebben dat volgens de regering de Brussels en Waalse samenwerkingsakkoorden veeleer ‘wenselijk’ maar niet echt noodzakelijk waren, omdat de federale overheid nog altijd de ‘dienst’ verzekert van de Waalse en Brussels successierechten. Maar de ontwerptest sloot die interpretatie uit: *“geregulariseerde bedragen worden enkel geregulariseerd wanneer het gaat om een federale belasting of een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor [een] samenwerkingsakkoord is afgesloten”* (toenmalige ontwerpversie van art. 11, derde lid). M.a.w. ook voor een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert, is een samenwerkingsakkoord nodig. Met betrekking tot het Vlaamse Gewest konden dus sowieso geen successierechten of registratierechten worden geregulariseerd zonder

samenwerkingsakkoord, want voor die belastingen verzekert Vlabel sinds 2015 de ‘dienst’. Voor het Waalse en het Brussels Gewest was dit dus niet anders.

Het probleem bleek echter van meer fundamentele aard te zijn en gerelateerd aan de verplichting tot identificatie naar herkomst en periode van de ontdoken belasting. Opdat men kan oordelen of een ontdoken belasting die wordt geregulariseerd toekomt aan de federale staat, dan wel aan het Vlaamse Gewest, het Waalse gewest of het Brussels Gewest dient nauwgezet te kunnen worden beoordeeld over welke belasting het precies gaat. Daartoe dient dan zeer precies en nauwgezet de belastbare materie te worden geïdentificeerd, wat betekent dat men moet kunnen nagaan waarover de belasting verschuldigd was, door wie de belasting verschuldigd was, en wanneer de belasting verschuldigd was. In de mate dat een wettelijke regeling voor bepaalde bedragen ‘dit in het midden laat’ is zulks niet precies genoeg en daarom ongrondwettelijk. Inderdaad, indien de aard van de belasting, of de periode waarop de ontdoken belasting betrekking heeft, niet kan worden aangetoond, rijst de vraag aan wie de opbrengst van de regularisatieheffing toekomt. Voor de aandachtige lezer van de diverse parlementaire werken was het vrij snel duidelijk dat dit alleen kon worden opgelost via een verdeelsleutel, die dan met wettelijke en decretale instemming van zowel de federale staat als van de diverse gewesten zou worden gestemd. Dit was aanvankelijk in de ontwerp teksten echter niet voorzien.

De Raad van State heeft dan ook herhaaldelijk de puntjes op de i moeten zetten in zijn diverse adviezen: *“In het ontwerp wordt regularisatie niet uitgesloten ingeval de aard van de ontdoken belasting en het tijdperk waarmee die belasting is verbonden, niet bekend zijn. In artikel 87, eerste lid, van het ontwerp wordt de aangever weliswaar opgedragen ‘de legale herkomst van de inkomsten, de sommen, de waarden, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen aan te tonen’, maar in het tweede lid wordt ruimte gelaten voor het geval dat de legale herkomst (geheel of ten dele) niet kan worden aangetoond. In artikel 87, tweede lid van het ontwerp wordt immers bepaald dat ‘het gedeelte waarvan de aangever de legale herkomst niet kan aantonen’ moet worden geregulariseerd, evenwel zonder dat uit de ontworpen regeling blijkt hoe die regularisatie in dat geval dient te verlopen”* (bv. tegen welk tarief)<sup>32</sup>.

De Raad van State heeft dit in zijn tweede advies als volgt geformuleerd: *“De ontworpen regels, zoals ze zijn herwerkt na advies 58-321/1-2-3-4-VR, doen geen afbreuk aan de belastingbevoegdheid van de gewesten voor zover de bedragen die ter gelegenheid van de regularisatie worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode. Indien het onduidelijk is welke de aard van de ontdoken belasting is en op welke periode die ontdoeking betrekking heeft, zal het voor het binnen de Federale Overheidsdienst*

30. Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015.

31. Wat inderdaad leek te kloppen, zie Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015, randnrs. 7 en 8.1, een advies bij het nieuwste ontwerp zou blijkbaar niet meer gevraagd worden.

32. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 48.



*Financiën opgerichte contactpunt regularisaties niet mogelijk zijn om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling en de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen*<sup>33</sup>.

Het probleem stelde zich met name voor de fiscaal verjaarde kapitalen waarvan de aangever de legale herkomst niet meer kan aantonen en waarvan dus *de facto* geen bewijsstukken meer kunnen worden voorgelegd. In een dergelijk geval waarbij er onderliggende wel degelijk fraude is gepleegd, maar men dus niet slaagt in het leveren van een positief bewijs ter zake de gepleegde fraude, maar men wettelijk gezien wel verplicht is om de ontdoken belasting te identificeren naar herkomst en periode, legt de wetgever in een nieuw artikel 11, derde lid van wat later de wet van 21 juli 2016 is geworden een ‘negatief bewijs’ op. Men diende met andere woorden in die situatie te bewijzen dat de ontdoken belasting geen regionale belasting was. Het leveren van een negatief bewijs is uiteraard onmogelijk. Voor de Raad van State betekende dit dat de toenmalige versie van het wetsontwerp niet in overeenstemming was met de bevoegdheidsrechtelijke regels daar in zo’n geval niet viel te bepalen of de ontdoken belasting een federale belasting betrof dan wel een belasting van de gewesten.

Het essentiële van fiscaal verjaarde kapitalen in de praktijk is dat de aangever niet kan aantonen wat de precieze herkomst is van de betreffende bedragen noch in welke periode deze zijn gerealiseerd. Een kandidaat aangever zou dat wellicht wel voor een bepaald deel van fiscaal verjaarde kapitalen kunnen doen, maar *de facto* nooit voor het volledige bedrag. Hoe ouder het bedrag is, hoe moeilijker dit bewijs naar de onderliggende fraude kan worden geleverd.

Desalniettemin vond de minister het nodig om hierop negatief te reageren naar de Raad van State toe en werd aanvankelijk niet overgegaan tot een doeltreffende wijziging van de ontwerptekst. We kunnen de minister in deze als volgt citeren<sup>34</sup>:

- “In zijn tweede advies van 7 december 2015 (Doc. 54-1738/001, p. 48, randnr. 9 en voetnoot 13) meent de Raad van State dat een gemeenschappelijke heffing een oplossing kan bieden. In dat verband zouden de Federale Staat en de gewesten [...] gezamenlijk een vervangende regularisatiebelasting instellen en ervoor een verdelingsleutel vastleggen”;
- “Dat advies (van de RvS) is strijdig met de bevoegdheidsverdelende regels volgens welke de gewesten de beslissingsbevoegdheid inzake hun belastingen en hun regularisatiedossiers aan de federale overheid overdragen via een samenwerkingsakkoord”;
- “Dit is een niet toegelaten bevoegdheidsafstand”;
- “De praktische samenwerking tussen de federale overheid en de gewesten bij de behandeling van de regularisatiedossiers zou wel bij samenwerkingsakkoord gere-

*geld kunnen worden bijvoorbeeld om te bepalen dat gebruik kan worden gemaakt van één aangifteformulier en dat via het contactpunt regularisaties een enig loket beschikbaar wordt gesteld*”.

Het verzet van de minister was begrijpelijk. Politiek had men immers een nieuwe wet op de fiscale regularisatie beloofd en deze zou er snel moeten komen. Door de aanhoudende kritiek van de Raad van State met betrekking tot het grondwettelijk probleem van de federale en regionale bevoegdheden vreesde de minister dat hij beroep zou moeten doen op de Waalse regering en de Brusselse regering om te kunnen komen tot een sluitend akkoord. Politiek gezien lag dat, rekening houdende met de verschillende samenstelling van de regeringen, eerder moeilijk. In ieder geval zou het voor vertraging zorgen en dat wilde de minister vermijden. Het is dan ook opmerkelijk dat uiteindelijk twee amendementen van oppositiepartij PS de knoop hebben moeten ontwarren.

*Amendement 2 en 3 mevr. Fonck en dhr. Dispa: vervanging artikelen 18 en 21:*

*“Om dit wetsontwerp af te stemmen op de bevoegdheidsverdeling en om te voorkomen dat deze aangelegenheid bij het Grondwettelijk Hof aanhangig wordt gemaakt, bestaat er maar één mogelijkheid: de inwerkingtreding van deze bepaling koppelen aan het sluiten van een samenwerkingsakkoord tussen de federale overheid en de drie gewesten, zoals de Raad van State overigens had gesuggereerd. Dat is de enige uitweg*”<sup>35</sup>.

*“Met de sluiting van een samenwerkingsakkoord tussen de federale overheid en één enkel gewest is het niet mogelijk alle bevoegdheidsmoeilijkheden op te lossen die rijzen door een fiscale regularisatie in verband met gewestbelastingen. De regularisatie zal aldus niet kunnen plaatsvinden, zo een belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats heeft in een gewest dat een samenwerkingsakkoord met de Federale Staat heeft gesloten, wenst over te gaan tot een fiscale regularisatie die onder meer betrekking heeft op de ontweken successierechten bij een ongeplande erfenis in een ander gewest dat een dergelijk akkoord niet heeft gesloten*”<sup>36</sup>.

Deze amendementen legden nadrukkelijk en helder vast dat een samenwerkingsakkoord tussen de federale staat en de drie gewesten noodzakelijk was: “Voorts preciseert de Raad van State: ‘Gelet op de vermenging van de bevoegdheden van de federale overheid en de gewesten ter zake, zal een dergelijke regularisatieregeling noodzakelijk aan de burgers aangeboden moeten worden als het resultaat van een afspraak tussen alle bevoegde overheden’ (ibid.). Het gaat overduidelijk om een resultaatsverplichting en niet om een middelenverplichting die de federale overheid niet is nagekomen. De Waalse en de Brusselse regering hebben deze tekst trouwens zonder meer afgewezen, en hebben aangekondigd dat zij van plan zijn die tekst bij het Grondwettelijk Hof aan te vechten”<sup>37</sup>.

33. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 47.

34. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 23.

35. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 5; amendement 3 mevr. FONCK en dhr. DISPA.

36. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 3; amendement 2 mevr. FONCK en dhr. DISPA.

37. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 7; amendement 5 van dhr. GILKINET en CALVO.



Uiteindelijk is de regering dan overstap gegaan en werd het wetsontwerp beperkt tot een louter federale regeling waarbij voor alle bedragen, al dan niet fiscaal verjaard, die mogelijks een regionale oorsprong zouden kunnen hebben, maar waarvan dit niet op een sluitende wijze kon worden bewezen, werd verwezen naar de te sluiten samenwerkingsakkoorden. Daarbij heeft de regering dan geopteerd om in weerwil van het duidelijk advies van de Raad van State slechts één gezamenlijk samenwerkingsakkoord te sluiten met de verschillende regio's, te werken met twee zogenaamde bilaterale samenwerkingsakkoorden. Daarbij werden afzonderlijke onderhandelingen aangeknoopt met de Vlaamse regering enerzijds en anderzijds met de Waalse en Brusselse regeringen. Dit heeft dan uiteindelijk geresulteerd in twee verschillende samenwerkingsakkoorden die naar zin en strekking grotendeels gelijklopend zijn maar die procedureel op een aantal punten van elkaar verschillen. Bovendien zijn die twee samenwerkingsakkoorden geenszins 'volledig' daar er ettelijke hiaten overblijven zoals hierna uitvoerig zal worden aangetoond.

#### D. Overzicht regelgeving

Dit alles heeft geresulteerd in de volgende federale en decretaale regelingen:

Voorwerp	Federaal	Vlaams	Brussels	Waals
Bedragen/sommen & fiscaal verjaarde kapitalen c.q. sommen, kapitalen en roerende waarden	Wet van 21 juli 2016 – Categorie 1	Decreet van 10 februari 2017 – Categorie 2	Ordonnantie van 13 juli 2017 – Categorie 2	Decreet van 1 juni 2017 – Categorie 2

Niet uitsplitsbare bedragen c.q. niet uitsplitsbare sommen, kapitalen en roerende waarden, al dan niet fiscaal verjaard	Vlaams, federaal SWA van 9 mei 2017 – Categorie 3	Vlaams, federaal SWA van 9 mei 2017 – Categorie 3	Waals, Brussels, federaal SWA van 20 februari 2017 – Categorie 3	Waals, Brussels, federaal SWA van 20 februari 2017 – Categorie 3
---	---	---	--	--

De lijst van de verschillende regelingen is als volgt:

- de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS

- 29 juli 2016, p. 49.367)<sup>38</sup>;
- het koninklijk besluit van 9 augustus 2016 tot vastlegging van de federale formuliermodellen (BS 18 augustus 2016, p. 52.395);
- het Vlaamse decreet van 10 februari 2017 houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie (BS 23 februari 2017, ed. 2, p. 29.919);
- het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 18 juli 2017, p. 73.277);
- het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18 juli 2017, p. 73.283);
- het Waalse decreet van 1 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot uitvoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en [...] <sup>39</sup> (BS 10 juli 2017, p. 71.507);
- het Vlaamse decreet van 16 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18 juli 2017, p. 73.311);
- de instemmingswet van 30 juni houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18 juli 2017, p. 73.277);
- Brusselse ordonnantie van 13 juli 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regulari-

38. De wet van 21 juli 2016 werd ondertussen reeds gewijzigd door art. 187 t.e.m. 189 van de wet gestemd op 20 juli 2017 wat betreft de verwijzingen naar de wet van 11 januari 1993 die wordt vervangen door die wet gesteld op 20 juli 2017, nog niet gepubliceerd, *Parl.St.* Kamer 2016-17, 20 juli 2017, DOC 54-2566/005.

39. ...tot invoering van de maatregelen betreffende de overdracht van de eigendom van een onroerend goed van een vennootschap naar een vennoot, afstand van het vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd of voorafgegaan door een schenking, de clausules voor de toekenning van het gezamenlijk gemeenschappelijk vermogen of clausules van ongelijke verdeling van dat gemeenschappelijk vermogen zonder overlevingsvoorwaarde, beter bekend als de "sterfhuisclausule" en de herziening van het bedrag van de geldboetes.



- satie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van maatregelen tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude (BS 18 juli 2017, p. 73.886);
- het koninklijk besluit van 18 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken bedoeld in de artikelen 6, § 1 en 7, tweede lid van het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 31 juli 2017, p. 76.209);
  - het koninklijk besluit van 21 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 1, 4°, 5° en 6° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 31 juli 2017, p. 76.223).

Bovendien heeft het contactpunt regularisaties wat de federale wet van 21 juli 2016 betreft op 16 september 2016 een FAQ of ‘*Frequently Asked Questions*’-lijst gepubliceerd op zijn website [www.ruling.be](http://www.ruling.be) met daarin een proeve van antwoord zijdens de administratie op 48 concrete vragen. Ook Vlabeel heeft ondertussen een FAQ gepubliceerd op haar website [www.belastingen.vlaanderen.be](http://www.belastingen.vlaanderen.be) met daarin wat commentaar, ofschoon daarin niet veel nieuws te lezen valt<sup>40</sup>. Ten slotte zijn er vijf verschillende soorten aangiften die per hypothese kunnen/moeten worden gebruikt om een volledige fiscale regularisatie te doen. Die vijf verschillende aangiften kunnen verder onderling worden opgedeeld in drie verschillende categorieën:

- Categorie 1:
  - de federale aangifte fiscale regularisatie (KB) via [www.ruling.be](http://www.ruling.be);
- Categorie 2:
  - de Vlaamse aangifte fiscale regularisatie genoemd ‘regularisatieaangifte van de Vlaamse gewestelijke belastingen’ ook wel de aangifte A genoemd via [www.belastingen.vlaanderen.be](http://www.belastingen.vlaanderen.be);
  - de Waals-Brusselse aangifte fiscale regularisatie (KB 21 juli 2017) via [www.ruling.be](http://www.ruling.be);
- Categorie 3:
  - de federaal-Vlaamse aangifte fiscale regularisatie voor de niet uitsplitsbare bedragen, ook wel de aangifte B genoemd, in uitvoering van het federaal-Vlaamse samenwerkingsakkoord (KB 18 juli 2017) via [www.ruling.be](http://www.ruling.be);

- de federaal-Waals-Brusselse aangifte fiscale regularisatie voor de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen in uitvoering van het federaal-Waals-Brussels samenwerkingsakkoord (KB 21 juli 2017) via [www.ruling.be](http://www.ruling.be).

Deze opdeling in drie categorieën is wettelijk nergens geregeld en is louter een benaming die ontstaan is in de praktijk<sup>41</sup>. Merk daarbij op dat de rechtsgeldige indiening van één van deze aangiften in de regel niet gekoppeld is aan de parallelle indiening van een andere aangifte. Indien met andere woorden uit een te voeren tegenbewijs volgens artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016, wat dan zou blijken uit een ingediende aangifte in categorie 1, dat er zich een historisch niet uitlegbaar en niet uitsplitsbaar bedrag in het vermogen bevindt wat aanleiding zou kunnen geven tot de indiening van een aangifte in categorie 3, dan wordt de rechtsgeldigheid van de ingediende aangifte in categorie 1, niet aangetast door het ontbreken van een aangifte in categorie 3. Samenwerkingsakkoorden hebben deze link tussen de aangiften in de verschillende categorieën niet gelegd, ofschoon men dit ergens wel had kunnen verwachten rekening houdende met de wens in hoofde van de verschillende overheden om de kandidaat aangevers te ‘verplichten’ tot het indienen van volledige fiscale regularisaties. Het is dus af te wachten hoe het CPR zal reageren indien een aangifte in categorie 1 wordt ingediend waarbij een aangifte in categorie 3 uitblijft. Let wel, aan de hand van de tekst van het Waals-Brussels-federaal samenwerkingsakkoord kan men mits een letterlijke interpretatie tot een andere conclusie komen (zie *infra*).

Omwille van deze opdeling in drie verschillende categorieën, die elk hun eigen aangifte en set van regelgeving hebben, en die wettelijk gezien niet onderling verbonden zijn, is het vanuit didactisch oogpunt niet mogelijk om de regelgeving inzake fiscale regularisatie als één geheel te behandelen. Hierna wordt de regelgeving dan ook per categorie besproken, veel eerder dan te pogen om thematisch te werk te gaan. Een eenvoudig voorbeeld om dit te illustreren: stel u wordt als adviseur benaderd door een cliënt die u als advocaat anno 2012 reeds heeft bijgestaan bij een fiscale regularisatie en die u vandaag vraagt om zijn fiscaal verjaard kapitaal bijkomend te regulariseren. Het is perfect mogelijk dat dit fiscaal verjaarde kapitaal deels opsplitsbaar en deels niet opsplitsbaar is. Voor het opsplitsbaar bedrag zal dan een aangifte in categorie 1 en/of in categorie 2 dienen te worden ingediend, en voor het onopsplitsbaar bedrag een aangifte in categorie 3. Daarbij is het overigens theoretisch perfect mogelijk dat er twee verschillende aangiften in categorie 3 zouden dienen te worden ingediend omdat het ene deel van het vermogen mogelijks gerelateerd is aan een niet opsplitsbaar bedrag met een ‘Vlaamse’ oorsprong, en een ander deel gerelateerd is aan een niet opsplitsbaar fiscaal verjaard kapitaal met een ‘Waalse’ en/of ‘Brusselse’ oorsprong. De aanwijsbare oorzaak die deze bedragen dan individualiseerbaar allocceert aan enerzijds een Vlaamse, dan wel Waalse, dan wel Brusselse oorsprong dient

40. [www.belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/20170718%20FAQ%20Fiscale%20regularisatie.pdf](http://www.belastingen.vlaanderen.be/sites/default/files/atoms/files/20170718%20FAQ%20Fiscale%20regularisatie.pdf).

41. Sommigen spreken ook van een aangifte in luik 1, luik 2 en luik 3 waar anderen het dan hebben over de drie verschillende categorieën.



dan echter wél uitsplitsbaar te zijn naar bedrag. Zo niet is dat deel van het niet uitsplitsbare bedrag überhaupt niet regulariseerbaar en kunnen er dus géén aangiften in categorie 3 worden ingediend. Hetzelfde geldt overigens voor de beide aangiften in categorie 2. Het is dus theoretisch gezien perfect denkbaar dat in een bepaald concreet dossier de raadsman zal moeten overgaan tot het indienen van vijf verschillende aangiften, dan wel dat hij zal vaststellen dat een deel van het vermogen niet voor fiscale regularisatie in aanmerking komt, dit om louter wetstechnische redenen. Het moge duidelijk zijn dat een dergelijk boeiend geval verre van theoretisch zal blijken.

De regels inzake fiscale regularisatie zoals ze gelden anno 2017 zijn dan ook een complex kluwen waarvan nog bezwaarlijk kan worden beweerd dat het hier gaat om een ‘duidelijke wetgeving’.

### Deel 3. Categorie 1 – De federale regelgeving volgens de Wet van 21 juli 2016

#### A. Inleiding

Op 21 juli 2016 werd de federale wet tot invoering van een permanent systeem van fiscale en sociale regularisatie door de Koning ondertekend<sup>42</sup>. Symbolischer dan een ondertekening op de nationale feestdag kon het bijna niet, temeer daar deze wet pas – zoals hoger toegelicht – na een bijkomend amendement van PS-signatuur<sup>43</sup> en ná een bijkomend kritisch advies van de Raad van State<sup>44</sup> kon worden gestemd. De regeling zoals de regering die in eerste versie op 11 maart 2016 had goedgekeurd was een bijgeschaafde versie van een eerder ontwerp<sup>45</sup> en was ook een antwoord op de kritiek op de BBI-instructie van 29 januari 2015, die toentertijd bij de Raad van State onder vuur lag (zie *supra*)<sup>46</sup>. Qua technische aanpak is de nieuwe wettelijke regeling gebaseerd op de wet van 11 juli 2013<sup>47</sup> maar dan met een hele reeks aanpassingen en voorbehouden. Bovendien waren in de zomer van 2016 voor de ‘inwerkingtreding’ ervan (volgens de tekst van de wet voorzien voor 1 augustus 2016), nog de door de Raad van State gewenste samenwerkingsakkoorden nodig om rekening te houden met de bevoegdheden van de gewesten. Het KB ter uitgifte van het aangifteformulier en het regularisatieattest werd gepubliceerd op 18 augustus 2016.

#### B. Systematiek van de wet van 21 juli 2016

Het algemene uitgangspunt blijft dat een natuurlijke persoon of rechtspersoon niet-aangegeven inkomsten, sommen en

btw-handelingen kan aangeven bij het CPR. Er wordt dus aangeknoopt bij de belasting zoals deze had moeten betaald geweest zijn in het aanslagjaar verbonden aan het betreffende belastbare tijdperk. Het CPR zal dan de ‘regularisatieheffing’ berekenen aan de hand van de oorspronkelijk te betalen belastingen, plus een verhoging met een niet proportionele opklimmende boete van initieel 20%. Daarnaast kunnen fiscaal verjaarde kapitalen geregulariseerd worden tegen een geëigende opklimmende heffing van initieel 36%. Die heffingen zijn dan vervolgens zonder enig voorbehoud te betalen, en in ruil krijgt de aangever een regularisatieattest. Qua systematiek is dat vrij eenvoudig en louter een herhaling van de eerder beproefde methodes zoals deze worden uitgewerkt bij de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013. Wat dat betreft dus niets nieuws onder de zon.

Ter zake de definities van wat kan worden geregulariseerd onder de wet van 21 juli 2016 worden vier categorieën opgesomd in de wet, afwijkend van de indeling van de wet van 27 december 2005, enigszins geïnspireerd op de EBA 2004 én de wet van 11 juli 2013. Zo onderscheidt de wet:

- geregulariseerde inkomsten (art. 2, 5°);
- geregulariseerde sommen (art. 2, 6°);
- geregulariseerde btw-handelingen (art. 2, 7°);
- fiscaal verjaard kapitaal (art. 2, 11°).

De wet voorziet tevens in een luik regularisatie van sociale bijdragen voor de beroepsinkomsten als zelfstandige (art. 12 *et seq.*) maar daarop wordt in deze bijdrage niet nader ingegaan.

#### 1. Geregulariseerde inkomsten

Als ‘geregulariseerde inkomsten’ worden in artikel 2, 5°, eerste lid van de wet van 21 juli 2016 omschreven:

“De inkomsten die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon wordt ingediend bij het contactpunt, wanneer deze inkomsten de aard hebben van inkomsten die normaal aan de inkomstenbelasting worden onderworpen in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen (...)”.

Essentieel aan deze definitie is dat de onderliggende ontrokken belasting kwalificeert als een inkomstenbelasting, die werd ontdoken in hoofde van de aangever. Wie de aangever is wordt gedefinieerd in artikel 2, achtste lid van de wet van 21 juli 2016 als zijnde de natuurlijke persoon of de rechtspersoon die een regularisatieaangifte indient hetzij in persoon hetzij door tussenkomst van een gemachtigde.

“Voor zover het gaat over inkomsten die behaald zijn vanaf 2014 (dus nadat de zesde staatshervorming van toepassing is geworden) en waar het inkomsten van natuurlijke personen

42. Wet 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29 juli 2016, p. 46.367).

43. Amendement nr. 6, *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 9.

44. Adv.RvS 59.682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, DOC 54-1738/012.

45. G.D. GOYVAERTS, “Donkere wolken boven fiscale regularisatie anno 2016?”, *Fisc.Act.* 2015/39, p. 8-10; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie anno 2016 voorziet in omkering bewijslast”, *Fisc.Act.* 2015/35, p. 1-7; G.D. GOYVAERTS, “Regularisaties mogelijk vanaf 1 augustus (in theorie). Federale fiscale regularisatie eindelijk goedgekeurd”, *Fisc.Act.* 2016/28, p. 1-4.

46. G.D. GOYVAERTS, “Interne instructie fiscale rechtzettingen onwettig?”, *Fisc.Act.* 2016/2, p. 1.

47. Zie *Fisc.Act.* 2013, 13/4, 39/9 en 43/7.



betreft, zijn de regels van de bijzondere financieringswet onverkort van toepassing. Dit betekent dat de aldus berekende basisbelasting wordt gereduceerd en op het gereduceerde bedrag worden de aanvullende opcentiemen voor de gewesten toegepast. (...) Uit de combinatie van de bestaande financieringswet en het feit dat het hier, wat de natuurlijke personen betreft, om ‘personenbelasting’ gaat, volgt automatisch dat die heffing deel uitmaakt van de ‘Belasting Staat’ en er dus gewestelijke opcentiemen zullen worden berekend. Dit houdt dus in dat in principe 74,01% naar het federale niveau gaat en de autonomiefactor (thans 25,99%) naar de gewesten<sup>48</sup>. De wet voorziet in het tweede lid van artikel 2, 5° van de wet in een afzonderlijke definitie van inkomsten verkregen op een buitenlandse rekening, verkregen via levensverzekeringsovereenkomsten en voor inkomsten verkregen door een ‘juridische constructie’.

Als ‘geregulariseerde inkomsten’ worden eveneens aangemerkt: de inkomsten die, overeenkomstig artikel 5/1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, door een oprichter of een derde begunstigde van een juridische constructie moeten worden aangegeven, de inkomsten van een in artikel 307, § 1, tweede lid van hetzelfde wetboek bedoelde buitenlandse rekening en de inkomsten van de in artikel 307, § 1, derde lid van hetzelfde wetboek bedoelde buitenlandse levensverzekeringsovereenkomsten, die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte ingediend bij het contactpunt.

Dat voegt echter helemaal niets toe en het is dan ook onduidelijk waarom dat zo in de wet werd opgenomen. Wat de juridische constructies betreft, de overgrote meerderheid van de inkomsten die werden genoten door ‘gestructureerde vermogens’ dateren overigens van vóór de inwerkingtreding van de kaaimantaks, en deze werden onder de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 ook reeds op een zeer vlotte wijze door het CPR in de fiscale regularisaties betrokken<sup>49</sup>. Nu ondanks het feit dat het betreffende lid van artikel 2, 5° wet 21 juli 2016 ter zake niets toevoegt, scheidt dit toch enige verduidelijking ten aanzien van de verderzetting van de bestaande praktijk. Er dient wat de kaaimantaks betreft immers een onderscheid te worden gemaakt tussen inkomsten verkregen door de desbetreffende juridische constructies vanaf 1 januari 2015 die belastbaar zijn in de aangifte PB aj. 2016 *et seq.* en inkomsten verkregen vóór 1 januari 2015. Samengevat komt het erop neer dat ofschoon de inkomsten die door een bepaalde juridische constructie vanaf 1 januari 2015 worden ontvangen belastbaar zijn in de personenbelasting, dat zulks niet noodzakelijk het geval is voor inkomsten die door dezelfde juridische constructie werden ontvangen vóór 1 januari 2015. De regels

van de ‘transparantie *sui generis*’ zoals die gelden voor inkomsten ontvangen vóór 1 januari 2015, zijn immers niet van toepassing op elke entiteit die kwalificeert als een juridische constructie onder de kaaimantaks<sup>50</sup>.

Het enige wat de *memorie van toelichting* daarover zegt is dat het aanhouden van vermogen in hoofde van een buitenlandse structuur, door de economische begunstigde geregulariseerd kan worden. “Het is daarbij de aangever die het bewijs moet aanbrengen dat hij de economische begunstigde is van het vermogen en de inkomsten ervan”<sup>51</sup>. De wijze waarop men dit dient aan te tonen en de praktijk daaromtrent werd zeer goed uitgewerkt door het CPR onder toepassing van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013. Hierna een kort voorbeeld om de principes te situeren.

Stel de aangever heeft een *Liechtensteinse Stiftung* opgericht begin 2005 waarin kort na de oprichting vermogen werd ingebracht. Dit vermogen is afkomstig van een niet aangegeven nalatenschap van de moeder van de oprichter, die is overleden einde 2004 in het Vlaamse Gewest. De aangever is ‘*Erstbegünstigter*’ van de *Liechtensteinse Stiftung*. Alsdan zijn er twee analyses te maken, primo hoe moet/kan geregulariseerd worden en secundo wat is de impact van de kaaimantaks vanaf 1 januari 2015. Op zich is dit een zeer eenvoudig voorbeeld, de herkomst van het basiskapitaal is immers aantoonbaar naar aard en voor de overgrote meerderheid van de inkomstenjaren zijn er nog bankstukken ter beschikking. Zonder te willen vooruitlopen op wat hierna komt over de fiscale regularisatie in categorie 3, zal ter zake dit dossier een deel van het fiscaal verjaarde kapitaal wellicht in een aangifte in “categorie 3 Federaal-Vlaams” dienen te worden geregulariseerd, en zullen de fiscaal niet verjaarde inkomsten evenals het resterende deel van het fiscaal verjaarde kapitaal dienen te worden geregulariseerd in een aangifte in categorie 1. Indien de aangever nog beschikt over het bankuittreksel in hoofde van zijn overleden moeder anno 2004, dan zal hij dit bedrag dienen aan te geven in een aangifte “categorie 2 Vlaams” fiscaal niet verjaard (er is immers pas verjaring voor overlijdens vóór 2 september 2004). Opdat deze aangiften überhaupt ontvankelijk zouden zijn, dient de aangever – naast de andere procedurele vereisten en verplicht toe te voegen bijlagen – uiteraard aan te tonen dat hij de uiteindelijke begunstigde is van de desbetreffende *Stiftung*, dit mits het voorleggen van een zogenaamd ‘transparantieattest’ gebaseerd op de onderliggende stukken die uitgaan van de Vorstand van de *Stiftung (Statuten en Beistatuten)*. Dergelijk transparantieattest is nergens geregeld in de wet van 21 juli 2016 noch in enig KB. Het is louter een element dat gegroeid is uit de praktijk en dat fiscaal technisch eerder aanleunt bij simulatie dan bij de toepassing van artikel 344, § 2 WIB 1992<sup>52</sup>. Let wel, in sommige

48. *MvT, Parl.St. Kamer 2015-16*, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 7.

49. Voor een uitgebreide omschrijving van de toepasselijke regelgeving kan worden verwezen naar G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR 2013*, afl. 446, p. 629-664; G.D. GOYVAERTS, “Reflectie: fiscale regularisatie voor buitenlandse ‘structuurgebonden’ vermogens”, *TFR 2007*, afl. 314, p. 51-65.

50. Wet van 10 augustus 2015, besproken in *TFR 2015*, afl. 490/491. G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR 2015*, afl. 490-491, p. 873.

51. *MvT, Parl.St. Kamer 2015-16*, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 8.

52. G.D. GOYVAERTS, “Zijn transparantieattesten bewijs van gebruik ‘false identiteit?’”, *Fisc.Act. 2011*, afl. 3, 5-9.



gevallen zal de *Stiftung* echter niet fiscaal transparant kunnen worden belast (bv. in geval van een ‘*Ermessensstiftung*’) en dan dienen de desbetreffende inkomsten fiscaal niet te worden geregulariseerd, tenminste tot 31 december 2014. Voor de inkomsten die door de *Stiftung* werden verkregen vanaf 1 januari 2015 echter, zou geen transparantieattest meer hoeven te worden voorgelegd, zal de daaraan onderliggende rechtsfiguur van de simulatie dan ook niet meer worden toegepast, en zal er door de werking van de kaaimantaks sowieso belastbaarheid zijn<sup>53</sup>. Alsdan geldt artikel 5/1 WIB 1992 zoals gespecificeerd in artikel 2, 5°, tweede lid wet 21 juli 2016. In ieder geval, het feit dat de rechtsfiguur van de simulatie niet langer wordt toegepast, heeft binnen het kader van de wet van 21 juli 2016 geen enkele impact op de toe te passen boete. Het dient te worden opgemerkt dat artikel 2, 5°, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 alléén verwijst naar artikel 5/1 WIB 1992 en niet naar de andere bepalingen van de kaaimantaks die, buiten het geval van taxatie omwille van fiscale transparantie, tevens tot belastingplicht in hoofde van de aangever kunnen leiden. Meer concreet kan daar worden verwezen naar artikel 18, 3° WIB 1992 op grond waarvan een bepaalde uitkering door een juridische constructies type 2 cf. artikel 2, § 1, 13°, b) WIB 1992 (in het voorbeeld een *Stiftung* volgens het KB van 18 december 2015) belastbaar is in hoofde van de oprichter of derde begunstigde. Uiteraard zou daartegen kunnen worden ingebracht dat een dergelijke toevoeging overbodig is en dat het uiteraard niet de bedoeling kan zijn van een wet op de fiscale regularisatie om elk mogelijk artikel op te lijsten dat aanleiding kan geven tot een belastingplicht. Dit is echter voor artikel 5/1 WIB 1992 – dat wél *expressis verbis* in de wet van 21 juli 2016 wordt vermeld – niet anders, reden waarom het eigenaardig is dat dat artikel wél wordt vermeld.

Niet alle juridische constructies die fiscaal transparant worden belast op grond van de kaaimantaks, komen echter in aanmerking tot het indienen van een aangifte in fiscale regularisatie met voorlegging van een transparantieattest. Hoger werd al gerefereerd naar de ‘*Ermessensstiftung*’, maar ook voor een Luxemburgse SPF (de oude Luxemburgse holding 1929) kan geen fiscaal transparantieattest worden voorgelegd, tenminste dat was het geval onder toepassing van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013. We hebben echter op heden geen enkele reden om aan te nemen dat zulks voor de toepassing van de wet van 21 juli 2016 anders zou zijn.

Ten slotte dient nog verwezen te worden naar het arrest van het hof van beroep van Brussel van 21 januari 2016 op grond waarvan de verschillende fiscale diensten zich ‘consistent’ dienen te gedragen ter zake de beoordeling of een entiteit als fiscaal transparant dient te worden beschouwd ja dan neen<sup>54</sup>. Op grond van dit arrest is het niet mogelijk om een bepaalde entiteit fiscaal transparant te beschouwen voor de ene soort

inkomsten, terwijl de entiteit dan als niet fiscaal transparant zou worden beschouwd voor een andere soort inkomsten. Deze problematiek is voornamelijk van belang voor liquidaties en uitkeringen uit fiscaal transparant geregulariseerde entiteiten. In voorkomend geval heeft het hof van beroep van Brussel geoordeeld dat geen inkomstenbelasting over de liquidatiebonus meer verschuldigd kon zijn daar de desbetreffende entiteit fiscaal transparant was geregulariseerd via de BBI. Het zal interessant zijn vast te stellen hoe het CPR in deze dossiers zal oordelen, wetende dat dezelfde ambtenaren tevens het college van de Rulingcommissie uitmaken. In voorkomend geval kan het bijvoorbeeld raadzaam zijn om een voorafgaande beslissing te vragen ter zake de liquidatie van een vennootschap die fiscaal werd geregulariseerd en die vanaf 1 januari 2015 onder de kaaimantaks valt<sup>55</sup>.

## 2. Geregulariseerde sommen

De definitie van geregulariseerde sommen van artikel 2, 6° wet 21 juli 2016 luidt als volgt:

*“De sommen en waarden die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon wordt ingediend bij het contactpunt, wanneer deze aantoonbaar dat deze sommen en waarden niet de aard hebben van inkomsten die normaal aan de inkomstenbelasting worden onderworpen in het jaar waarin zij werden behaald of verkregen maar onder de toepassing van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten vallen, voor zover ze betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten, of onder de toepassing vallen van het Wetboek diverse Rechten en Taksen”.*

Het betreft hier een combinatie van een negatieve definitie t.a.v. de geregulariseerde inkomsten en een zeer specifieke omschrijving van bedragen die dan wél worden bedoeld. *In casu* betreft het echter uitsluitend de volgende sommen:

- de verzekeringstaks van 1,10% of 2%;
- niet geregionaliseerde registratierechten zijnde het inbrengrecht door vennootschappen, het hypotheekrecht, het huurrecht, het opstalrecht, het erfpachtrecht, het pandrecht en het veroordelingsrecht.

Met uitzondering van de verzekeringstaks zullen de dossiers waarbij ‘sommen’ in categorie 1 dienen te worden geregulariseerd naar alle waarschijnlijkheid eerder zelden voorkomen. Het onderscheid was alleszins nodig in het kader van de bevoegdheidsproblematiek tussen de federale overheid en de gewesten, waarbij dit onderscheid moet helpen om de bevoegdheid tussen de federale overheid en de regionale overheden van elkaar af te lijnen. De Raad van State zegt in zijn tweede advies immers dat de geregulariseerde bedragen moe-

53. Voor een commentaar op de symbiose tussen de kaaimantaks en de rechtsfiguur van simulatie kan worden verwezen naar G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, afl. 490-491, p. 871 *et seq.*

54. Voor een bespreking van dit arrest in symbiose met een aantal rulings over de kaaimantaks, zie G. VERACHTERT, “[Buitenlandse vermogens] Geveinsde structuur kan geen belastbaar dividend uitkeren”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 21, 4-10.

55. Voor een korte commentaar bij de eerste reeks van rulings die dienaangaande werden afgeleverd kan worden verwezen naar G.D. GOYVAERTS, “Rulings kaaimantaks herijken notie ‘oprichter’”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 13, p. 3-10.



ten kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode, en daar kan het onderscheid tussen inkomsten en sommen bij helpen.

*“Uit de opmerkingen 7 en 8 van dit advies volgt op het eerste gezicht dat de ontworpen regels, zoals ze zijn herwerkt na advies 58.321/1-2-3-4-VR, geen afbreuk doen aan de belastingbevoegdheid van de gewesten. Die conclusie is evenwel slechts geldig voor zover de bedragen die ter gelegenheid van de regularisatie worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode. Indien het onduidelijk is welke de aard van de ontdoken belasting is en op welke periode die ontduiking betrekking heeft, zal het voor het binnen de Federale Overheidsdienst Financiën opgerichte contactpunt regularisaties (hierna: contactpunt) niet mogelijk zijn om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling en de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen. Indien bijvoorbeeld wordt vastgesteld dat het gaat om personenbelasting ontdoken in het aanslagjaar 2015, zal ook het gewest waar de belastingplichtige op 1 januari 2015 woonde, de opbrengst van de regularisatie voor dat jaar genieten; indien de aard van de belasting of de periode waarop die belasting betrekking heeft, niet kunnen worden vastgesteld, kan evenmin worden bepaald of de opbrengst van de regularisatie uitsluitend ten goede van de federale overheid of van een gewest dient te komen, dan wel ten dele van de federale overheid en van het betrokken gewest”<sup>56</sup>.*

In de *memorie van toelichting* lezen we daarover:

*“Zo is er nu duidelijk een onderscheid tussen ‘inkomsten’ en ‘sommen’. Dit onderscheid heeft tot doel de tekst te verduidelijken ten opzichte van het hierboven vermelde advies van de Raad van State”<sup>57</sup>.*

*“De geregulariseerde sommen ondergaan een heffing gelijk aan hun normaal belastingtarief (bv. de verzekeringstaks) dat van toepassing was in het belastbare tijdperk waarin de sommen werden behaald of verkregen. De aldus bekomen heffing wordt verhoogd met 20 procentpunten”<sup>58</sup>.*

### 3. De geregulariseerde btw-handelingen

De definitie van de geregulariseerde btw-handelingen in artikel 2, 7° wet van 21 juli 2016 luidt als volgt: *“De in artikel 51 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde bedoelde aan btw onderworpen handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte die wordt verricht bij het contactpunt door een rechtspersoon of door een natuurlijke persoon”*.

Op zich genomen vergt deze definitie geen verdere commentaar. Het is wel interessant op te merken, ofschoon dat ner-

gens blijkt uit de tekst van de wet noch uit de *memorie van toelichting*, dat in de praktijk fiscaal verjaarde btw nooit ‘additioneel’ wordt geregulariseerd. Een illiciet vermogensvoordeel dat bestaat uit ontdoken inkomstenbelasting én ontdoken btw (wat in het geval van commerciële winsten zeer vaak zo zal zijn) is aan hetzelfde tarief onderworpen – namelijk 37% anno 2017 – dan wanneer er gebruik zou kunnen gemaakt geweest zijn van een btw-vrijstelling. In die zin is de gehele btw-problematiek in het kader van fiscale regularisatie alleen maar te weerhouden voor zover het fiscaal niet verjaarde btw betreft.

## 4. Fiscaal verjaard kapitaal

### a) Begrip

Als laatste categorie van het voor fiscale regularisatie in aanmerking komende vermogen verwijst artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016 naar de categorie van de fiscaal verjaarde kapitalen. De omschrijving van het begrip fiscaal verjaard kapitaal is zonder enige twijfel een van de meest boeiende aspecten van de wet van 21 juli 2016. Dat komt omdat het begrip balanceert op de scheidslijn tussen fiscaal recht en strafrecht en naar essentie eerder in het laatste thuis hoort.

*“Artikel 2, 11°: ‘fiscaal verjaarde kapitalen’: de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naar gelang het geval, bedoeld in*

- de artikelen 354 of 358, § 1, 1° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992;*
- de artikelen 81, 81bis of 83 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde;*
- de artikelen 214, 216, 217<sup>1</sup> en 217<sup>2</sup> of 218 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten voor zover deze artikelen betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten, of*
- de artikelen 2028 of 2029 van het Wetboek diverse Rechten en Taksen,*
- op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend”*.

Het begrip fiscaal verjaard kapitaal dateert uit de wet van 11 juli 2013 alwaar het werd gedefinieerd in artikel 121, 8° van die wet<sup>59</sup>. Die definitie is woordelijk volledig identiek, met dien verstande dat de verwijzing naar de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der Successierechten in de huidige

56. Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015; Adv.RvS 59-682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, DOC 54-1738/012, randnr. 9.

57. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 6.

58. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 9.

59. Het art. wordt aangevuld met een bepaling onder 8°, luidende: *“8° onder ‘fiscaal verjaarde kapitalen’: de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naar gelang het geval, bedoeld in de artikelen 354 of 358, § 1, 1° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, of de artikelen 81, 81bis, of 83 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, of de artikelen 137 of 159 van het Wetboek der Successierechten, of de artikelen 214, 216, 217 en 217 of 218 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, of de artikelen 202 of 202 van het Wetboek diverse Rechten en Taksen, geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte en in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend”*.





definitie van artikel 2, 11° wet 21 juli 2016, ontbreekt. Dit is uiteraard logisch daar het concept van de wet van 21 juli 2016, in tegenstelling tot de wet van 11 juli 2013, wél rekening heeft gehouden met de bevoegdheidsverdeling tussen de federale staat en de gewesten. Daardoor kunnen ontdoken successierechten niet meer federaal worden geregulariseerd. Dat zulks ook zijn impact heeft op de herkomst van de fiscaal verjaarde kapitalen en de fiscale regulariseerbaarheid ervan, is echter pas achteraf gebleken (zie *infra*), en is pas in de samenwerkingsakkoorden min of meer tot maturiteit gekomen. De definitie van fiscaal verjaard kapitaal bevat dan ook verschillende pijnpunten die we hierna punt per punt zullen pogen te behandelen.

#### b) Termijnen fiscaal verjaard kapitaal impliceert ‘fiscale verjaring’

De termijnen van fiscale verjaring die in artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016 worden genoemd zijn de volgende:

- inkomstenbelastingen: 3 jaar of 7 jaar (art. 354 WIB 1992) en 5 jaar (art. 358, § 1, 1° WIB 1992);
- btw: 3 jaar of 7 jaar (art. 81*bis* WBTW);
- registratie-, hypotheek- en griffierechten: 2, 10 of 15 jaar (art. 214 W.Reg. Vl.G.);
- diverse rechten en taksen: 6 jaar (art. 202/8 W.Taksen).

De zin en strekking van deze lijst is op het eerste gezicht zeer eenvoudig, er dient een fiscale verjaring te zijn ingetreden volgens één of meerdere van de in deze limitatieve lijst opgesomde artikelen.

Een bijzondere vaststelling is echter dat de tekst van artikel 2, 11° wet 21 juli 2016 geen rekening houdt met artikel 358, § 1, 2°, b) WIB 1992<sup>60</sup>: “2° ofwel het bekomen van inlichtingen uit het buitenland, waarvoor een rechtsgrond bestaat die het uitwisselen van inlichtingen regelt in verband met een belasting waarop die rechtsgrond van toepassing is, ofwel het in artikel 333/2 bedoelde onderzoek ten gevolge van het bekomen van dergelijke inlichtingen uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven: in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de inlichtingen ter kennis van de Belgische administratie werden gebracht;

*ingeval van bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, in de loop van één der zeven jaren vóór het jaar waarin*

*de inlichtingen ter kennis van de Belgische administratie werden gebracht”.*

Indien artikel 358, § 1, 2°, b) WIB 1992 wordt vergeleken met artikel 354 WIB 1992 dan blijkt dat in welbepaalde gevallen een belasting die reeds verjaard is volgens de regel van artikel 354 WIB 1992 nog niet verjaard is volgens de regel van tot wijziging van 358, § 1, 2°, b) WIB 1992. Dat betekent concreet dat een belastingplichtige een bepaald inkomen als fiscaal verjaard kapitaal zou kunnen regulariseren terwijl de lokaal bevoegde controleur alsnog rechtsgeldige aanslag kan opleggen voor het zelfde inkomen. Een voorbeeld om dit toe te lichten:

- inkomsten 2008/AJ 2009: deze zijn verjaard volgens artikel 354 WIB 1992 in 2016. Volgens artikel 358, § 1, 2° WIB 1992 oud zijn deze verjaard in 2015, in de hypothese dat inlichtingen worden verstrekt in 2014 m.b.t. AJ 2009 over inkomsten 2008;
- inkomsten 2009/AJ 2010: deze zijn verjaard volgens artikel 354 WIB 1992 in 2017. Volgens artikel 358, § 1, 2° WIB 1992 oud zijn deze verjaard in 2016. Aangezien de nieuwe wet van toepassing is vanaf 14 juli 2016 dient de nieuwe termijn te worden toegepast waardoor er onder de toepassing van artikel 358, § 1, 2° WIB 1992 pas verjaring intreedt in 2018. Artikel 358, § 1, 2° WIB 1992 overschrijdt dus de termijn van 354 WIB 1992;
- inkomsten 2010/AJ 2011: deze zijn verjaard volgens artikel 354 WIB 1992 in 2018. Volgens artikel 358, § 1, 2° WIB 1992 treedt verjaring pas in 2019 in indien inlichtingen worden ontvangen in 2018 m.b.t. tot AJ 2011 over inkomsten 2010.

#### c) Termijnen fiscaal verjaard kapitaal met uitzondering van de (Vlaamse) successierechten vooraf aan 1 januari 1989

De verjaringstermijnen in de successierechten zijn niet voorzien in de definitie van fiscaal verjaard kapitaal. Dat is uiteraard logisch daar het hier een gewestelijke belasting betreft. Echter wat met een fiscaal verjaarde successie die is opgevallen uiterlijk op 31 december 1988. Die successie is federaal gebleven en daarvoor zijn de regio’s niet bevoegd, nooit bevoegd geweest en ook nooit bevoegd geworden<sup>61</sup>. Een dergelijke fiscaal verjaarde ‘federale’ successie is dus niet voor-

60. Art. 358 werd gewijzigd bij art. 48, 1° en 2° wet 1 juli 2016 (BS 4 juli 2016, ed. 2), met ingang van 14 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 2 juni 2016, DOC 54-1875/001, besproken door F. SMET, “De proceduremaatregelen in het ontwerp van programmawet”, *Fiscoloog* 2016, afl. 1482, 5. Noch de wet noch de *memorie van toelichting* zeggen iets over de inwerkingtreding van de wijzigingen inzake de bijzondere aanslagtermijn. Het Arbitragehof en de rechtsleer stellen in dat geval het principe voorop dat een verkregen verjaring niet verlengd kan worden (Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.11.7.); P. POPELIER, “De toepassing van de wet in de tijd”, *APR* 1999, 88.

61. Zie daartoe de aanhef bij het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 (BS 18 juli 2017, p. 73.283) die stipuleert als volgt:

“(…)

*Gelet op de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, art. 92bis, § 1, ingevoegd bij de bijzondere wet van 8 augustus 1988 en laatst gewijzigd door de bijzondere wetten van 6 januari 2014;*

*Gelet op de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, de art. 3, 4 en 5, gewijzigd bij de bijzondere wetten van 16 juli 1993, 13 juli 2001 en 26 december 2013;*

“(…)

*Overwegende dat het Vlaamse Gewest een tijdelijk stelsel van fiscale regularisatie heeft ingevoerd voor Vlaamse gewestelijke belastingen bij decreet van 10 februari 2017;*

*Overwegende dat het Vlaamse Gewest sedert 1 januari 2015 als enige op het Vlaamse grondgebied bevoegd is voor de vaststelling, de controle, de inning en de invordering van de erfbelasting, voorheen successierechten genoemd, en bepaalde registratiebelastingen, voorheen registratierechten genoemd;*

“(…)”.



zien volgens de tekst van artikel 2, 11° wet 21 juli 2016, maar is ook niet voorzien volgens het Vlaamse decreet (zie *infra*). Wat het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord betreft is een dergelijke successie (argumentatief) uitsluitend voorzien indien ze deel uitmaakt van een onuitsplitsbaar bedrag (zie *infra*) maar zelfs in dat geval wordt er in de constitutionele bestanddelen van wat een ‘niet uitsplitsbaar fiscaal verjaard bedrag’ kan zijn, nadrukkelijk verwezen naar de wet van 21 juli 2016 die deze successies niet voorziet.

Indien de fiscaal verjaarde successie vóór 1 januari 1989 dus een Vlaams ‘splitsbaar’ bedrag betreft, kan dit deel van het bedrag dus sowieso fiscaal niet worden geregulariseerd daar het nergens voorzien wordt in enige wet of decreet noch samenwerkingsverband. Indien het een deel van een Vlaams-federaal onsplitbaar bedrag betreft, zit men *sensu stricto* ook met een probleem van wetstechnische niet toepasbaarheid van de wet over het ‘volledige’ bedrag. Dit is in deze fase van de wetsgenese een opmerkelijke vaststelling. Let wel, men dient er zich voor te hoeden zo het CPR een dergelijke aangifte wél zou willen aanvaarden en daarop 37% berekenen. Het is niet omdat het CPR een wetstechnisch verkeerde aangifte in fiscale regularisatie aanvaardt, dat deze ook het gewenste effect sorteert. Het CPR dient zich overigens aan de wet te houden. In voorkomend geval kan een voorzichtige aangever de zaak steeds voorleggen aan de rechter en verzoeken een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof.

#### d) Identiteit aangever

Artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016 specificeert dat de belasting dient fiscaal verjaard te zijn in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend. Of de aangegeven bedragen fiscaal verjaard zijn of niet zal dus worden beoordeeld in hoofde van *de aangever zelf*. Concreet betekent dit dat de notie ‘fiscaal verjaard kapitaal’ alleen en uitsluitend kan worden beoordeeld in hoofde van de aangever en niet in hoofde van enige rechtsvoorganger. De vraag die zich daarbij meteen opdringt is hoe een fiscale regularisatie te beoordelen indien de aangever géén fraude heeft gepleegd maar de rechtsvoorganger wel? Het meest voor de hand liggende voorbeeld is dat waarbij de rechtsvoorganger een fraude heeft gepleegd (bv. de ouders) en de gelden middels schenking of erfenis zijn overgegaan naar een rechtsopvolger (bv. de kinderen of andere erfgenamen). De vraag die zich hier stelt is dus niet zozeer of deze rechtsopvolgers ‘moeten’ regulariseren (met in het achterhoofd de bewijsregel van art. 11, tweede lid wet 21 juli 2016) maar of zij dit überhaupt kunnen. Laat ons daartoe eerst even naar de tekst van de wet zelf kijken.

De stelling die dient te worden aangetoond is dat de aange-

ver-rechtsopvolger *niet* dient aan te tonen dat de aangegeven bedragen, indien verkregen van een rechtsvoorganger, in hoofde van die rechtsvoorganger hun normale belastingregime hebben ondergaan. Dit is uiteraard zeer belangrijk voor de bewijslast in hoofde van de aangever. Uit de systematiek van de tekst van de wet blijkt dat de aangever die regulariseert tevens de pleger van het onderliggende fiscale misdrijf moet zijn (overigens analoog aan de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013). De tekst van het bewijsartikel artikel 11, tweede lid van de wet ‘autonoom gelezen’ lijkt echter een andere stelling toe te laten als er staat: “*De inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan op de wijze bedoeld in het eerste lid, moeten worden geregulariseerd*”. Daar wordt inderdaad niet gezegd wie die fraude dan wel heeft gepleegd. Dat artikel refereert echter naar de in artikel 1 van de wet gebezigde definities. De definitie van fiscaal verjaard kapitaal is zéér duidelijk, het gaat over de fraude gepleegd in hoofde van de aangever, daar het in diens hoofde is dat de verjaring moet zijn ingetreden.

De these bij fraude gepleegd door een rechtsvoorganger is dus dat in geval van een schenking alléén de rechtsvoorganger fiscaal kán regulariseren. Per hypothese is de schenker immers nog in leven, en het is de schenker die de fraude heeft gepleegd en in wiens hoofde de belasting fiscaal is verjaard. Wat echter indien de schenker ná de schenking maar voorafgaandelijk aan de fiscale regularisatie is overleden? In een dergelijk geval zal de impact van artikel 505 van het Strafwetboek *in concreto* dienen te worden nagegaan daarbij rekening houdende met alle feitelijke elementen eigen aan het dossier. Daarbij mag niet uit het oog worden verloren dat een welbepaalde handeling volgens artikel 505 van het Strafwetboek een autonoom witwasmisdrijf kán uitmaken in hoofde van de begiftigde. Of dit in een concreet geval ook effectief zo is zal dienen te worden beoordeeld aan de hand van de aanwezige morele intentie ten tijde van de aanvang van het bezit, de opeenvolging van handelingen, de al dan niet vermoedelijke wetenschap in hoofde van de begiftigde met betrekking tot de oorsprong van de gelden en de strafrechtelijke kwalificatie van het onderliggende fiscale misdrijf als ernstige fiscale fraude dan wel als gewone fiscale fraude<sup>62</sup>.

Daarbij dient benadrukt dat de wettelijke onmogelijkheid tot het indienen van een fiscale regularisatie met betrekking tot het betreffende vermogen door de begiftigde *niet* impliceert dat deze geen autonoom witwasmisdrijf zou kunnen hebben begaan. Immers, niet elk illiciet vermogen kan volgens de letter van de wet van 21 juli 2016 en de daarmee verwante regionale bepalingen worden geregulariseerd. Verderop in deze bijdragen zullen we vaststellen dat deze conclusie ook geldt voor de fiscale regularisaties in de categorieën 2 en 3.

62. Voor een nadere omschrijving van deze problematiek kan verwezen worden naar een aantal bijdragen in de rechtsleer zoals: R. VERSTRAETEN en D. DEWANDELEER, “Repressieve en preventieve witwaswetgeving na de wetten van 27 april 2007 en 10 mei 2007”, NC 2008, afl. 1, p. 38; G.D. GOYVAERTS en K. DE SCHEPPER, “Regularisatie: witwassen en zwarte vermogens bezorgen (nog altijd) grijze haren”, *Fisc.Act.* 2010/28; G.D. GOYVAERTS en G. VERACHTERT, “Grondwettelijk Hof verwerpt vernietigingsberoep tegen ‘ernstige fiscale fraude’”, *Fisc.Act.* 2015/08, p. 4-9; J. ROCHTUS en G. VERACHTERT, “Witwas bij een ‘schenkingsakte’ – Met focus op schenking van mogelijk fiscaal illiciete tegoeden”, *Notariaat* 2016, afl. 15-16, 1-12; G.D. GOYVAERTS, “De meldingsplicht wegens ernstige en georganiseerde fiscale fraude en de symbiose met de fiscale regularisatie”, *TFR* 2007, afl. 324, 542-555.



Men mag dus niet de denkfout maken dat de wet van 21 juli 2016 een *passé-partout* is voor elke gepleegde fraude mits men de heffing betaalt, dat is het hoegenaamd niet, de zaak is technisch vele malen complexer dan dat! Ook hier geldt dat het CPR mogelijks een wetstechnisch verkeerde aangifte in fiscale regularisatie zal willen aanvaarden. Door iemand anders dan door de aangever gepleegd fraude kan nu eenmaal niet worden geregulariseerd, tot spijt van wie het benijd. In voorkomend geval kan een voorzichtig aangever de zaak steeds voorleggen aan de rechter en verzoeken een pre-judiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof.

Interessant in dit verband is ook de lezing van het arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 119/2009 van 16 juli 2009 op basis waarvan kan worden geargumenteed dat bij een overlijden van de rechtsvoorganger alléén nog de in diens hoofde fiscaal niet verjaarde fraude hoeft te worden geregulariseerd, en dat binnen de niet-fraude termijn. In dit arrest zegt het Grondwettelijk Hof dat de erfgenaam niet gehouden kan zijn de boete te betalen die verschuldigd zou zijn in hoofde van de *decujus* door te stellen dat deze boete niet kan worden ingevorderd lastens de erfgenaam:

“B.6.3. Uit artikel 6 van het Europees verdrag voor de rechten van de mens en uit de waarborgen die voortvloeien uit de algemene beginselen van het strafrecht, die ook van toepassing zijn op administratieve geldboeten met een overwegend repressief karakter, volgt evenwel dat de fundamentele beginselen van het persoonlijk karakter van de straffen en van het vermoeden van onschuld in acht dienen te worden genomen.

B.6.4. Doordat artikel 132 van het Wetboek der Successierechten bepaalt dat in geval van overlijden van een persoon die een evenredige boete opgelopen heeft, de erfgenaam, legataris of begiftigde van die persoon gehouden is die boete, minstens ten dele, te voldoen, doet die bepaling op discriminatoire wijze, ten nadele van voormelde categorie van personen, afbreuk aan de voormelde fundamentele beginselen”.

Dit arrest heeft overigens niet alleen impact op fiscaal verjaard kapitaal, maar geldt tevens voor de verschuldigdheid van de boetes over de niet fiscaal verjaarde belasting (boete van 20% en stijgend)<sup>63</sup>. Het spreekt voor zich dat het CPR dat arrest naast zich zal neerleggen omdat de wet in geen bijzondere regeling voorziet voor dergelijke omstandigheid. Het CPR kan uiteraard alleen maar de wet toepassen en zal dit de boete effectief moeten berekenen in de heffing. In voorkomend geval moeten de erfgenamen zich tot de rechter wenden, en dit voorafgaandelijk aan het betalen van de heffing (zie *infra*). Let wel, indien de *decujus* bij leven een aangifte in fiscale regularisatie heeft ingediend, en de heffing werd door de *decujus* bij leven nog niet betaald, dan kan deze lastens de erfgenamen worden ‘ingevorderd’ als passief van de

nalatenschap<sup>64</sup>. Effectieve ‘invordering’ is uiteraard relatief daar de te betalen regularisatieheffing niet gekoppeld is aan een uitvoerbare titel zoals een kohier of een dwangbevel (zie *infra*).

Het standpunt hierover dat ook in de praktijk werd toegepast onder de wet van 11 juli 2013, luidt dat het voor rechtsopvolgers juridisch technisch onmogelijk is om fiscaal verjaarde fraude te regulariseren die begaan is door *hun rechtsvoorgangers*<sup>65</sup>. Dat standpunt is nu ook door de Raad van State onderschreven in zijn advies van 4 juli 2016<sup>66</sup>. M.b.t. fiscaal verjaarde fraude die is gepleegd door een vooroverleden persoon A., zegt de Raad dat erfgenaam B. die fraude niet kan regulariseren:

“Het fiscaal verjaarde deel van het kapitaal uit de niet door A. aangegeven nalatenschap van de tante moet niet worden geregulariseerd, want B. is niet diegene die het fiscale misdrijf heeft begaan”.

Daarmee zegt de Raad van State meteen ook dat het alléén de pleger van de fraude zélf is die kan regulariseren. Duidelijker kon de Raad van State dit punt amper formuleren. De onmogelijkheid in hoofde van de rechtsopvolger om fraude gepleegd door de rechtsvoorganger fiscaal te regulariseren onder toepassing van de wet van 21 juli 2016, werd daarmee finaal vastgesteld. Het was dus wachten op het standpunt van het CPR in deze. In de eerste aanzet tot een FAQ II die de rulingdienst tentatief heeft verspreid onder enkele specialisten-praktizijns die als klankbord moeten dienen ter uitwerking van de concrete praktijk rond de toepassing van de wet van 21 juli 2016 werd opmerkelijk genoeg aan de hand van twee voorbeelden deze moeilijke angel (deels) uit het debat getrokken<sup>67</sup>. Ter zake de vraag wie welke fraude kan/moet regulariseren geeft het CPR in het ontwerp van FAQ II twee voorbeelden van zo’n situatie. Het eerste voorbeeld betreft een nalatenschap, het tweede een schenking.

In de eerste situatie van een erfopvolging wordt een niet verjaarde successie aangegeven via een spontane bijvoeglijke aangifte bij Vlabel. Aan het CPR (dat vervolgens aangesproken wordt voor de inkomstenbelastingen over dat vermogen die een federale bevoegdheid zijn) wordt het bewijs voorgelegd dat de erfbelasting op dat kapitaal en de boete effectief zijn betaald door de erfgenaam-rechtsopvolger. De vraag is dan of de rechtsopvolger zich in dat geval kan beperken tot de regularisatie van de roerende inkomsten *vanaf het overlijden van de rechtsvoorganger*, m.a.w. tot zijn ‘eigen’ fraude, of dat hij ook de fraude van de rechtsvoorganger moet regulariseren. Dat laatste hoeft niet volgens het CPR, omdat de aanvrager in dat geval “aangetoond heeft (...) dat de *sommen hun normaal belastingregime hebben ondergaan*”. Daarmee wordt uiteraard bedoeld: “in hoofde van de aangever”. In die situatie is het dus van belang dat er geen ‘regula-

63. Zie *Fisc.Act.* 2009, 33/8 en G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR*, nr. 446, 663.

64. P. SOETE, “Een hangende regularisatieprocedure in de erfenis... wat met de boete?”, noot onder Rb. Antwerpen 21 maart 2016, *TFR* 2016, afl. 510, 913-917; R. DEBLAUWE, “Passief t.g.v. fiscale regularisatie. Aanvaardbaarheid”, *Successierechten* 2016, afl. 7, 4-6.

65. G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR* 2013, afl. 446, 662 en 663.

66. Adv.RvS 59-682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, DOC 54-1738/012, p. 9.

67. G.D. GOYVAERTS, “Twee FAQ’s over fiscale regularisatie brengen licht in de duisternis”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 35, p. 3-9.



risatie' hoeft te worden gedaan door de rechtsopvolger van de fraude die de rechtsvoorganger gepleegd zou hebben. Let wel, de fiscaal niet-verjaarde fraude binnen de driejaarstermijn in hoofde van de nalatenschap kan nog steeds fiscaal worden ingevorderd, en die zal dus wél moeten worden geregulariseerd *namens de nalatenschap* (de kost daarvan is dan een aftrekbaar passief)<sup>68</sup>. Geen bijkomende regularisatie is echter nodig voor de fiscaal niet verjaarde fraude binnen de met 4 jaar uitgebreide termijn, noch voor de fiscaal *verjaarde* kapitalen omdat op dat punt geen strafvervolging meer mogelijk is lastens de nalatenschap<sup>69</sup>. Uiteraard zal men hier steeds een grondige analyse moeten maken van de feitelijke tussenkomst bij leven van de erfopvolgers om enige medeplichtigheid in hunnen hoofde op basis van artikel 505 van het Strafwetboek uit te sluiten. In het kader van de hogere these ter zake de 'identiteit van de aangever', kan echter tevens worden voorgehouden dat de erfgenamen zich in de juridische onmogelijkheid bevinden de fiscaal verjaarde fraude te regulariseren daar de fiscale verjaring dient te worden beoordeeld in hoofde van de *decius*, die uiteraard geen aangifte in fiscale regularisatie meer kán indienen<sup>70</sup>.

In de tweede situatie van een overdracht bij leven hebben de ouders een schenking gedaan aan hun kind-aangever (via een buitenlandse notaris of via bankgift) en dat kind bewijst dat de verschuldigde schenkingsrechten (3%) effectief zijn betaald in België. In een variant op die situatie zijn de schenkingsrechten niet betaald (of kan de aangever de betaling niet bewijzen), maar kan de aangever met een overlijdensakte bewijzen dat één van de ouders na de schenking nog minstens 3 jaar heeft geleefd. Analooq aan de vorige situatie is de vraag dan of de indiener-rechtsopvolger zich mag beperken tot de regularisatie van de roerende inkomsten *vanaf de schenking* (fiscaal verjaard of niet). Ook hier is het antwoord van het CPR positief, in beide hypothesen, waarbij het CPR verduidelijkt dat artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 in die zin moet worden begrepen dat de aangever moet aantonen dat de inkomsten en de fiscaal verjaarde kapitalen hun normaal belastingregime hebben ondergaan *in hoofde van de regularisatie-indiener zelf*. Let wel, ook hier betekent dit uiteraard niet dat het onderliggende kapitaal daarmee volledig kan gevrijwaard blijven. Om het volledige vermogen 'te zuiveren', zal in tegenstelling tot de casus van de erfopvolging hier wel degelijk *steeds* ook nog een apart regularisatiedossier dienen te worden ingediend namens de nog in leven zijnde schenker, conform de hierboven geschetste principes. Uiteraard kan de schenker daartoe geenszins worden verplicht. *In fine* zal het dossier louter en alleen nog vanuit strafrechtelijk oogpunt kunnen worden beoordeeld.

#### e) Onderliggende (fiscale) misdrijven bij fiscaal verjaard kapitaal

Essentieel aan het begrip fiscaal verjaarde kapitaal is volgens

de gehanteerde definitie uiteraard dat er geen fiscale invorderingsmogelijkheid meer is. De enige bedreiging voor de in gebreke gebleven belastingplichtige ter zake een dergelijk illuciet vermogensvoordeel ligt in het plegen van een witwasmisdrijf gesanctioneerd volgens artikel 505 van het Strafwetboek. In het kader van de fiscale regularisatie wordt daarom strafrechtelijke immuniteit voorzien voor personen die zich schuldig hebben gemaakt aan misdrijven zoals bedoeld in artikel 10 van de wet van 21 juli 2016, en misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, dit in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen, op de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld, of op de inkomsten uit de belegde voordelen. Daarbij worden alleen en uitsluitend fiscale basismisdrijven gevisieerd. Het is dus van belang om na te gaan over welke onderliggende misdrijven het hier gaat. Lezing van de tekst van de wet leert dat het de misdrijven betreft gepleegd op het vlak van:

- inkomstenbelastingen (art. 449 en 450 WIB 1992);
- btw (art. 73 en 73bis WBTW);
- registratie-, hypotheek- en griffierechten (art. 206 en 206bis W.Reg.) voor zover het niet gaat om registratierechten vermeld in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;
- diverse rechten en taksen (art. 207 en 207bis W.Taksen).

Net zoals in de definitie van fiscaal verjaard kapitaal van artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016 wordt ook hier niet gerefereerd naar de successierechten, die zijn immers ge-regionaliseerd. Ter zake fiscaal verjaarde successierechten wordt dus op basis van de wet van 21 juli 2016 geen strafrechtelijke amnestie verleend. Artikel 10, § 2 van de wet van 21 juli 2016 specificeert dat voor alle andere misdrijven (andere dan deze bepaald in art. 10, § 1 van de wet) de aangevers nog steeds het voorwerp kunnen uitmaken van strafvervolging en gebeurlijke verbeurdverklaring. Ook hier dus geen vermelding van enige strafrechtelijke immuniteit voor misdrijven met betrekking tot niet aangegeven federale nalatenschap(pen) vooraf aan 1 januari 1989, waardoor bescherming voor de impact van artikel 505 van het Strafwetboek uitblijft.

Naast de strafrechtelijke immuniteit van artikel 10 van de wet geldt ook een fiscale immuniteit. Volgens artikel 8 van de wet van 21 juli 2016 geldt dat "*In alle gevallen waar het gaat om een federale belasting of een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten, kunnen de aangifte, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het attest bedoeld in artikel 7, zevende lid niet als indicie of aanwijzing worden aangewend om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen*

68. R. DEBLAUWE, "Passief t.g.v. fiscale regularisatie. Aanvaardbaarheid", *Successierechten* 2016, afl. 7, 4-6.

69. G.D. GOYVAERTS, "Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013", *TFR* 2013, afl. 446, p. 662.

70. Zie hoger de verwijzing naar Adv.RvS 59-682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, DOC 54-1738/012, p. 9: "(...) in dit geval de nog niet verjaarde federale personenbelasting die normaal nog lastens de nalatenschap kan worden geheven, rekening houdende met een periode van 3 jaar".



uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing, het bedrag van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen”. Dit veronderstelt natuurlijk wél dat de aangifte ‘rechtsgeldig’ werd gedaan en dat de desbetreffende fraude door de federale wet wordt gedekt. Om dat te verzekeren zijn er twee additionele bepalingen in de wet van 21 juli 2016 opgenomen, namelijk artikel 11, vijfde lid en artikel 18.

Artikel 11, 5°: “De met toepassing van het tweede lid geregulariseerde bedragen worden enkel geregulariseerd voor de federale belastingen en de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten”.

Artikel 18: “De regularisatie van een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert, is enkel mogelijk wanneer er met het betrokken gewest een samenwerkingsakkoord wordt afgesloten”.

Beide artikelen hebben allebei hun nut ten aanzien van de problematiek van de samenwerkingsakkoorden, maar voegen uiteraard niets toe met betrekking tot het soort van fraude dat naar aard en periodiciteit niet is gedekt door de wet van 21 juli 2016. Het probleem voor de erfenissen die zijn opengevallen vooraf aan 1 januari 1989 blijft dus ook hier bestaan. Ten andere dient opgemerkt dat voor fiscaal verjaarde kapitalen er natuurlijk geen fiscale immunitet meer nodig is daar de fiscale verjaring is ingetreden, een aspect dat overigens vaak over het hoofd wordt gezien, ook door het CPR.

### C. Ernstige fiscale fraude en gewone fiscale fraude

De tekst van de wet maakt geen onderscheid meer tussen gewone fiscale fraude en ernstige fiscale fraude. De tarieven zijn dezelfde. Het hele debat daarover n.a.v. de wet van 27 december 2005 wordt nu niet meer relevant bevonden. De wet van 21 juli 2016 borduurt dus gewoon verder op het elan van de (tijdelijke) wet van 11 juli 2013 waar dat onderscheid voor wat betreft de fiscaal verjaarde kapitalen ook reeds was weggevallen.

Op zich is het voor de praktijks sowieso volstrekt onduidelijk wanneer een bepaalde fiscale fraude al dan niet als ‘ernstig’ kwalificeert. Pogingen om dit in de rechtspraak en de rechtsleer te duiden hebben helaas niet geleid tot een bevredigend resultaat. In dit verband kan ook verwezen worden naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 5 februari 2015 op grond waarvan het onderscheid tussen ernstige fiscale fraude en gewone fiscale fraude, nog aan te vullen met

ernstige fiscale fraude al dan niet georganiseerd, het grondwettelijk legaliteitsbeginsel niet schendt<sup>71</sup>. Sterk samengevat stelt het Hof dat het wettigheidsbeginsel er niet aan in de weg staat dat door de wetgever aan de bevoegde rechter een zekere beoordelingsbevoegdheid aangaande de strafnorm toegekend wordt. Aan het vereiste dat een misdrijf duidelijk moet worden omschreven in de wet is volgens het Hof voldaan wanneer de rechtzoekende, op basis van de woorden van de relevante bepaling en, *indien nodig*, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten welke handelingen en welke verzuimen zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid met zich brengen. Dit is echter niet meer dan een herhaling van een vaak voorkomende zinsnede in de rechtspraak van het Hof<sup>72</sup>, die weinig zegt over de voorzienbaarheid van het begrip ‘ernstige fiscale fraude’. Net zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State<sup>73</sup>, merkt het Hof immers zelf op dat het woord ‘ernstige’ een ‘element van onvoorspelbaarheid’ in de wet invoert. Betreurenswaardig is ook dat het houvast van de interpretatie van het begrip door de rechtscolleges, altijd gedoemd is pas geruime tijd ná de introductie van de strafbaarstelling te komen. Toch gaat het volgens het Hof niet om een open bepaling die onvoldoende nauwkeurig zou zijn. Finaal is het immers aan de strafrechter om, op basis van objectieve elementen, de ernst van het strafbare gedrag te bepalen. Gelet op het feit dat het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ in overeenstemming met het strafrechtelijk wettigheidsbeginsel is, ziet het Hof ook geen reden voor een schending van het gelijkheidsbeginsel<sup>74</sup>.

### D. Het onderscheid ‘heffing’ vs. ‘belasting’ en de symbiose met de woonstaathetffing

Specifiek aan de regeling van de wet van 21 juli 2016 in vergelijking met de eerdere wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 is de gehanteerde omzichtigheid over de notie ‘heffing’ vs. ‘belasting’. Bij de definitie van ‘geregulariseerde inkomsten’ (art. 2, 3° wet 21 juli 2016) en de heffing daarop (art. 2, 8° wet 21 juli 2016) geeft de tekst blijk van een opvallende spreidstand. Enerzijds geeft de *memorie* toe dat het eigenlijk om een inkomstenbelasting gaat (wegens de bijzondere financieringswet en de gedeeltelijke bevoegdheid van de gewesten betreffende de personenbelasting) en anderzijds wordt benadrukt dat het gaat om een “specifieke heffing, waarop geen enkele verrekening of vermindering mogelijk is”. “Bij de vaststelling van deze heffing wordt geen rekening gehouden met enige belastingvermindering of belastingkrediet, noch met een verrekening van voorheffingen, voorafbetalingen of van de woonstaathetffing” zo stelt het letterlijk de tekst van artikel 3, § 1, tweede lid wet 21 juli 2016.

71. GwH 5 februari 2015, nr. 13/2015.

72. J. ROZIE, “Beklaagde alwetend. Over het criterium van de redelijke voorzienbaarheid als maatstaf van het *lex certa*-principe in strafzaken”, RW 2012-13, afl. 21, 809.

73. *Parl.St.* Kamer 2012-13, 17 april 2013, DOC 53-2756/001 en 53-2757/001, p. 167.

74. Deze paragraaf komt uit het artikel van G.D. GOYVAERTS en G. VERACHTERT, “Grondwettelijk Hof verwerpt vernietigingsberoep tegen ‘ernstige fiscale fraude’”, *Fisc.Act.* 2015/08, p. 4-9. Zie ook H. VANHULLE en C. BORGERS, “Is het begrip ‘ernstige fiscale fraude’ ongrondwettelijk?”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1349, p. 1-4; X, “Hoofdstuk IX. Sancties en fiscaal strafrecht”, in S. SABLON (ed.), *Fiscaal jaaroverzicht 2013*, Mechelen, Kluwer, 168-171.



De reden is dat men absoluut wil vermijden dat er enige Europese woonstaathheffing met die ‘heffing’ zou kunnen worden verrekend, wat met een classificatie als ‘belasting’ naar onze overtuiging sowieso verplicht zou zijn op basis van de Europese regels. De regering wil met deze bepaling de burger die niet ‘spontaan’ heeft aangegeven dus twee keer belasten én additioneel nog een boete opleggen (drie keer dus). Een eerste keer via haar aandeel van 75% in de Europese woonstaathheffing, een tweede keer via de ‘regularisatieheffing’ en een derde keer via de niet-proportionele boete van initieel procentpunten. De slecht geïnformeerde aangever die reeds een aangifte in categorie 1 fiscale regularisatie anno 2016 heeft ingediend, zal dus over zijn interesten van bijvoorbeeld 2012 een totale heffing van 80% betalen (35% woonstaathheffing + 25% regulier tarief over aanslagjaar 2013 + 20% verhoging), omgerekend naar een proportionele boete geeft dat een totale belastingverhoging van 320%. De hoogste belastingverhoging die het WIB 1992 voorziet bedraagt overigens 200%. In de *memorie van toelichting* wordt dit als volgt gemotiveerd:

*“Bij de vaststelling van deze heffing wordt geen rekening gehouden met (...) noch met een verrekening (...) van de woonstaathheffing”* (art. 3, § 1, tweede lid ontwerp). *“Net zoals de vorige regularisatiewetten is deze regularisatielwet met dito regularisatieaangifte een vrijwillige procedure die de aangever de mogelijkheid biedt te voldoen aan zijn federale fiscale verplichtingen. Zulk een specifieke regeling, die een uitzonderingsprocedure is, stelt een welbepaalde heffing vast waarop geen enkele verrekening mogelijk is, noch van voorheffingen, noch van voorafbetalingen en ook geen woonstaathheffing die zou ingehouden zijn op de ter regularisatie voorgelegde kapitalen/inkomsten. Er wordt ook geen rekening gehouden met eventuele belastingverminderingen of belastingkredieten”*<sup>75</sup>.

De Raad van State heeft in zijn tweede advies daar bezwaar tegen gemaakt en vraagt zich af of het gebrek aan verrekening niet in strijd is met artikel 14 van de spaarrichtlijn, die van een hogere rechtsorde is<sup>76</sup>:

*“In artikel (...) van het ontwerp wordt bepaald dat bij de vaststelling van de heffing geen verrekening gebeurt met de woonstaathheffing. De vraag rijst of deze bepaling in overeenstemming is met artikel 14 van de spaarrichtlijn, waarin wordt bepaald dat de bronbelasting verrekenbaar (of restitueerbaar) dient te zijn”*<sup>77</sup>.

De regering wenst echter met de opmerking van de Raad van State geen rekening te houden:

*“Daar het hier om een uitzonderingsprocedure gaat, kan de woonstaathheffing niet worden verrekend en laat het systeem ook niet toe dat er een administratieve of een gerechtelijke bezwaarprocedure wordt ingesteld nadat het attest werd afgeleverd en de sommen vermoedelijk middels dit attest wer-*

*den gerepatriëerd. De heffing is definitief en onherroepelijk. Ze dient zonder enig voorbehoud betaald te worden”*<sup>78</sup>.

Vervolgens geeft de regering haar visie over hoe in een correcte aangifte in de personenbelasting de woonstaathheffing dient te worden verrekend waarbij de regering meent dat dit de enige correcte en mogelijke manier is tot verrekening:

*“De woonstaathheffing kan alleen verrekend worden middels het indienen van een regelmatige en tijdige aangifte in de personenbelasting; niet via een regularisatieaangifte. In tegenstelling tot wat de Raad van State meent, heeft de belastingplichtige dus wel degelijk de mogelijkheid om de verrekening van de woonstaathheffing te bekomen. De belastingplichtige die van die mogelijkheid gebruik wenste te maken, heeft daartoe wel degelijk de kans gekregen. De regering is echter niet van plan om diegene die zijn inkomsten heeft verborgen voor de fiscus en dus ook doelbewust heeft afgezien van zijn mogelijkheid tot verrekening, een tweede maal de kans te bieden om de verrekening toe te staan. (...) Wanneer de inkomsten niet in het voornoemde aanslagjaar werden aangegeven, heeft men gekozen voor ‘anonimiteit’. Als 10 jaar later dan toch blijkt dat deze ‘anonimiteit’ (...) komt te wankelen, is volgens het nationaal recht geen verrekening meer mogelijk”*<sup>79</sup>.

Deze redenering van de regering in het verslag kan uiteraard niet worden bijgetreden. Deze redenering zou immers impliceren dat bij spontane rechtzetting of in het kader van een procedure bij een bericht van wijziging dan wel een BBI-controle ook géén verrekening meer mogelijk is. De praktijk leert echter dat de lokale controles de woonstaathheffing steeds hebben verrekend ad 100% mét terugbetaling van het saldo in overschot. Dit gebeurde aanvankelijk ook bij BBI-controles. In het kader van de interne instructie van 29 januari 2015 was ter zake de woonstaathheffing niets bepaald, maar uit de praktijk bleek dat deze alleen werd verrekend per afzonderlijk aanslagjaar en dat het overschot aan woonstaathheffing bij de berekening van de belasting niet werd overgedragen naar een volgend aanslagjaar, noch voor terugbetaling in aanmerking kwam. Deze BBI-regel van een ‘verrekening tot nul’ was echter een ‘loutere praktijkregel’ en niet gestoeld op enige wettelijke grondslag.

Ook in het kader van de toepassing van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 weigerde het CPR om de Woonstaathheffing te verrekenen. Als reden gaf het CPR daartoe op dat men ‘dubbel gebruik’ wilde vermijden, waarbij een aangever enerzijds via het CPR en nog een tweede keer via de lokale controle de woonstaathheffing zou pogen te recupereren. Ook dat argument kan niet worden bijgetreden, daar het enerzijds nergens voorzien was in de wet, en anderzijds louter zou gebaseerd zijn op de manke interne organisatie ter zake van FOD Financiën zelf. Het ware perfect mogelijk geweest om ter zake de verrekening van de woonstaathheffing in een

75. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 5 met verwijzing naar Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015.

76. Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015 over een voorontwerp van programmawet – “Titel 5, Hoofdstuk 2 – Fiscale en sociale regularisatie”, *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, 41-51, randnr. 13.

77. G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie anno 2016 voorziet in omkering bewijslast”, *Fisc.Act.* 2015/35, p. 5-6.

78. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 6.

79. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 29-30.



optie te voorzien, op basis waarvan diegenen die verrekening vorderden afstand deden van het ‘anonieme karakter’ van hun fiscale regularisatieaangifte t.a.v. de lokale controle. Die weigering door het CPR heeft toen overigens aanleiding gegeven tot zogenaamde ‘gesplitste regularisaties’ waarbij de inkomsten die jaren die voorwerp uitmaakten van woonstaathffing lokaal werden geregulariseerd via de lokale belastingcontroleur en waarbij de overige inkomstenjaren, inclusief de fiscaal verjaarde nog kenbare inkomsten en het fiscaal verjaarde kapitaal werden geregulariseerd via het CPR. Van enige ‘anonimiteit’ was dus sowieso geen sprake meer. In een aantal gevallen waar het CPR de verrekening van woonstaathffing heeft geweigerd heeft dit aanleiding gegeven tot gerechtelijke procedures bij de rechtbank in eerste aanleg in terugvordering van de wederrechtelijk niet verrekende woonstaathffing. In deze zaken werd nog niet gevonnist.

De argumenten die worden ingeroepen om de verrekening van de woonstaathffing te weigeren kunnen ons niet overtuigen<sup>80</sup>.

- Hiervoor vindt de fiscale administratie naar eigen zeggen steun in artikel 7, § 2 van de wet van 17 mei 2014 inzake de implementatie van de woonstaathffing in het intern recht. Dit artikel bepaalt uitdrukkelijk dat de woonstaathffing wordt verrekend met de personenbelasting. De regularisatieheffing stemt volgens de minister *in se* niet overeen met de personenbelasting die in geval van een tijdige en correcte aangifte van de roerende inkomsten zou verschuldigd zijn. De forfaitaire som gestort voor de afwikkeling van de fiscale regularisatie van de belastingplichtige is volgens de minister omschreven als ‘heffing’, hetgeen de wil van de wetgever zou aangeven om deze te differentiëren met de belasting van de natuurlijke personen. Hier duikt dus het argument op van het beweerdelijke verschil tussen een heffing en een belasting waarbij de regularisatieheffing die door de aangever wordt betaald niet het karakter van een belasting zou hebben. Hoger hebben we echter reeds aangetoond dat zulks een drogreden is.
- Verder wordt het argument ingeroepen dat de regularisatieheffing niet het voorwerp uitmaakt van een ‘kohier’ i.t.t. de belasting van de natuurlijke personen, wat de link met de bezwaarprocedure van artikel 371 WIB 1992 zou doorbreken.
- Verder zou het desgevallende belastingkrediet dat de woonstaathffing in zich draagt voorzien als onderdeel van de bepalingen van de belasting op de natuurlijke personen, maar niet in het kader van een regularisatieprocedure daarvan, op zich niet richtlijn van 3 juni 2003 nr. 2003/48/EG schenden. De reden hiertoe zou zijn dat de regularisatieprocedure niet afdwingbaar is voor de belastingplichtige in het Belgisch recht en het hier een louter vrijwillige procedure betreft.

- Ook is het interessant dat het ministerie van Financiën daarbij zelf het argument aanhaalt dat onderzoek en controle vanwege de controlediensten ontbreekt i.g.v. regularisatie, hetgeen juist het doel van de Europese spaarrichtlijn is. Hier wordt dus duidelijk door de belastingadministratie zelf geponerd dat het CPR geen controlebevoegdheid heeft.
- De regularisatieaangifte biedt de taxatiediensten geen enkele informatie-uitwisseling, waardoor het volgens de belastingadministratie ook logisch is en zeker niet in strijd met het doel van voornoemde spaarrichtlijn [...] om de woonstaathffing niet verrekenbaar te stellen.

Daarover is het laatste woord dus met zekerheid nog niet gezegd, temeer daar er op vandaag een aantal rechtszaken hangende zijn bij de rechtbanken van eerste aanleg over de recuperatie van onterecht niet verrekende woonstaathffing door het CPR in toepassing van fiscale regularisaties ingediend krachtens de regels van de wet van 27 december 2005. Dat zou ons te ver leiden om binnen het bestek van deze bijdrage de volledige tegenargumentatie daaromtrent te ontwikkelen. In ieder geval is het elke aangever sterk aan te raden om ter zake bij de indiening van een aangifte in fiscale regularisatie de effectieve verrekening van de ingehouden woonstaathffing voor de betreffende inkomstenjaren in te roepen en daar uitdrukkelijk rekening mee te houden in de voorgestelde berekeningen die als bijlage worden gevoegd bij de aangifte in fiscale regularisatie. Indien het CPR daarop weigert om met de woonstaathffing rekening te houden, wat ze overigens niet anders kan daar het nu uitdrukkelijk is voorzien in de wet van 21 juli 2016, dan dient de aangever daartegen schriftelijk informeel ‘bezwaar’ in te dienen bij het contactpunt zelf. Daar er echter geen formele bezwaarprocedure is voorzien, noch bij het contactpunt zelf nog bij enige andere administratieve overheid, zal het contactpunt dit informele bezwaar uiteraard dienen af te wijzen. Alsdan is de enige uitweg voor de aangever zich te wenden tot de rechter, zoals hierna wordt toegelicht.

### ***E. Geen formele toegang tot de rechter bij betwisting maar wel een ‘informele’ heroverweging door het CPR vooraf aan de betaling van de heffing eventueel gevolgd door een jurisdictioneel beroep***

De *memorie van toelichting* gaat zo ver te stellen dat aangezien de regularisatie een vrijwillige procedure is, en dus een uitzonderingsprocedure, er binnen het kader van de formele procedure in fiscale regularisatie geen administratieve of gerechtelijke bezwaarprocedure mogelijk is. De betaling van de heffing is zonder enig voorbehoud te verrichten en is definitief door de schatkist verworven (art. 7, vijfde en zesde wet

80. Deze argumenten zijn geput uit diverse hangende rechtszaken over de verrekening van de woonstaathffing in het kader van ingediende regularisaties onder de wet van 27 december 2005, en worden hier louter ten informatieve titel weergegeven, waarbij wij bewust de specifieke tegenargumentatie in deze bijdragen niet ontwikkelen. Een en ander zal uiteraard nog aanleiding geven tot latere bijdragen in de rechtsleer eens de betreffende vonnissen en eventueel arresten zullen geveld zijn.



21 juli 2016). De Raad van State heeft in zijn tweede advies<sup>81</sup> en met verwijzing naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 december 2014<sup>82</sup> echter gezegd dat een beroep bij de rechter nooit uitgesloten kan worden.

“14. In artikel 83, zesde lid van het ontwerp wordt bepaald dat de betaling van de heffing definitief en zonder enig voorbehoud verricht moet worden binnen 15 kalenderdagen volgend op de verzenddatum van die brief ‘en (...) definitief door de Schatkist verworven [is]’. In het licht van het recht op toegang tot de rechter kan artikel 83, zesde lid van het ontwerp niet zo worden begrepen dat een beroep bij de bevoegde rechter erdoor zou uitgesloten worden. Dit zou in de memorie van toelichting verduidelijkt moeten worden”.

Het valt daarom te betreuren dat finaal in de wet van 21 juli 2016 geen jurisdictioneel beroep is voorzien, en zodoende een arrest van het Grondwettelijk Hof wordt genegeerd. Het ligt immers voor de hand dat m.b.t. de weigering om voorheffingen, voorafbetalingen en woonstaathetffing te verrekenen, diverse aangevers hun toevlucht tot de rechter zullen willen nemen, net zoals dat ook m.b.t. de wet van 27 december 2005 nu in een aantal dossiers gebeurt. Vooral echter zal de problematiek van de bewijslast (zie *infra*) menig aangever nopen zich tot de rechter te wenden. De weg naar de rechter mordicus willen afblokken in het kader van de procedure van fiscale regularisatie zoals de wet voorziet, gaat dan ook te ver. Het definitief, zonder enig voorbehoud en onherroepelijk karakter van de betaling van de regularisatieheffing zoals de regering stipuleert<sup>83</sup>, mag volgens de Raad van State niet zo worden begrepen dat een beroep bij de bevoegde rechter erdoor zou uitgesloten worden, daarbij verwijzende naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 september 2014. Om het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 september 2014 op dit punt juist te interpreteren dient te worden verwezen naar een aantal randnummers, die overigens ook nog ter zake andere elementen van belang zijn:

“B.49.2. De ministerraad voert aan dat de wetgever met de zinsnede ‘en is definitief door de schatkist verworven’ heeft willen voorkomen dat personen die om regularisatie verzoeken overeenkomstig één van beide types van regularisatie die gelden voor fiscaal niet verjaarde inkomsten, na het betalen van de regularisatieheffing, het ‘contactpunt regularisaties’ zouden verzoeken om hun regularisatieaangifte opnieuw te behandelen en dit overeenkomstig het andere type van regularisatie. Hij onderstreept daarbij dat de regularisatiebepalingen in die zin dienen te worden opgevat dat de belastingplichtige verantwoordelijk is voor de keuze die hij heeft gemaakt om zijn inkomsten te regulariseren, en dat het ‘contactpunt regularisaties’ niet over een onderzoeksbevoegdheid beschikt”.

B.49.3. Wat de door de verzoekende partij aangevoerde ontstentenis van rechterlijke controle betreft, voert de ministerraad aan dat de wetgever met het invoegen van de zinsnede

‘en is definitief door de schatkist verworven’ niet de bedoeling heeft gehad om de regularisatieverrichting te onttrekken aan rechterlijke controle. Hij doet daarbij meer bepaald gelden dat de rechterlijke controle op de regularisatieheffing wordt beheerst door de gemeenrechtelijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek.

B.50. Krachtens artikel 569, eerste lid, 32° van het Gerechtelijk Wetboek neemt de rechtbank van eerste aanleg kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Krachtens artikel 568 van dat wetboek neemt die rechtbank bovendien kennis van alle vorderingen, behalve die welke rechtstreeks voor het hof van beroep en het Hof van Cassatie komen. In de interpretatie dat artikel 124, vierde lid van de programmawet van 27 december 2005, zoals aangevuld bij artikel 6, 3° van de wet van 11 juli 2013, personen die een regularisatieheffing hebben betaald, niet verhindert om tegen die heffing, op grond van de voormelde artikelen van het Gerechtelijk Wetboek, een jurisdictioneel beroep in te dienen bij de rechtbank van eerste aanleg, is die bepaling bestaanbaar met de door de verzoekende partij in haar tweede middel aangevoerde grondwets- en verdragsbepalingen.

B.51. Onder voorbehoud van de interpretatie vermeld in B.50, is het tweede middel, in zoverre het betrekking heeft op de ontstentenis van een jurisdictioneel beroep, niet gegrond”. Samengevat staan in deze vier passages van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 september 2014 dus een drietal interessante zaken:

- de belastingplichtige is zelf verantwoordelijk voor de keuze die hij heeft gemaakt om zijn inkomsten te regulariseren;
- het ‘contactpunt regularisaties’ beschikt niet over een onderzoeksbevoegdheid;
- artikel 124, vierde lid wet 27 december 2005 verhindert niet om tegen de betaalde regularisatieheffing een jurisdictioneel beroep in te dienen bij de rechtbank van eerste aanleg<sup>84</sup>.

Voor een goed verstaander is het arrest dus vrij duidelijk. Het arrest werd natuurlijk geveld over het grondwettelijk karakter van de wet van 27 december 2005 en betreft niet de wet van 21 juli 2016. De desbetreffende wettelijke bepalingen zijn echter zeer vergelijkbaar zo niet identiek.

In een poging om tegemoet te komen aan de kritiek van de Raad van State op dit punt, werd in de memorie van toelichting opgenomen dat een jurisdictioneel beroep wel kan worden ingediend vóór de betaling van de heffing tegen de berekening van het contactpunt en de door hem voorgestelde heffing. Dit werd gemotiveerd met de overweging dat de termijn van 15 dagen tot betaling van regularisatieheffing zoals bepaald in artikel 7, zesde lid van de wet van 21 juli 2016 niet op straffe van nietigheid is voorgeschreven. Hangende de jurisdictionele procedure zou er uiteraard geen attest worden

81. Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015, randnr. 14.

82. GwH 19 december 2014, nr. 130/2014, B.50.

83. Parl.St. Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 5-6.

84. Dit werd ondertussen ook bevestigd door het arrest van het hof van beroep te Gent van 6 september 2016; TFR 2017, afl. 513, 41, met noot J. SPEECKE, “Hoe op te komen tegen een regularisatieheffing door het Contactpunt Regularisaties?”.





uitgereikt, en wordt er geen strafrechtelijke immunitie verleend. Een eventuele overbrenging van de gelden voorwerp van de fiscale regularisatie zal dan ook moeten wachten tot een rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is getreden en de betaling van het door de rechter bepaalde bedrag is gebeurd. In de *memorie van toelichting* wordt dit als volgt verwoord:

“De regering heeft hierbij niet uit het oog te verloren dat de aangever een juridictioneel beroep kan indienen tegen de berekening van het contactpunt en de door hem voorgestelde heffing (GwH 19 september 2014). De aangever dient evenwel dit juridictioneel beroep uit te oefenen alvorens te betalen en alvorens er een attest wordt afgeleverd. De betaling binnen de 15 dagen uit artikel 7 van het wetsontwerp is niet op straffe van nietigheid voorgeschreven. De betaling, het attest, de strafrechtelijke immunitie, de overbrenging van de gelden... kan uitgesteld worden tot een rechtelijke beslissing in kracht van gewijsde is getreden en de hoogte van de heffing definitief is vastgesteld”<sup>85</sup>.

Als we ten slotte de FAQ I erbij halen dan zien we dat in FAQ I.35 het standpunt van de minister wordt bevestigd. De aangever kan volgens FAQ I.35 inderdaad in beroep gaan tegen de berekening van het CPR bij de rechtbank van eerste aanleg. Maar onder verwijzing naar de *memorie van toelichting*, die op dat punt dus *contra legem* is, stelt FAQ I.35 dat de aangever dat juridictioneel beroep alleen kan uitoefenen tegen de door het CPR voorgestelde heffing, d.w.z. hij moet dit doen alvorens te betalen en alvorens er een attest wordt afgeleverd<sup>86</sup>.

Vooruitlopende op de problematiek van de afwezigheid van controlebevoegdheid van het CPR (zie *infra*) kan de aangever dus een juridictioneel beroep instellen op basis van artikel 1385*decies* Ger.W., tegen “de door het CPR voorgestelde heffing”. Let wel, het enige wat het CPR kan en mag doen in deze is de bij wet van 21 juli 2016 opgelegde tarieven toepassen op de door de aangever in de aangifte vermelde bedragen qua belastbare grondslag. Het CPR kan geen andere bedragen in de plaats stellen van wat de aangever bepaalt, dan mits een marginale toetsing. Doet het CPR dat toch, zoals de FAQ voorhoudt, dan is dat een manifeste bevoegdheidsoverschrijding van zijn wettelijke taakomschrijving. Het CPR heeft immers géén controlebevoegdheid, noch kan het CPR een ‘belastbare grondslag’ bepalen. Dat wordt overigens met zoveel woorden in randnr. B.49. van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 19 september 2014 bevestigd (zie *supra*).

## F. Niet-proportionele boetes met draconisch proportioneel effect

Net zoals in de wettelijke regelingen van 27 december 2015 en 11 juli 2013 zijn de in de wet van 21 juli 2016 voorziene boetes ‘niet-proportionele’ boetes. Dit impliceert dat de ver-

hoging die wordt toegepast als dusdanig wordt berekend over de belastbare grondslag zelf en niet over de te betalen ‘belasting’. De verhoging bedraagt 20 procentpunten bij regularisaties die ingediend werden in 2016 en deze stijgt vanaf 2017 tot 2020 naar 25 procentpunten (art. 3 *juncto* art. 20 wet 21 juli 2016). De heffing van 36% voor fiscaal verjaard kapitaal stijgt over de periode 2016-2020 tot 40%.

Jaartal	Fiscaal verjaard	Niet fiscaal verjaard kapitaal
2016	20%	36%
2017	22%	37%
2018	23%	38%
2019	24%	39%
2020	25%	40%

Dat het gebruik maken van boetes geformuleerd in procentpunten in plaats van proportionele verhogingen die worden berekend over de belasting zelf, kan aanleiding geven tot extreem onbillijke situaties, zoals blijkt uit de tabel hierna:

Inkomsten	Jaar indiening	Tarief	Boete	Totaal	Verhoging
Interesten	2016	15%	20%	35%	133%
	2017	15%	22%	37%	147%
	2018	15%	23%	38%	153%
	2019	15%	24%	39%	160%
	2020	15%	25%	40%	167%
Dividenden	2016	25%	20%	45%	80%
	2017	25%	22%	47%	88%
	2018	25%	23%	48%	92%
	2019	25%	24%	49%	96%
	2020	25%	25%	50%	100%
Beroepsinkomsten	2016	50%	20%	70%	40%
	2017	50%	22%	72%	44%
	2018	50%	23%	73%	46%
	2019	50%	24%	74%	48%
	2020	50%	25%	75%	50%
Verzekeringstax	2016	1,10%	20%	21,10%	1.818%
	2017	1,10%	22%	23,10%	2.000%
	2018	1,10%	23%	24,10%	2.091%
	2019	1,10%	24%	25,10%	2.182%
	2020	1,10%	25%	26,10%	2.273%

Het valt op dat de zwaarste vorm van fraude, die van beroepsinkomsten, in verhouding proportioneel het lichtst wordt aangepakt, en de banaalste fraude, beleggen in een tak 23-verzekering met spaargeld zonder betaling van 1,10%, aan irrationeel draconische boetes tot 2.273% wordt onderworpen. Dat bizarre effect is het gevolg van de consequente keuze voor het onaangepaste systeem van procentpunten. De stijging van de verhoging tot 25 procentpunten in 2020 versterkt dat draconische effect uiteraard nog. Het is moeilijk te begrijpen dat men niet inziet dat een verhoging met 20% of 25% van een (vermogens)belasting die amper 1,10% be-

85. *Mvt, Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 19.

86. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 19.



draagt, kan leiden tot een blokkering van de regularisaties waarin deze (fiscaal niet verjaarde) heffing over een tak 23-polis niet zou zijn betaald geweest.

Daar volgens de tekst van de wet de boete van 20% zowel verschuldigd is op niet fiscaal verjaarde inkomsten als op niet fiscaal verjaarde sommen, zijn er gevallen denkbaar waarbij de boete van 20% dubbel zou worden geheven. Dit werd gesignaleerd in de voorbereidende werken in een vraag van Wouters:

*“In de nieuwe regularisatie kunnen ook verzekeringstaksen worden geregulariseerd. Het normale tarief van een tak 23-verzekering bedraagt 1,10%. Als de boete van 20% daar wordt bijgeteld komt men aan een totale heffing van 21,10%. Als de zwarte omzet werd gestort in een tak23-levensverzekering is de totale heffing van meer dan 100% verschuldigd”<sup>87</sup>.*

Het antwoord op die vraag bevestigde dat er geen dubbele boete zou worden toegepast:

*“Op de vraag van mevrouw Wouters, antwoordt de minister dat dit voorbeeld aantoont dat men dergelijke zaken waarschijnlijk niet gaat regulariseren. Om een dubbele sanctie te vermijden is daarom de verhoging van 20% bij de verzekeringstak(s) in dergelijk geval niet van toepassing”<sup>88</sup>.*

De wet werd op dat vlak evenwel niet meer aangepast. Wettelijk gezien kan dus wel degelijk een dubbele boete worden toegepast in het geval zoals geïllustreerd door mevrouw Wouters. Dit is merkwaardig daar een analoog probleem kan ontstaan bij fiscaal niet verjaarde zwarte omzet die aan de btw is onderworpen, alwaar duidelijk vermeld wordt in artikel 3, § 3 van de wet dat er geen dubbele boete zal worden toegepast.

Artikel 3, § 3: *“De geregulariseerde btw-handelingen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, worden onderworpen aan een heffing tegen het btw-tarief dat van toepassing is op de geregulariseerde handelingen op het ogenblik waarop ze plaatsvonden, verhoogd met 20 procentpunten behalve in de gevallen waarin de regularisatieaangifte reeds aanleiding geeft tot regularisatie van die handelingen als beroepsinkomsten onder toepassing van § 1”.*

Het is bijzonder jammer dat men de wet op dit punt niet meer heeft aangepast, dit zou deze onduidelijkheid tenminste hebben vermeden<sup>89</sup>. In FAQ-37 wordt het aandachtspunt wel behandeld en wordt door het CPR bevestigd dat zoals gemeld in het antwoord van de minister de dubbele heffing niet zal worden toegepast:

*“In de regularisatiewet kunnen ook verzekeringstaksen worden geregulariseerd. Het normale tarief van een tak 23-verzekering bedraagt 1,10% (2% vanaf 1 januari 2013). Als de boete van 20% daar wordt bijgeteld komt men aan een tota-*

*le heffing van 21,10%. Als de ‘zwarte’ omzet werd gestort in een tak 23-levensverzekering is de totale heffing van meer dan 100% verschuldigd. Om een dubbele sanctie te vermijden is daarom de verhoging van 20% bij de verzekeringstaks in dergelijk geval niet van toepassing (Doc. 54-1738/003, p. 28)”<sup>90</sup>.*

Dit alles is een zeer nadrukkelijk voorbeeld van de manier waarop in België fiscale wetgeving wordt gemaakt. Men neemt niet de moeite meer om de teksten wettelijk correct op te stellen c.q. aan te passen zelfs niet indien problemen tijdig binnen het parlementaire proces worden gesignaleerd. Men neemt zijn toevlucht tot een administratieve verduidelijking ook al was het perfect mogelijk geweest om deze bepaling aan te passen binnen de gewone parlementaire procedure. Dat er dan finaal sprake is van onduidelijke wetgeving en betwistingen in rechte is dan natuurlijk niet verwonderlijk.

## G. Artikel 11 van de wet van 21 juli 2016: de bewijslast

### 1. Het principe van de omkering van de bewijslast

Artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 is zonder enige discussie het meest boeiende en tevens het meest betwiste artikel van de ganse wet. Dit artikel bevat de bewijsregeling waaraan de aangever moet voldoen en is het scharnier naar de samenwerkingsakkoorden die op latere datum werden afgesloten. Wij hernemen de tekst hierna integraal:

*“De aangever moet in zijn aangifte aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen hun normale belastingregime hebben ondergaan.*

*Onder voorbehoud van het derde en het vierde lid moeten de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan op de wijze bedoeld in het eerste lid, worden geregulariseerd.*

*De in het tweede lid bedoelde bedragen worden slechts geregulariseerd voor zover de aangever aan de hand van een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, de aard van de belasting aantoonde alsook de belastingcategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal*

87. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 9.

88. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 24.

89. Het is trouwens opvallend dat in fiscale wetgeving terrechte opmerkingen die worden gemaakt door parlementsleden tijdens het wetgevende proces zelden aanleiding geven tot een aanpassing van de ontwerp teksten. Meestal negeert men die bemerkingen als “niet relevant” (met alle gevolgen van dien ter zake eventuele nietigverklaringen) of beperkt men zich tot een “opmerking in de *MvT*” of een ministeriële verduidelijking via een antwoord op een parlementaire vraag. Die werkwijze kan uiteraard alleen maar worden betreurd.

90. Zie voor een bespreking van de FAQ I: G.D. GOYVAERTS, “Twee FAQ’s over fiscale regularisatie brengen licht in de duisternis”, *Fisc.Act.* 2016/35, p. 3-9.



*verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren.*

*Onverminderd artikel 10 is geen regularisatie mogelijk voor de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de kapitalen die in verband kunnen worden gebracht met: terrorisme of financiering van terrorisme; georganiseerde misdaad; illegale handel in verdovende middelen; illegale handel in wapens en daaraan verbonden goederen en handelswaren, met inbegrip van antipersoonsmijnen en/of clustermunities; handel in clandestiene werkkrachten; mensenhandel; uitbuiting van prostitutie; illegaal gebruik bij dieren van stoffen met hormonale werking of illegale handel in dergelijke stoffen; illegale handel in menselijke organen of weefsels; fraude ten nadele van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen; verduistering door personen die een openbare functie uitoefenen en corruptie; ernstige milieucriminaliteit; namaak van muntstukken of bankbiljetten; namaak van goederen; piraterij; beursdelicten; onwettig openbaar aantrekken van spaargelden of het verlenen van beleggingsdiensten, diensten van valutahandel of van geldoverdracht zonder vergunning; oplichting, gijzeling, diefstal of afpersing of misdrijven die verband houden met een staat van faillissement.*

*De met toepassing van het derde lid geregulariseerde bedragen worden enkel geregulariseerd voor de federale belastingen en de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor een in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten”.*

Het eerste lid en tweede lid bevatten de bewijsregels waaraan de aangever moet voldoen. Het derde lid en het vijfde lid dienen samen te worden gelezen en leggen de link naar de later afgesloten samenwerkingsakkoorden. Het vierde lid dat *de facto* verwijst naar de preventieve witwaswet is een overbodige bepaling daar dit reeds voorzien is in artikel 6, tweede lid van de wet, zij het iets minder expliciet.

Kenmerkend aan de wet van 21 juli 2016 is dat de bewijslast met betrekking tot de herkomst van het vermogen gerelateerd aan de fiscale regularisatie bij de aangever ligt. Eerder hebben we ons al kritisch uitgelaten over de omkering van de bewijslast inzake de ‘kleur van het kapitaal’<sup>91</sup>. De oorspronkelijke tekst van artikel 83 van het voorontwerp was immers nog veel directer opgesteld:

*“De bewijslast en ook het bewijsrisico omtrent de besmetting van de fiscaal verjaarde kapitalen, de geregulariseerde overige inkomsten, de geregulariseerde beroepsinkomsten en de geregulariseerde btw-handelingen liggen bij de aangever. Alleen schriftelijk bewijs wordt toegelaten. Faalt de aangever in zijn bewijslast, dan worden de fiscaal verjaarde kapitalen, de geregulariseerde overige inkomsten, de geregulariseerde beroepsinkomsten en de geregulariseerde btw-handelingen geacht volledig besmet te zijn en moeten ze worden geregulariseerd”<sup>92</sup>.*

Deze tekst, die wel uit de pen van de BBI leek te komen, werd

toen geïllustreerd aan de hand van een veel te eenvoudig voorbeeld dat blijk gaf van een verregaand simplisme met betrekking tot de onderliggende problematiek en de complexiteit van de feiten eigen van een concreet dossier<sup>93</sup>. Ofschoon de tekst van wat uiteindelijk artikel 11, tweede lid is geworden woordelijk enigszins werd aangepast, heeft de regering inhoudelijk van deze zienswijze geen afstand genomen in de uiteindelijke versie van de tekst. De *memorie* stelt dat: “De aangever verantwoordelijk is voor de juistheid van de bedragen vermeld in zijn regularisatieaangifte. Indien zou blijken dat [aan te geven bedragen] geheel of gedeeltelijk niet werden vermeld in de regularisatieaangifte, dan kan het afgeleverde attest geen uitwerking hebben wat betreft [die] niet [geregulariseerde] inkomsten, sommen, btw-handelingen of kapitalen. Fiscale en strafrechtelijke vervolging is dan mogelijk, daarin begrepen eventueel voor witwas”.

Dat is op zich uiteraard logisch, en was onder de wet van 27 december 2005 niet anders. Maar artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 zet de zaak op scherp door de notie van de ‘verantwoordelijkheid van de aangever’ te doorbreken en de ‘verplichting’ in te voeren om op een positieve wijze ‘aan te tonen’ dat de bedragen hun normale belastingregime hebben ondergaan. Daar wordt aan toegevoegd in het tweede lid van artikel 11 dat:

*“De inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan (...), [moeten] worden geregulariseerd” (art. 11, tweede lid).*

De *memorie* is nog specifieker:

*“Zo moet de aangever middels schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de inkomsten [enz.] hun normale belastingregime hebben ondergaan, wil de aangever deze van regularisatie vrijstellen. De inkomsten [enz.], dan wel het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan (...), moeten worden geregulariseerd (...) Het bewijsrisico ligt bij de aangever, niet bij de overheid”.*

*“De aangever moet middels schriftelijk bewijs desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen aantonen welk deel van de fondsen op de Luxemburgse bankrekening zijn normale belastingregime heeft ondergaan. Dat deel dient niet te worden geregulariseerd; het andere deel wel. Het bewijsrisico ligt hierbij bij de aangever; niet bij de overheid”<sup>94</sup>.*

Bij de totstandkoming van die tekst scheen de regering zich van geen kwaad bewust, wat blijkt uit de teksten in de initiële *memorie van toelichting*:

*“Bij een regularisatie kan het immers zijn dat een deel van de*

91. *Fisc.Act.* 2015, 35/3 en 39/8.

92. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 26 november 2015, DOC 54-1479/001, 120.

93. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 13.

94. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 14.



*inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen hun normale belastingregime reeds hebben ondergaan. Vanzelfsprekend moet er op die inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen niet nog eens een regularisatieheffing betaald worden. Artikel 11 beoogt niets anders dan duidelijk vast te leggen wat er moet worden geregulariseerd in dat geval*<sup>95</sup>.

Het loont dan ook absoluut de moeite om na te gaan wat het voorwerp van deze bewijslast precies is en in welke mate dit coincideert met de bevoegdheid van het CPR. Ook zullen we nagaan wat de impact is op de te regulariseren bedragen aan fiscaal verjaard kapitaal en in welke mate er hier via de regionale bevoegdheidsregeling een ongrondwettelijkheid dreigt.

## 2. Het voorwerp van de bewijslast

Het is strikt genomen niet duidelijk van welke vermogensbestanddelen de aangever moet aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan. Wellicht bedoelt men de ‘rekeningsaldi’ die de aangever ter regularisatie aanbiedt en die “*het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte*”. In de meeste gevallen zal de aangever uiteraard ook nog ‘ander’ vermogen hebben, dat hij niet betreft in de regularisatieaangifte. Daarvan hoeft hij dan logischerwijze het ‘bewijs’ niet te leveren. Want het ‘voorwerp’ van de regularisatieaangifte wordt afgebakend door de bondige verklaring en het fraudeschema (art. 7, vierde lid wet 21 juli 2016):

*“De regularisatieaangifte moet (...) samen met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook van de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen, de periode waarin deze zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen, worden ingediend”.*

De fiscale regularisatie is dus alleszins ‘afgebakend’ door de limitatieve lijst van de “*voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen*”. Voorbeeld om dit duidelijk te maken:

Stel een aangever wil 900.000 EUR regulariseren van een Luxemburgse rekening met een saldo van 2.000.000 EUR. Moet hij dan voor de overige 1.100.000 EUR het ‘positieve bewijs’ leveren of niet? Volgens de letterlijke tekst van artikel 11, tweede lid *juncto* artikel 5, derde lid *juncto* artikel 7, vierde lid wet 21 juli 2016 lijkt dat zo te zijn. Artikel 5, lid 3 verwijst overigens naar “*fiscaal verjaarde kapitalen van (...) buitenlandse rekeningen die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte*”. Analoge verwijzingen zijn er naar kapitalen afkomstig van fiscale misdrijven (art. 5, eerste lid wet 21 juli 2016), levensverzekeringen (tweede lid) en een juridische constructie (vierde lid). Die bepaling duidt niet zozeer op de *rekeningen, levensverzekeringen of constructies* “*die het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte*” maar wel op de *kapitalen* zelf. Maar zoals gezegd wordt het ‘voorwerp’ afgebakend door de bondige verklaring. De vraag is dan waarom de wet een onder-

scheid maakt tussen rekeningen, misdrijven, verzekeringen en constructies, als het toch steeds om de betreffende *kapitalen* gaat. Men kan immers moeilijk van een aangever verwachten dat hij het fiscale verleden van zijn *volledige* vermogen, dat buiten de bondige verklaring valt, gaat ‘aantonen’, ook al wil de wet het ‘risico van de bewijslast’ bij de aangever leggen. Daarbij lijkt het ook uitgesloten dat men voor die ‘bewijslast’ een onderscheid zou maken tussen buitenlandse en Belgische rekeningen.

Qua omvang en methodiek van het te leveren bewijs komen we dus niet verder dan de tekst van artikel 7, vierde lid wet 21 juli 2016 die verwijst naar “*de voor fiscale regularisatie gebruikte financiële rekeningen*”. Daarbij varieert de bewijslast als vanzelfsprekend van recente naar minder recente gegevens. In essentie zullen er echter drie zaken zijn die de aangever dient te bewijzen:

- de bewijslast houdende de aard van de onderliggende ontdoken belasting, waarbij een onderscheid dient gemaakt tussen de fiscaal verjaarde belasting en de fiscaal niet verjaarde belasting;
- de bewijslast inzake de legale dan wel illegale oorsprong van de inkomsten, sommen en bedragen;
- de bewijslast inzake het verband tussen de tegoeden op de financiële rekeningen waarvan de fiscale regularisatie wordt gevraagd en de aangedragen bewijsstukken.

Dit kan mooi worden geïllustreerd met een voorbeeld. Stel de heer X. heeft in 1995 zijn vermogen ten bedrage van 30.000.000 BEF (750.000 EUR) belegd in een Zwitserse beleggingsportefeuille. Als oorsprong geeft hij aan zijn raadsman volgende (volledige) informatie mee:

- 16.000.000 BEF (400.000 EUR) vinden hun oorsprong in de verkoop van vastgoed;
- 12.000.000 BEF (300.000 EUR) betreffen niet aangegeven beroepsinkomsten;
- 2.000.000 BEF (50.000 EUR) betreffen een schenking door een ondertussen binnen de drie jaarstermijn overleden tante.

In 1998 werd een bedrag van 8.000.000 BEF (200.000 EUR) aangewend voor de financiering van een boot. In 2006 en 2010 werden twee bijstortingen verricht van 500.000 EUR en 400.000 EUR. Deze bijstortingen betreffen tegoeden uit een nalatenschap waarbij de eerste verkrijging ten bedrage van 500.000 EUR niet werd opgenomen in de aangifte successierechten en de tweede verkrijging van 400.000 EUR wel. Anno 2017 wordt de beleggingsportefeuille gewaardeerd aan 1.800.000 EUR. Aan de hand van de gegevens van dit vrij eenvoudige voorbeeld kan worden berekend dat het liciet verkregen kapitaal naar de oorsprong een bedrag van 800.000 EUR vertegenwoordigt, en dat het illiciet verkregen kapitaal naar oorsprong een bedrag van 850.000 EUR vertegenwoordigt. Daarbij werd er een herinvestering gedaan ten bedrage van 200.000 EUR en geldt een netto-aangroei van de portefeuille van 300.000 EUR.

Even voorbijgaand aan de samenstelling van de fiscaal niet verjaarde inkomsten, wat doorgaans vrij eenvoudig kan ge-

95. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 13.



beuren aan de hand van de rekeninguittreksels die in de regel minstens 10 jaar beschikbaar worden gehouden door buitenlandse banken, rijst de vraag hoe de herkomst van het kapitaal concreet moet worden verantwoord ten aanzien van het CPR, wetende dat er daaromtrent geen geschreven regels bestaan. De enige rechtsregel wat dat betreft is zoals gezegd artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 die verwijst naar “(...) aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, (...)”. Het zal er dus op aankomen om de oorsprong van het initiële kapitaal te documenteren aan de hand van schriftelijke bewijsstukken. De aangever kan in dit geval de authentieke verkoopakte van het onroerend goed bijbrengen alsmede een eventuele bestaande schenkingsakte, dan wel een aangifte in de nalatenschap van betrokkene overleden persoon. Daarmee kan hij dan proberen te bewijzen dat de betreffende kapitalen wel degelijk op die wijze werden verkregen. Daarmee heeft hij echter nog niet bewezen dat het ook die betreffende gelden zijn die finaal op de buitenlandse rekening zijn beland. Met andere woorden rijst de vraag naar het causaal verband tussen de zich op een buitenlandse rekening bevindende gelden en de aangebrachte bewijsstukken. Ten slotte mag niet uit het oog worden verloren dat de regel van artikel 11, eerste lid van de wet van 21 juli 2016 verwijst naar het hebben ondergaan van “hun normaal belastingregime”. Hieruit zou men verkeerdelijk kunnen afleiden dat de betreffende gelden tevens hun normaal belastingregime dienen te hebben ondergaan in hoofde van diegene, van wie deze goederen werden verkregen, de rechtsvoorgangers. Hoger hebben we echter toegelicht dat dit een verkeerde conclusie is.

### 3. De wijze waarom het bewijs kan worden geleverd

Volgende vraag rijst naar wat ‘toelaatbare’ schriftelijke bewijsstukken volgens artikel 11 van de wet dan wel zijn. We denken hierbij aan huishoudboekjes, bankuittreksels, nota’s, attesten, originelen of kopieën daarvan, borderellen, geschreven verklaringen van derden, enz. Hier rijst de vraag of al deze schriftelijke bewijsstukken toelaatbaar worden geacht door het CPR. Zo lijkt het bijvoorbeeld niet ondenkbaar dat handgeschreven huishoudboekjes en geschreven verklaringen van derden niet zou worden aanvaard wegens onvoldoende bewijskrachtig.

Verder rijst de vraag op welke basis de ‘bewijskracht’ zal worden beoordeeld. Indien het bewijskrachtige karakter van het voorgelegde geschreven stuk wordt geweigerd door het

CPR, dan zou dit in sommige gevallen immers een betichting van valsheid in geschrifte kunnen impliceren. Dergelijke betichting zou dan door het CPR moeten worden bewezen of minstens waarschijnlijk gemaakt, ofschoon daarvan in de tekst van de wet noch in de *memorie van toelichting* enige sprake is.

De beperking die de wet voorziet tot “*schriftelijke bewijsstukken, aangevuld met*”, is overigens in strijd met duidelijke cassatierechtspraak die refereert naar “*alle mogelijke feitelijke gegevens*” en volgens dewelke het voldoende maar noodzakelijk is dat de legale herkomst *op basis van de feitelijke gegevens* met zekerheid kan worden uitgesloten, ofschoon onderliggend misdrijf niet moet worden bewezen. Volgens cassatie dient de beklaagde zijn ‘onschuld’ dus niet te bewijzen. In dit verband kan worden verwezen naar de volgende rechtspraak waarvan ik de citaten bewust letterlijk opneem: Cassatie 25 september 2001<sup>96</sup>:

“Overwegende dat de *witwasmisdrijven van artikel 505, eerste lid, 3° en 4° Strafwetboek vereisen dat de herkomst of de oorsprong van de zaken, bedoeld in artikel 42, 3° Strafwetboek illegaal is, dit is vermogensvoordelen zijn die rechtstreeks uit een misdrijf zijn verkregen, goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld of inkomsten uit de belegde voordelen; dat ze bovendien vereisen dat de dader deze herkomst of oorsprong kende, eventueel in het geval van artikel 505, eerste lid, 4° Strafwetboek dat hij deze oorsprong moest kennen;*

*Overwegende dat voor de schuldigverklaring en veroordeling van de dader het volstaat dat de illegale herkomst of oorsprong en de door hem vereiste kennis bewezen zijn, zonder dat vereist is dat de strafrechter het precieze misdrijf kent, op voorwaarde dat hij op grond van feitelijke gegevens elke legale herkomst of oorsprong kan uitsluiten”.*

Cassatie 19 september 2006<sup>97</sup>:

“5° voor een schuldigverklaring aan een van de *witwasmisdrijven van artikel 505, eerste lid, 2°, 3° en 4° Strafwetboek, is tenminste vereist, maar volstaat het dat de dader van de verrichtingen de delictuele oorsprong of de illegale herkomst van de zaken bedoeld in artikel 42, 3°, Strafwetboek kende of moest kennen, zonder dat hij steeds de precieze oorsprong of herkomst daarvan moest kennen, op voorwaarde dat hij in de feitelijke omstandigheden waarin hij de verrichtingen uitvoerde, moest weten dat de zaken geen andere dan een delictuele oorsprong of illegale herkomst hadden*”<sup>98</sup>.

Cassatie 21 maart 2006<sup>99</sup>:

“De *witwasmisdrijven van artikel 505, eerste lid, 2° en 3° Strafwetboek vereisen dat de herkomst of de oorsprong van de zaken, bedoeld in artikel 42, 3° Strafwetboek illegaal is, dit is vermogensvoordelen zijn die rechtstreeks uit een misdrijf zijn verkregen, goederen en waarden die in de plaats*

96. Cass. (2<sup>d</sup> k.) 25 september 2001, P.01.0725.N, *Arr.Cass.* 2001, 1536 en *Pas.* 2001, I, p. 1480.

97. Cass. 19 september 2006, RW 2007-08, 610, noot T. LOQUET, [www.juridat.be](http://www.juridat.be), [www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/AC%202006%2009.pdf](http://www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/AC%202006%2009.pdf).

98. Met verwijzing naar Cass. 9 juni 1999, P.99.0231.F, nr. 340; 21 juni 2000, P.99.1285.F, P.00.0351.F en P.00.0856.F, nr. 387; 25 september 2001, P.01.0725.N, nr. 493; 9 mei 2006, P.06.0242.N, nr. 263.

99. Cass. 21 maart 2006, P.06.0034.N, nr. 165, [www.juridat.be/.../marogner/AppData/Roaming/OpenText/DM/Temp/www.juridat.be](http://www.juridat.be/.../marogner/AppData/Roaming/OpenText/DM/Temp/www.juridat.be), [www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/AC%202006%2003.pdf](http://www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/AC%202006%2003.pdf).



*ervan zijn gesteld of inkomsten uit de belegde voordelen en dat de dader deze herkomst of oorsprong kende, eventueel, in het geval van artikel 505, eerste lid, 2°, dat hij deze oorsprong moest kennen; voor de schuldigverklaring en veroordeling van de dader volstaat het dat de illegale herkomst of oorsprong en de door hem vereiste kennis bewezen zijn, zonder dat vereist is dat de strafrechter het precieze misdrijf kent, op voorwaarde dat hij op grond van feitelijke gegevens elke legale herkomst of oorsprong kan uitsluiten”<sup>100</sup>.*

Cassatie 12 juni 2013<sup>101</sup>:

*“Het bestaan van het in artikel 505, eerste lid, 3° van het Strafwetboek bedoelde misdrijf hangt niet af van de veroordeling van een andere beklagde wegens het misdrijf waaruit de vermogensvoordelen zijn voortgekomen; het volstaat dat de wederrechtelijke oorsprong en de kennis die de dader daarvan had bewezen zijn, wat niet vereist dat de misdaad of het wanbedrijf worden gepreciseerd met behulp waarvan de vermogensvoordelen zijn verkregen, voor zover de rechter, op grond van de aan zijn beoordeling voorgelegde feitelijke gegevens, de wettelijke herkomst van die voordelen volledig kan uitsluiten”<sup>102</sup>.*

Cassatie 17 september 2013<sup>103</sup>:

*“6° en 7° voor de schuldigverklaring en veroordeling van de dader aan de witwasmisdrijven van artikel 505, eerste lid, 2°, 3° en 4° Strafwetboek volstaat het dat de illegale herkomst of oorsprong van de zaken, bedoeld in artikel 42, 3° Strafwetboek en de door hem vereiste kennis daarvan bewezen zijn, zonder dat vereist is dat de strafrechter het precies misdrijf kent, op voorwaarde dat hij op grond van feitelijke gegevens elke legale herkomst of oorsprong kan uitsluiten; wanneer, zoals hier wat betreft de illegale herkomst of oorsprong van zaken zoals bedoeld in artikel 505, eerste lid, 2°, 3° en 4° Strafwetboek, de wet geen bijzonder bewijsmiddel voorschrijft, beoordeelt de rechter in strafzaken onaantastbaar de bewijswaarde van de hem regelmatig overgelegde gegevens waarover de partijen tegenspraak hebben kunnen voeren”.*

In dit verband dient echter weerom gewezen op de autonomie van het witwasmisdrijf op grond waarvan de vervolging voor een witwasmisdrijf niet afhankelijk is van de bewijsvoering omtrent het specifieke onderliggende misdrijf. Het volstaat zoals gezegd dat de wederrechtelijke oorsprong van de vermogensvoordelen is aangetoond<sup>104</sup>.

We stellen ter zake de wet van 21 juli 2016 echter een duidelijke ‘intentie’ vast bij de wetgever om binnen het kader van een fiscale regularisatie de mogelijkheden van bewijsvoering strikt te beperken onder ‘toezicht’ (of controle) van het CPR. Het contactpunt past deze rechtspraak immers niet toe en lijkt binnen het kader van de wet van 21 juli 2016 ‘eigen spelregels’ te willen hanteren, die strenger zijn dan toegelaten door de rechtspraak van het Hof van Cassatie.

Uiteraard kan de wetgever daarbij niet voorbijgaan aan het gemeen recht. De tekst van artikel 11, eerste lid van de wet van 21 juli 2016 verwijst overigens met zoveel woorden naar “andere bewijsmiddelen van het gemeen recht”. We kunnen er dus genoegzaam van uitgaan dat die regels inclusief de bewijsregels daaromtrent tevens van toepassing zijn en blijven. De wet maakt daarbij een onderscheid wat de geschreven bewijsstukken betreft tussen een authentieke akte en een onderhandse akte.

Artikel 1317 BW: “Een authentieke akte is een akte die in de wettelijke vorm is verleden voor openbare ambtenaren die daartoe bevoegd zijn ter plaatse waar zij is opgemaakt. Ze mag op elke informatiedrager geplaatst worden, mits ze opgemaakt en bewaard wordt onder de door de Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de ministerraad, bepaalde voorwaarden”.

Artikel 1322 BW: “Een onderhandse akte die erkend is door degenen tegen wie men zich daarop beroept, of die wettelijk voor erkend wordt gehouden, heeft tussen de ondertekenaars van de akte en tussen hun erfgenamen en rechtverkrijgenden dezelfde bewijskracht als een authentieke akte. Kan, voor de toepassing van dit artikel, voldoen aan de vereiste van een handtekening, een geheel van elektronische gegevens dat aan een bepaalde persoon kan worden toegerekend en het behoud van de integriteit van de inhoud van de akte aantoonst”.

Artikel 1341 BW: “Een akte voor een notaris of een onderhandse akte moet worden opgemaakt van alle zaken die de som of de waarde van 375 EUR te boven gaan, zelfs betreffende vrijwillige bewaargeving”.

Wat het vereiste van een handtekening betreft volstaan een paraaf of initialen niet. Een elektronische handtekening, zijnde een geheel van elektronische gegevens dat aan een bepaalde persoon kan worden toegerekend en dat het behoud van de integriteit en de inhoud van de akte aantoonst (wet 9 juli 2001) volstaat wél. Ook een gekwalificeerd certificaat aangemaakt door een veilig middel voldoet. Wat e-mails betreft kan worden verwezen naar artikel 16 van de Wet van 11 maart 2003 op elektronische documenten en de functionele gelijkwaardigheid ervan. Ook een afschrift van een onderhandse akte volstaat in principe (fax, doorslagen, kopie, enz.). Volgens het Hof van Cassatie bewijst een bankrekeninguitreksel dat een overschrijving vermeldt alleen dat er werkelijk een geldsom werd gestort. Een dergelijk stuk maakt het bestaan van een lening zeker niet waarschijnlijk en maakt evenmin een begin van bewijs door geschrift uit<sup>105</sup>. Hier duikt dus al meteen het probleem van het oorzakelijk verband op.

Er zijn met andere woorden tal van geschreven bewijsstukken die zouden kunnen worden voorgelegd, maar bij gebrek aan duidelijke regels ter zake heeft de aangever geen enkele

100. Met verwijzing naar Cass. 21 juni 2000, P.99.1285.F, P.00.0351.F, P.00.0856.F, nr. 387; 25 september 2001, P.01.0725.N, nr. 493.

101. Cass. 12 juni 2013, P.13.0312.F, nr. 363, [www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/ac2013060708.pdf](http://www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/ac2013060708.pdf).

102. Met verwijzing naar Cass. 29 september 2010, P.10.0566.F, Arr.Cass. 2010, nr. 559.

103. Cass. 17 september 2013, P.12.1162.N, nr. 543, [www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/ac201309.pdf](http://www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/ac201309.pdf).

104. J. SPREUTELS en P. DE MEULENAERE, *De cel voor financiële informatieverwerking en de voorkoming van het witwassen in België*, Brussel, Bruylant, 2003, 279-280.

105. Cass. 5 mei 2011, nr. 298, [www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/AC%202011%2005.pdf](http://www.justitie.belgium.be/sites/default/files/downloads/AC%202011%2005.pdf).



zekerheid welke bewijsstukken zullen worden aanvaard en welke uit de debatten zullen worden geweerd door het CPR. Wat dit betreft heerst er dus grote rechtsonzekerheid.

In de *memorie van toelichting* vinden we ter zake weinig houvast. De minister bevestigt dat als schriftelijk bewijs in aanmerking kan komen<sup>106</sup>:

- de afrekening van een verzekeringsinstelling van de uitbetaling van een groepsverzekering;
- een verkoopakte of koopovereenkomst;
- het beleggersprofiel en de historische evolutie van een effectenportefeuille<sup>107</sup>.

Daarmee voegt de minister eigenlijk helemaal geen duidelijkheid toe aan het debat over de bruikbaarheid *in concreto* van bepaalde bewijsstukken. Het lijkt immers niet meer dan logisch dat een bewijs van uitbetaling door een verzekeringsinstelling dan wel een verkoopakte als schriftelijk bewijs kan worden aangewend. De praktijk zal echter andere bewijsstukken naar voor brengen die door de aangever zullen worden gebruikt als bewijs van hun gegoedheid vooraleer de desbetreffende gelden op buitenlandse rekeningen zijn beland. De tekst van de wet verwijst immers naar “*andere bewijsstukken van het gemeen recht, met uitzondering van de eed of getuigenverklaring*”. Dit impliceert dat die andere bewijsstukken helemaal geen geschreven bewijsstukken hoeven te zijn. Maar wat zijn het dan wel? Wij denken daarbij aan het volgende, louter ten titel van voorbeeld uiteraard:

- geschreven verklaringen en attesten die worden voorgelegd door de aangever en waaruit dient te blijken dat de betrokken persoon dan wel diens familie ‘in goeden doen was’. Er zijn immers talrijke historisch ‘vermogen-de’ families die in de loop van de jaren 70 en 80 een deel van hun vermogen op buitenlandse rekeningen hebben ondergebracht. Dergelijke geschreven verklaringen en attesten kunnen dan uiteraard worden ondersteund door oude notariële aktes van aankoop en verkoop van onroerend goed, aangiftes in de nalatenschap uit vervlogen tijden, huurcontracten van kluizen, vereffeningen en verdelingen van nalatenschappen, enz.;
- rijst verder de vraag wie dergelijke verklaringen en attesten zal kunnen opstellen zodoende dat ze door het CPR als ‘geloofwaardig’ zouden worden beoordeeld. Het komt ons voor dat een verklaring afgelegd door de notaris van de familie, dan wel door zijn opvolger, toch enige bewijskracht kan uitstralen. Ook verklaringen opgesteld door vermogensbeheerders, binnenlandse en buitenlandse bankiers, advocaten, leden van raden van bestuur van vennootschappen, trustees en leden van raden van bestuur van stichtingen lijken mij om die

reden te kunnen bogen op enige geloofwaardigheid;

- overeenstemmende vermoedens kunnen in rechte tevens als bewijsmiddel worden aangewend. Vermoedens dienen immers te worden onderscheiden van getuigenverklaringen evenals van een verklaring onder eed, die *expressis verbis* door artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 zijn uitgesloten. Vermoedens zijn niet uitgesloten en kunnen in die zin dus als bewijsmiddel worden aangewend. Dat brengt ons bij de zogenaamde ‘contextuele vermoedens’. Daarbij wordt bedoeld dat iemand die gedurende zijn professionele loopbaan niet geacht kan worden zich in de mogelijkheid te hebben bevonden om ‘zwarte omzet’ te realiseren, dat deze ook niet kan geacht worden over een dergelijk illiciet kapitaal te beschikken. In die zin kan een ambtenaar op rust mijns inziens niet over dezelfde kam worden geschoren als iemand die gedurende zijn professionele loopbaan een activiteit als zelfstandige heeft uitgeoefend, dit in een fraudegevoelige sector. Het lijkt mij zeer onbillijk dat beide personen op dezelfde manier zouden worden behandeld wat betreft de beoordeling van de ‘kleur’ van een vermogen<sup>108</sup>.

Een bijkomende vraag die zich opdringt is die naar de bewijswaarde van het voorgelegde bewijsstuk met betrekking tot het ‘belaste karakter’ van het onderliggende vermogen waar het naar refereert. Zo zou men perfect kunnen beweren dat ofschoon de aangever een akte van verkoop van een onroerend goed voorlegt, dat zulks uiteraard geen bewijs vormt dat de gelden die werden gebruikt voor de historische aankoop van het betreffende onroerend goed, hun normaal belastingregime hebben ondergaan zoals de wet dit voorschrijft. Dat zou een verregaande interpretatie kunnen zijn die mogelijks door het CPR zou kunnen worden gehanteerd. Op dit moment hebben wij geen indicaties dat het CPR zich dergelijke interpretatieve vrijheden veroorlooft, maar we hebben ook geen indicaties van het tegendeel<sup>109</sup>. Ook daar heerst dus grote rechtsonzekerheid.

In de FAQ die het CPR heeft verspreid om aan bepaalde interpretatievragen een antwoord te bieden wordt op de problematiek van de bewijsvoering amper ingegaan. FAQ I.34 en I.35 refereren naar de vraag of fiscaal verjaarde kapitalen ‘moeten’ worden geregulariseerd<sup>110</sup>. Daarbij citeert de FAQ gewoon de letterlijke tekst van artikel 11, eerste en tweede lid van de wet, zonder iets toe te voegen. De fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan, ‘moeten’ dus volgens de FAQ worden geregulariseerd (uiteraard behalve de uitzonderingen in art. 11, derde en vierde lid).

106. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 24.

107. Voorbeeld in *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 24 illustreert dit: “Voor inkomsten die discussie kunnen doen ontstaan over het al dan niet belastbare karakter van de verrichting ten gevolge van bijvoorbeeld de invulling van het begrip ‘normaal beheer van een goede huisvader’, kan de aangever in zijn bondige verklaring vermelden en motiveren waarom het inkomen buiten de toepassing artikel 90, 1° van het WIB 1992 valt”.

108. Uiteraard kan men allerlei complottheoriën gaan bedenken en “vermogen-de particulieren” gaan beschuldigen van van alles en nog wat. Zo zou men bv. kunnen voorhouden dat de betreffende ambtenaar corruptie zou hebben gepleegd en dat dát dan de bron van diens vermogen zou kunnen zijn, of dat hij ooit ergens een “schenking” heeft aanvaard waar hij/zij liever niet naar verwijst. Dergelijke verhalen horen echter eerder thuis in een legal thriller van John Grisham dan in een ernstig gevoerd debat over een dossier fiscale regularisatie.

109. Dergelijke denkpijpen zijn alleszins al wél ter sprake gekomen, zowel in overleg met het CPR als in overleg met het parket.

110. In alle gevallen waarin niet sluitend bewezen kan worden dat ze “wit” zijn; zie *Fisc.Act.* 2015, 35/3 en 39/8.



FAQ I.35 beschrijft de kritieke situatie waarin de aangever enkel informatie verstrekt over de geregulariseerde fiscaal niet verjaarde (roerende) inkomsten, maar niet over het (fiscaal verjaarde) kapitaal dat niet wordt geregulariseerd. Het CPR zal in dat geval volgens de FAQ vragen aan de aangever om volgens artikel 11, eerste lid van de wet (d.w.z. aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen, behalve de eed en getuigen), aan te tonen dat het verjaarde kapitaal in het verleden zijn normale belastingregime heeft ondergaan. FAQ I.35 gaat verder met te stellen dat als de aangever niet slaagt in dat bewijs en ook niet bereid is zijn regularisatieaangifte uit te breiden met het verjaarde kapitaal op de rekening(en), dat dan de verschuldigde heffing autonoom door het CPR zal worden berekend inclusief de heffing op het ‘beweerdelijke’ fiscaal verjaarde kapitaal. Er zal dus een heffing berekend worden op kapitalen die niet door de aangever werden aangegeven. Dat zal geval per geval worden bekeken aan de hand van de gepresenteerde bewijsstukken en worden voorgelegd aan het college van de rullingdienst. Het college beslist dan zoals hoger reeds aangetoond in eerste en laatste aanleg, zonder enige mogelijkheid tot bezwaar.

De noodzakelijke bewijsvoering kan worden gegeven in de verplichte en te ondertekenen bijlagen waar FAQ I.22 en FAQ I.27 naar verwijzen: het fraudeschema en de bondige verklaring over de omvang en de oorsprong van de inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen, de periode waarin ze zijn ontstaan en de gebruikte financiële rekeningen. FAQ I.26 benadrukt dat het CPR zich niet uitspreekt over de concrete inhoud van het fraudeschema, maar enkel nagaat of het toegevoegd is. De inhoud ervan is de autonome verantwoordelijkheid van de aangever. De reden dat het fraudeschema een aparte bijlage moet vormen, is dat het document niet aan het CFI wordt toegezonden<sup>111</sup> (de bondige verklaring en het attest uiteraard wel). Dit is op zich eerder merkwaardig daar het fraudeschema natuurlijk rechtstreeks in verband staat met het illiciete karakter van het vermogen waarvan de regularisatie wordt voorgesteld. Men zou dus kunnen stellen dat indien het ‘verhaal’ dat blijkt uit het fraudeschema slechts betrekking heeft op een deel van het vermogen dat voorkomt op de betreffende buitenlandse rekeningen, dat dan wat het andere deel van die buitenlandse rekening betreft geacht kan worden voldaan te zijn aan het bewijs met betrekking tot het “*hebben ondergaan van zijn normaal belastingregime*”. Die logica wordt echter door het CPR niet doorgetrokken.

Andere (niet verplichte) bijlagen worden in de FAQ niet genoemd, ook niet bij wijze van voorbeeld. Wel zegt FAQ I.23 dat stukken die worden toegevoegd maar die geen betrekking hebben op de bedragen in de aangifte, geacht worden geen deel uit te maken van de regularisatieaangifte en zodoende later niet kunnen worden tegengeworpen aan een binnenlandse of buitenlandse, administratieve of gerechtelijke instantie of financiële instelling (bv. een buitenlandse fiscus in het kader van informatie-uitwisseling). Dat staat ook

met zoveel woorden in de wet (art. 7, derde lid wet van 21 juli 2016). Zo zou het interessant zijn te lezen wie gaat beoordelen of de toegevoegde stukken nu wel of niet ‘betrekking hebben op de aangegeven bedragen’ en wat er moet gebeuren als daar betwisting over rijst. Ook op dat punt blijft een antwoord uit en heerst rechtsonzekerheid. Wie gaat immers beoordelen of een bepaald bewijsstuk nu betrekking heeft op de bedragen die in de aangifte vermeld zijn, ja dan neen. Een voorbeeld om dit toe te lichten: een aangever heeft anno 2007 een bedrag van 2.000.000 EUR op een Zwitserse rekening en regulariseert een bedrag van 200.000 EUR aan fiscaal niet verjaarde inkomsten en 600.000 EUR aan fiscaal verjaard kapitaal. Een deel van het verschil verantwoordt hij door niet-belastbare bewegingen op de rekening mits voorlegging van bankstukken over de laatste 10 jaar. Wat betreft de periode voorafgaand 2007 waarover hij geen bankstukken meer kan voorleggen, legt hij een uitgebreid set van documenten voor waaruit zijn historische gegoedheid moet blijken en die volgens de aangever verklaren dat het basiskapitaal op de rekening zijn normaal belastingregime heeft ondergaan. Los van de discussie over de aanvaardbaarheid van dit bewijs volgens de interpretatie van het CPR, moeten we ons de vraag stellen of FAQ I.23 nu tot gevolg heeft dat deze stukken in ieder geval uit de debatten moeten worden geweerd, daar ze beweerdelijk “*geen betrekking zouden hebben op bedragen die voorkomen in de aangifte*”. Dit lijkt een semantische discussie te zijn, maar ze raakt natuurlijk wel de kern van het debat. In een strafprocedure zouden deze bewijsstukken immers zonder enige twijfel wél deel uitmaken van het dossier. Ook in het kader van een dossier minnelijke schikking, zouden dergelijke bewijsstukken deel uitmaken van de ‘fardes minnelijke schikking’. Dat het CPR hier blijkbaar een verregaande autonomie opeist bij de beoordeling van bewijsstukken en volgens FAQ I.23 zelfs ter zake de principiële aanvaardbaarheid ervan, dient de potentiële aangever ernstige zorgen te baren.

De vraag is voorts of de originele attesten en bankdocumenten moeten worden toegevoegd of dat een kopie volstaat. Daarover zegt FAQ I.24 dat het CPR enkel een kopie aanvaardt als de stukken het logo van de bank dragen. Als dat niet het geval is, zal het CPR aanvullende informatie opvragen, bijvoorbeeld de brief waarmee de bank de documenten verzonden heeft, gericht aan de aangever of zijn gemachtigde. Dat is uiteraard eigenaardig want bij fiscale procedures die de BBI opstart tegen personen die beweerdelijk geld verbergen bij beweerdelijk HSBC, blijkt dat het onderzoek is gebaseerd op (gestolen) stukken waar géén logo’s op te bespeuren zijn. Het is verder verontrustend dat men alleen ‘originelen’ aanvaardt, zonder rekening te houden met de extreem zware bewijslast die op de aangever rust op basis van artikel 11, tweede lid wet van 21 juli 2016. Ook hier gaat het CPR verder dan wat de wet vereist. Hoger hebben we immers al aangetoond dat een kopie perfect aanvaardbaar kan zijn als bewijsstuk. Er is geen enkele reden om originelen te eisen. Daarbij mag men immers niet uit het oog verliezen dat in heel

111. Om zelfincriminatie te vermijden wat een eventuele verdere strafvervolgung kan bemoeilijken.





veel gevallen zal gaan over ‘oude fiscaal verjaarde kapitalen’, waarvan in het beste geval nog een aantal vergeelde kopieën in oude kaften en dozen in de kelder kunnen worden teruggevonden, maar waarvan de ‘originelen’ uiteraard reeds lang vernietigd werden.

Op deze wijze wordt de hele regeling fiscale regularisatie eigenlijk een vermogensbelasting van 37% op het houden van tegoeden op een buitenlandse rekening waarvan men niet zwart op wit kan bewijzen dat ze voor de volle 100% hun belastingregime hebben ondergaan, wars van enige verjaringstermijn of bewaartermijn ter zake de onderliggende stukken. Qua wettelijke bewaartermijnen zijn er immers géén termijnen die een periode van 10 jaar overschrijden, en de relevante bewaartermijn bedragen niet meer dan 7 jaar.

De vraag stelt zich bijgevolg of de aangever het eens kan zijn met het standpunt van het contactpunt regularisaties zoals het dit verkondigen in de FAQ. Het lijkt alleszins nuttig deze vraag aan enig nader onderzoek te onderwerpen.

#### 4. De controlebevoegdheid van het contactpunt ter zake artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016 of het gebrek eraan

Hoger werd reeds vastgesteld dat het CPR binnen het kader van de wet van 21 juli 2016 ‘eigen spelregels’ blijkt te willen hanteren. We moeten ons daarbij ernstig de vraag stellen binnen welk juridisch kader het CPR deze regels bepaalt. Dat juridisch kader schijnt immers integraal te ontbreken. Het enige referentiepunt is de tekst van artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 en de daaraan gelieerde zeer beperkte commentaren in de *memorie van toelichting*. De kernvraag die daarbij opduikt is in welke mate dit juridisch kader rechtstreeks dan wel onrechtstreeks gelieerd is met de beweerdelijke ‘controlebevoegdheid’ in hoofde van het CPR over de ingediende aangiften en de relevante bewijsstukken. De voorvraag daarbij is echter of het CPR überhaupt een ‘controlebevoegdheid’ heeft en hoe ze deze controlebevoegdheid kan uitoefenen, geweten bijvoorbeeld het verbod tot contact met de andere diensten van de FOD Financiën (art. 7, elfde lid wet 21 juli 2016). Verder kan uiteraard niet worden ontkend dat het CPR een fiscale administratie is. In die zin is de relevante fiscale rechtspraak zoals deze wordt gevormd door de hoven en rechtbanken en *in fine* door het Hof van Cassatie, wel degelijk op het CPR van toepassing. Dit werd overigens reeds bevestigd door het hof van beroep te Gent waarbij de rechter het verzoekschrift dat opkwam tegen een beslissing door het CPR bij de toepassing van de wet van 27 december 2005 heeft ontvankelijk verklaard, en in voorkomend geval gegrond<sup>112</sup>.

De appreciatie door het CPR van het bewijs dat wordt aan-

geleverd door de aangever is onderworpen aan twee beperkingen:

- vooreerst heeft het CPR geen onderzoeks- noch enige beoordelingsbevoegdheid die in de wet of in enig KB zou zijn geregeld;
- vervolgens kan het CPR geen uitspraak doen over mogelijke witwasimplicaties volgens artikel 505 van het Strafwetboek daar dat uitsluitend een bevoegdheid is van het Openbaar Ministerie daarin al dan niet gevolgd door de strafrechter in een vonnis of arrest ten gronde.

De wet van 21 juli 2016 bevat welgeteld één artikel over de bevoegdheid van het CPR. Artikel 7, tweede lid van de wet zegt:

“(…) Het contactpunt heeft de mogelijkheid om de onderliggende stukken die met de regularisatieaangifte worden meegevoerd en die betrekking hebben op de geregulariseerde bedragen, na te kijken met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatieaangifte”.

Het betreffende artikel wordt overigens niet van enige commentaar voorzien in de *memorie van toelichting*.

Als we dit vergelijken met de tekst en de commentaren bij de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013, dan stuiten we op een parlementaire vraag waarin met zoveel woorden wordt gezegd dat het CPR geen controlebevoegdheid heeft, en dat zijn taak beperkt is tot het berekenen van de heffing op grond van de gegevens die de aanvrager doorgeeft<sup>113</sup>. Mevrouw Veronique Tai, de toenmalige voorzitter van de Rulingcommissie, wees er indertijd nadrukkelijk op dat het CPR geen onderzoeksbevoegdheden heeft: “*Pas de pouvoir de contrôle et/ou d’investigation*”<sup>114</sup>. Volgens mevrouw Tai kon op die manier de belastingplichtige in vertrouwen geholpen worden om zijn aangifte zo goed mogelijk in te dienen<sup>115</sup>. De bevoegdheden van het CPR zijn wat dat betreft hoegenaamd niet gewijzigd. Daarbij dient herhaald dat het CPR steeds het grootste voorbehoud heeft gemaakt met betrekking tot het zich niet uitspreken over de onderliggende witwasproblematiek eigen aan een dossier in fiscale regularisatie. Indien het CPR daaromtrent wel een controlebevoegdheid zou hebben, kon de aangever zich uiteraard beroepen op deze controlebevoegdheid om te beweren dat het vermogen dat vervolgens niet aan de fiscale regularisatie was onderworpen geweest volgens de wetten van 2005 en 2013, volkomen liciet was verklaard door een daartoe bevoegde administratie. Dat is dus nooit het geval geweest, en is ook op heden onder de toepassing van de wet van 21 juli 2016 nadrukkelijk niet het geval. Ten bewijze kan worden verwezen naar het arrest van het hof van beroep te Gent dd. 3 februari 2016 over een beweerdelijk volledige fiscale regularisatie<sup>116</sup>. In dit dossier was het bedrag van het te regulariseren vermogen op een zeer transparante wijze met het CPR doorgesproken. Dit punt werd ook door de beklagde

112. Gent 6 september 2016, *TFR* 2017, afl. 513, 41, met noot van J. SPEECKE, “Hoe op te komen tegen een regularisatieheffing door het Contactpunt Regularisaties?”.

113. *Vr.en Antw.* Kamer 2016-17, 23 mei 2017, nr. 54/118, 61 (Vr. nr. 1868 Ph. GOFFIN).

114. Presentatie door de cel fiscale regularisatie van de Rulingcommissie dd. 31 maart 2011.

115. *Fisc.Act.* 2011, 39, 7-8.

116. Gent 3 februari 2016, *Fisc.Act.* 2016/19, 4-8, met noot A. CLAES, “Fiscale regularisatie: danst elke fiscale adviseur op een slappe koord?”.



in het dossier te zijner verdediging opgeworpen. Het argument werd echter door het parket verworpen daarin gevolgd door het hof. Het is dus duidelijk dat ook volgens dit arrest het CPR nadrukkelijk geen controlebevoegdheid heeft.

Nu we vastgesteld hebben dat het CPR geen controlebevoegdheid heeft, welke bevoegdheid heeft het dan wel? Volgens de letter van de wet heeft het CPR een bevoegdheid tot ‘nakijken’, i.e. om de bijgevoegde gegevens “na te kijken met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatieaangifte”, in het Frans “*examiner (...) eu égard à leurs concordances avec les données de la déclaration régularisation*”.

Doel en strekking van dit ‘nakijken’ of ‘*examiner*’ is bijgevolg een zuiver nakijken op rekenfouten en anomalieën zoals dat ook al *de facto* onder de wetten van 2005 en 2013 gebeurde. Zo zal het CPR bijvoorbeeld voorstellen om het bedrag te corrigeren in meer of in min aan de hand van bedragen op de rekeninguittreksels in geval van rekenfouten. Een ander voorbeeld is dat het CPR bedragen aan woonstaathetfing zal ‘herkennen’ en de verrekening weren dan wel de kostenaf trek (her)berekenen. Nog een ander voorbeeld is dat waarbij een aangever per vergissing een bepaald bedrag als ‘interest’ zou hebben aangegeven waar blijkt uit de bankuittreksels dat het eigenlijk een dividend is. Bovendien is het zo dat het CPR slechts een mogelijkheid heeft om ‘na te kijken’ maar geen verplichting heeft in die zin. Zo stellen we bijvoorbeeld vast in de praktijk dat het CPR géén nazicht uitoefent op de correcte toepassing van de berekening van de belastbare grondslag *cf.* de artikelen 19*bis* en 19*ter* WIB 1992. Dit is immers een zeer complexe en tijdrovende oefening. In de praktijk vraagt het CPR om een rekenblad in Excel bij te voegen om efficiëntieredenen.

De volgende vraag die we ons moeten stellen is of de bevoegdheid tot ‘na te kijken’ leidt tot een ‘*full fledged*’ controlebevoegdheid ter zake de onderliggende bewijsstukken. Wij zijn alleszins van mening dat dit niet zo is<sup>117</sup>. Zoals hoger reeds aangehaald is er geen bepaling in de tekst van de wet van 21 juli 2016 die afwijkt van de wetten van 2005 en 2013. Indien het de bedoeling zou geweest zijn om een controlebevoegdheid te verlenen aan het CPR dan zou dat op zijn minst toch nadrukkelijk uit de tekst moeten zijn gebleken, *quod non*. Verder vinden we over dit punt geen enkele commentaar in de *memorie van toelichting*, noch in het verslag van de bevoegde commissie noch in de verslagen van de Raad van State. Bovendien werd het onderwerp nadrukkelijk geweerd in de debatten in het IKW met als reden dat indien aan het CPR dezelfde controlebevoegdheden zouden worden gegeven als aan de BBI dat dan ook de klassieke bewijsregels van het ‘bewijs in fiscalibus’ zouden gelden waardoor de volledige these van omkering bewijslast ten nadele van de aangever zou komen te vervallen. Dit blijkt ook uit het verworpen amendement nr. 6 van de heer Laouej betreffende de

‘beoordelingsbevoegdheid voor het contactpunt’ waarbij het parlementslid meende dat: “*Het contactpunt moet over de mogelijkheid beschikken de door de aangever vermelde bewijswaarde van de stukken na te gaan en moet de reële waarde ervan kunnen beoordelen*”<sup>118</sup>.

De tekst van een amendement luidde als volgt:

“*Uitoefening van de controlebevoegdheid door de ambtenaren van de BBI: ‘Aangezien de bij de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken gedetacheerde ambtenaren over geen enkele onderzoeksbevoegdheid beschikken en zij dientengevolge in geen geval bij machte zijn de bewijswaarde na te gaan van de stukken die hen worden voorgelegd door een aangever die in het verleden valse verklaringen heeft afgelegd, kan deze taak beter worden opgedragen aan de algemene administratie van de bijzondere belastinginspectie. Daartoe zal een Contactpunt regularisaties binnen deze administratie worden opgericht*”.

De bedoeling van dit amendement was dus om de bevoegdheid van het CPR over te hevelen naar de BBI juist omwille van het feit dat de ambtenaren van het CPR niet over een controlebevoegdheid beschikken. De regering heeft dit amendement echter niet opgenomen. Het enige wat we daarover in de parlementaire stukken terugvinden is de volgende zinsnede:

“*De minister is het daar niet mee eens en vindt dat de geplande taakverdeling tussen het contactpunt en de BBI niet moet worden gewijzigd*”<sup>119</sup>.

Met andere woorden heeft de wetgever geopteerd door het invoeren van een opzettelijk onvolledige en eenzijdige regeling met de nadrukkelijke bedoeling te komen tot een omkering van de bewijslast die door de aangever nauwelijks kan worden weerlegd, en dat zonder dat daarbij enige controlebevoegdheid wordt gegeven aan het CPR.

Voorlopig concluderend bij dit verhaal blijkt dus dat wat de appreciatie door het CPR betreft van de door de aangever aangebrachte schriftelijke bewijsvoering dat deze zich in een juridisch vacuüm bevindt:

- er is geen set van regelgeving dat de appreciatie van het aangebrachte schriftelijke bewijs regelt;
- er is niet voorzien in een mogelijkheid tot bezwaar tegen een weigering uitgesproken door het CPR;
- er is geen wettelijke mogelijkheid in de wet van 21 juli 2016 tot een jurisdictioneel beroep eens de heffing werd betaald;
- er is geen wettelijke geregelde controlebevoegdheid door het CPR.

De aangever die wordt geconfronteerd met een weigering door het CPR zal dus *de facto* vaststellen dat het CPR beslist in eerste en laatste aanleg wat de administratieve procedure betreft. Indien hij ervoor opteert de heffing niet te betalen en de beslissing van het CPR te betwisten voor de rechter, dan begeeft hij zich in een juridisch vacuüm. Beslist hij om de

117. Eerder hebben wij al betoogd dat het CPR helemaal niet bevoegd is (seminarie Kluwer, Leuvense en Gentse wetsdagen, sessie 8 “Fiscale regularisatie anno 2016”, 7 en 8 juli 2016); G.D. GOYVAERTS, “Twee FAQ’s over fiscale regularisatie brengen licht in de duisternis”, *Fisc.Act.* 2016/35, p. 3-9; zie ook *Fisc.Act.* 2015/35, p. 3-9.

118. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 9.

119. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 17 juni 2016, DOC 54-1738/009, p. 7.



heffing wel te betalen, dan is deze betaling volgens de letterlijke tekst van de wet definitief en staat niet langer enige rechtsingang open. Daarmee gooit de wet van 21 juli 2016 alle procedures en bewijsregels van het WIB 1992 overboord. Dit wordt duidelijk geïllustreerd in de *memorie van toelichting* waar de minister letterlijk het volgende stelt:

*“Voorts wijst de minister erop dat iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon de keuze heeft om een regularisatieaangifte in te dienen of niet. Het al dan niet instappen, is geheel vrijblijvend. Maar eens de natuurlijke persoon of rechtspersoon beslist heeft om een regularisatieaangifte in te dienen, is de aangifte niet langer vrijblijvend. De aangever moet het volledige bedrag van de inkomsten, sommen, btw-handelingen en fiscaal verjaarde kapitalen aangeven, tenzij hij/zij aantoonbaar middels schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, de eed en het getuigenverhoor uitgezonderd, dat deze bedragen hun normale belastingregime hebben ondergaan”*<sup>120</sup>.

Anders gesteld, de in gebreke gebleven belastingplichtige behoudt steeds de vrije keuze tot het indienen van een fiscale regularisatie of niet, maar eens ‘in’ het systeem is hij de gevangene van het systeem. Zo bekeken is een fiscale regularisatie een fuik waarin men wel in, maar niet meer uit kan en die beheerst wordt door de discretionaire willekeur van het CPR.

### 5. De interferentie van de regels der bewijslast met de bevoegdheidsverdelende regels en de symbiose met de aangiften in categorie 2 en 3

Nu we vastgesteld hebben dat er toch wel een probleem is met de toepassing van artikel 11, eerste *juncto* tweede lid van de wet van 21 juli 2016 blijkt dat deze problematiek alleen nog maar wordt verergerd door de tekst van het derde en het vijfde lid van hetzelfde artikel:

Derde lid: *“De in het tweede lid bedoelde bedragen worden slechts geregulariseerd voor zover de aangever aan de hand van een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, de aard van de belasting aantoonbaar alsook de belastingcategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren”*.

Vijfde lid: *“De met toepassing van het tweede lid geregulariseerde bedragen worden enkel geregulariseerd wanneer het gaat om een federale belasting of een gewestelijke belasting waarvoor de federale overheid de dienst verzekert en waarvoor het in artikel 18 bedoelde samenwerkingsakkoord is afgesloten”*.

Het principe van de wet van 21 juli 2016 is dat van een ‘volledige’ fiscale regularisatie. Dat betekent dus dat de aangever geacht wordt alle in het verleden gepleegde fiscale fraude te regulariseren, tenminste voor zover deze aanleiding heeft gegeven tot het creëren van illiciet vermogen, en dat daarbij de bewijsregels worden omgekeerd. Fiscaal vertaald betekent dat, dat alle inkomsten, sommen, btw-handelingen en fiscaal verjaarde kapitalen, dan wel het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan, moeten worden geregulariseerd. Dat staat met zoveel woorden in de tekst van artikel 11, tweede lid van de wet en in de *memorie van toelichting*<sup>121</sup>. Van in den beginne van het wetgevende proces was het echter duidelijk dat er zich hier tevens een probleem stelde met betrekking tot de herkomst van het vermogen ter zake de aard van de onderliggende gepleegde fiscale fraude en de periodiciteit daarvan. Hierover werden in diverse verslagen van de Raad van State verschillende opmerkingen gemaakt (zie *supra*).

Aanvankelijk wenste de regering echter niets van enige aanpassing van de tekst te weten omdat men vond dat dat de zaken nodeloos zou compliceren en daarmee vertragen. Daartoe kan worden verwezen naar het standpunt van de minister inzake het tweede advies van de Raad van State<sup>122</sup> wat de punten 7-9 betreft:

*“De regering heeft hier het advies van de Raad van State ook niet gevolgd. De minister meent dat er een verwarring is ontstaan omtrent de legistiek van de woorden ‘legale herkomst’. Taalkundig wordt ‘herkomst’ gebruikt maar het is de bedoeling dat er bij de regularisatie alleen maar het ‘zwarte’ kapitaal wordt geregulariseerd. (...) Het is aan de belastingplichtige om duidelijk aan te tonen welke sommen hun belastingregime hebben ondergaan. Al de rest dient te worden geregulariseerd. Het bewijsrisico ligt bij de aangever; niet bij de overheid. Er wordt dus niet ingezien wat dit met een bevoegdheidsprobleem te maken heeft. Ieder inkomen, iedere som, ieder kapitaal dat de belastingplichtige wil regulariseren, moet hij opnemen in zijn regularisatieaangifte. Op basis daarvan zal worden bepaald of het om een inkomen, een som, een kapitaal gaat en zal duidelijk worden aangegeven welk regime er dient op te worden toegepast. Het is dan ook duidelijk of het een federale dan wel een regionale belasting betreft”*<sup>123</sup>.

Ondertussen weten we uit het verdere verloop van de wetsgenese dat het bijlange niet zo simpel is. De bewijslast strekt alleszins verder dan enkel het bewijs dat de inkomsten hun ‘belastingregime’ hebben ondergaan en geldt ook naar de aard van de onderliggende ontdoken belasting. *De facto* is dit meestal zéér problematisch, met name voor fiscaal verjaard kapitaal. Dit punt werd zeer terecht opgepikt door de oppositie die ter zake vaststelde dat uit de verantwoording van de minister een driedelige bewijsplicht van de aangever kon worden afgeleid<sup>124</sup>:

120. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 6.

121. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 13.

122. Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015.

123. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 27.

124. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 9; amendement 6 van dhr. LAAOUEJ, *Parl.St.* Kamer 2015-16, 31 mei 2016, DOC 54-1738/007, p. 2.



- eerste bewijsplicht: de inkomsten werden niet onderworpen aan hun normaal belastingregime. Immers enkel de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan op de wijze bedoeld in het eerste lid, moeten worden geregulariseerd;
- tweede bewijsplicht: de aard van de belasting die moet worden geheven op de te regulariseren inkomsten, sommen of kapitalen moet nauwkeurig worden bepaald. De aangever moet met andere woorden bij machte zijn de aard van de ontdoken belasting aan te tonen (personenbelasting, vennootschapsbelasting, enz.);
- derde bewijsplicht: de belastingcategorie van de te regulariseren inkomsten, sommen of kapitalen moet nauwkeurig worden bepaald. De aangever moet bij machte zijn te bewijzen tot welke categorie de inkomsten behoren waarop hij belastingen heeft ontdoken (bv. inkomsten uit onroerende goederen, inkomsten uit kapitaal en roerende goederen, beroepsinkomsten of diverse inkomsten).

De terechte redenering die in die fase van het wetgevende proces door de oppositie werd gemaakt is treffend omdat zij de bewijslast in hoofde van de aangever nog verzwaard, te weten dat men niet alleen moet bewijzen welk deel van het vermogen zijn normale belastingregime heeft ondergaan (art. 11, eerste lid wet) maar dat men tevens een drievoudig bewijs dient te leveren met betrekking tot dat deel van het vermogen dat men wenst te regulariseren. Die drie voorwaarden hebben tot gevolg dat de inkomsten die niet werden onderworpen aan hun normale belastingregime en waarvan de aard en de periodiciteit niet is vastgesteld, niet kunnen worden geregulariseerd. De hypothese die men daarbij voor ogen had is die waarbij een aangever beweert dat het een bepaald bedrag op zijn buitenlandse rekening allemaal fiscaal verjaarde beroepsinkomsten zijn en daar verder géén bewijs van bij brengt, terwijl het eigenlijk voortkomt van een (al dan niet verjaarde) successie<sup>125</sup>. Dit is in het kader van de interferentie met de bevoegdheidsverdelende regels uiteraard een probleem omdat zich hier een risico manifesteerde dat de heffing zou worden betaald aan de verkeerde overheid.

Aanvankelijk heeft de regering hier echter nog verweer tegen gevoerd daar zij zich uiteraard niet wenste te laten dirigeren door de oppositie hoe de wet sluitend te maken. Hierdoor kan worden verwezen naar een aantal passages uit de *memorie van toelichting*:

*“De bijlagen bij de regularisatie-aangifte maken de controle herkomst wel degelijk mogelijk:*

- *de regularisatieaangifte moet vergezeld gaan van een bondige verklaring omtrent het fraudeschema;*
- *alsook van de omvang en oorsprong van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen;*
- *de periode waarin deze zijn ontstaan en*
- *de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen.*

*Het geheel van de voor te leggen documenten laat toe om na te gaan of het wel degelijk een regularisatie van fiscale fraude betreft. De belasting kan wel berekend worden (periode, omvang, oorsprong, inkomen). Bovendien zal het model van de regularisatie-aangifte per koninklijk besluit worden vastgelegd. Uit dit model dat thans in voorbereiding is, moet per jaar per inkomstencategorie, (...) worden aangegeven. Het is wel mogelijk om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling. Het is bijgevolg ook mogelijk om de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen”<sup>126</sup>.*

Uiteraard is het wetstechnisch gezien volstrekt onvoldoende dat deze verduidelijkingen blijken uit bepalingen van een koninklijk besluit of uit een aangifteformulier. Dit diende wettelijk te worden geregeld zoals ook door de Raad van State zeer duidelijk en meermaals werd opgemerkt. Deze vaststelling door de Raad van State leidde tot een patstelling met betrekking tot de totstandkoming van de wet. Om die reden werd een amendement van de oppositie aangenomen dat uiteindelijk de tekst heeft gevormd van artikel 11, derde lid wet 21 juli 2016<sup>127</sup>.

Het derde lid van artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 beoogt tegemoet te komen aan de gerezen bevoegdheidsproblematiek t.a.v. de gewesten. Deze bevoegdheidsproblematiek werd in het advies van 4 juli 2016 van de Raad van State haarfijn geanalyseerd, en komt er samengevat op neer dat voor inkomsten vanaf 1 januari 2014 de federale Staat en de drie Gewesten als een Siamese tweeling aan elkaar gebonden liggen en niet meer kunnen worden gescheiden dan mits onderling akkoord, dit op de constitutioneel voorgeschreven wijze<sup>128</sup>. Daartoe is een samenwerkingsakkoord nodig, zoals de Raad van State al meermaals eerder had geponeerd, en wat er dan uiteindelijk ook is gekomen. Merk op dat dit in essentie niets te maken heeft met de aan “*de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid de dienst niet verzekert*” zoals bijvoorbeeld de Vlaamse erfbelasting. Daartoe was sowieso een eigen Vlaamse regeling in fiscale regularisatie nodig die er gekomen is bij Vlaams decreet van 10 februari 2017.

*In casu* betrof het probleem “*de gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid (wél) de dienst verzekert*”

125. Verderop in deze bijdrage wordt aangetoond dat in zo'n geval het CPR het dossier niet mag aanvaarden en als onontvankelijk dient af te wijzen. Of het CPR dat in de praktijk ook effectief zo zal doen is nog een geheel andere vraag uiteraard.

126. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 27-28.

127. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 23 juni 2016, DOC 54-1738/011, p. 9; amendement nr. 6 van A. LAAOUEJ: “*De in het tweede lid bedoelde bedragen worden slechts geregulariseerd voor zover de aangever aan de hand van een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, de aard van de belasting aantoont alsook de belastingcategorie waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen die niet hun normale belastingregime hebben ondergaan, behoren*”.

128. Adv.Rvs 59.682/003 van 4 juli 2016; *Parl.St.* Kamer 2015-16, 7 juli 2016, DOC 54-1738/012.



zoals dat bijvoorbeeld het geval is met beroepsinkomsten vanaf 1 januari 2014 waarover gewestelijke opcentiemen verschuldigd zijn. Die moeten uiteraard in het kader van een fiscale regularisatie correct kunnen worden berekend om de rechten van de federale Staat vs. die van de gewesten te vrijwaren. Daartoe is het absoluut nodig dat het CPR kan weten wat nu precies de aard van de ontdoken belasting is, alsook de belastingcategorie en het tijdperk waarop de ontdoken inkomsten (én sommen, en btw-handelingen, én fiscaal verjaarde kapitalen) betrekking hebben. Omdat dit probleem zich echter slechts stelt vanaf 1 januari 2014 zou men verwachten dat zulks in de praktijk geen groot probleem hoeft te zijn. Voor die zeer recente inkomsten zijn op heden immers alle schriftelijke gegevens nog beschikbaar. Dat is echter niet de manier waarop de Raad van State een wet analyseert. Aanvankelijk was deze hypothese die werd ingenomen door de Raad van State ook juist, aangezien het ontwerp dat uiteindelijk aanleiding heeft gegeven tot de wet van 21 juli 2016 ‘open ended’ was, en er dus geen ‘aflooptdatum’ in het wetsontwerp stond tot op welke datum men inkomsten fiscaal kon regulariseren, noch wat het voorwerp betreft noch wat de procedure betreft. Daarom kon de Raad van State in die fase de wetsgeschiedenis niet anders dan de wet projecteren naar de toekomst. Daartoe kan worden verwezen naar het voorbeeld dat de Raad van State maakt op p. 8 van zijn eerste verslag<sup>129</sup>. Inderdaad zullen inkomsten van het jaar 2014 in het jaar 2023 de status van ‘fiscaal verjaard kapitaal’ hebben bereikt. Daar de wet van 21 juli 2016 nu echter door de wisselwerking van de regionale regelingen aflopend is geworden per 31 december 2020, is dat voorbeeld niet langer actueel. Andere voorbeelden kunnen echter nog wel gemaakt worden met betrekking tot de samenstelling naar herkomst en periodiciteit van fiscaal verjaarde kapitalen voor de periode vooraf aan 2010.

Daar in de wet van 21 juli 2016 als algemene regel werd opgenomen dat bedragen slechts kunnen geregulariseerd worden voor zover de aangever de aard van de belasting aantoonde alsook de belastingcategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen behoren, wilde men elk potentieel bevoegdheidsconflict uitsluiten. Dat is zoals gezegd begrijpelijk, maar tegelijkertijd problematisch voor de toepassing van de wettelijke regeling. Men kan immers van een aangever niet verwachten dat deze nog precies aan de hand van ‘een schriftelijk bewijs’ kan weder samenstellen wat de aard, belastingcategorie en tijdperk waren van fiscaal verjaarde kapitalen. Veel eenvoudiger ware natuurlijk geweest om de wettelijke regeling slechts mogelijk te maken voor inkomsten tot en met 31 december 2013. Daarmee was het probleem voor de inkomsten vanaf 1 januari 2014 immers ook opgelost, zonder bijkomend schier onmogelijk bewijsprobleem. Voor de fiscaal verjaarde kapitalen zou dit echter geen oplossing zijn geweest (zie *infra*).

## 6. De onmogelijkheid tot sluitende vaststelling van fiscaal verjaarde kapitalen in een fiscale regularisatie categorie 1

Als we ons beperken tot de wet van 21 juli 2016 alléén, komen we tot de vaststelling dat de fiscale regularisatie van ‘fiscaal verjaarde kapitalen’ in een aangifte in categorie 1 in de overgrote meerderheid van de gevallen onmogelijk is. Immers, hoe dient men in het kader van een bepaling van de wet van 21 juli 2016 om te gaan met het (veel voorkomende geval) waar iemand fiscaal verjaarde kapitalen wil regulariseren waarvan hij de aard/belastingcategorie/tijdperk niet meer kan aantonen bij gebrek aan schriftelijk bewijs. Volgens de letterlijke tekst van de wet van 21 juli 2016 kan zo iemand die bedragen dan niet regulariseren. Dit probleem werd grotendeels (maar dus niet volledig) opgevangen via de beide samenwerkingsakkoorden die aanleiding hebben gegeven tot de fiscale regularisaties categorie 3. Daar de beide regelingen van categorie 1 en categorie 3 dermate nauw met elkaar zijn verbonden, zullen we dit aspect van de problematiek van het fiscaal verjaarde kapitaal dan ook bespreken onder het hoofdstuk gewijd aan de fiscale regularisatie in categorie 3. Voor zover als nodig bevestigt FAQ 1.7 overigens dat gewestelijke belastingen uitdrukkelijk uitgesloten zijn van enige aangifte in categorie 1 en zelfs niet impliciet geregulariseerd kunnen worden.

### H. Over de uitsluitingsgronden en uitgesloten onderliggende misdrijven

#### 1. Onderliggende misdrijven

Volgens het klassieke stramien van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 worden volgens artikel 6 van de wet van 21 juli 2016 de onderliggende witwasmisdrijven uitgesloten van fiscale regularisatie. Noch de regularisatieaangifte, noch de betaling van de heffing, noch het regularisatieattest hebben uitwerking indien *de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen of kapitalen het voorwerp hebben uitgemaakt van de misdrijven* bepaald in artikel 505 van het Strafwetboek tenzij de desbetreffende bedragen voortkomen uit de limitatieve lijst van de reeds hoger vermelde fiscale misdrijven (art. 6, eerste lid wet 21 juli 2016).

#### 2. Verwijzing naar de preventieve witwaswet

Volgens artikel 6, tweede lid wet 21 juli 2016 zijn de misdrijven “bedoeld in artikel 5, § 3 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terro-

129. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 26 november 2015, DOC 54-1479/001, 120; Adv.RvS 58.557/VR/1/3 van 7 december 2015.



risme (de preventieve witwaswet) tevens uitgesloten<sup>130</sup>, tenzij het misdrijf van ernstige fiscale fraude (art. 5, § 3, 1<sup>o</sup>, elfde streepje preventieve witwaswet), het misdrijf ‘misbruik van vennootschapsgoederen’ en het misdrijf ‘misbruik van vertrouwen’, dit alles voor zover geregulariseerd wordt overeenkomstig de bepalingen van de wet”. Ten aanzien van de ratio legis achter deze bepaling kan afdoende verwezen worden naar de uitvoerige commentaren die hierover reeds werden ingeschreven ter gelegenheid van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013<sup>131</sup>. Ter zake is in essentie immers niets gewijzigd. Merk op dat deze uitsluitingsgrond nogmaals wordt herhaald in artikel 11, vierde lid van de wet van 21 juli 2016, volstrekt ten overbodigen titel overigens.

### 3. Lopende specifieke onderzoeksdad

Fiscale regularisatie is volgens artikel 6, derde lid van de wet van 21 juli 2016 tevens uitgesloten indien de aangever, vóór de indiening van de regularisatieaangifte, door een Belgische gerechtelijke instantie, een Belgische belastingadministratie, een Belgische socialezekerheidsinstelling of een sociale inspectiedienst of de FOD Economie, schriftelijk in kennis is gesteld van lopende specifieke onderzoeksdad. Ook deze problematiek is analoog aan de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013, zij het dat er een aantal recente evoluties zijn die deze uitsluitingsgrond in een vernieuwd perspectief plaatsen.

De draagwijdte van het begrip ‘lopende specifieke onderzoeksdad’ is in het verleden in de rechtsleer reeds voorwerp geweest van enige controverse<sup>132</sup>. Volgens de *memorie van toelichting*<sup>133</sup> bij de wet van 27 december 2005 worden niet beschouwd als zijnde specifieke onderzoeksdad de systematische verzending van een aankondiging van een bezoek ter plaatse, het zenden van algemene vragenlijsten dan wel het zenden van een algemene vraag om inlichtingen. Worden wél als dusdanig beschouwd de onderzoeksdad voorzien in Hoofdstuk III van Titel VII WIB 1992 waaronder o.a. vallen het nemen van inzage in de boekhouding door de bevoegde controleur, het zenden van een specifieke vraag om inlichtingen, het doel van een controle ter plaatse, het zenden van een bericht van wijziging over de relevante elementen van inkomen die vervolgens voorwerp zouden uit-

maken van een fiscale regularisatie, het zenden van een aanslag van ambtswege op het vlak van inkomstenbelastingen over de relevante elementen van inkomen die vervolgens voorwerp zouden uitmaken van een fiscale regularisatie, het zenden van een correctieopgave/ontwerp van proces-verbaal/proces-verbaal/dwangbevel op het vlak van de btw.

Naar aanleiding van de vernietiging van de interne instructie van de BBI van 29 januari 2015 had de minister er in het commissieverslag aan herinnerd dat hij had beslist met ingang van 14 januari 2016 geen nieuwe dossiers meer te laten aannemen met toepassing van deze BBI-instructie<sup>134</sup>. In het verslag wordt dit als volgt vermeld:

“De minister bevestigt dat zulk een spontane aangifte (bij de lokale inspecteur van Financiën van de algemene administratie van de fiscaliteit of bij de algemene administratie van de BBI) niet meer mogelijk is. Om een gelijke behandeling te bekomen werd in het kader van de begrotingsbesprekingen beslist om een nieuw permanent systeem van regularisatie in het leven te roepen vertrekkende van de ‘regularisatie-ter’. Vanaf de inwerkingtreding van deze wet zal aan de betrokkenen die nog geen regularisatieaangifte hebben ingediend sinds de inwerkingtreding van deze wet worden voorgesteld om zich te wenden tot het contactpunt”<sup>135</sup>.

Concreet betekende dit dat lopende dossiers door de BBI zouden dienen te worden afgesloten en dat de betrokken belastingplichtigen vanwege de BBI het voorstel zouden dienen te krijgen om zich te wenden tot het CPR voor de indiening van een formele aangifte in fiscale regularisatie. In de praktijk is het enigszins anders gelopen. Een hele reeks van de lopende dossiers werden gewoon wél verder afgewerkt, sommigen waarvan op heden overigens nog steeds in behandeling zijn bij en door de BBI. In andere dossiers waar de belastingplichtige zich spontaan aanmeldt bij de lokale controle dan wel bij de BBI met een ‘spontane rechtzetting’ dan wel de melding van een eenvoudige vergissing in de ingediende aangifte, krijgen deze belastingplichtigen stevast een standaard schrijven toegestuurd op grond waarvan ze worden uitgenodigd zich te melden bij het CPR waarbij wordt gespecificeerd dat het CPR als enige wettelijk bevoegd is om van hun dossier kennis te nemen, en waarbij een termijn van 2 maanden wordt gegeven om aan dit verzoek te voldoen. Bovendien

130. Misdrijven bedoeld in art. 5, § 3 van de wet van 11 januari 1993, zijnde een misdrijf dat in verband staat met (oorsprongs-)misdrijven: terrorisme of de financiering van terrorisme; georganiseerde misdaad; illegale drugshandel; illegale handel in wapens, goederen en koopwaren met inbegrip van antipersoonsmijnen en/of clustermunities; handel in clandestiene werkkrachten; mensenhandel; exploitatie van de prostitutie; illegaal gebruik bij dieren van stoffen met hormonale werking of illegale handel in dergelijke stoffen; illegale handel in menselijke organen of weefsels; fraude ten nadele van de financiële belangen (van de Europese Gemeenschappen); verduistering door personen die een openbare functie uitoefenen en corruptie; ernstige milieucriminaliteit; namaak van muntstukken of bankbiljetten; namaak van goederen; zeeroverrij; een beursmisdrijf (het onwettig openbaar aantrekken van spaargelden of het verlenen van beleggingsdiensten, diensten van valutahandel of van geldoverdracht zonder vergunning); oplichting, een gijzeling, een diefstal of afpersing, of een misdrijf dat verband houdt met de staat van faillissement.

131. A. CLAES, “Ego te absolvo a peccatis tuis. De nieuwe permanente fiscale regularisatie in de praktijk” in H. DE CNIJF, L. MAES en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2006-2007. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2007, 73-116; L. BATSELIER en J. PIRRON, “Zwarte vermogens, fiscale regularisatie en vermogensplanning” in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 683-693; S. DE MEULENAER, “Het witwassen van fiscale vermogensvoordelen” in M. MAUS en M. ROZIE (eds.), *Actuele problemen van het fiscaal strafrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 181-199; M. MAUS, “Tweede zit voor de fiscale amnestie-bis? De voor- en nadelen van de nieuwe regeling rond de fiscale regularisatie”, *AFT* 2006, afl. 4, 3-27.

132. X, “Belet de aankondiging van een fiscale controle een fiscale regularisatie? Welke interpretatie moet worden gegeven aan het begrip ‘lopende specifieke onderzoeksdad’ van artikel 123, 2<sup>o</sup> programmawet?”, noot onder Antwerpen 24 januari 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 4, 520-523; A. CLAES, “Kan je nog regulariseren nadat de fiscus al onderzoeksdad heeft gesteld (bij derden)?”, *TFR* 2017, afl. 526, 630-633; M. MAUS, “Tweede zit voor de fiscale amnestie-bis? De voor- en nadelen van de nieuwe regeling rond de fiscale regularisatie”, *AFT* 2006, afl. 4, p. 13.

133. *Parl.St.* Kamer 2005-06, 22 november 2005, DOC 51-2097/001, p. 74-75.

134. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 20.

135. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 25.



wordt gevraagd om een kopie van het ontvangstbewijs, dat de aangever zou ontvangen na het indienen van de regularisatieaangifte bij het CPR, aan de BBI te bezorgen als bewijs. Het is vrij merkwaardig dat BBI deze praktijk toepast. Vooreerst bestaat er geen verplichting voor belastingplichtigen om een regularisatieaangifte bij het CPR in te dienen. Dit staat zoals hoger reeds uiteengezet duidelijk in de *memorie van toelichting* bij de wet van 21 juli 2016: “Iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon heeft de keuze om een regularisatieaangifte in te dienen of niet. Eens de natuurlijke persoon of rechtspersoon beslist heeft om een regularisatieaangifte in te dienen is hetgeen hij/zij moet aangeven niet vrijblijvend”. Deze tekst is duidelijk. Belastingplichtigen kunnen dus geenszins verplicht worden om een regularisatieaangifte cf. de wet van 21 juli 2016 in te dienen, en al zeker niet binnen de door de BBI gestelde termijn, dit bij gebrek aan enige wettelijke grondslag.

Nochtans wordt dit ook geponereerd in FAQ 1.2 die stelt dat geen spontane regularisatie meer kan gebeuren bij de lokale controle, met als motivering een verwijzing naar een gelijke behandeling tussen belastingplichtigen. Ook op de website van FodFin ([www.financien.belgium.be/nl/Actueel/hoe-en-waar-dien-ik-een-regularisatieaangifte](http://www.financien.belgium.be/nl/Actueel/hoe-en-waar-dien-ik-een-regularisatieaangifte)) staat duidelijk vermeld dat het CPR de enige dienst is die de aanvraag voor fiscale en sociale regularisatie kan behandelen.

De vraag rijst verder of belastingplichtigen, indien zij dit al zouden wensen, nog de wettelijke mogelijkheid hebben *überhaupt* om over te gaan tot het indienen van een regularisatieaangifte bij het CPR. We dienen immers te veronderstellen dat indien belastingplichtigen een dossier spontaan ter hand stellen van de BBI, die daarop het dossier bekijkt, dat dit minstens zou kwalificeren als een ‘lopend specifiek onderzoek’ (cf. artikel 6, 3° wet van 21 juli 2016). Dit wordt ook met zoveel woorden gezegd in FAQ I.8. In de meeste van dergelijke dossiers zijn er overigens naast het gewoon hebben ontvangen van de betreffende brief met het voorstel tot spontane rechtzetting vanwege de belastingplichtige, daadwerkelijk bepaalde (specifieke) onderzoeksdaden gesteld door een bevoegde ambtenaar. Het kan dan ook niet worden uitgesloten dat in een dergelijk dossier de belastingplichtige geconfronteerd wordt met een wettelijke onmogelijkheid om nog een ontvankelijk dossier in te dienen bij het CPR.

#### 4. Eénmalig karakter

De laatste uitsluitingsgrond is die van artikel 6, 4° van de wet van 21 juli 2016 waarbij ten behoeve van dezelfde aangever reeds een regularisatieaangifte werd ingediend sinds de datum van de inwerkingtreding van deze wet. Deze uitsluitingsgrond moet zo gelezen worden dat de regularisatie openstaat voor iedereen, ook diegenen die reeds vóór de inwerkingtreding een regularisatie hebben ingediend bij het CPR onder de toepassing van de wetten van 2005 en/of 2013<sup>136</sup>. Het éénmalig karakter is dus louter en alleen te be-

oordelen op basis van de wet van 21 juli 2016. Ook hier vallen we weer in herhaling bij de vergelijking met de wet van 11 juli 2013, die voortbordurend op de wet van 27 december 2005, voorzag in een hernieuwde gelegenheid tot fiscale regularisatie, ook voor diegenen die reeds gebruik hadden gemaakt van de wettelijke mogelijkheid voorzien onder de wet van 17 december 2005. Indertijd werd dat mede gekaderd in de creatie van het nieuwe begrip ‘fiscaal verjaard kapitaal’. Anno 2017 geldt deze redenering ook met dien verstande dat nu de klemtoon wordt gelegd op de beweerdelijke ‘onvolledigheid’ van fiscale regularisaties die zouden gedaan zijn onder toepassing van de wetten van 2005 en/of 2013. Daarover zegt het verslag het volgende:

“Die regularisatie zal redelijkerwijs eenmalig zijn omdat ze uiteindelijk alleen de belastingplichtigen beoogt die nog niet alle bedragen en kapitalen zouden hebben geregulariseerd bij de vorige regularisaties. Overigens zullen de optimalisatie van de informatie-uitwisseling tussen staten en de inwerkingtreding van de vierde zogenaamde ‘anti-witwasrichtlijn’, die oplegt alle, zelfs minieme bedragen aan te geven, ook andere belastingplichtigen ertoe aanzetten om voor deze regularisatie te opteren. Derhalve achtte de regering wenselijk deze laatste ‘regularisatieronde’ in te stellen”<sup>137</sup>.

Ook in FAQ I.15 wordt de ‘eenmaligheid’ geduid en wordt gesteld dat deze louter binnen de wet van 21 juli 2016 (in de FAQ als EBA *quater* omschreven) moet worden gezien. In de FAQ wordt bevestigd dat men dus perfect kan regulariseren als men voorheen al geregulariseerd heeft onder de EBA (wet van 31 december 2003 houdende invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte), EBA *bis* (programmawet van 27 december 2005) of EBA *ter* (wet van 11 juli 2013). Daarmee wordt meteen impliciet gesteld dat wie onder één van de vorige systemen bepaalde rekeningen is ‘vergeten’ of het fiscaal verjaard kapitaal niet heeft geregulariseerd, dat onder de EBA *quater* rechtsgeldig kan aanvullen. In hoofdstuk 8 van deze bijdrage gaan we dieper in op het aspect van de beweerdelijke onvolledigheid van de vroegere fiscale regularisaties en de mogelijkheid om hieraan op grond van de wet van 21 juli 2016 te remediëren.

Merk op dat de eenmaligheid zoals bepaald in artikel 6, 4° wet van 21 juli 2016 tevens dient te worden gelezen in het licht van de aangiften in fiscale regularisatie van categorie 2 (de regionale regelingen) en categorie 3 (de samenwerkingsakkoorden). In de decretale en de wettelijke regelingen met betrekking tot deze beide categorieën zijn dienaangaande de éénmaligheid ook specifieke bepalingen opgenomen.

#### I. De te volgen procedure ter zake de wet van 21 juli 2016

De procedure die ter zake moet gevolgd worden staat beschreven in artikel 7 (eerste t.e.m. elfde lid) van de wet van 21 juli 2016 en is volledig analoog aan procedure die diende

136. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 10.  
137. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 18.



gevolgd te worden onder de wetten van 2005 en 2013, met desalniettemin een aantal markante verschilpunten.

## 1. Aangifteformulier – Artikel 7, 1° wet 21 juli 2016

Hoger werd reeds aangehaald dat er ter zake de drie categorieën van fiscale regularisatie in totaal vijf aangifteformulieren werden gemaakt. Het modelformulier van aangifte in categorie 1 werd gepubliceerd bij het koninklijk besluit van 9 augustus 2016<sup>138</sup>. Als we dat aangifteformulier vergelijken met het modelformulier van de wet van 11 juli 2013, dan merken we dat dit nieuwe modelformulier veel complexer en veel omvangrijker is dan onder de wet van 2013. Dat komt natuurlijk omwille van de noodzaak tot ventilering naar oorsprong, aard en periodiciteit van de diverse belastingen die werden ontdoken, waardoor veel meer details in de aangifte zelf moeten worden verwerkt<sup>139</sup>. In het Commissieverslag anno 2016 werd hierover reeds gezegd: “Uit dit model dat thans in voorbereiding is, moet per jaar per inkomstencategorie, (...) worden aangegeven. Het is wel mogelijk om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling. Het is bijgevolg ook mogelijk om de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen”<sup>140</sup>. Die passage uit het verslag dateert echter uit de periode toen de regering zich nog in de ‘ontkenningfase’ bevond met betrekking tot de noodzaak tot het sluiten van een samenwerkingsakkoord. De verre gaande complexiteit die we kunnen zien in het formulier zoals het vandaag bestaat is dan ook alleen maar nodig voor de inkomsten vanaf 1 januari 2014, waar de regionale verdeelsleutel dient over te worden toegepast. Voor het overige wordt de noodzaak tot ventilering *de facto* volledig opgevangen door de aangiften in categorie 2 en categorie 3.

De initiële datum van inwerkingtreding van de wet van 21 juli 2016 was 1 augustus 2016. Door de ietwat laattijdige publicatie van het aangifteformulier konden de *de facto* vanaf einde augustus 2016 aangiftes in categorie 1 worden ingediend. Dat betekende echter niet dat er toen al meteen massaal veel aangiftes werden ingediend, en dat had toen zeer goede redenen.

## 2. Bevoegdheid CPR

Artikel 7, 1° wet van 21 juli 2016 bepaalt dat de regularisatieaangifte ingediend moet worden bij het CPR (genoemd in art. 2, 1° van de wet) door middel van een aangifteformulier waarvan het model door de Koning wordt vastgesteld. Maar dát contactpunt was initieel ingesteld bij artikel 55 van de wet van 20 juli 2006<sup>141</sup> 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 CPR waren 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, echter opgeheven. In artikel 19 van de wet van 21 juli 2016 werd verder niets meer vermeld over het CPR. Aangezien er dus op dat moment geen wettelijke bepaling meer was die het bestaan en de bevoegdheid van het CPR regelt, dienden we op dat moment te besluiten dat het CPR dat *de facto* steeds was blijven bestaan, juridisch niet meer bestond en dus hoegenaamd niet bevoegd kon zijn voor fiscale regularisaties onder de wet van 21 juli 2016<sup>142</sup>. Aan die formele onwettelijkheid is geredigeerd geworden bij wet van 18 december 2016 die met retroactieve werking is ingegaan per 1 augustus 2016<sup>143</sup>. De tijdelijke nietigheid van het CPR is dus door de wetgever *post factum* gedekt geworden. Het voorval was echter wél tekenend voor de legistische slordigheid waarmee de wetgever in deze weerom is te werk gegaan.

## 3. Niet verjaarde inkomsten in de aangifte

De vakken A en B op het aangifteformulier vermelden de gegevens van de aangever en diens gemachtigde. 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 naar gelang het soort inkomsten. Zo komen in onderafdeling 1.A de beroepsinkomsten (bezoldi-

138. KB 9 augustus 2016 (BS 18 augustus 2016, p. 52.395).

139. G.D. GOYVAERTS, “Is aangifteformulier regularisatie wel wetsconform?”, *Fisc.Act.* 2016/31, p. 1-4.

140. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 28.

141. BS 28 juli 2006, p. 36.940.

142. Zie over deze problematiek en de neveneffecten ervan: G.D. GOYVAERTS, “Klacht BBI-directeur zet wettelijke chaos op scherp”, *Fisc.Act.* 2016/41, p. 3-6.

143. Wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën, Titel 14. Fiscale en sociale regularisatie:

“Art. 102. In artikel 2, 4° van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, worden de woorden ‘en de op grond van artikel 227, 2° van hetzelfde wetboek’ vervangen door de woorden ‘en de op grond van artikel 227, 2° en 3° van hetzelfde wetboek’.

Art. 103. In Hoofdstuk 4 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie wordt een Afdeling 1/1 ingevoegd met als opschrift ‘Bevoegdheden van het Contactpunt regularisaties’, dat een art. 18/1 bevat luidende:

‘Art. 18/1. Er wordt bij de dienst ‘voorafgaande beslissingen in fiscale zaken’, een ‘Contactpunt regularisaties’ opgericht, belast met de opdrachten die aan het contactpunt zijn toegekend door deze wet. Het wordt onder toezicht geplaatst van het college bedoeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 13 augustus 2004 houdende oprichting van de dienst ‘voorafgaande beslissingen in fiscale zaken’ bij de Federale Overheidsdienst Financiën. De beslissingen die het college in het raam van dit artikel neemt, worden goedgekeurd overeenkomstig artikel 3, eerste lid van het koninklijk besluit van 13 augustus 2004 houdende oprichting van de dienst ‘voorafgaande beslissingen in fiscale zaken’ bij de Federale Overheidsdienst Financiën”.

Art. 104. Art. 55 van de wet van 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen wordt opgeheven.

Art. 105. De artikelen 102, 103 en 104 treden in werking op 1 augustus 2016 (BS 20 december 2016, p. 87.668).





gingen, 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 is vak 1.F bestemd 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 7 inkomstenjaren, aansluitend op de fiscale verjaringstermijn van 7 jaar volgens artikel 354 WIB 1992, waar naar wordt verwezen in artikel 2, 11° 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. Die gedetailleerde opdeling van het formulier is zoals gezegd nodig om de regel van artikel 11, derde lid 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 belastingcategorie en het tijdperk waartoe de inkomsten, de sommen en de btw-handelingen behoren. De detaillering in het aangifteformulier voldoet alszins aan dat vereiste.

#### 4. Btw en ‘sommen’ in de aangifte

In een vak C.I.2 komen vervolgens de ‘sommen’ die worden geregulariseerd zoals bijvoorbeeld verzekeringspolissen. 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 en uitsluitend federale heffingen kunnen betreffen. Het gaat met name over de verzekeringstaks van 1,10% of 2% en over de hoger opgesomde niet geregionaliseerde registratierechten. Ook maakt het formulier hier geen onderscheid tussen natuurlijke en rechtspersonen, noch tussen inwoners en niet-inwoners. De praktijk leert echter dat in sommige zeldzame gevallen ook buitenlandse rechtspersonen er belang kunnen bij hebben om een verzekeringstaks die in het verleden niet werd betaald, fiscaal te willen regulariseren. Blijft de vraag waarom artikel 11, derde lid 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 dient de vraag gesteld of het aangifteformulier wetsconform is, omdat een duidelijke wet nu eenmaal geen interpretatie behoeft. Artikel 11, derde lid 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 ook effectief naar verwezen op het formulier, tot tweemaal toe. Ten eerste wordt op het einde van het formulier herinnerd aan de bondige verklaring over het ‘fraudeschema’ (art. 7, vierde lid), dat 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 er m.b.t. ‘sommen’ en btw-handelingen toch nog van een wetsconform aangifteformulier kan worden gesproken. Trouwens, t.a.v. sommen en btw-handelingen speelt er géén grondwettelijke bevoegdheidsproblematiek zoals die voor inkomsten en fiscaal verjaarde kapitalen wél relevant is.

#### 5. Verjaarde kapitalen in de aangifte

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. Dat was nochtans het grote bezwaar van de Raad van State – een bezwaar waaraan tegemoet werd gekomen door artikel 11, derde lid in de wet in te schrijven<sup>144</sup>. Hier lijkt de enige conclusie te zijn dat het aangifteformulier – op zich beschouwd – niet (grond)wetsconform is. Dit probleem werd echter achteraf impliciet opgelost door de vier andere aangifteformulieren in categorie 2 en 3 die ieder hun respectieve deel van de fiscaal verjaarde kapitalen, splitsbaar dan wel niet splitsbaar, als voorwerp kunnen hebben. Het is echter opmerkelijk dat anno 2017 het initiële aangifteformulier dat werd gepubliceerd bij koninklijk besluit van 9 augustus 2016, niet werd aangepast door opname van een kruisverwijzing naar de 4 overige aangifteformulieren. Dit zou het voor de belastingplichtige veel eenvoudiger maken om zijn weg te vinden in dit toch wel zeer complexe set van regelgeving.

Eerder rees de vraag of de bijlagen waarnaar wordt verwezen in het aangifteformulier aan dat euvel kunnen verhelpen<sup>145</sup>. Ik vrees van niet. De bijlage die in voetnoot 3 van het formulier vermeld wordt (een voetnoot die herhaald wordt aan het begin van vak C.II), verwijst echter – als de voetnoot letterlijk wordt gelezen – trouwens alleen naar ‘inkomsten’ (er

144. Zie *Fisc.Act.* 2016, 28/2.

145. G.D. GOYVAERTS, “Is aangifteformulier regularisatie wel wetsconform?”, *Fisc.Act.* 2016/31, p. 1-4.



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 37%, enz. toepassen over het aangegeven bedrag.

De crux van het ‘grondwettelijke verhaal’ zit hem echter in welk deel van die 37%-heffing toekomt aan welk gewest of aan de federale Staat. Dat komt in het aangifteformulier in categorie 1 helemaal niet aan bod. De bondige verklaring over “*het fraudeschema en de omvang en de oorsprong van de inkomsten, de periode en de gebruikte rekeningen*” is daartoe overigens niet geëigend en kan dus niet van aard zijn om aan het meermaals door de Raad van State opgeworpen bezwaar tegemoet te komen. Ook hier geldt weer de conclusie dat het modelformulier – op zich beschouwd – niet-grondwetsconform is en dat een kruisverwijzing naar de overige aangifteformulieren noodzakelijk lijkt. Het is dus sterk aangewezen om het aangifteformulier met een nieuw koninklijk besluit te repareren en aan te passen aan de actuele situatie anno 2017. Dat lijkt relatief eenvoudig te zijn, want het volstaat om een voldoende specifiek aantal vakken toe te voegen die verwijzen naar de andere aangifteformulieren, zodat het voor de aangever mogelijk wordt in zijn aangifte de aard, belastingcategorie en tijdperk van het fiscaal verjaard kapitaal te specificeren en de door de wetgever zo gewenste ‘volledigheid’ volgens de regel van artikel 11, derde lid van de wet van 21 juli 2016, duidelijk te demonstreren. Ondertussen is al gebleken dat dit soort van eenvoudige reparaties vreselijk moeilijk liggen op politiek vlak en daarom doorgaans niet gebeuren. Vanuit wetstechnisch oogpunt kan dat alleen maar worden betreurd.

## 6. De aangever dient zelf bijlagen te maken

Bij gebrek aan een onderling referentiekader tussen de verschillende aangiftes die in de meer complexere dossiers sowieso zullen dienen te worden ingediend, zal de aangever er verstandig aan doen om zélf te voorzien in een omstandige bijlage – waarvan het model dus niet bij KB is vastgelegd – om inhoudelijk aan het vereiste van artikel 11, tweede en derde lid van de wet van 21 juli 2016 te voldoen. De aangever zal immers ten aanzien van het CPR moeten kunnen aantonen dat de gedane fiscale regularisatie conform de regel van artikel 11, tweede lid ‘volledig’ is en verder dat de aangifte conform de regel van artikel 11, derde lid ‘correct’ wordt opgesteld met daarbij de impliciete verwijzing naar de verschillende andere ingediende aangiften inzake de regionale belastingen in categorie 2 (indien van toepassing) en de heffing over de niet uitsplitsbare bedragen in categorie 3 (indien van toepassing).

Daarbij moeten we ons dan de vraag stellen of de gegevens die daar in 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 in alle gevallen 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. In het kader van de gesloten samenwerkingsakkoorden (zie *infra*) zullen we vaststellen dat de vergelijkende toets tussen de verschillende aangiften niet werd voorzien.

Daarbij verwijzen we nogmaals naar het probleem met betrekking tot de fiscaal verjaarde successies vooraf aan 1 januari 1989 die gelet op de tekst van artikel 2, 11° van de wet wettelijk niet kwalificeert als fiscaal verjaard kapitaal en dus niet in de aangifte in categorie 1 kan worden opgenomen.

De praktijk leert dat er naar het jaareinde van 2016 toe een hele reeks aangiften in categorie 1 werden ingediend, maar dat deze door het CPR niet konden worden behandeld omdat er nog een luik in categorie 3, en zelfs desgevallend een luik in categorie 2, aan ontbrak. Daar, om een volledige appreciatie te kunnen maken van de volledigheid van de ingediende aangifte, dient het CPR inzage te kunnen nemen van ‘alle’ ingediende aangiften, wat om evidente redenen anno 2016 niet mogelijk was. Nu het volledige set van aangifteformulieren werd gepubliceerd kunnen deze reeds ingediende dossiers in categorie 1 worden vervolledigd met de nog ontbrekende aangiften waardoor naar het najaar van 2017 toe het CPR de desbetreffende heffingen finaal kan gaan berekenen en het dienovereenkomstige voorstel van heffing overmaken aan de aangevers. Deze zullen dan in voorkomend geval moeten oordelen of zij het hiermee eens zijn dan wel dat zij de berekening van het CPR wensen voor te leggen aan de bevoegde rechter.

## 7. De onderliggende stukken en de indiening ervan – Artikel 7, tweede en derde lid wet 21 juli 2016

De wet specificeert dat onderliggende stukken – die de aangifte ondersteunen naar volledigheid en samenstelling naar aard, herkomst en periode van de aangegeven bedragen – kunnen worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte. Deze termijn van 6 maanden werd reeds eerder ingevoerd in de wet van 11 juli 2013 en was toen gemotiveerd rekening houdende met de wel zeer korte termijn binnen dewelke deze wet kon worden toegepast, daar die wet afliep per 31 december 2013. Daar het toen in de praktijk niet mogelijk bleek om een complex dossier volledig te maken met inbegrip van alle noodzakelijke onderliggende bijlagen en stukken vooraf aan het jaareinde 2013, was een additionele termijn van 6 maanden na indiening meer dan welkom. Daar de wet van 21 juli 2016 voorziet in een gestaag stijgende schaal van boetes, zowel wat betreft de fiscaal niet verjaarde belastingen als wat de fiscaal verjaarde kapitalen betreft, is het inderdaad ook zinvol om in het kader van deze wettelijke regeling in een analoge toe-



passing te voorzien. De praktijk heeft inderdaad geleerd dat naar het jaareinde van 2016 een reeks dossiers werden ingediend met de bedoeling om gebruik te kunnen maken van de boete van 20% en 36%, waarvan de onderliggende stukken pas nadien werden ingediend binnen de termijn van 6 maanden. De praktijk leert verder dat er aan de naleving van de termijn van 6 maanden *de facto* geen sanctie is verbonden. De FAQ zegt hierover ook niets.

De tweede zin van artikel 7, tweede lid van de wet vermeldt de reeds uitvoerig besproken mogelijkheid in hoofde van het CPR om de onderliggende stukken die met de regularisatie-aangifte worden meegestuurd en die betrekking hebben op de geregulariseerde bedragen, na te kijken met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatie-aangifte. Wat het begrip ‘nakijken’ betreft wordt verwezen naar de commentaren die hoger werden opgenomen.

Artikel 7, derde lid van de wet bepaalt dat stukken die naar aanleiding van een regularisatieaangifte worden overgelegd en die geen betrekking hebben op de geregulariseerde bedragen, geacht worden geen deel uit te maken van de regularisatieaangifte en zodoende later niet kunnen worden tegengeworpen aan een binnenlandse of buitenlandse, administratieve of gerechtelijke instantie of financiële instelling. Naar verluid is deze bepaling een reactie tegen een praktijk die was ontstaan bij toepassing van de wet van 11 juli 2013 waarbij sommige aangevers massaal veel documenten voegden bij een aangifte in fiscale regularisatie, zodoende dat deze zou genieten van een bijzondere beroepsgeheim waaraan de ambtenaren van het CPR onderworpen zijn (art. 7, tiende en elfde lid van de wet van 21 juli 2016). De onderliggende bedoeling is verder te vermijden dat artikel 358, § 1, 4° WIB 1992 wordt omzeild door een belastingplichtige die zou beweren dat de fiscus (CPR) reeds langer dan 12 maanden over de betreffende bewijskrachtige gegevens beschikt, zodat deze niet meer mag gebruikt worden om een aanslag te vestigen<sup>146</sup>. Die bepaling gaat echter voorbij aan de realiteit van de omkering van de bewijslast. Indien op grond van de toepassing van artikel 11, tweede lid van de wet aan de aangever wordt gevraagd om met alle mogelijke schriftelijke bewijsstukken aan te tonen dat de bedragen die de aangever niet wenst te regulariseren maar die wel voorkomen op de desbetreffende rekeningen betrokken bij de fiscale regularisatie, aan hun normale belastingregime werden onderworpen, dan lijkt het voor de hand liggend dat de aangever deze bewering met massaal veel documenten die duiden op contextuele vermoedens zal willen ondersteunen. De bepaling van artikel 7, derde lid van de wet zou in voorkomend geval door het CPR kunnen worden ge(mis)bruikt om bepaalde stukken uit de debatten te weren. Het komt ons voor dat de aangever zich hiertegen kan verzetten door zijn dossier voor te leggen aan de bevoegde rechter.

In de FAQ staat hierover niets bijzonders. Het enige wat FAQ I.23 stelt is dat stukken die worden toegevoegd maar

die geen betrekking hebben op de bedragen in de aangifte, geacht worden geen deel uit te maken van de regularisatie-aangifte en zodoende later niet kunnen worden tegengeworpen aan een binnenlandse of buitenlandse, administratieve of gerechtelijke instantie of financiële instelling (bv. een buitenlandse fiscus in het kader van informatie-uitwisseling). Dat staat zoals gezegd met zoveel woorden in de wet (art. 7, derde lid wet van 21 juli 2016). Zo zou het interessant zijn te lezen in de FAQ wie gaat beoordelen of de toegevoegde stukken nu wel of niet “*betrekking hebben op de aangegeven bedragen*” en wat er moet gebeuren als daar betwisting over rijst (zie *supra*).

## 8. De bondige verklaring en het fraudeschema – Artikel 7, vierde lid wet 21 juli 2016

De bondige verklaring en het fraudeschema zijn twee verschillende documenten met een verschillende finaliteit ofschoon ze in de tekst van de wet samen worden genoemd als “*bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook omtrent de omvang, en oorsprong van de geregulariseerde inkomsten, sommen, btw-handelingen en kapitalen, de periode waarin deze zijn ontstaan en de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen*”<sup>147</sup>. Deze beide verplichte bijlagen dateren reeds uit de wet van 27 december 2005 en er lijkt geen reden te zijn om aan te nemen dat de regels ter zake zouden zijn gewijzigd. In de *memorie van toelichting* wordt doel en strekking van deze beide bijlagen als volgt omschreven: “*De bondige verklaring omtrent het fraudeschema en de omvang van het kapitaal betekent dat een beschrijving van de historische oorsprong en de opbouw van het vermogen wordt gegeven door degene die regulariseert*”<sup>148</sup>. Analooq aan de wet van 27 december 2005 wordt ook nu voorzien in artikel 7, achtste lid wet 21 juli 2016 dat het CPR aan de CFI een kopie van de bondige verklaring bezorgt, maar niet voor zover die bondige verklaring betrekking heeft op het fraudeschema. Vandaar zal de aangever steeds het ‘fraudeschema’ duidelijk dienen te omschrijven bij de bijlagen van de ingediende regularisatieaangifte, en alleszins voorwerp laten uitmaken van een afzonderlijk document.

Hoger werd reeds aangetoond dat de bondige verklaring, ofschoon wettelijk niet nader omschreven, een in het kader van de ingediende fiscale regularisatie extreem belangrijk document is. Immers, het ‘voorwerp’ van de regularisatieaangifte en daarmee de bewijslast, wordt afgebakend door de bondige verklaring en de limitatieve lijst van de “*voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen*” die daarin voorkomt. In de praktijk stellen we soms vast dat sommige confraters bij het indienen van het regularisatiedossier bij het contactpunt een zeer lijkig begeleidend schrijven voegen

146. Zie *Fisc.Koer.* 2017, nrs. 1-2-3, p. 258-274.

147. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 24.

148. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 29 maart 2016, DOC 54-1738/001, p. 11.



waarin alle mogelijke details worden gegeven met betrekking tot het dossier. Rekening houdende met het feit dat volgens artikel 7, achtste lid van de wet van 21 juli 2016 “*de gegevens bedoeld in het vierde lid met uitzondering van het fraudeschema worden overgemaakt aan de CFI*” kan het aanbevolen zijn om hiervan af te zien. Een kort begeleidend schrijven kan immers volstaan en alle mogelijke details met betrekking tot de in het dossier gepleegde fraude en (eventueel) gebruikte frauduleuze structuren dienen louter en alleen te worden opgenomen in een bijlage getiteld ‘fraudeschema’, en alléén daar. Zodoende kan worden vermeden dat deze gegevens worden overgemaakt aan de CFI, die daar dan binnen het kader van een volledige fiscale regularisatie toch geen nuttig gevolg aan hoeft te geven. Indien het dossier ingevolge een later strafrechtelijk onderzoek door het parket bij het CPR zou worden opgevraagd, wordt uiteraard ook het fraudeschema door het CPR aan het parket overhandigd. Ook in FAQ I.22 wordt naar het fraudeschema en de bondige verklaring verwezen. Voor de verplichte bijlagen verwijst FAQ I.22 naar de twee apart bij te voegen en te ondertekenen bijlagen (zie ook FAQ I.27). FAQ I.26 benadrukt dat het CPR zich niet uitspreekt over de concrete inhoud van het fraudeschema, maar enkel nagaat of het toegevoegd is. De inhoud ervan is de autonome verantwoordelijkheid van de aangever. Deze passage duidt weerom op het fundamentele gebrek aan controlebevoegdheid in hoofde van het CPR.

### 9. De door het CPR te volgen procedure – Artikel 7, vijfde, zesde en zevende lid wet 21 juli 2016 en de FAQ

Het verdere verloop van de procedure in fiscale zaken wordt door de wet vrij karig omschreven als volgt:

*“Na ontvangst van de regularisatieaangifte brengt het contactpunt de aangever of zijn gemachtigde schriftelijk op de hoogte van de ontvankelijkheid ervan. Het contactpunt stelt in dezelfde brief het bedrag vast van de in uitvoering van dit hoofdstuk verschuldigde heffing. De betaling van de heffing moet definitief en zonder enig voorbehoud worden verricht binnen 15 kalenderdagen volgend op de verzendingsdatum van die brief en is definitief door de schatkist verworven. Op het ogenblik van de ontvangst van deze definitieve en zonder enig voorbehoud uitgevoerde betaling, verzendt het contactpunt aan de aangever of zijn gemachtigde het attest (...)”.*

Uit de praktijk weten we dat deze wetsartikelen met de nodige korrels zout dienen te worden gelezen. De brief waarbij de aangever op de hoogte wordt gebracht van de ontvankelijkheid van de ingediende aangifte, wordt immers pas verstuurd nadat het dossier volledig door het CPR werd verwerkt en op een moment dat de finale beslissing hierover reeds door het college is genomen. De praktijk leert dat dit gemakkelijk enkele maanden tot in sommige gevallen 2 jaar kan duren. Positief is echter wél dat in die tussenperiode het CPR de betreffende raadsman contacteert en een vlot overleg over en weer zeker de regel is. Dat overleg stelt de raadsman dan in de mogelijkheid zijn cliënt te informeren van de voortgang van

het dossier. Dat in de door de wet voorziene brief de verschuldigde heffing wordt vastgesteld, zal dus in voorkomend geval aanleiding geven tot een jurisdictioneel beroep bij de rechtbank van eerste aanleg. Zoals hoger reeds uitvoerig toegelicht dient een dergelijk jurisdictioneel beroep immers te worden ingesteld alvorens tot betaling wordt overgegaan. Op de problematiek met betrekking tot het definitief en zonder enig voorbehoud karakter van de betaling, is hoger reeds uitvoerig ingegaan.

Wat die betaling zelf betreft dient opgemerkt dat de brief die wordt verzonden door het CPR een loutere ‘uitnodiging’ tot betaling is en niet het karakter heeft van een kohier of een dwangbevel. Het staat de aangever *de facto* vrij om hieraan gevolg te geven ja dan neen. Uiteraard, wil de aangever genieten van de fiscale en strafrechtelijke immunititeiten die worden verleend door het attest, zal hij uiteraard de heffing volledig dienen te betalen, zoniet wordt hem geen attest toegestuurd. Indien de aangever echter niet betaalt, of te laat betaalt, dan is daar wettelijk geen sanctie op voorzien. Zo kunnen er door het CPR geen nalatighedsinteressen worden berekend indien de betaling laattijdig gebeurt. Het CPR zou bij uitblijven van betaling het dossier ook kunnen afsluiten ‘zonder verder gevolg’. Praktijk leert dat indien de betaling, die wettelijk gezien binnen de 15 dagen dient te gebeuren, niet spontaan gebeurt, het CPR dan na enige tijd een vriendelijk herinneringsschrijven zal zenden aan de aangever en aan diens raadsman. In de overgrote meerderheid van de gevallen volgt er dan een spontane het weze laattijdige betaling. In de enkele gevallen waarbij er geen betaling gebeurt zijn er doorgaans gegronde redenen die dit kunnen verantwoorden (bv. een sterfgeval van de aangever gevolgd door een betwiste nalatenschap). Uiteraard, indien de aangever het niet eens is met de berekening van de heffing en een jurisdictioneel beroep heeft ingesteld, zal de betaling uitblijven tot hierover een vonnis of arrest in kracht van gewijsde werd geveld. Het verdient uiteraard aanbeveling om in dergelijk geval het CPR op de hoogte te houden van de voortgang van de procedure. Ook in dat geval zijn geen nalatighedsinteressen voorzien. In de door het CPR zelf op zijn website [www.ruling.be](http://www.ruling.be) vermelde FAQ worden nog een aantal andere interessante punten met betrekking tot de te volgen procedure en de manier waarop het CPR met de dossiers omgaat, vermeld:

- vooreerst wordt in FAQ I.1 bevestigd dat de regularisatieaangifte moet worden ingediend bij het contactpunt regularisaties (CPR) aan de Wetstraat 24 te 1000 Brussel, en wel in origineel;
- de aangifte kan enkel worden verzonden via de post of per drager worden bezorgd. De aangifte kan niet worden ingediend via e-mail (FAQ I.3);
- het aangifteformulier kan worden gedownload, via [www.ruling.be](http://www.ruling.be) (FAQ 1.4);
- de aangever mag vrij kiezen in welke landstaal hij de regularisatieaangifte indient (FAQ I.6);
- in FAQ I.9 tot FAQ I.11 wordt uitgelegd wie juist ‘aangever’ is, en wie natuurlijke persoon of rechtspersoon is. Dat klinkt triviaal maar heeft zijn belang om precies te kunnen bepalen in wiens hoofde het later uitgereikte



- regularisatieattest uitwerking heeft en ‘welke’ fraude er kan *c.q.* moet worden geregulariseerd (zie *supra* met betrekking tot de problematiek van rechtsvoorgangers en rechtsoptvolgers);
- FAQ I.12 specificeert wie kan worden beschouwd als gemachtigde: advocaten, boekhouders en accountants, financiële instellingen, notarissen, enz. Van hen hoeven alleen advocaten geen schriftelijke volmacht toe te voegen aan de regularisatieaangifte (FAQ I.13);
  - FAQ I.14 stelt verrassend maar wel logisch dat men in één regularisatieaangifte inkomsten als inwoner en als niet-inwoner kan regulariseren, namelijk in het (uitzonderlijke) geval dat men binnen de te regulariseren periode beide hoedanigheden heeft gehad (bv. verhuis in de loop van het jaar). Men kan als individu immers maar één rechtsgeldige aangifte indienen;
  - FAQ I.16 stelt dat beide huwelijkspartners elk afzonderlijk een regularisatieaangifte kunnen indienen. Maar hoe zo’n opgesplitste aangifte cijfermatig moet worden uitgewerkt als de ene partner wel wil regulariseren en de andere niet, blijft een raadsel. Onafhankelijk van het huwelijksgoederenstelsel zijn beide gehuwden immers hoofdelijk tot de ontdoken belasting gehouden. Wellicht wil men hier rekening houden met delicate situaties die zich kunnen voordoen als de echtgeno(o)t(e) niet op de hoogte is van bijvoorbeeld een buitenlands vermogen;
  - FAQ 1.17 somt de verplichte vermeldingen op het aangifteformulier op: naast naam, voornaam, adres en rijksregisternummer, ook per jaar de te regulariseren inkomsten/sommen/btw-handelingen, de fiscaal verjaarde kapitalen en (voor de sociale regularisatie) de te regulariseren beroepsinkomsten. Dat het invullen van al die rubrieken ‘verplicht’ is, impliceert dat men ‘nihil’ moet invullen als men in het betreffende vak niets te regulariseren heeft. Om procedurele redenen m.b.t. de interpretatie van artikel 11 van de wet is het overigens raadzaam om ‘nihil’ in te vullen.

## 10. Het beroepsgeheim van de ambtenaren bij het CPR

Het beroepsgeheim van de ambtenaren bij het CPR wordt geregeld in het tiende en elfde lid van artikel 7 van de wet:

*“De ambtenaren en personeelsleden die actief zijn binnen het contactpunt zijn gehouden tot het beroepsgeheim bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek.*

*Zij mogen de naar aanleiding van de regularisatieaangifte verkregen inlichtingen bovendien niet bekend maken aan de andere diensten van de Federale Overheidsdiensten Financien”.*

Aangezien het beroepsgeheim alleen maar geregeld is binnen de federale overheidsdienst Financiën, sluit deze bepaling niet uit dat ambtenaren van het CPR informatie zouden delen met de regionale ambtenaren van Vlabe. In het verslag van de commissie financiën wordt daarover gezegd:

*“Nergens staat dat gegevens in verband met de ontduiking van gewestelijke belastingen niet zouden mogen worden uitgewisseld met een bevoegde dienst bij de gewestelijke belastingadministratie indien die gewestelijke belastingadministratie bevoegd is voor de dienst van de gewestelijke belasting. Het lijkt nogal logisch dat die gegevens worden meegedeeld aan het betrokken gewest”<sup>149</sup>.*

Het is ook belangrijk te noteren dat dezelfde ambtenaren die het college vormen voor het CPR en de beslissingen dienaangaande de ingediende fiscale regularisatiedossiers nemen dat deze tevens het college bemannen dat bevoegd is voor de Rulingcommissie en de beslissingen die in die hoedanigheid worden genomen. Deze problematiek is echter niet nieuw daar hiermee reeds ervaring bestaat sedert 2006 vanaf de inwerkingtreding van de wet van 27 december 2005. In de praktijk is ter zake overigens voor zover bekend nooit enig probleem gerezen. Wel is het van belang gebleken dat indien in bepaalde regularisatiedossiers wordt verwezen naar een bepaalde fiscale verwerking van de gedane regularisatie in de aangifte (bv. bij een fiscale regularisatie in hoofde van een vennootschap) dat het CPR niet bevoegd is om uitspraken te doen daaromtrent. Dat dient dan verder te worden opgenomen met de lokale controleur, of kan men zich natuurlijk ook tot de Rulingcommissie wenden waar men dan wordt geconfronteerd met dezelfde ambtenaren die dan in een andere hoedanigheid de beslissing zullen nemen.

Een ander voorbeeld kan worden gevonden in de symbiose met dossiers waar een ruling wordt gevraagd over de toepassing van de kaaimantaks. In sommige van die dossiers wordt men geconfronteerd met illiciet vermogen waar dan tegelijkertijd met de rilingaanvraag in de kaaimantaks een fiscale regularisatie dient te worden opgestart. In dergelijke dossiers wordt de raadsman dan geconfronteerd met twee verschillende teams coördinatoren die separaat aan het dossier werken. Ervaring leert dat tussen die verschillende teams van coördinatoren binnen de Rulingcommissie het beroepsgeheim ernstig wordt opgevat. Daarbij is men uiteraard op de hoogte van de standpunten die in deze dossiers worden ingenomen maar bij de voorbereiding ervan wordt er separaat gewerkt. Of we daarmee kunnen spreken van zogenaamde ‘Chinese walls’ binnen de Rulingcommissie is misschien veel gezegd daar de dossiers sowieso door dezelfde collegeleden worden beoordeeld.

Ten slotte specificeert artikel 10, § 3 van de wet nog dat de leden van het CPR, de betreffende personeelsleden, alsook de andere ambtenaren die daar gedetacheerd zijn, geen mededelingsplicht hebben zoals bedoeld in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering.

149. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 28.



## J. Gevolgen van de fiscale regularisatie in hoofde van de aangever

*Grosso modo* zijn er twee gevolgen verbonden aan een succesvolle ingediende fiscale regularisatie waarbij de heffing volledig werd betaald. De aangever verkrijgt een fiscale immuniteit en kan genieten van een strafrechtelijke vervolgingsuitsluitingsgrond dan wel strafuitsluitende verschoningsgrond. Ook hier volgt de wet van 21 juli 2016 nauwgezet de door de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 uitgezette krijtlijnen. Wegens het bevoegdheidsprobleem met de regio's is het evenwel van belang om de tekst van de wet nauwgezet te bestuderen om na te gaan welke fiscale en strafrechtelijke immuniteiten nu precies worden genoten.

### 1. Fiscale immuniteit

Artikel 4 van de wet van 21 juli 2016 bepaalt dat er geen fiscale heffing meer mogelijk is in geval van een regularisatie-aangifte conform de bepalingen van dit hoofdstuk, en de definitieve, zonder enig voorbehoud uitgevoerde betaling is gebeurd, en dit voor de in artikel 3 bepaalde heffingen. Er is dus geen onderworpenheid meer aan:

- inkomstenbelasting zoals bepaald in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, met inbegrip van de daarin vermelde belastingverhogingen, boetes en nalatigheidsinteressen;
- enige rechten of taksen, zoals bepaald in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten voor zover ze betrekking hebben op niet in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, vermelde registratierechten of het Wetboek diverse Rechten en Taksen, met inbegrip van de daarin vermelde boetes en nalatigheidsinteressen;
- enige btw, noch aan enige bijkomende sanctie of boete zoals bepaald in het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde.

Zoals hoger reeds toegelicht wordt in de wet van 21 juli 2016 op evidentere wijze geen fiscale immuniteit voorzien voor overige overtredingen van de regionale belastingen zoals bijvoorbeeld de ontdoken successierechten. Dit geldt dus ook voor niet geregulariseerde successierechten die in het verleden niet werden betaald voor nalatenschappen opgevallen vooraf aan 1 januari 1989. Uiteraard is dit een zeer relatieve opmerking daar een dergelijke fiscaal verjaarde successie uiteraard fiscaal niet meer kan worden ingevorderd. Dit zal echter wel zijn belang hebben voor de ontbrekende strafrechtelijke immuniteit (zie *infra*).

## 2. Strafrechtelijke immuniteit

Volgens artikel 10, § 1 van de wet van 21 juli 2016 wordt er een strafrechtelijke immuniteit verleend in de vorm van een strafvervolgingsuitsluitingsgrond<sup>150</sup> maar énkél voor de opgelijste fiscale misdrijven en voor die witwasmisdrijven waarbij het illegaal vermogensvoordeel enkel en alleen voortkomt uit de limitatief opgesomde gevallen van fiscale fraude zoals vermeld in artikel 6 van de wet. Logischerwijze geldt er dus geen strafrechtelijke immuniteit voor ontdoken successierechten, en dus ook niet voor nalatenschappen die opgevallen zijn vooraf aan 1 januari 1989. De voorwaarde opdat deze strafvervolgingsuitsluitingsgrond van toepassing zou zijn is dat de aangever vóór de datum van indiening van de regularisatieaangifte niet het voorwerp heeft uitgemaakt van een opsporingsonderzoek of gerechtelijk onderzoek uit hoofde van deze misdrijven, én indien er een ontvankelijke regularisatieaangifte werd gedaan waarbij de ingevolge die regularisatieaangifte verschuldigde heffing definitief en zonder enig voorbehoud werd betaald.

Hangende de behandeling van het dossier bij het CPR is er dus nog geen strafrechtelijke immuniteit. Voor fiscaal verjaarde kapitalen is dat veelal een aandachtspunt daar in sommige dossiers er redenen zijn om tot repatriëring over te gaan alvorens het dossier volledig door het CPR is afgehandeld dan wel voor dat de heffing werd betaald. In zo'n geval komt het voor dat de financiële instelling die de gelden ontvangt een bewijs van indiening vraagt van het regularisatiedossier, bewijs van indiening dat dan middels een 'attest van ontvangst' door het CPR wordt verstrekt. Het spreekt voor zich dat dergelijke 'vervroegde' repatriëringen een eerder delicate oefening zijn die met de nodige omzichtigheid moet worden bejegend.

Volgens artikel 10, § 2, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 geldt de strafrechtelijke immuniteit naar analogie met de wet van 27 december 2005 en 11 juli 2013 ook voor de misdrijven die werden begaan met het oog op, het plegen van, het vergemakkelijken van de opgesomde fiscale misdrijven, of die hiervan het gevolg zijn, zijnde: *valsheid in geschriften en gebruik van valse stukken, oplichting, misbruik van vertrouwen, misbruik van vennootschapsgoederen, misdrijven die verband houden met de staat van faillissement, inbreuken boekhoudwet, inbreuken grensoverschrijdend verkeer van liquide middelen, en de verschillende strafbepalingen van het Wetboek van Vennootschappen*. Voor alle andere misdrijven blijft strafvervolging wél nog mogelijk, zo specificeert het artikel 10, § 2, eerste lid van de wet van 21 juli 2016. In het verslag van de commissie financiën benadrukte de minister dit als volgt:

150. Waarom het hier een strafvervolgingsuitsluitingsgrond betreft werd nauwgezet geanalyseerd door Prof. dr. Raf Verstraeten naar aanleiding van de wet van 31 december 2003. R. VERSTRAETEN, "De wet van 31 december 2003 houdende de invoering van een eenmalige bevrijdende aangifte" in Jura Falconis VZW en A. HAELTERMAN (eds.), *Fiscale Amnestie (EBA-wet)*, Brussel, Larcier, 2003, p. 185-190. Volgens anderen gaat het eerder over een strafuitsluitende verschoningsgrond op grond waarvan de spijtoptant ná regularisatie nog wél vervolgd kan worden en zelfs veroordeeld tot betaling aan eventuele andere burgerlijke partij dan de fiscus, maar niet meer gestraft. In de *MvT* bij het voorontwerp 54/1479/001 dat heeft geleid tot de wet van 21 juli 2016 spreekt men echter over "vrijwaring van strafrechtelijke vervolging", p. 40: "Een dergelijke wet heeft slechts een goede kans op slagen indien de aangever over een afdoend bewijsmiddel beschikt om aan te tonen dat de in de regularisatieaangifte vermelde inkomsten waarvoor de verschuldigde heffing definitief en zonder enig voorbehoud werd betaald, hun definitief fiscaal regime hebben ondergaan en gevestigd zijn van enige strafrechtelijke vervolging".



“De minister beklemtoont dat voor alle *andere misdrijven de aangevers altijd strafrechtelijk zullen kunnen worden vervolgd. Zelfs bij betaling van de heffing zal het regularisatieat- test van geen tel zijn voor de met die misdrijven gepaard gaande bedragen*”<sup>151</sup>.

Dus voor alle dossiers met daarin (niet splitsbare) ontrokken fiscaal verjaarde successierechten die dateren van vóór 1 januari 1989, heeft het geen enkele zin om naar het CPR te gaan. Voor andersoortige misdrijven die aanleiding geven tot illiciete vermogensvoordelen is het zelfs sterk af te raden zich tot het CPR te wenden. In voorkomend geval kan zulks een initiatief zelfs beschouwd worden als een poging tot een autonoom witwasmisdrijf en valsheid in geschrifte aangezien de betrokkene dan in het kader van de ontvankelijkheid van het dossier bepaalde feiten anders zal willen voorstellen dan wel verzwijgen. Hieraan zal enig voorzichtig raadsman dan ook geenszins willen meewerken.

### 3. De rechtspositie van medeplichtigen, mededaders en derden

De situatie naar medeplichtigen en mededaders is wat betreft de strafrechtelijke immuniteit eerder diffuus. Volgens artikel 10, § 1 van de wet van 21 juli 2016 geldt de strafrechtelijke immuniteit ook voor personen die mededaders of medeplichtigen zijn aan de gepleegde misdrijven vermeld in dat artikel, in de zin van de artikelen 66 en 67 van het Strafwetboek. Anders gezegd, indien de ouders hun illiciet vermogen regulariseren nadat ze al eerder een schenking aan hun kinderen hadden gedaan, waarbij de kinderen per hypothese medeplichtigheid hebben gepleegd ten aanzien van een derde witwasmisdrijf dat door hun ouders werd gepleegd<sup>152</sup>, dan zal die fiscale regularisatie tevens een strafrechtelijke immuniteit tot gevolg hebben voor het derde witwasmisdrijf waar de kinderen medeplichtig aan zijn. Daartoe dienen de kinderen zelf geen eigen aangifte in fiscale regularisatie in te dienen, tenzij ze uiteraard een eigen fiscale fraude zouden hebben gepleegd anders dan fiscale fraude gepleegd door hun eigen ouders. Indien de kinderen bijvoorbeeld een begunstiging zouden hebben aanvaard in het kader van het onderschrijven van een tak 23-polis waarbij de premie werd volstort met (deels) illiciete vermogensbestanddelen, dan is de fiscale regularisatie gedaan door de ouders voldoende om zowel in hoofde van de ouders als in hoofde van de kinderen een strafrechtelijke immuniteit te bekomen.

Artikel 10, § 2, derde lid van de wet van 21 juli 2016 stelt echter dat de bepalingen van het eerste en tweede lid niet van toepassing zijn op mededaders en medeplichtigen die geen

regularisatieaangifte hebben ingediend. Deze bepaling heeft echter alléén impact op de situatie omschreven in artikel 10, § 2 van de wet van 21 juli 2016 en geldt dus alleen voor de accessoire misdrijven die werden begaan met het oog op, het plegen van, het vergemakkelijken van de opgesomde fiscale misdrijven, of die hiervan het gevolg zijn. Het meest voor de hand liggend voorbeeld is dat van de boekhouder van het bedrijf die medeplichtig is aan het neerleggen van een valse jaarrekening. Zelfs indien het bedrijf de ontrokken belastingen regulariseert, en daardoor van een strafrechtelijke immuniteit geniet, dan zal deze strafrechtelijke immuniteit niet doorwerken naar de rechtspositie van de boekhouder zelf. Voor wat betreft valsheid in geschriften heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat dergelijke feiten tegelijkertijd een fiscaal misdrijf als een gemeenrechtelijk misdrijf kunnen uitmaken (eendaadse samenloop)<sup>153</sup>. De *memorie van toelichting* specificeert hierover dat “de gebeurlijke strafvervolg- ing, evenwel niet zal kunnen resulteren in het opleggen van een straf. De daders van deze ‘accessoire misdrijven’ zullen in voorkomend geval wel nog schuldig kunnen verklaard voor de hen ten laste gelegde accessoire misdrijven, waardoor de rechten van derden (zoals de burgerlijke partijen), worden gevrijwaard”<sup>154</sup>. In casu betreft het hier dus alleszins wel een strafuitsluitende verschoningsgrond<sup>155</sup>. Het enige valabel alternatief voor de betreffende boekhouder in ons voorbeeld is dat hij zelf een regularisatieaangifte zou indienen, ofschoon ik mij de vraag stel voor welke ‘belastbare grondslag’ dit dan wel zou moeten. De wet is op dit punt enigszins onduidelijk. Artikel 10, § 2, vierde lid van de wet van 21 juli 2016 specificeert daarom dat de verleende strafrechtelijke immuniteit geen afbreuk doet aan de rechten van derden:

“Teneinde hierover geen misverstanden te laten bestaan, wordt uitdrukkelijk bepaald dat een fiscale regularisatie geen afbreuk doet aan eventuele rechten van derden. Fiscale fraude blijft een misdrijf en derhalve een fout in de zin van artikel 1382 BW”<sup>156</sup>.

Het gevolg van de strafrechtelijke immuniteit is dan ook beperkt tot de verleende strafvervolgingsuitsluitingsgrond voor de aangever en de in artikel 10, § 1 genoemde medeplichtigen en mededaders, maar blijft beperkt tot een strafuitsluitende verschoningsgrond voor de andere medeplichtigen en mededaders genoemd in artikel 10, § 2 van de wet. In dit laatste geval vervalt dus de straf maar blijft het misdrijf, als ook de burgerrechtelijke gevolgen ervan, bestaan. Een burgerlijke vordering voor de strafgerechten, alsook klacht met burgerlijke partijstelling blijft dus mogelijk. Het meest voor de hand liggende voorbeeld dat hier kan worden gegeven is dat van heling van erfgoederen. In zo’n geval zou de ‘erfgenaam’ die in het kader van de ‘alternatieve regeling via de

151. *Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 18.

152. Zie over deze problematiek het artikel van J. ROCHTUS en G. VERACHTERT, “Witwas bij een ‘schenkingsakte’. Met focus op schenking van mogelijk fiscaal illiciete tegoeden”, *Notariaat* 2016, afl. 15-16, 1-12.

153. Cass. 18 juni 2003, *TFR* 2003, afl. 252, 1078.

154. *MvT, Parl.St.* Kamer 2012-13, 11 juni 2013, DOC 53-2874/001, p. 14.

155. Zie daarvoor de *MvT* bij de wet van 11 juli 2013, *Parl.St.* Kamer 2012-13, 11 juni 2013, DOC 53-2874/001, p. 14: “Er is sprake van een strafuitsluitende verschoningsgrond: het misdrijf blijft bestaan, enkel de straf valt weg, hetgeen ook impliceert dat de burgerlijke gevolgen blijven bestaan. De benadeelde behoudt m.a.w. de mogelijkheid om zijn burgerlijke vordering voor de strafgerechten uit te oefenen. Ook klacht met burgerlijke partijstelling blijft mogelijk”.

156. *Parl.St.* Kamer 2012-13, 11 juni 2013, DOC 53-2874/001, p. 14.



buitenlandse bank' eigenaar is geworden van de gelden op de zwarte Zwitserse rekening, en die deze fiscaal heeft geregulariseerd, zich kunnen geconfronteerd zien met een dagvaarding voor de burgerlijke rechtbank in heling van erfgoederen, steeds in de veronderstelling uiteraard dat de benadeelde erfgenamen rechtstreeks of onrechtstreeks op de hoogte zouden worden gesteld van de gedane fiscale regularisatie.

## Deel 4. Categorie 2 – De Vlaamse regionale regeling

### A. Tarieven en belastbare materie

Het Vlaamse decreet van 10 februari 2017 houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie voorziet in een eigen Vlaamse regeling van fiscale regularisatie. De Vlaamse regeling is min of meer een doorslag van de federale wet van 21 juli 2016<sup>157</sup>. Doordat beide regelingen in categorie 1 en categorie 2 dus vergelijkbaar zijn, zou het makkelijker zijn om dossiers te behandelen waarin beide aspecten voorkomen, wat met name voor de regularisatie van fiscaal verjaarde bedragen/kapitalen van belang is. Het decreet is in werking getreden op zondag 5 maart 2017 en loopt af op 31 december 2020.

De *memorie van toelichting* geeft als reden voor de Vlaamse regeling aan dat men het federale initiatief tot een fiscale regularisatie wil versterken en de opportuniteit daarvan voor de Vlaamse belastingplichtigen en de Vlaamse overheid wil benutten. De werkelijke reden is uiteraard dat er wegens de bevoegdheidsverdeling tussen de federale overheid en de gewesten, zoals de Raad van State herhaaldelijk aangestipt heeft, geen andere mogelijkheid bestond dan het uitwerken van een eigen regeling in categorie 2, die dan vervolgens in een samenwerkingsakkoord moet worden bekrachtigd vervolledigd met een regeling in categorie 3 voor de zogenaamde gemengde dossiers.

De Vlaamse regering wilde ervoor zorgen dat een vlotte samenwerking tussen Vlabel en het CPR mogelijk zou zijn. Qua indeling en systematiek is de Vlaamse regeling dan ook bijna identiek aan de federale. Zo wordt er ook een onderscheid gemaakt tussen fiscaal niet-verjaarde en verjaarde bedragen, wordt zowel fiscale als strafrechtelijke immunititeit geboden, is de aangiftemogelijkheid eenmalig, loopt de procedure analoog en gelden gelijkaardige bewijsregels en uitsluitingen.

De Vlaamse regeling is alleen van toepassing voor Vlaamse belastingen. Deze worden limitatief opgesomd in artikel 2 van het decreet. Daarbij gaat het over de erfbelasting, de registratielasting en wat omschreven wordt als 'fiscaal verjaarde bedragen' voor zover deze betrekking hebben op erfbelasting en registratielasting:

- 2° *erfbelasting: de belasting die is of wordt geheven met*

*toepassing van Titel 2, Hoofdstuk 7 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013;*

- 4° *registratiebelasting: de belasting die is of wordt geheven met toepassing van Titel 2, Hoofdstuk 8 tot en met 11 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013;*
- 3° *fiscaal verjaarde bedragen: de sommen, waarden of kapitalen ten aanzien waarvan de erfbelasting of de registratielasting voor de aangever niet meer kan worden geheven door de toepassing van artikel 3.3.3.0.1 of 5.0.0.0.11 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte.*

Deze limitatieve opsomming scharniert met de federale regeling in categorie 1. Technisch gezien zou het zo moeten zijn dat indien beide limitatieve lijsten van de federale regeling in categorie 1 en de Vlaamse regeling in categorie 2 worden opgeteld, dat dan het volledige amalgaam aan belastingen afgedekt is. Zoals we al hoger hebben toegelicht is dat echter niet het geval daar de fiscaal verjaarde bedragen die nog erfbelasting in zich dragen die is opengevallen uiterlijk per 31 december 1988 noch onder de federale regeling vallen noch onder de Vlaamse regeling. Zoals we hierna zullen zien bij de bepaling van de fiscale verjaringstermijnen, zijn de artikelen 3.3.3.0.1 of 5.0.0.0.11 VCF om voor de hand liggende redenen nooit op dermate oude successies van toepassing geweest, noch is de opbrengst daarvan ooit naar het Vlaamse Gewest overgedragen geweest.

Opmerkelijk is dat slechts inbreuken kunnen worden geregulariseerd die vóór 1 augustus 2016 begaan zijn (art. 3, tweede lid decreet). Zo'n 'peildatum' is er niet in de federale regeling. Daarbij zal het dan zaak zijn om na te gaan wanneer de 'inbreuk' exact is gepleegd. Een aangifte in de erfbelasting kan immers te laat worden ingediend, en dit zou niet als een 'inbreuk' in de zin van het decreet mogen worden beschouwd. Daarbij is het indienen van een (laattijdige) aangifte nog steeds een 'verplichting' wat niet kan gezegd worden van een aangifte in fiscale regularisatie, dat is en blijft steeds een eigen keuze. Net zoals bij de federale regeling zit er hier een spanningsveld en zijn de teksten niet goed op elkaar afgestemd. Uit de context van de Vlaamse Codex Fiscaliteit (VCF) blijkt alleszins dat de term 'inbreuk' alleen wordt gebruikt bij overtredingen gepleegd met bedrieglijk opzet met het oogmerk om te schaden. De vraag kan dus rijzen of iemand die 'spontaan' een bijvoeglijke aangifte bij Vlabel indient, waarvan de initiële indieningstermijn vooraf aan 1 augustus 2016 verstreken was, zal geacht worden een aangifte in fiscale regularisatie te moeten doen of niet. Dat kunnen we uit de tekst van het decreet niet met zekerheid afleiden. Het wordt dus afwachten hoe Vlabel dit gaat opvatten<sup>158</sup>.

Wat de tarieven betreft, wordt er geopteerd voor een zeer eenvoudige en vlakke tariefstructuur zonder specifieke boe-

157. G.D. GOYVAERTS, "Ook Vlaanderen krijgt zijn regularisatie", *Fisc.Act.* 2016/37, 1-6.

158. In alle geval aanvaardt Vlabel op heden nog steeds spontane laattijdige aangiftes (zelfs voor verjaarde nalatenschappen) waarbij 20% belastingverhoging wordt opgelegd.





te. In tegenstelling tot de federale regering wordt er dus niet teruggekoppeld naar het effectieve belastingtarief dat historisch verschuldigd was, te verhogen met een proportionele of niet proportionele boete. In die zin staat de heffing die moet worden betaald onder de Vlaamse fiscale regularisatie dicht bij een autonome ‘heffing’ dan de federale fiscale regularisatie in categorie 1 die nog steeds alle duidelijke kenmerken vertoont van de initiële ‘belasting’ zelf. Deze vaststelling is niet onbelangrijk in het kader van het debat of de federale regularisatieheffing het karakter heeft van een ‘belasting’ of niet.

Soort belasting	Fiscaal niet verjaard	Fiscaal verjaard
Erfbelasting in rechte lijn en tussen partners	35%	37%
Erfbelasting door andere erfgerechtigden	70%	37%
Andere belastingen dan erfbelastingen	20%	37%

Het tarief van 37% geldt alleen voor aangiftes die ingediend worden in 2017. Vanaf 2018 komt er per jaar 1% bij tot het maximale tarief van 40% wordt bereikt in 2020. Ook dat is analoog met de federale regeling. 2020 is meteen het laatste jaar van de Vlaamse regeling, omdat de Vlaamse regering opteert voor een tijdelijke regeling, tot 31 december 2020 (art. 3, eerste lid decreet). In gebreke gebleven belastingplichtigen hebben dus minder dan 4 jaar om te regulariseren. De tarieven voor de fiscaal niet-verjaarde bedragen worden in tegenstelling tot de federale regeling niet jaarlijks verhoogd. Als we de werkelijke impact van die tarieven berekenen door ze uit te drukken als een proportionele boete bovenop de normale belasting, geeft dat het volgende resultaat:

Soort belasting	Normaal tarief	Regularisatieheffing	Impact	Regularisatieheffing	Impact
		Niet verjaard	Niet verjaard	Verjaard	Verjaard
Erfbelasting rechte lijn	27%	35%	29,63%	37%	37,04%
Erfbelasting anderen	65%	70%	7,69%	37%	-43,08%
Registratierecht onroerend goed	10%	20%	100%	37%	270%
Opstalvestiging	2%	20%	900%	37%	1.750%
Opstalvestiging <sup>159</sup>	0,20%	20%	9.900%	37%	18.400%

159. Dit tarief werd pas voor akten vanaf 2 juli 2013 verhoogd tot 2%.

Die tabel toont aan dat het systeem weliswaar simpel en rechtlijnig is, maar dat het niet echt aansluit bij wat een normaal boetesysteem behoort te zijn. Vooreerst zijn de boetesystemen voor een fiscale regularisatie en voor een laattijdige

aangifte niet op elkaar afgestemd. Zo stellen we vast dat een erfenis in de rechte lijn ‘beboet’ wordt met een proportionele boete van 29,63%. Bij een laattijdige aangifte daarentegen wordt het verschuldigde belastingtarief proportioneel met ‘slechts’ 20% verhoogd (een verschil dus van 9,63%). Dat geeft m.a.w. (met een belastingtarief van 27%) een totale heffing van 32,4%, wat minder is dan de 35% voor een regularisatie. Er is dus een spanningsveld tussen de regularisatie en een laattijdige aangifte. Als iemand een niet-verjaarde nalatenschap in rechte lijn aan het tarief van 35% wil regulariseren, betaalt die meer dan wie een laattijdige aangifte indient. Dat is op zich niet nieuw (we kennen het fenomeen al uit de federale regeling, voor bv. roerende inkomsten), maar het werpt wel de vraag op of Vlabel het indienen van een laattijdige aangifte gaat verbieden (omdat anders te veel mensen voor een – voordeliger – aangifte zullen kiezen i.p.v. een regularisatie) zoals dat ook federaal het geval is (zie *supra*). En wat als iemand al een regularisatieaangifte heeft ingediend? Dat sluit een tweede aangifte uit wegens de eenmaligheid (art. 9, 4° decreet), maar is een laattijdige aangifte dan weer wel mogelijk als alternatief? Dat lijkt ons allemaal niet afdoende doordacht te zijn.

In de zijlijn wordt dan weer slechts een proportionele boete van 7,69% toegepast. Op zich is dat verdedigbaar, omdat de tarieven in de zijlijn al veel te hoog zijn, en volgens de minister trouwens dringend moeten worden verlaagd. Hier zal een aangifte in fiscale regularisatie in categorie 2 dus voordeliger zijn dan een laattijdige aangifte.

Bij fiscale verjaring echter trekt het systeem helemaal scheef omdat we in de rechte lijn een stijging van het ‘boetetarief’ vaststellen naar 37,04% waar er in de zijlijn dan weer een korting van 43,08% wordt toegepast. Nu behoort een heffing bij fiscale verjaring in principe lager te zijn dan bij een niet-verjaarde belasting.

Maar als we de boete bij het verwerven van een onroerend goed nemen, bijvoorbeeld voor prijsbewimpeling, dan zien we een proportionele boete van 100%, die bij fiscale verjaring oploopt tot een forse 270%. En wie geplaagd zit met een niet aangegeven vestiging van een opstalrecht, kan beter twee keer nadenken alvorens naar Vlabel te trekken. Een boete van 18.400% hebben we nog niet eerder gezien. Dat lijkt dan ook niet overeen te stemmen met de bedoeling van dit decreet, maar is louter het gevolg van een ‘systeemfout’. Je kan nu eenmaal niet hetzelfde tarief toepassen op elke belasting, en ongelijke situaties ‘gelijk’ gaan belasten.

Dat het tarief voor fiscaal verjaarde bedragen (37%) hetzelfde is als in de federale regeling, had initieel als voordeel dat voor de ‘gemengde dossiers’ van categorie 3 op een gemakkelijker wijze een verdeelsleutel toegepast zou kunnen worden. Deze verdeelsleutel diende nog te worden afgesproken in het op dat moment nog te sluiten Vlaams federale samenwerkingsakkoord toen het Vlaamse decreet op 10 februari werd goedgekeurd. Echter, wat er in het Vlaams federale samenwerkingsakkoord verdeeld wordt is de belastbare materie en niet de ‘opbrengst’ van de heffing. Op zich belet dus niets dat er bij de verdeling aparte tarieven toegepast worden. Maar door hetzelfde tarief te hanteren, heeft de ‘verde-



ling' tussen de federale Staat en het Vlaamse Gewest in principe géén invloed op het totale bedrag van de heffing zelf. Dat zal echter niet steeds zo zijn wegens de verschillende verjaringstermijnen die kunnen van toepassing blijken bij ventilering naar de onderliggende fraude. Wel zal dit als 'effect' hebben dat Vlabel en het CPR in hun onderling overleg minder (tot geen) nauwgezet aan de dag zullen leggen eens het 'fiscaal verjaarde bedragen' betreft.

## B. De procedure

De procedure voor de Vlaamse regeling loopt ook wat de in te dienen documenten betreft, volledig parallel met de federale. Zo moet de aangever bij de regularisatieaangifte een bondige verklaring en een fraudeschema voegen waarin hij melding maakt van de herkomst van de te regulariseren bedragen, het moment waarop ze aan de erfbelasting of aan een andere belasting onderworpen hadden moeten geweest worden, en de bankrekeningen die voor de te regulariseren bedragen gebruikt zijn (art. 6 decreet). Bij de aangifte moet men ook de bewijsstukken voegen waaruit blijkt welk van de tarieven moet worden toegepast.

De onderliggende stukken kunnen nog worden ingediend tot 6 maanden na de indiening van de regularisatieaangifte (art. 6, derde lid decreet). Er staat dan vervolgens dat Vlabel de mogelijkheid heeft om de stukken die met de regularisatieaangifte worden meegestuurd en die betrekking hebben op de geregulariseerde bedragen, 'na te kijken' met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatieaangifte. We vinden hier dus dezelfde formulering terug die bij de federale regeling tot het debat leidt over de controlebevoegdheid (zie *supra*). Wat de Vlaamse regeling betreft gaat dit argument evenwel niet op. Immers, aangezien het effectief Vlabel is dat de aangiftes zélf afhandelt, is er natuurlijk wél een controlebevoegdheid voor de niet-verjaarde gewestelijke heffingen. Het gaat dan immers om dezelfde dienst die ook de gewone aangiftes afhandelt. Het lijkt niet logisch dat Vlabel beperktere bevoegdheden zou hebben al naar gelang het type van ingediende aangifte. Hieruit volgt dan meteen dat als één erfgenaam regulariseert, Vlabel deze informatie kan gebruiken voor een navordering tegen de andere erfgenamen. Echter, indien het fiscaal verjaarde kapitalen betreft, zal dat m.i. niet zo zijn. Daartoe geldt dan een analoge redenering zoals hoger gemaakt bij de bevoegdheid van het CPR inzake de federale regularisatie in categorie 1.

Dat zulks zijn belang heeft, blijkt uit artikel 7, eerste lid van het decreet, dat tekstueel identiek is aan artikel 11, eerste en tweede lid wet van 21 juli 2016: "*De aangever moet in zijn aangifte met een schriftelijk bewijs, in voorkomend geval aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat op de te regulariseren bedragen de normale belastingregeling is toegepast. De te regulariseren bedragen of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat de normale belastingregeling erop is toegepast, 'moeten' worden geregulariseerd*" (zie *supra* voor die discussie op fe-

deraal niveau). Hoe dat precies moet worden toegepast als de aangever niet in staat blijkt om met een schriftelijk bewijs (zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen...) bovendien aan te tonen dat de aangegeven bedragen alléén betrekking hebben op belastingen die onder het toepassingsgebied van het decreet vallen (d.w.z. Vlaamse belastingen) (zoals art. 7, eerste lid *in fine* vereist), is niet meteen duidelijk. Gebrek aan bewijs zal immers aanleiding geven tot een 'gemengd dossier' in categorie 3, en zo'n dossier moet worden ingediend bij het CPR (zie *infra*, deel 5). De desbetreffende tekst die deze problematiek regelt en het 'negatieve' bewijs dat daaromtrent in het kader van een aangifte in categorie 3 moet worden geleverd, staat overigens niet in het Vlaamse decreet maar staat in het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017. Dit is maar één van de illustraties van de complexiteit van het geheel van de regels van de fiscale regularisatie waaruit blijkt dat de regelgeving in categorie 1, categorie 2 en categorie 3 steevast 'samen' dienen te worden gelezen om te komen tot de juiste aanpak in een concreet geval.

Na de ontvangst van de regularisatieaangifte brengt Vlabel de aangever of zijn gemachtigde schriftelijk op de hoogte van de ontvankelijkheid ervan. In dezelfde brief wordt dan de aangever op de hoogte gebracht van het bedrag van de verschuldigde regularisatieheffing (art. 8, eerste lid decreet). Die heffing moet dan definitief en zonder enig voorbehoud betaald worden binnen 15 kalenderdagen na de verzenddatum van de brief, en is definitief verworven (art. 8, tweede lid decreet). Met betrekking tot die regularisatieheffing is volgens het decreet geen bezwaarschrift, ambtshalve ontheffing of gerechtelijke procedure mogelijk (art. 8, eerste lid decreet). Ook die discussie kennen we al van de federale regeling (zie *supra*).

Ter zake het beroepsgeheim bepaalt artikel 8, vijfde lid van het decreet dat de personeelsleden van de Vlaamse belastingdienst die de regularisatieaangiften behandelen, gehouden zijn tot het beroepsgeheim, vermeld in artikel 3.19.0.0.2 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013. Die bepaling behelst in haar tweede lid dat "*De personeelsleden van de bevoegde entiteit van de Vlaamse administratie hun ambt uitoefenen als ze aan andere administratieve diensten van de staat, daaronder begrepen de parketten en de griffies van de hoven en van alle rechtsmachten, en van de gemeenschappen en de gewesten en aan de openbare instellingen of inrichtingen, vermeld in artikel 3.13.1.4.1, inlichtingen verstrekken die voor die diensten, instellingen of inrichtingen nodig zijn voor de uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen die eraan zijn opgedragen*". In tegenstelling tot wat geldt voor de ambtenaren van het CPR, geldt er dus voor de ambtenaren van Vlabel die de dossiers in fiscale regularisatie behandelen, geen bijzonder additioneel beroepsgeheim. Dit wordt bevestigd in FAQ 3.13 Vlaams waar staat: "*De federale personeelsleden van het Contactpunt mogen bovendien de bekomen inlichtingen niet bekend maken aan andere diensten van de FOD Financiën. Voor de personeelsleden van de Vlaamse belastingdienst is dit niet aan de orde vermits deze entiteit instaat voor de dienst van de belasting van alle in de Vlaamse Codex Fiscaliteit opgenomen Vlaamse belastingen*".



Ook wat het fraudeschema betreft is er een verschil met de procedure van de federale regeling in categorie 1. Artikel 8, vierde lid van het decreet bepaalt immers dat ook het fraudeschema door Vlabel wordt bezorgd aan de CFI. Hier geldt er dus geen bijzondere discretieplicht in hoofde van Vlabel ten aanzien van de witwascel. Naar onze inschatting zal de CFI met deze fraudeschema's die louter ontdoken erfbelasting betreffen overigens niet veel zinnigs kunnen uitrichten, waardoor het geheel gewoon extra administratieve rompslomp voor het CFI met zich zal brengen.

De bepaling op grond waarvan de ambtenaren van Vlabel geen meldingsplicht hebben op grond van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering werd opgenomen in artikel 10, § 4 van het Vlaamse decreet. In FAQ 3.14 Vlaams wordt dit bevestigd wanneer er staat dat *“De personeelsleden van de Vlaamse belastingdienst en van het contactpunt regularisaties die regularisatieaangiften behandelen, hebben geen mededelingsplicht als vermeld in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering. Dit betekent dat de ambtenaar die in uitoefening van zijn dienst kennis krijgt van een misdrijf, niet verplicht is dit te melden aan de procureur des Konings”*.

### C. De symbiose van de Vlaamse regeling met het Vlaams federale samenwerkingsakkoord

Hoger hebben we reeds aangehaald dat het Vlaamse decreet van 10 februari 2017 eigenlijk niet kan worden gelezen dan in samenlezing met de federale regeling van 21 juli 2016 en het Vlaams federale samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017. Deze regelingen zijn dermate met elkaar vervlochten dat in quasi elk dossier waar zich een fiscaal verjaard kapitaal manifesteert de regelgeving in haar volledigheid zal moeten worden getoetst. Dit heeft alles te maken met de ventilatieverplichting naar aard, belastingcategorie en tijdperk die in elk van de drie regelgevingen op positieve én negatieve wijze is voorzien.

De sleutelbepaling hieromtrent wat de Vlaamse regeling betreft vinden we terug in artikel 7 *in fine* van het decreet: *“De aangever moet met een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de aangegeven bedragen alleen betrekking hebben op belastingen die onder het toepassingsgebied van dit decreet vallen”*. Dat betekent concreet dat 100% van het ter regularisatie aangeboden bedrag moet kunnen worden teruggevoerd op een Vlaams regionale fiscale fraude. Indien dit positieve bewijs niet kan worden geleverd, dan wel indien alles erop wijst dat dit positieve bewijs wellicht niet zal kunnen worden geleverd, is er meteen sprake van een ‘gemengd’ dossier dat dan alleszins aan de regelgeving van categorie 3 zal moeten worden getoetst, dat wel dat er additioneel een extra aangifte in categorie 1 dient te worden ingediend (of nog enige andere extra aangiften, al naar het geval), of dat het dossier geheel of gedeeltelijk onontvankelijk zal zijn (zie *infra*).

Eigenlijk is de Vlaamse regeling (net als de federale) er naar zin en strekking op gericht zoveel als mogelijk te vermijden dat er dient te worden overgegaan tot een aangifte in categorie 3. Dat is immers het doel van de ‘ventilatieverplichting’. Een eenvoudig voorbeeld om dit te illustreren: als er 300.000 EUR op een rekening staat, moet de aangever toelichten dat bijvoorbeeld 200.000 EUR van een niet aangegeven successie stamt (Vlaamse erfbelasting) en 100.000 EUR van de niet aangegeven rente op dat bedrag (federale belasting) en/of niet belastbare meerwaarden. Men wil dus vermijden (in de mate van het mogelijke) dat er zgn. gemengde of niet-uitsplitsbare bedragen mee gemoeid zijn, waarvoor de federale regelgeving zou kunnen gelden, of waarvoor de andere gewesten bevoegd zouden zijn.

Dat zal echter in de regel bij zeer veel dossiers niet (meer) vast te stellen zijn, vooral die waar het ‘oude’ kapitalen betreft die deels bestaan uit een ontdoken successie en deels uit gecumuleerde beleggingsinkomsten en meerwaarden. Niet alleen zijn de nodige bankdocumenten vaak niet meer beschikbaar, maar wanneer regelmatig geld van de rekening gehaald is, wordt het heel complex om die afhalingen toe te wijzen aan één van de oorspronkelijke bronnen van het geld, of zelfs te bepalen hoeveel er afgehaald is, want ook afhalingen die geherinvesteerd werden dan wel anderszins nog in het vermogen voorkomen moeten geregulariseerd worden. Volgens de letter van het decreet ‘moet’ men echter ventileren. En aangezien het decreet verder geen onderscheid maakt moet die verplichte opsplitsing ook gebeuren voor fiscaal verjaarde kapitalen (art. 7, eerste lid *in fine* decreet *juncto* art. 11, derde lid wet van 21 juli 2016). Op zich is dit echter eerder een probleem voor de overheden en niet voor de aangever zelf. Omdat de tarieven voor verjaarde kapitalen dezelfde zijn op Vlaams en op federaal niveau, is het voor de aangever op het eerste gezicht geen probleem dat hij niet meer kan reconstrueren of een ‘oud’ kapitaal nu afkomstig is van een Vlaamse successie of van zwarte beroepsinkomsten. In beide gevallen zal het tarief van 37% voor verjaarde kapitalen van toepassing zijn. De aangever weet dus perfect op voorhand welke regularisatieheffing hij verschuldigd zal zijn, en het zal hem verder niet interesseren op welke manier het Vlaamse en het federale niveau de heffing onder mekaar verdelen.

Echter, niet alle belastingen verjaren op hetzelfde moment. Om die reden kan men niet zomaar zeggen dat op een ‘oud’ kapitaal sowieso het tarief voor verjaarde kapitalen van toepassing is en dat het de aangever dus niet verder aanbelangt op welke manier het Vlaamse en federale niveau de belastbare materie onder elkaar zullen verdelen. Dat is meteen de reden waarom er in de federale regeling in categorie 1 én in de Vlaamse regeling in categorie 2 sprake is van fiscaal verjaarde kapitalen, maar dat er in het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord in categorie 3 sprake is van ‘niet uitsplitsbare bedragen’.

Een probleem waar men inderdaad niet omheen kon, zijn ‘gemengde’ dossiers waar de verjaringstermijnen niet gelijk lopen. Zo verjaren de inkomstenbelastingen volgens de gehanteerde definitie in de wet van 21 juli 2016 op 7 jaar. Maar de erfbelasting verjaart pas na 9 jaar (art. 3.3.3.0.1,



§ 4/1 VCF). Een probleem zijn vooral de successierechten die op 1 januari 2015 (toen Vlabel bevoegd werd) nog niet fiscaal verjaard waren. Daarvan werd de verjaringstermijn automatisch met 4 jaar verlengd, dus tot 31 december 2019 (art. 5.0.0.0.11 VCF). Dat geldt overigens ook voor de geregionaliseerde registratierechten. In geval van fraude wordt die termijn nog eens met 4 jaar verlengd, tot 31 december 2023. Maar van die laatste bepaling zijn de successierechten dan weer uitgezonderd (art. 5.0.0.0.11, tweede lid VCF verwijst niet meer naar artikel 3, 4° bijz. financieringswet van 16 januari 1989)<sup>160</sup>. Concreet wil dat dus zeggen dat successies die zijn opge gevallen op 2 september 2004 en later, en die dus op 1 januari 2015 nog niet verjaard waren (de verjaringstermijn vóór de VCF was 10 jaar en 4 maanden), pas op 31 december 2019 verjaren. Voor de registratieheffingen moet nagegaan worden of er fraude in het spel is. Zo niet, geldt ook de termijn van 31 december 2019, zo ja loopt de termijn nog tot 31 december 2023. Concreet wil dit alles zeggen dat de datum van 2 september 2004 van belang zal blijven voor alle aangiften in categorie 2 (én in categorie 3 Vlaams federaal) die worden ingediend uiterlijk per 31 december 2019. Voor de aangiften ingediend anno 2020 vervalt die vuistregel.

Kortom, in een bedrag gecumuleerd op een buitenlandse rekening kunnen dus binnen het kader van de Vlaams-federale regeling de volgende bestanddelen verborgen zitten:

- fiscaal niet verjaarde inkomsten/sommen/btw-handelingen;
- fiscaal verjaarde inkomsten/sommen (btw-handelingen zijn *de facto* irrelevant);
- fiscaal niet verjaarde erfbelasting dan wel andere regionale heffingen;
- fiscaal verjaarde erfbelasting dan wel andere regionale heffingen;
- niet uitsplitsbare (oude) bedragen met een aantoonbaar Vlaamse of federale oorsprong.

Verderop in deze bijdrage zullen we zien dat indien er nog andere bedragen (vermoedelijk) aan de oorsprong van het op rekening vermelde saldo zijn, zijnde Waalse of Brusselse regionale heffingen, het geheel *de iure* niet meer regulariseerbaar is. Let wel, ook indien er Vlaamse successierechten van vóór 1 januari 1989 in verscholen zitten is het geheel ook *de iure* niet regulariseerbaar.

## D. Bevoegdheid voor fiscaal verjaarde kapitalen

Rest de vraag of het Vlaamse Gewest wel bevoegd is om een tarief op te leggen voor fiscaal verjaarde bedragen.<sup>161</sup> De noodzakelijke voorwaarde is uiteraard wél dat er een samenwerkingsakkoord wordt gesloten, zoals de Raad van State meermaals heeft vastgesteld, én dat dat samenwerkingsakkoord voorwerp is van een instemmingswet. Daardoor meet het Vlaamse Gewest zich dan uiteindelijk géén bevoegdheden aan op het vlak van de witwaswetgeving, waar het inderdaad niet voor bevoegd is. Het attest dat Vlabel zou uitreiken heeft echter maar rechtskracht als strafvervolgingsuitsluitingsgrond indien aan beide voormelde voorwaarden is voldaan. In die teksten, samenwerkingsakkoord en instemmingswet, dient dan uitdrukkelijk te staan dat de door Vlabel uitgereikte regularisatieattesten rechtsgeldig kunnen worden ingeroepen tegenover de fiscus, het parket en de rechtbanken. De decreetale bepalingen op zichzelf zijn daartoe inderdaad niet voldoende. Het samenwerkingsakkoord bevat een bepaling die dat inderdaad lijkt te bevestigen. Artikel 13 stelt dat de bepalingen over vrijstelling van strafvervolgning en van straf uit het decreet van 10 februari 2017, van toepassing zijn telkens voor wat het (Vlaamse) gedeelte van het aangegeven niet uitsplitsbare bedrag betreft. Daarmee is het Vlaamse deel van een aangifte in categorie 3 sluitend. Een verwijzing naar bedragen van categorie 2 die louter en alleen op basis van het decreet van 10 februari 2017 worden geregulariseerd, ontbreekt echter in deze instemmingswet. In die zin dienen we ons dus inderdaad de vraag te stellen of de Vlaamse categorie 2 voor fiscaal verjaarde erfbelasting wel afdoende sluitend is.

## Deel 5. Categorie 3 – Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord

Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 (hierna SWA VL-FED) maakt wat de sfeer ‘Vlaanderen-federaal’ betreft, het geheel af. Dit samenwerkingsakkoord omvat de regeling voor de ‘niet uitsplitsbare bedragen’ waarvan niet meer uit te maken is of ze federale of Vlaamse belastingen betreffen. In het samenwerkingsakkoord wordt geregeld wat als ‘niet uitsplitsbaar bedrag’ kan worden beschouwd, en wat de verdeelsleutels zijn qua heffingsgrondslag voor de diverse categorieën van bedragen die

160. Volgens een andere interpretatie en lezing van de tekst zijn de successierechten niet uitgesloten van de verlenging tot 31 december 2023. De tekst luidt als volgt: “De datum, vermeld in het eerste lid, wordt verlengd tot en met 31 december 2023 in geval van inbreuk op de bepalingen van het Wetboek van Successierechten van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, zoals dat van toepassing is wat betreft het Vlaamse Gewest voor de belastingen, vermeld in artikel 3, 6°, 7° en 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, begaan voor 1 januari 2015, of in geval van inbreuk op de bepalingen van deze codex of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, begaan na 31 december 2014, en gedaan met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden”. Men zou kunnen lezen dat “zoals dat van toepassing is (...)” enkel slaat op het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (om te verwijzen naar de geregionaliseerde registratierechten), en niet op het Wetboek van Successierechten dat ervoor staat. In ieder geval voor de aangiften ingediend in 2017, 2018 en 2019 speelt dit geen rol. Het wordt uiteraard wél relevant voor de aangiften ingediend anno 2020.

161. In *De Standaard* van 12 oktober 2016 uitte Luc Vanheeswijk daar twijfels over. Hij argumenteert dat de Vlaamse overheid, die uiteraard geen fiscaal vorderingsrecht meer heeft voor de fiscaal verjaarde bedragen, daarvoor geen systeem zou mogen uitwerken. Want bij het regulariseren van fiscaal verjaarde bedragen gaat het alleen nog om strafrechtelijke immuniteit, en strafrecht is geen gewestbevoegdheid.



ter regularisatie worden aangeboden. Er zullen immers bedragen zijn die louter federaal zijn (categorie 1), bedragen die louter regionaal zijn (categorie 2) en bedragen die gemengd zijn (categorie 3). Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord betreft alleen bedragen van categorie 3.

In zijn eerder advies 58.557/VR/1/3 had de Raad van State reeds opgemerkt dat de ontworpen regels met betrekking tot het federale mechanisme van fiscale regularisatie geen afbreuk doen aan de belastingbevoegdheid van de gewesten, op voorwaarde dat “*De bedragen die ter gelegenheid van de regularisatie worden aangegeven, kunnen worden geïdentificeerd naar herkomst en periode*”. Indien het echter onduidelijk is welke de aard van de ontrokken belasting is en op welke periode die ontduiking betrekking heeft, zal het voor het federale CPR niet mogelijk zijn om de aangegeven bedragen te onderwerpen aan de overeenstemmende regeling en de opbrengst van de regularisatie correct uit te splitsen. De conclusie van dat advies luidde dus dat er één allesomvattend samenwerkingsakkoord nodig was om die gevallen ‘sluitend’ te maken.

Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord omvat uitsluitend de regeling voor de ‘gemengde’ bedragen en dient zoals hoger reeds aangehaald stevast samen te worden gelezen met de federale wet van 21 juli 2016 voor categorie 1 bedragen en met het Vlaamse decreet van 10 februari 2017 voor categorie 2 bedragen. De *ratio legis* van het samenwerkingsakkoord is volgens de *memorie* dat de beide overheden willen bijdragen tot het welslagen van zowel de federale als de Vlaamse regularisatie<sup>162</sup>. Daarom is het noodzakelijk om ook de mogelijkheid te bieden om bedragen te regulariseren waarvan de aangever weliswaar kan aantonen dat ze zowel betrekking hebben op federale als op Vlaamse belastingen, maar waarvan de aangever niet exact kan aantonen welk gedeelte van het bedrag onder elk van beide categorieën valt. Daarbij wordt de mogelijkheid van het voorkomen van ‘niet uitsplitsbare bedragen’, als een bijzonder geval voorgesteld. Dit ‘bijzonder geval’ zal echter veeleer de regel zijn dan de uitzondering.

Met die *ratio legis* komt meteen al een belangrijk aandachtspunt boven drijven. Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord is immers louter bilateraal. In zijn advies van 31 maart 2017 komt de Raad van State tot de conclusie dat het samenwerkingsakkoord op dat vlak te kort schiet, waarover uitgebreider in deel 7 van deze bijdrage<sup>163</sup>.

De Vlaamse ‘niet uitsplitsbare bedragen’ worden gedefinieerd als bedragen die uitsluitend<sup>164</sup> hadden moeten worden onderworpen aan (art. 1, 9° SWA VL-FED):

- federale belastingen, waarvoor de fiscale administratie geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen zoals omschreven in artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016; en
- Vlaamse gewestelijke belastingen waarvoor hetzij een invordering niet meer mogelijk is, hetzij, als het bedrag betrekking heeft op erfbelasting, de termijn voor het indienen van een aangifte van nalatenschap verstreken is sedert meer dan 10 jaar vóór de datum waarop de regularisatieaangifte B wordt ingediend; en
- waarvoor de aangever niet in staat is om aan te tonen welk gedeelte van het te regulariseren bedrag betrekking heeft op bedragen die onderworpen zijn aan federale belastingen en welk gedeelte betrekking heeft op bedragen die onderworpen zijn aan Vlaamse gewestelijke belastingen.

Het samenwerkingsakkoord is dus alleen van toepassing op ‘niet uitsplitsbare bedragen’ die voldoen aan de omschrijving van artikel 1, 9° SWA VL-FED. Een bedrag kan dus perfect onder categorie 1 of 2 vallen (louter federaal of louter gewestelijk), namelijk;

- als slechts één categorie belastingen (federale of Vlaamse) ontrokken is, of
- zelfs als zowel federale als Vlaamse belastingen ontrokken zijn, een exacte opsplitsing mogelijk is.

Op die twee gevallen heeft het samenwerkingsakkoord dus géén betrekking.

De definitie van artikel 1, 9° SWA VL-FED leert ons veel over wat een ‘Vlaams gemengd bedrag’ is en kan zijn. Vooreerst zijn de drie omschrijvingen uiteraard cumulatief te lezen, anders zou er immers geen sprake zijn van een ‘gemengd’ bedrag. Bedragen die ‘jonger’ zijn dan 10 jaar en waarvan aangetoond wordt dat ze betrekking hebben op een ontrokken Vlaamse erfbelasting, kunnen dan ook nooit deel uitmaken van een categorie 3 Vlaams-federaal. Die 10 jaar is een zuiver pragmatische regel en heeft louter te maken met de mogelijkheid nog buitenlandse bankafschriften op te vragen. De praktijk leert inderdaad dat buitenlandse banken na 10 jaar systematisch de informatie over de bankrekeningen vernietigen binnen hun systemen, waardoor het in de prak-

162. [www.vlaanderen.be/nl/nbwa-news-message-document/document/09013557801b49fb](http://www.vlaanderen.be/nl/nbwa-news-message-document/document/09013557801b49fb). In de preambule luidt dit als volgt: “*Overwegende dat de partijen willen bijdragen tot het welslagen zowel van het permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie ingevoerd bij de wet van 21 juli 2016, als van de tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie ingevoerd bij het decreet van 10 februari 2017, en bijgevolg de mogelijkheid willen bieden om ook bedragen te regulariseren waarvan de aangever weliswaar kan aantonen dat ze enkel betrekking hebben op federale belastingen en Vlaamse gewestelijke belastingen, maar waarvan de aangever niet exact kan aantonen welk gedeelte van dit bedrag betrekking heeft op de federale belastingen en welk gedeelte van dit bedrag onderworpen is aan Vlaamse gewestelijke belastingen; Overwegende dat enkel een samenwerkingsovereenkomst voldoende rechtszekerheid biedt voor de belastingplichtigen die dergelijke voormelde bedragen willen regulariseren; Overwegende dat de aangifte voor de regularisatie van dergelijke bedragen bij voorkeur via één enkel contactpunt verloopt; Overwegende dat de partijen met dit samenwerkingsakkoord geen afbreuk wensen te doen aan de toepassing van de bepalingen van de voormelde wet van 21 juli 2016 en het voormelde decreet van 10 februari 2017, maar enkel een oplossing wensen voor het bijzonder geval van de niet uitsplitsbare bedragen;*”.

163. Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017 over het voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen.

164. Merk op dat in de eerste versie van deze tekst er sprake was van bedragen die “in beginsel” uitsluitend aan Vlaamse belasting *c.q.* federale belasting dienen te worden onderworpen. De Raad van State had hiertegen echter bezwaar wat hij in zijn advies van 31 maart 2017 nr. 60.849/VR/3 als volgt heeft verwoord: “*De woorden ‘in beginsel’ zijn minstens dubbelzinnig en kunnen daardoor ook zo worden gelezen dat de voorwaarde dat het moet gaan om bedragen die uitsluitend moeten worden onderworpen aan federale belastingen en Vlaamse gewestelijke belastingen niet in alle gevallen vervuld moet zijn*”, waarna de tekst op dat punt werd aangepast.



tijk niet meer mogelijk is om voor oudere jaren bankafschriften op te vragen. Voor bedragen jonger dan 10 jaar is dat doorgaans nog wél mogelijk, dus voor die bedragen kan men ‘in beginsel’ een exacte uitsplitsing maken tussen federaal en regionaal. Let wel, die tienjaarstermijn geldt alléén voor Vlaamse erfbelasting en niet voor andere Vlaamse gewestelijke belastingen. ‘Jongere’ bedragen moeten dan sowieso uit het gemengde bedrag worden geweerd naar een categorie 1- of naar een categorie 2- bedrag, of deze nu in de realiteit van het concrete geval splitsbaar zullen zijn of niet. Die 10 jaar is te berekenen volgens de indieningsdatum van de regularisatieaangifte, en verschuift dus met de tijd.

Let wel, als er ook Waalse of Brusselse bedragen tussen zouden zitten die er niet kunnen worden uitgefilterd, dan loopt het dossier vast op basis van de tekst van het akkoord (zie *infra*, in deel 7). De tekst van dit samenwerkingsakkoord verwijst immers alleen naar federale en Vlaamse belastingen.

Op zich is het begrijpelijk dat men binnen de context van dit samenwerkingsakkoord een termijn van 10 jaar hanteert als grenstermijn opdat een bepaald bedrag *überhaupt* als ‘niet uitsplitsbaar bedrag’ zou kunnen kwalificeren. In realiteit is het echter niet meer dan de verwettelijking van een praktijkregel. De opstellers van deze tekst wilden inderdaad een zekere pragmatisme aan de dag leggen en het de aangevers, en daarmee ook de schatkist, niet onnodig moeilijk maken om tot een aangifte in fiscale regularisatie te komen. Elke andere regeling die geen duidelijke peildatum zou hebben getrokken op de noodzaak tot gedetailleerde wedersamenstelling van de onderliggende bedragen, zoals eigenlijk blijkt uit de tekst van artikel 11, derde lid van de wet van 21 juli 2016, zou de volledige regeling van fiscale regularisatie nodeloos complex hebben gemaakt. Dat betekent natuurlijk niet dat het in alle gevallen effectief zo zal zijn dat er geen bankafschriften meer ter beschikking staan van een aangever die meer dan 10 jaar oud zouden zijn. In menig dossier is al gebleken dat oude bankstukken worden bewaard in kluisen, achter oude kasten, op zolders, in oude vergeelde kaften, enz. In zo’n geval is er echter geen verplichting in hoofde van de aangever om de stukken ook effectief voor te leggen. De praktijk zal uitwijzen of het CPR dergelijke stukken effectief zal opvragen of niet (ofschoon het CPR daar geenszins het ‘recht’ toe heeft). Verder dient de raadsman van de cliënt zich af te vragen of hij vanwege zijn cliënt geen schriftelijke verklaring dient op te nemen in zijn dossier op grond waarvan deze schriftelijk bevestigt niet over enig ander stuk ter zake het geregulariseerde vermogen te beschikken.

Deze niet uitsplitsbare bedragen kunnen via een ‘regularisatieaangifte B’ bij het CPR worden ingediend, waarna het CPR aan Vlabel zo spoedig mogelijk een afschrift van de ingediende regularisatieaanbestedingen B en de bijgevoegde onderliggende stukken bezorgt (art. 3 *juncto* art. 6, § 1, eerste en

tweede lid SWA VL-FED)<sup>165</sup>. Dit aangifteformulier B, wat staat ten aanzien van het aangifteformulier A uitgewerkt bij Vlaams decreet van 10 februari 2017, moet net zoals de federale en de Vlaamse aangifte worden ingediend samen met een bondige verklaring van het fraudeschema, de omvang en de oorsprong van de te regulariseren bedragen, de periode waarin die zijn ontstaan of aan de belasting onderworpen hadden moeten worden evenals de financiële rekeningen die voor de te regulariseren bedragen werden gebruikt (art. 6, § 1, tweede lid SWA VL-FED). Ook hier kunnen de onderliggende stukken nog worden ingediend tot 6 maanden na indiening van de aangifte (art. 6, § 2, eerste lid SWA VL-FED). De procedure en de gebruikte formuleringen zijn dus volledig analoog aan die van de federale en de Vlaamse regeling.

Wat de verdeelsleutel Vlaams-federaal betreft wordt 50% van de niet uitsplitsbare bedragen geacht betrekking te hebben op bedragen waarvoor federale belastingen worden geregulariseerd en 50% op bedragen waarvoor Vlaamse gewestelijke belastingen worden geregulariseerd (art. 4 SWA VL-FED). Daarop worden respectievelijk de federale (art. 5 en 20 wet van 21 juli 2016) en de gewestelijke tarieven (art. 4 decreet van 10 februari 2017) toegepast. De verdeelsleutel van 50%/50% heeft dus betrekking op de aangegeven bedragen en niet op de te berekenen heffing. De waarschijnlijkheid dat die verdeelsleutel ook ‘juist’ is, wordt op geen enkele wijze getoetst aan de feitelijke gegevens uit het dossier, er is dus geen marginale toetsing. Dat is overigens ook nergens voor nodig daar zoals de Raad van State heeft gespecificeerd is het wettelijk gezien voldoende (maar noodzakelijk) dat beide partners bij het samenwerkingsakkoord hierover overeenstemming hebben bereikt<sup>166</sup>.

Wat de bewijslast betreft voorziet artikel 6, § 1, derde en vierde lid SWA VL-FED in een bijzondere regeling die zowel een positief als negatief aspect in zich draagt:

*“De aangever moet tevens de overtuiging bijbrengen dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het gedeelte van de te regulariseren niet uitsplitsbare bedragen dat betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan federale belastingen en het gedeelte dat betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan Vlaamse gewestelijke belastingen.*

*Als het contactpunt of de Vlaamse belastingdienst een cijfermatige opsplitsing van de aangegeven niet uitsplitsbare bedragen kan maken op basis van de ingediende regularisatieaangifte B of op basis van de daarbij horende stukken, dan is deze regularisatieaangifte B niet ontvankelijk”.*

De aangever moet dus ‘de overtuiging bijbrengen’ dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het ‘federale’ en het ‘Vlaamse’ gedeelte<sup>167</sup>. Let wel, de aangever moet alleszins wél ‘bewijzen’ dat er *überhaupt* een ‘Vlaams gedeelte’ in de historisch gepleegde fraude is, ofschoon dat niet zo letter-

165. Modelformulier gepubliceerd bij KB 18 juli 2017 (BS 31 juli 2017, p. 76.209).

166. Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017.

167. Interessant vast te stellen dat de aangever niet wordt gevraagd te “bewijzen” dat hij iets *niet* kan (...). Een dergelijk “negatief bewijs” kan immers nooit sluitend geleverd worden. Het “bijbrengen van de overtuiging” veronderstelt een zekere redelijke medewerking van het CPR die zich dan wil laten overtuigen.



lijk in artikel 6 SWA VL-FED staat. Dat blijkt uit de definitie van artikel 1, 9° SWA VL-FED. Daartoe zal de aangever dus ‘objectieve bewijsstukken’ moeten voorleggen, zoals bijvoorbeeld een aangifte in de successierechten van iemand die in het Vlaamse Gewest is overleden, waarbij de aangever het dan waarschijnlijk maakt dat deze persoon vermogend was, én dat het betreffende vermogen door de aangever werd geërfd. Dat lijkt allemaal banaal maar dat is het geenszins. Het aangifteformulier B voorziet wat dat betreft ook in de nodige vakken waar ruimte wordt gelaten om de identiteit van de overledene door mededeling van zijn naam en zijn rijksregisternummer alsmede zijn adres bij leven en zijn overlijdensdatum aan te geven (kader II van de aangifte). De aangifte voorziet ruimte voor twee verschillende personen die overleden zijn. Het is niet meteen duidelijk waarom er ruimte is voorzien voor twee personen, het hadden er evenzogoed slechts één of drie kunnen zijn. Vermoedelijk is het raadzaam om de nodige bijlagen toe te voegen waarbij meer details worden verstrekt betreffende deze personen, hun graad van vermogendheid en de wijze waarop dit vermogen in handen is gekomen van de aangever. Aangezien het hier immers niet aangegeven nalatenschappen betreft kan men uiteraard niet volstaan met een verwijzing naar de aangifte in de successierechten van de betreffende overledene(n). Ter zake kan gedacht worden aan:

- bankdocumenten waaruit de sluiting van bepaalde rekeningen en de overdracht van gelden naar andere rekeningen blijkt (zonder vermelding van de desbetreffende bedragen uiteraard want in dergelijk geval is de aangifte in categorie 3 niet meer ontvankelijk);
- ‘*deeds of appointment*’ indien het vermogen betreft dat in trust werd gehouden;
- oprichtingsakte van bepaalde structuren die de handtekening draagt van de overleden persoon;
- familiestambomen;
- overzicht van historische akten van aan- en verkoop van onroerend goed;
- oude huwelijkscontracten;
- overeenkomsten van familiale verdelingen;
- enz.

Als het CPR of Vlabel wél een cijfermatige opsplitsing kan maken op basis van de aangifte of op basis van de bijgevoegde stukken, dan is die regularisatieaangifte B – in die mate – niet ontvankelijk (art. 6, § 1, vierde lid). Dat wil zeggen dat de aangever dan (geheel of gedeeltelijk) zal moeten overschakelen naar een federale aangifte (categorie 1) en/of een Vlaamse aangifte (categorie 2) en een herwerkte aangifte in categorie 3 indienen.

Volgens de Raad van State schuilt er een bron van onzekerheid in deze regeling waaruit blijkt dat de aangever niet meer dan ‘een bondige verklaring’ van het fraudeschema, de omvang en de oorsprong van de te regulariseren niet uitsplitsbare bedragen, de periode waarin die zijn ontstaan of aan de belasting hadden moeten onderworpen worden evenals de financiële rekening die voor de te regulariseren bedragen ge-

bruikt zijn, moet voorleggen<sup>168</sup>. Ook de verplichting om louter “*de overtuiging bij te brengen*” dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het gedeelte federale belastingen en het gedeelte Vlaamse gewestelijke belastingen, kan de Raad van State niet meteen bekoren. Daarbij is de regularisatieaangifte B slechts dan niet ontvankelijk indien het contactpunt of de Vlaamse belastingdienst “*op basis van de ingediende regularisatieaangifte B of op basis van de daarbij horende stukken*” (wél) een cijfermatige opsplitsing van de aangegeven niet uitsplitsbare bedragen kan maken. Volgens de Raad doet deze ‘soepele wijze’ waarop de bewijslast concreet is uitgewerkt in het samenwerkingsakkoord, vragen rijzen over de mate van zekerheid die de aangever in dit verband moet bieden. Deze elementen doen dus volgens de Raad van State afbreuk aan de zekerheid die noodzakelijk is om de regeling bevoegdheidsrechtelijk consistent te houden. In de praktijk zal het inderdaad interessant zijn om te weten wanneer het CPR/Vlabel ervan uit zal gaan dat een opsplitsing mogelijk is en wanneer niet. Moet de berekening tot op de eurocent juist kunnen worden gemaakt vooraleer men kan uitsplitsen, of is er een ‘redelijkheidsmarge’? Het eerste antwoord lijkt aannemelijk. We kunnen dus verwachten dat de meeste zo niet alle oude kapitalen waar van ver of van nabij een ‘aantoonbaar’ Vlaams overlijden mee gemoeid is, als een ‘onsplitsbaar bedrag’ zullen kwalificeren.

Verder moeten we ons afvragen of Vlabel dan wel het CPR over deze problematiek die toch wel enige budgettaire impact heeft naar de federale schatkist dan wel naar de regionale schatkist toe, steeds hetzelfde standpunt zullen innemen. Daarbij werd er in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord voorzien in een overlegprocedure tussen Vlabel en het CPR:

*“Betwistingen inzake de interpretatie en de uitvoering van dit samenwerkingsakkoord worden beoordeeld door een Commissie samengesteld uit vertegenwoordigers van de FOD Financiën enerzijds en vertegenwoordigers van de Vlaamse belastingdienst anderzijds.*

*Deze Commissie zal na het overleg vermeld in artikel 7 van dit samenwerkingsakkoord oordelen over verschillen in zienswijze tussen het contactpunt enerzijds en de Vlaamse belastingdienst anderzijds bij de ontvankelijkheid van de aanvragen tot fiscale regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen.*

*Het voorzitterschap van deze Commissie wordt per samenvoering afwisselend waargenomen door een vertegenwoordiger van de FOD Financiën of de Vlaamse belastingdienst.*

*De Commissie kan worden samengeroepen hetzij op verzoek van de FOD Financiën, hetzij op verzoek van de Vlaamse belastingdienst”.*

Dat overleg tussen Vlabel en het CPR is echter geen tegensprekelijk overleg en de aangever of zijn vertegenwoordiger worden daar dus niet uitgenodigd om hun standpunt kenbaar te maken. De Raad van State was aanvankelijk van mening dat de samenwerking tussen het CPR en Vlabel niet op een voldoende rechtszekere wijze werd geregeld in het

168. Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017, p. 8/12.



samenwerkingsakkoord<sup>169</sup>. Het is volgens de Raad van State niet duidelijk wat de aard van dat overleg is en wat er dient te gebeuren als het CPR en Vlabel er een andere zienswijze op nahouden. Hieromtrent ondervraagd, verklaarde de gemachtigde aan de Raad State dat “het overleg tussen Vlabel en het CPR als bedoeling heeft te verzekeren dat beide administraties de mogelijkheid hebben om na te gaan of de ingediende regularisatieaangiften B volledig beantwoorden aan de ontvankelijkheidsvereisten zoals beschreven in het samenwerkingsakkoord. De praktische uitvoering van dit overleg kan tussen beide administraties onderling worden geregeld. Indien blijkt dat er geen overeenstemming tussen beiden kan worden bekomen over de ontvankelijkheid van een regularisatieaangifte B zal dit finaal dienen te worden beslecht zoals bepaald in het artikel 17 van het samenwerkingsakkoord”.

Aan de hand van deze kritiek werd de tekst van artikel 17 van het samenwerkingsakkoord dan aangepast en uitgebreid, en werd de tekst van het bestaande protocol van 15 juli 2015 “tussen de Vlaamse belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën betreffende de uitwisseling van patrimoniuminformatie in het kader van de overdracht van de dienst van belastingen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4° en 6° tot 8° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten”, aan de tekst van artikel 17 toegevoegd<sup>170</sup>.

Volgens de Raad van State geeft deze gehanteerde werkwijze aanleiding tot diverse vragen, inzonderheid vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid: “Vooreerst dient te worden opgemerkt dat de verwijzing in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord naar het voormelde protocol niet voldoende specifiek en duidelijk is. Bovendien blijkt het protocol niet officieel te zijn bekendgemaakt. Hoewel zulks niet problematisch hoeft te zijn voor zover het om louter praktische afspraken tussen administratieve diensten gaat, is dat anders nu deze regeling door verwijzing deel uitmaakt van het stelsel van fiscale regularisatie. Het is ook niet duidelijk op welke rechtsgrond beide ondertekenende ministers een onderdeel van de regularisatieregeling kunnen vaststellen. Gelet op de algemene verwijzing in artikel 17 van het samenwerkingsakkoord zouden zij bovendien de wijze van beoordelen van ‘de verschillen in zienswijze tussen de Vlaamse belastingdienst en de Federale Overheidsdienst Financiën’ kunnen aanpassen en zodoende aan bepalingen van het samenwerkingsakkoord een andere draagwijdte geven. (...) Ten slotte moet worden herhaald dat de aard van het ‘overleg’ en de verhouding tussen het contactpunt en de Vlaamse belastingdienst

onduidelijk blijft. Enerzijds verklaart de gemachtigde dat het protocol ‘geen rechten, noch verplichtingen voor de belastingplichtige burgers’ bevat, maar anderzijds wordt het ‘overleg’ bedoeld in artikel 14 van het protocol aangeduid als de wijze waarop over de ontvankelijkheid van de regularisatieaangifte (en elke andere betwisting inzake de interpretatie en de uitvoering van het samenwerkingsakkoord) zal worden beslist. In het licht van deze opmerkingen zal het samenwerkingsakkoord herbekeken en aangepast moeten worden”.

Uit deze commentaren kunnen we dus afleiden dat het feit dat de aangever niet wordt betrokken bij dit overleg toch wel afbreuk doet aan de rechtszekerheid die gepaard gaat met de regeling. De aangever zal natuurlijk wel kunnen overleggen met de vertegenwoordigende ambtenaar van het CPR zelf, maar zal dus niet rechtstreeks in overleg kunnen treden met de ambtenaren van Vlabel, tenminste niet bij een aangifte in categorie 3 volgens het samenwerkingsakkoord.

Als het CPR of Vlabel wél een cijfermatige opsplitsing van de aangegeven niet uitsplitsbare bedragen kan maken op basis van de ingediende regularisatieaangifte B of op basis van de daarbij horende stukken, is de aangifte niet ontvankelijk, zoals al gezegd (art. 6, § 1, vierde lid SWA VL-FED). Daaruit moeten we dus afleiden dat zowel Vlabel als het CPR de meegestuurde stukken gaan ‘nakijken’ op de mogelijkheid om de onderliggende fraude weder samen te stellen. De bevoegdheid om stukken na te kijken is inderdaad voorzien in artikel 6, § 2, eerste lid SWA VL-FED. Daarbij valt het op dat dat alléén mag gebeuren aan de hand van de meegestuurde stukken en dat beide diensten dus géén controlebevoegdheid krijgen die inhoudt dat ze extra stukken mogen opvragen. We stuiten hier dus op dezelfde *ratio legis* als bij de federale regeling, op grond waarvan het CPR volgens de letterlijke wettekst geen controlebevoegdheid heeft (zie *supra*).

Toch blijft dit alles naar mijn mening een zeer delicate materie daar er een combinatie wordt gemaakt van een positief en een negatief bewijs. Een negatief bewijs is immers nooit sluitend. Hoger hebben we al aangehaald dat de aangever mogelijk over bepaalde documenten kan beschikken die hij niet wenst voor te leggen aan het CPR/Vlabel. Het is niet mogelijk voor het CPR/Vlabel noch voor de raadsman van de aangever om deze laatste te ‘dwingen’ de betreffende documenten voor te leggen. Ook de formulering dat er een “overtuiging moet worden bijgebracht” is een open norm. Het belang is nochtans niet te onderschatten. Indien immers achteraf bij een strafonderzoek zou blijken dat aan de hand van bijvoor-

169. Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017, p. 10/12.

170. De gemachtigde lichtte dit protocol als volgt toe: “Het bedoelde protocol voorziet een samenwerking tussen de Federale Overheidsdienst Financiën enerzijds (de algemene administratie van de patrimoniumdocumentatie in het bijzonder) en de Vlaamse belastingdienst anderzijds. Deze samenwerking beoogt praktische werkafspraken met het oog op een vlotte en efficiënte inning en invordering van de in het Vlaamse Gewest gelokaliseerde erf- en registratiebelasting waarvan de dienst met ingang van 1 januari 2015 van de federale overheid werd overgenomen. Het bevat geen rechten, noch verplichtingen voor de belastingplichtige burgers. Het protocol (art. 14) voorziet tevens hoe de verschillen in visie tussen beide administraties naar aanleiding van concrete dossierafhandelingen dienen [te worden] beslecht”. Art. 14 van dat protocol luidt: “§ 1. Er wordt een Commissie samengesteld die voor specifieke gevallen zal oordelen over verschillen in zienswijze tussen FOD FIN enerzijds en VLABEL anderzijds bij de uitoefening van de dienst van de overgehevelde belastingen. De Commissie zal tevens een oordeel vellen over situaties die de inkomsten van hetzij (...) het Vlaamse Gewest, hetzij (...) de federale Staat in gevaar zouden kunnen brengen. Deze Commissie zal erover waken dat de rechtszekerheid voor de belastingplichtige niet in het gedrang komt.

§ 2. Het voorzitterschap van de Commissie wordt per samenkomst afwisselend waargenomen door een vertegenwoordiger van FOD FIN of VLABEL. De Commissie kan worden samengeroepen hetzij op verzoek van FOD FIN, hetzij op verzoek van VLABEL”.





beeld een huiszoeking bepaalde documenten toch nog worden gevonden in een oude brandkast, waaruit dan blijkt dat de verdeling via de verdeelsleutel 50%/50% niet accuraat was, dan komt het voor dat in zo'n geval de ingediende aangifte *post factum* onontvankelijk wordt wegens een schending van de duidelijke regel van artikel 6, § 1, vierde lid SWA VL-FED. Dan zal er immers worden vastgesteld dat er ofwel te veel ofwel te weinig heffing werd overgedragen aan het weze het Vlaamse Gewest dan wel de federale Staat. Deze zouden zich dan in een strafprocedure tegen de in gebreke gebleven aangever burgerlijke partij kunnen stellen tot rechtzetting van het hen te weinig betaalde. In een andere hypothese zouden beide partijen bij het samenwerkingsakkoord dan *post factum* kunnen overgaan tot een herverdeling van de betaalde heffing, dit in de veronderstelling dat het tarief dat werd betaald van bijvoorbeeld anno 2017 37% sowieso hetzelfde is voor de heffingen in categorie 1 en categorie 2. Dat geldt echter alleen maar indien het initieel aangegeven 'niet splitsbaar bedrag', ook voor de beide categorieën als een fiscaal verjaard kapitaal kwalificeerde. Dat is echter zoals hoger toegelicht niet steeds het geval. In sommige gevallen zal een bepaald bedrag immers federaal wel fiscaal verjaard zijn, maar naar de regels van de Vlaamse fiscale regularisatie niet. In zo'n geval zou er dus in voorkomend geval 'te weinig' heffing kunnen zijn betaald geweest.

Een voorbeeld om dit te illustreren. Stel bij een bepaalde familie werd een deel van het vermogen van vader in een 'sham trust'<sup>171</sup> ondergebracht waarvan tevens zijn zuster de begunstigde was. Vader is overleden in anno 2003 en het vermogen dat in de trust werd ondergebracht is deels overgemaakt geweest aan zijn zuster. Die zuster, die (suiker)tante is van de kinderen van de vader, is op haar beurt overleden in het Vlaamse Gewest anno 2005, waarna het deel van het vermogen dat eerder aan de zuster toekwam werd overgemaakt aan de kinderen van de vader. Het gehele gebeuren speelt zich dus af buiten de tienjaarsperiode van artikel 1, 9° SWA VL-FED. Indien de aangifte in categorie 3 correct zou gebeuren aan de hand van een 'niet uitsplitsbaar bedrag', dan zouden we vaststellen dat er drie successies zijn.

- primair is er een fiscaal verjaarde successie vanwege de vader aan de kinderen waarover een heffing van 37% is verschuldigd;
- verder is er een successie vanwege de vader aan zijn zuster van het vermogen in de sham trust dat tevens fiscaal verjaard is en waarover per hypothese tevens 37% heffing zou verschuldigd zijn;
- vervolgens bij overlijden van de zuster, zijnde de tante van de kinderen, komt dat vermogen vervolgens tot bij de kinderen in een fiscaal niet verjaarde successie waarover een heffing van 70% verschuldigd is (erven in de zijlijn).

Dit voorbeeld is een duidelijke indicatie van een tweesnijdend zwaard. Immers de kinderen die zich tot het CPR/Vla-

bel wensen te wenden in een fiscale regularisatie, kunnen de zaak ook anders voorstellen. Ze zouden de tussenkomst van hun tante kunnen verzwijgen en de zaak regulariseren als zijnde een successie voor het volledige bedrag van hun vader. Op dat moment is er uiteraard 37% verschuldigd in categorie 3 over het volledige bedrag. We gaan er immers bij voortdurend vanuit dat er voor de betreffende periode geen bankafschriften kunnen worden voorgelegd, waardoor een fiscale regularisatie in categorie 2 onmogelijk is (dan wel dat de aangever deze bankafschriften bewust niet voorlegt). Op het eerste gezicht sparen de kinderen zo zich een fiscale regularisatie aan een tarief van 70% uit. Anderzijds kan worden geargumenteerd dat de ontdoken successie bij overlijden van de vader in hoofde van de zuster geen voorwerp meer hoeft uit te maken van een fiscale regularisatie, daar zij als tante van haar neven en nichten kwalificeert als 'rechtsvoorganger', hetgeen tot gevolg heeft dat de door haar gepleegde fraude niet meer hoeft te worden geregulariseerd (zie *supra*). Vraag hier is dus wat nu de juiste wijze van aanpak is. Mogelijks is de juiste aanpak dat de kinderen alleen en uitsluitend hun aandeel in de successie van vader fiscaal regulariseren in categorie 3 aan een tarief van 37%. En dat zij vervolgens hun erfenis vanwege hun tante regulariseren aan een tarief van 70%.

Dit eenvoudige voorbeeld toont aan dat er drie verschillende manieren zijn om dit dossier te regulariseren, afhankelijk van welke documenten verschijnen en welke niet. En dan spreken we alleen nog maar over een fiscale regularisatie in categorie 3 Vlaams-federaal. De praktijk is vele malen complexer dan dit eenvoudige voorbeeld. Het laat zich dan ook verwachten dat het uitermate moeilijk en complex zal zijn om te komen tot een 'juiste' toepassing van de diverse wetten en decreten. Daarbij maak ik dan nog abstractie van eventuele meningsverschillen die kunnen ontstaan tussen de aangever, het CPR en Vlabel over de wijze van aanpak van dergelijke dossiers. Dat zich hier enig potentieel tot juridische betwistingen aandient lijkt nogal voor de hand liggend.

Net zoals in de Vlaamse regeling geldt er in het samenwerkingsakkoord overigens een peildatum. Er kunnen alleen inbreuken worden geregulariseerd die vóór 1 augustus 2016 zijn begaan (art. 2 SWA VL-FED). Die bepaling heeft echter geen praktische relevantie in de context van het samenwerkingsakkoord omdat alleen 'oude' bedragen ouder dan 10 jaar 'gemengd' kunnen zijn (zie *supra*).

Om een 'complex' Vlaams-federaal vermogen volledig te regulariseren, zou een aangever dus tot drie aangiftes kunnen moeten indienen, zijnde een federale in categorie 1 en een Vlaamse in categorie 2, en een aangifte B in categorie 3 voor het Vlaams-federaal 'gemengde' gedeelte. Dit in de hypothese uiteraard dat de fraude beperkt is tot federale fraude én het Vlaamse Gewest.

In de praktijk zal het echter in de regel bij zeer veel dossiers niet vast te stellen zijn wat de onderliggende fraudes zijn, en

171. Met een "sham trust" wordt hier bedoeld een "geveinsde trust" die naar het eigen recht niet geldig is en die dus sowieso als fiscaal transparant dient te worden beschouwd, zowel voor de inkomstenbelastingen als voor de successierechten. Ik opteer hier nadrukkelijk voor een "sham trust" om de hele discussie rond trusts en de onderworpenheid aan de successierechten/erfbelasting niet in dit voorbeeld te betrekken.



in welke er überhaupt fraude mee gemoeid is geweest. Vooral die dossiers waar het ‘oude’ kapitalen betreft die deels bestaan uit een ontdoken successie waarbij meerdere overledenen bij een bepaalde familie betrokken zijn en deels uit gecumuleerde beleggingsinkomsten en meerwaarden, zullen tot discussies aanleiding geven. Bij een niet uitsplitsbaar bedrag, dat dus minimaal 10 jaar oud is, zijn er *de facto* geen bankdocumenten meer die de oorsprong kunnen verklaren, en als die er dan toch zijn zullen deze bankdocumenten geen volledig beeld kunnen weergeven van de historische samenstelling van het vermogen. Een vermogen dat op 31 december 2006 en later op een rekening stond, én waarvan een Vlaams overlijden op 1 oktober 2005 als bron van de fraude wordt aangehaald, maar waar op die datum géén bankafschriften meer van kunnen worden voorgelegd, kan dus deels bestaan uit niet verjaarde bedragen (gewestelijke erfbelasting) en fiscaal verjaarde kapitalen (federale niet aangegeven roerende inkomsten). Het grootste deel van de inkomsten van dat bedrag zal aan de hand van bewijskrachtige gegevens kunnen worden uitgerafeld naar een aangifte in categorie 1 (deels fiscaal verjaard en deels fiscaal niet verjaard), het basiskapitaal zelf echter niet. Voor het niet uitsplitsbare deel in categorie 3 zal er dus een opdeling 50% – 50% worden gemaakt, waarop de tarieven dan respectievelijk 35% of 70% (Vlaamse erfbelasting niet verjaard) en 37% (federale fiscale verjaarde kapitalen) zullen bedragen.

Hoe dat allemaal moet worden toegepast bij Vlaamse ‘niet uitsplitsbare bedragen’, moet de praktijk uitwijzen. Zowel de Vlaamse als de federale regeling schrijven voor dat de aangever (om regularisatieheffing te vermijden op het ‘witte’ gedeelte) “*met een schriftelijk bewijs, in voorkomend geval aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht*”, moet aantonen dat op de aangegeven bedragen de normale belastingregeling is toegepast. De bedragen of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat de normale belastingregeling erop is toegepast, ‘moeten’ echter worden geregulariseerd (zie deel 8 en deel 9 voor een kritiek daarop).

Het is dus hoegenaamd niet duidelijk hoe al deze regels nu precies moeten worden toegepast als de aangever niet in staat blijkt om met een schriftelijk bewijs aan te tonen op welke onderliggende ontdoken belastingen de aangegeven bedragen betrekking zouden kunnen hebben, en daardoor noodzakelijkerwijze in een categorie 3 terecht lijken te komen. Men zou kunnen stellen dat gebrek aan bewijs per definitie aanleiding geeft tot een ‘gemengd dossier’. Bovendien moet de aangever een negatief bewijs leveren (art. 6, § 1, derde lid SWA VL-FED). Hij moet immers de overtuiging bijbrengen dat hij “*niet in staat is om een opsplitsing te maken*”. Hij moet echter wél ook een positief bewijs leveren dat er ‘ook’ een link is met een Vlaamse gewestelijke belasting. Dat er een federale belasting op roerende inkomsten werd ontdoken wordt immers *de facto* bewezen door het voorleggen van een bankrekeninguittreksel van net géén 10 jaar oud waaruit men dan kan afleiden dat er inkomsten zullen zijn geweest.

De interessante vraag is hier dus welke de ‘restcategorie’ is? Is dat categorie 1 (federaal) of categorie 3 (gemengd niet uit-

splitsbaar)? Het komt ons voor dat dit categorie 1 (federaal) zal zijn wegens het gebrek aan positief bewijs van het hebben ontdoken van een gewestelijke belasting.

Daarbij rijst dan de vraag of de aangever bepaalde gegevens mag ‘verzwijgen’, en gewoon kan meedelen dat hij a) geen oudere bankafschriften meer kan voorleggen, eventueel gestaafd met een attest van een bank en b) dat hij op zijn fraudeschema gewoon neerschrijft dat hij zich de oorsprong van het vermogen niet meer kan herinneren. Het komt mij voor dat het allemaal niet zo eenvoudig is. De aangever zal er zich immers voor moeten hoeden valsheid in geschrifte te plegen in zijn fraudeschema.

Nog een voorbeeld om dat duidelijk te maken. Stel dat de aangever geërfd heeft van een ‘Vlaamse’ tante in oktober 2005 (dus fiscaal niet verjaard) en dat geld meteen in een Luxemburgse tak 23-polis heeft belegd. Er zullen dan geen bankafschriften meer zijn omdat de tante al meer dan 10 jaar overleden is, noch zal er een federale fiscale fraude zijn bij gebrek aan belastbare inkomsten. Hoe men zo’n dossier dan alsnog fiscaal kan regulariseren, daarvoor zijn m.i. diverse ‘benaderingen’ mogelijk:

- men zou kunnen opteren voor een categorie 2 en louter de Vlaamse regels toepassen;
- men zou echter ook kunnen opteren voor een categorie 3 door een vermoeden aan te halen dat er toch wel niet aangegeven roerende inkomsten kunnen zijn geweest, waardoor het een gemengd dossier wordt;
- men zou echter ook louter een categorie 1 kunnen toepassen (federaal) door niets te zeggen over het overlijden, maar dat zou dan m.i. een valsheid in geschrifte in het fraudeschema impliceren.

Advocaten die hun cliënten begeleiden bij een fiscale regularisatie zullen dan ook zeer bedachtzaam en voorzichtig moeten zijn bij het toepassen van welbepaalde ‘technieken’ indien en in de mate dat er wordt vastgesteld dat afhangende van de werkwijze die men kiest, de heffing hoger dan wel lager zal uitvallen.

## Deel 6. Categorie 2 EN 3 – De Waalse en Brusselse fiscale regularisatie in symbiose met het federaal-Waals-Brusselse samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017

De teksten van de Waalse en Brusselse regeling zijn legistiek anders opgesteld dan die van de federale en de Vlaamse regeling. Waar de federale en de Vlaamse regeling relatief autonoom zijn tot stand gekomen, en werden aangevuld met een samenwerkingsakkoord, liggen de Waalse en Brusselse regelingen volledig gebed in het door hen met de federale overheid gesloten samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017. Dit maakt dat de verschillende teksten legistiek verwarrend zijn opgesteld en bol staan van de kruisverwijzingen waardoor de teksten moeilijk leesbaar zijn en het vanuit didactisch oogpunt zeer moeilijk is om deze bevattelijk toe te lichten. Daarom



werd in deze bijdrage ervoor geopteerd om wat dit deel van de fiscale regularisatie betreft zo dicht mogelijk bij de tekst van de betreffende rechtsbronnen zelf te blijven en te pogen toe te lichten wat precies wordt bedoeld, in welke context de verschillende bepalingen dienen te worden gelezen, en wat de eventuele verschillpunten zijn met de federale en Vlaamse regeling. Bovendien zijn beide regelingen wat de inhoudelijke uitwerking ervan betreft op een aantal uitzonderingen na afgestemd op de federale regeling in categorie 1. Essentieel verschil is uiteraard dat wat de inning en de invordering van de Waalse en Brusselse gewestelijke belastingen betreft, het nog steeds de federale overheid is die de dienst ervan verzekert. In die zin dient de Waalse en Brusselse regeling voor fiscale regularisatie nauwer aan te sluiten bij de federale regeling van de wet van 21 juli 2016. Vooreerst wordt de Waalse regeling onder de loep genomen en daarna wordt naar het Waals-Brussels-federale samenwerkingsakkoord gekeken. Aangezien de Brusselse regeling woordelijk identiek is aan de Waalse regeling wordt deze niet inhoudelijk afzonderlijk besproken, dit teneinde nodeloze herhalingen te voorkomen.

### A. De Waalse regeling

De Waalse fiscale regularisatie werd goedgekeurd bij Waals decreet van 1 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de federale Overheid, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot uitvoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd [...] <sup>172</sup>. In artikel 1, 5° SWA WA-BXL-FED wordt verwezen naar de regularisatieaangifte met betrekking tot gewestelijke belastingen als volgt:

*“De aangifte waarvan het model, na overleg met de Gewest-regeringen, wordt vastgelegd met een koninklijk besluit, gaande over de sommen, handelingen en kapitalen die kunnen geregulariseerd worden krachtens de gewestelijke bepalingen, gedaan bij het Contactpunt met het oog op het bekomen van een regularisatieattest mits de verschuldigde heffing wordt betaald”.*

Vervolgens wordt in artikel 2, § 1, eerste lid van het Waalse decreet van 1 juni 2017 verwezen naar de bedragen die in die voormelde regularisatieaangifte vermeld artikel 1, 5° SWA WA-BXL-FED kunnen worden aangegeven:

*“Kunnen het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte beoogd in artikel 1, 5°, van (...) het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017:*

- *de sommen, kapitalen of roerende waarden op dewelke verjaarde successierechten verschuldigd zijn voor zover deze sommen, kapitalen of roerende waarden deel uitmaken van de nalatenschap van een rijksinwoner of die geacht worden er deel van uit te maken waarvoor het*

*Waalse Gewest bevoegd is op grond van artikelen 3, 4°, 4, § 1 en 5, § 2, 4° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;*

- *de sommen, kapitalen of roerende waarden op dewelke niet-verjaarde successierechten verschuldigd zijn voor zover deze sommen, kapitalen of roerende waarden deel uitmaken van de nalatenschap van een rijksinwoner of die geacht worden er deel van uit te maken waarvoor het Waalse Gewest bevoegd is op grond van artikelen 3, 4°, 4, § 1 en 5, § 2, 4° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;*
- *de sommen, kapitalen of roerende waarden op dewelke verjaarde registratierechten verschuldigd zijn voor zover deze sommen, kapitalen of roerende waarden voortkomen uit handelingen waarvoor het Waalse Gewest bevoegd is op grond van artikelen 3, 6° tot en met 8°, 4, § 1 en 5, § 2, 6° tot en met 8° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;*
- *de sommen, kapitalen of roerende waarden op dewelke niet verjaarde registratierechten verschuldigd zijn voor zover deze sommen, kapitalen of roerende waarden voortkomen uit handelingen waarvoor het Waalse Gewest bevoegd is op grond van artikelen 3, 6° tot en met 8°, 4, § 1 en 5, § 2, 6° tot en met 8° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten”.*

De kruisverwijzing naar het samenwerkingsakkoord is zeer verwarrend, maar in deze paragraaf wordt wel degelijk de regularisatieaangifte in categorie 2 bedoeld die dus louter en alleen betrekking heeft op Waalse gewestelijke belastingen die niet kwalificeren als ‘niet splitsbare fiscaal verjaarde kapitalen’. De moeilijk leesbare tekst van dit artikel zegt in essentie dat zowel verjaarde als niet verjaarde successierechten en registratierechten kunnen worden geregulariseerd. Daarbij betreft het uiteraard alleen die verjaarde successierechten “waarvoor het Waalse Gewest bevoegd is op grond van artikelen 3, 4°, 4, § 1 en 5, § 2, 4° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten”. Dit heeft met andere woorden geen betrekking op de fiscaal verjaarde successierechten over nalatenschappen die zijn opgevallen vooraf aan 1 januari 1989 daar deze niet werden overgeheveld inzake de financiering van de gewesten. Het probleem dat we hoger hebben gesignaleerd met betrekking tot de federale regeling van 21 juli 2016 waarin deze oude verjaarde successierechten niet worden voorzien, en die ook niet waren opgenomen in de Vlaamse decretale regeling, wordt dus blijkbaar ook niet opgelost door de Waalse regionale regeling.

Vervolgens vinden we in artikel 2, § 2 en § 3 van het Waals decreet van 1 juni 2017 een tweetal definities van wat onder verjaarde successierechten en verjaarde registratierechten worden begrepen:

172. BS 10 juli 2017, p. 71.507.



- § 2. *Onder verjaarde successierechten, wordt verstaan de successierechten ten aanzien waarvan de fiscale administratie op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend ingevolge het verstrijken van de termijnen bedoeld in de artikelen 137, 139, 1401 en 1402 van het Wetboek der Successierechten.*
- § 3. *Onder verjaarde registratierechten, wordt verstaan de registratierechten ten aanzien waarvan de fiscale administratie op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend ingevolge het verstrijken van de termijnen bedoeld in de artikelen 214, 216, 2171 en 2172 of 218 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten.*

Hier wordt echter wél nog verwezen naar artikel 137 W.Succ., wat dan mogelijks toch ook de vooraf aan 1 januari 1989 opengevallen successierechten zou kunnen betreffen. In artikel 2, § 4 van het decreet wordt dan voor zover nodig nog gespecificeerd dat de verjaarde rechten beoogd in de voormelde § 2 en 3 voortkomen uit misdrijven beoogd in artikel 8. Daar bedoelt de decreetgever wellicht enkel en alleen te verwijzen naar artikel 8, § 1. Het betreft hier de geregulariseerde registratierechten, de geregulariseerde successierechten en de daaraan gerelateerde witwasmisdrijven:

- *misdrijven als bedoeld in de artikelen 206 en 206bis van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten in zoverre deze artikelen betrekking hebben op de registratierechten die vermeld zijn in artikel 3, eerste lid van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten;*
- *misdrijven zoals bedoeld in de artikelen 133 et 133bis van het Wetboek der Successierechten;*
- *misdrijven omschreven in artikel 505 van het Strafwetboek, in zoverre die betrekking hebben op de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit de voormelde misdrijven zijn verkregen of op de goederen en waarden die in de plaats ervan gesteld zijn of op de inkomsten uit de belegde voordelen.*

Hier staat dus duidelijk een verwijzing naar de artikelen 133 et 133bis W.Succ. waardoor het probleem dat we eerder signaleerden ter zake de ‘Vlaamse successierechten’ opengevallen vooraf aan 1 januari 1989 zich ter zake de Waalse (en de Brusselse) regeling niet lijkt te stellen.

Hieruit kunnen we dus wellicht afleiden dat er zich een schending voordoet van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Indien Vlaamse successierechten van vooraf aan 1 januari 1989 niet kunnen worden geregulariseerd, en Waalse en Brusselse wél, dan is dit een schending van de grondwettelijke gelijkheid die geldt voor het volledige grond-

gebied. Zonder dit aspect in deze bijdrage verder ten gronde te willen analyseren komt het mij voor dat ter zake deze oude fiscaal verjaarde successierechten de inwoners van het Vlaamse, Brusselse en Waalse Gewest gelijk moeten worden behandeld, *c.q.* dat een ongelijke behandeling niet redelijk kan worden verantwoord.

Voortbordurend op deze eerder verwarrende tekst wordt de aangifteredeling onder het Waals federale luik van niet splitsbare kapitalen uitgewerkt in artikel 2, § 1, tweede lid van het Waalse decreet van 1 juni 2017 (en dus niet in het samenwerkingsakkoord zelf):

*“In afwijking van het voorgaande lid, moeten het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte, beoogd in artikel 1, 5° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017, de sommen, kapitalen of roerende waarden waarop:*

*1° niet verjaarde successierechten of registratierechten verschuldigd zijn indien cumulatief:*

*a) de inkomsten voortkomende uit deze sommen, kapitalen of roerende waarden het voorwerp uitmaken van een fiscale regularisatie in het kader van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie;*

*b) de aangever niet aantoont, aan de hand van een schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat de sommen, kapitalen of roerende waarden onderworpen zijn geweest, naar gelang het geval, aan de successierechten of de registratierechten beoogd in het eerste lid;*

*2° verjaarde successierechten of registratierechten verschuldigd zijn indien de twee volgende voorwaarden verenigd zijn<sup>173</sup>:*

*a) de inkomsten voortkomende uit deze sommen, kapitalen of roerende waarden het voorwerp uitmaken van een fiscale regularisatie in het kader van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie;*

*b) de aangever niet aantoont, aan de hand van een schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat de sommen, kapitalen of roerende waarden onderworpen zijn geweest, naar gelang het geval, aan de successierechten of de registratierechten beoogd in het eerste lid”.*

Dit deel van artikel 2 betreft ook (maar niet uitsluitend) de niet splitsbare bedragen, omschreven als sommen, kapitalen of roerende waarden. Waar het Vlaams federale samenwerkingsakkoord dus alleen van toepassing was op niet splitsbare bedragen die minstens 10 jaar oud dienen te zijn, vinden we dit in deze bepaling niet meteen terug.

Er is een dubbele voorwaarde verbonden aan de toepasbaarheid van deze regeling:

- *primo* dienen de inkomsten voortkomende uit deze

173. Het is overigens volstrekt onduidelijk waarom in de tekst onder het 1° sprake is van “*cumulatief*” en onder het 2° staat “*indien de twee volgende voorwaarden verenigd zijn*”. Beide teksten zijn immers identiek wat die dubbele voorwaarde betreft. De Nederlandstalige tekst en de Franstalige tekst zijn op dit vlak overigens identiek.



sommen, kapitalen of roerende waarden het voorwerp uit te maken van een federale fiscale regularisatie in categorie 1;

- *secundo* dient te worden voldaan aan de bewijsregeling met betrekking tot onderworpenheid aan belasting analoog aan de regeling voorzien in artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016, in deze uiteraard alleen inzake de successierechten of de registratierechten. De bewijsregel is volledig identiek, er dient een schriftelijk bewijs te worden geleverd, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen.

Vooraf de eerste voorwaarde is zeer opmerkelijk. De letterlijke lezing van de tekst impliceert immers dat niet splitsbare bedragen (waar het hier over gaat zonder dat met zoveel woorden te zeggen) slechts kunnen worden geregulariseerd indien er tegelijkertijd een aangifte wordt ingediend in categorie 1. Dat zal natuurlijk kunnen liggen aan de mindere kwaliteit van de Vlaamse vertaling. De Franse tekst luidt als volgt: “*a) les revenus provenant de ces sommes, capitaux ou valeurs mobilières font l’objet d’une régularisation fiscale en vertu de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale*”. Helaas, de Vlaamse tekst is een letterlijke vertaling. Uit deze bewoordingen kan men dus afleiden dat indien iemand een fiscaal verjaarde successie wenst te regulariseren waar tevens roerende inkomsten in vermengd geraakt zijn, en waarbij er geen parallelle aangifte in categorie 1 wordt ingediend, dat er dan ook geen wettelijke mogelijkheid voorzien is in het Waalse decreet om het niet splitsbare bedrag ervan fiscaal te regulariseren. Deze bepaling is ook anderszins opmerkelijk, daar het de enige bepaling is in het volledige set van regelgeving waar er een wettelijke (decretale) link wordt gelegd tussen een aangifte in categorie 1 en categorie 2. Echter hoe dat dient te worden gelezen indien er in de fiscaal ‘splitsbare periode’ geen inkomsten meer werden genoten waarvoor een aangifte in categorie 1 kan worden ingediend is minder duidelijk. Ik denk hierbij aan het veel voorkomende geval waarbij gelden die voortkomen van een occulte Zwitserse bankrekening anno 2003 werden gestort in een levensverzekeringpolis tak 23, en die zich daar nog steeds bevinden. Dergelijk bedrag kan perfect een Waalse fiscaal verjaarde successie bevatten, alsmede een gecumuleerd bedrag aan inkomsten. In dat geval is er echter geen bedrag meer beschikbaar dat kan worden aangegeven in een federale aangifte in categorie 1. Er zal alleen een aangifte mogelijk zijn in categorie 3. Volgens de tekst van artikel 2, § 1, tweede lid van het Waalse decreet van 1 juni 2017 is er dan echter geen fiscale regularisatie mogelijk. Het komt ons voor dat dit niet de bedoeling kan zijn. Opmerkelijk genoeg wordt in dit artikel de term ‘niet splitsbare bedragen of kapitalen’, niet vermeld. Deze term vinden we pas terug in artikel 4, derde lid van het decreet waar wordt vermeld dat “*de regularisatieaangifte moet gepaard gaan met een bondige verklaring omtrent het fraudeschema, alsook omtrent de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde sommen en kapitalen, de periode waarin deze ontstaan zijn en de voor de*

*geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen*”. Het is opmerkelijk dat pas in deze fase van de tekst gesproken wordt over “*niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde sommen en kapitalen*”. Als we de tekst nader analyseren dan merken we dat de Waalse bondige verklaring inhoudelijk ook anders is gestructureerd dan de Vlaamse en de federale bondige verklaring. De Waalse bondige verklaring dient de volgende delen te omvatten:

- het fraudeschema;
- de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde niet splitsbare fiscaal verjaarde sommen en kapitalen;
- de periode waarin deze zijn ontstaan;
- de voor de geregulariseerde bedragen gebruikte financiële rekeningen.

Er dient dus geen informatie te worden opgenomen in de bondige verklaring over de omvang en de oorsprong van de geregulariseerde ‘splitsbare’ bedragen, of deze nu fiscaal verjaard zijn of niet.

Naar analogie met de Vlaamse regeling bevat ook de Waalse regeling een beperking in de tijd met betrekking tot de datum van de gepleegde fraudes. Zo bepaalt artikel 3 van het Waalse decreet van 1 juni 2017 dat niet kunnen geregulariseerd worden:

“*1° de successierechten verschuldigd op de sommen, kapitalen of roerende waarden die deel uitmaken van de nalatenschap van een rijksinwoner of die geacht worden er deel van uit te maken in de volgende gevallen:*

- a) de nalatenschap is opengefallen na 31 december 2016;*
- b) de nalatenschap, opengefallen vóór 1 januari 2017, heeft niet het voorwerp uitgemaakt van een aangifte van nalatenschap ingediend vóór 1 juli 2017 of binnen de termijn voor dewelke de administratie haar schriftelijk akkoord gegeven heeft vóór deze datum;*

*2° de registratierechten verschuldigd op de sommen, kapitalen of roerende waarden die voortkomen uit handelingen die geregistreerd zijn geweest ná 15 juni 2017 of die dit hadden moeten zijn*”.

Deze bepaling voorkomt dat het decreet op de fiscale regularisatie kan worden gebruikt voor de meest recente fiscale misdrijven of alleszins voor die fiscale misdrijven die gepleegd worden hangende de toepassingsperiode van het decreet. Tevens wordt hiermee een analoge problematiek gekaderd zoals we die hebben gezien bij de Vlaamse regeling met betrekking tot het onderscheid tussen het indienen van een fiscale regularisatie en het indienen van de laattijdige aangifte. Dat de Waalse peildatum verder in de toekomst ligt dan de Vlaamse van 1 augustus 2016 heeft wellicht louter te maken met de eerdere inwerkingtreding van de Vlaamse regeling.

Analoog aan de Vlaamse regeling is ook de Waalse regeling van tijdelijke aard zoals wordt gespecificeerd in artikel 2, § 5 van het Waalse decreet: “*De sommen, kapitalen of roerende waarden beoogd door het onderhavige artikel kunnen het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte uitsluitend tot en met 31 december 2020*”.

In artikel 4, eerste lid van het decreet staat de obligate bepaling met betrekking tot het bewijs van de onderliggende aard



van de gepleegde fiscale fraude op grond waarvan “*De sommen, kapitalen of roerende waarden beoogd door artikel 2 slechts kunnen geregulariseerd worden voor zover de aangever, in de zin van artikel 1, 7° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017, de aard van de te regulariseren rechten en de periode waartoe de te regulariseren rechten behoren aantoonbaar aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen*”. Ook in deze tekst lezen we niet meteen iets nieuws zij het dat er hier een expliciete verwijzing wordt opgenomen naar het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017. De verwijzing naar de te bewijzen ‘belastingcategorie’ is niet opgenomen, wellicht daar dit sowieso een overbodige toevoeging zou geweest zijn.

Artikel 4, tweede lid van het decreet bevat de verwijzing naar de onderliggende misdrijven uit de preventieve witwaswet waarvan de opbrengst uitgesloten is van fiscale regularisatie. Deze bepaling is dus analoog aan artikel 11, vierde lid van de wet van 21 juli 2016.

Artikel 5 van het decreet gaat dan meteen verder met de vermelding van de verschillende tarieven die van toepassing zijn. Volgens artikel 5, § 1 en § 2 zijn de geregulariseerde niet-verjaarde registratierechten en successierechten onderworpen aan een heffing overeenkomstig het normale belastingtarief dat op hen van toepassing was op het moment dat voormelde rechten verschuldigd waren vermeerderd met 22 procentpunten. Bij het bepalen van de heffing beoogd in het eerste lid, wordt met geen enkel abatement rekening gehouden noch met enige vermindering van de verschuldigde rechten. Artikel 5, § 3 voorziet in een tarief van 37% voor de geregulariseerde verjaarde registratie- en successierechten. Ook hier wordt met geen enkel abatement rekening gehouden noch met enige vermindering van de verschuldigde rechten. Deze 22 procentpunten en het tarief van 37% worden volgens § 4 verhoogd voor de aangiften ingediend in het jaar 2018 tot 23 procentpunten en 38%, in het jaar 2019 tot 24 procentpunten en 39% en dan ten slotte in het jaar 2020 tot 25 procentpunten en 40%. Ook hier merken we een identieke boestructuur als in de federale regeling in categorie 1.

In artikel 6, § 1 en § 2 van het decreet wordt de fiscale immunititeit vermeld voor de geregulariseerde registratie- en successierechten, al dan niet fiscaal verjaard. De verleende fiscale immunititeit is ondergeschikt aan de definitieve betaling, uitgevoerd zonder enig voorbehoud van de heffingen, dit volstrekt analoog met artikel 4 van de wet van 21 juli 2016.

Artikel 7 van het Waalse decreet van 1 juni 2017 omvat de regeling waarbij er geen fiscale immuniteit wordt verleend in een aantal gevallen, dewelke volledig analoog zijn aan de inhoud van artikel 6 van de wet van 21 juli 2016. Dus ook hier wordt er geen fiscale immuniteit verleend indien de geregulariseerde bedragen gerelateerd zijn aan een witwasmisdrijf, anders dan wanneer het onderliggende basismisdrijf de ontduiking is van de registratie- en of successierechten. Tevens worden de opbrengsten uit de witwasmisdrijven van de preventieve witwaswet uitgesloten daarbij uitgezonderd dezelfde misdrijven als vermeld in artikel 6, tweede lid van de wet

van 21 juli 2016. Ten slotte geldt de uitsluiting indien de aangever reeds in kennis gesteld was van lopende specifieke onderzoeksdaten en/of indien deze reeds eerder een fiscale regularisatieaangifte conform de regels van decreet had ingediend.

Artikel 8 van het Waalse decreet van 1 juni 2017 bevat dan ten slotte de regeling met betrekking tot de strafrechtelijke immunititeit die mits aanpassing van de onderliggende gepleegde fiscale fraude naar geregulariseerde registratie- en successierechten, volledig analoog is met artikel 10 van de wet van 21 juli 2016.

Voorlopig concluderend bij deze Waalse regeling kan gezegd worden dat de tekst extreem verwarrend opgesteld is en de helderheid en doordachtheid mist van de wet van 21 juli 2016 en van de Vlaamse regeling van 10 februari 2017. De tekst is amper te begrijpen. Bovendien staan er legistische fouten in de tekst. Hoe kan het immers verklaard worden dat een Waals fiscaal verjaard kapitaal niet zou kunnen worden geregulariseerd indien niet tegelijkertijd een federale aangifte in categorie 1 zou worden ingediend?

## ***B. Het Waalse Luik van het federaal-Waals-Brussels samenwerkingsakkoord – Categorie 3***

Het zou mooi zijn als we konden zeggen dat het Waalse decreet van 1 juni 2017 naadloos aansluit bij het samenwerkingsakkoord dat de federale Staat gesloten heeft met het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Dit samenwerkingsakkoord blijkt immers meer aan te sluiten bij het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord en niet zozeer bij de tekst van het Waalse decreet van 1 juni 2017.

Het federaal-Waals-Brussels samenwerkingsakkoord is weerom gestoeld op de federale regeling van 21 juli 2016 maar wijkt af van het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord doordat er vooraf geen zuiver regionale regeling in categorie 2 werd uitgewerkt. Dat impliceert dat in het Waals-Brussels akkoord bepalingen voorkomen die de schijn opwekken dat ze als voorbereiding werden bedoeld naar een latere regionale regeling voor de zuivere Waalse en/of Brusselse gewestelijke belastingen in categorie 2. De federale regularisatie staat immers ook open voor gewestelijke belastingen waarvoor het federale niveau de ‘dienst’ verzekert, maar dan op voorwaarde dat daarover een samenwerkingsakkoord wordt afgesloten (art. 18 wet van 21 juli 2016). Het leek dus aanvankelijk niet nodig dat er eigen regionale regelingen in categorie 2 werden uitgewerkt. Dat is volgens mij meteen ook de reden waarom deze teksten enige coherentie missen.

Het Waals-Brusselse samenwerkingsakkoord valt uiteen in vier hoofdstukken:

- eerst een reeks definitives;
- ten tweede de regeling voor de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (categorie 3);
- derdens de procedureregels voor zowel de regularisatie van gewestelijke belastingen (categorie 2) die dus als



een aanvulling op de decretale regeling van 1 juni 2017 moet worden gezien, als voor de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (categorie 3) – die regels zijn overigens gelijklopend aan de federale –, en

- ten vierde een reeks bepalingen over de verdeelsleutels tussen federale en gewestelijke belastingen.

Een afzonderlijke Waalse en Brusselse regeling voor de tarieven van fiscaal al dan niet verjaarde bedragen en sommen lijkt bij een eerste lezing van het akkoord immers niet meer nodig. Artikel 10 van het samenwerkingsakkoord zegt immers dat het gedeelte van de door het CPR geïnde heffingen m.b.t. Waalse of Brusselse regionale belastingen, aan het Waals respectievelijk Brussels Hoofdstedelijk Gewest moet worden gestort (uiterlijk de voorlaatste werkdag van de maand volgend op de inning van de heffingen). Die bepaling lijkt dus te bevestigen dat het CPR bevoegd is om die bedragen te innen. Uit de definitie van “geregulariseerde sommen” in de federale wet blijkt echter het tegenovergestelde. Van zuiver gewestelijke fiscaal niet-verjaarde belastingen (zelfs waarvoor de federale overheid de dienst verzekert) is geen sprake, en dus kon bij het CPR géén aangifte worden ingediend (art. 2, 6° wet van 21 juli 2016). Ter zake de regionale bedragen moest in het samenwerkingsakkoord met de Waalse en Brusselse Gewesten – dan wel in een eigen regionale regeling – inderdaad o.a. geregeld worden hoe men de heffing op een correcte wijze kan innen en toewijzen aan de federale en de regionale schatkist.

Artikel 2 van het Waals-Brusselse samenwerkingsakkoord bepaalt dat de federale overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest overeenkomen dat de registratierechten evenals de successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert, wél het voorwerp van een regularisatie bij het CPR kunnen uitmaken. In het tweede lid wordt bepaald dat het samenwerkingsakkoord handelt over:

1°: het vastleggen van de regels of het preciseren van de reeds bestaande in de wet van 21 juli 2016 volgens welke de federale overheid, voor rekening van de gewesten, het beheer van de regularisaties verzekert wanneer deze, enerzijds gaan over bepaalde regionale belastingen waarvan de aard is vastgelegd door een decreet of een ordonnantie en anderzijds, over niet uitsplitsbare fiscaal verjaard kapitalen;

2°: het vastleggen van de regularisatie van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen.

Daartoe zijn er uiteraard een reeks sluitende definities nodig en die vinden we terug in artikel 1 van het samenwerkingsakkoord. De twee belangrijkste definities zijn die van de ‘niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen’, een term die we nu voor de eerste keer terugvinden in het samenwerkingsakkoord en die niet werd gebruikt in de Waalse decretale regeling, en verder de definitie van ‘verjaard’ binnen de context van het samenwerkingsakkoord.

Artikel 1, 1°: “*niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen*: de fiscaal verjaarde kapitalen of een gedeelte ervan waarvoor de aangever er niet in slaagt aan te tonen aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de

*eed en het bewijs door getuigen, dat deze kapitalen moeten onderworpen worden ofwel aan een federale belasting binnen het toepassingsveld van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, ofwel aan registratierechten of aan successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert*”.

De gebezigde definitie van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen sluit niet volledig aan op de gebruikte bewoordingen in de Waalse decretale regeling van 1 juni 2017. In het decreet is immers sprake van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde sommen en kapitalen (art. 4, derde lid van het decreet). Het is onduidelijk waarom er een verschillende terminologie wordt gebruikt in enerzijds het samenwerkingsakkoord en anderzijds de Waalse decretale regeling, terwijl deze inhoudelijk gezien toch op elkaar afgestemd zouden moeten zijn.

Verder bevat deze definitie de uit het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord gekende bewoordingen waarbij gesteld wordt dat er sprake moet zijn van een situatie waarbij “*de aangever er niet in slaagt aan te tonen aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat deze kapitalen moeten onderworpen worden ofwel aan een federale belasting ofwel aan registratierechten of aan successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert*”. Deze definitie sluit uiteraard Vlaamse erfbelasting en Vlaamse schenkbelasting uit daar deze Vlaamse belastingen door Vlabel worden geïnd en het niet langer de federale overheid is die de dienst van deze belastingen verzekert. Hiermee wordt nogmaals het bilaterale karakter van dit samenwerkingsakkoord onderstreept.

In artikel 11 vinden we een aanvullende tweede definitie van niet uitsplitsbare verjaarde kapitalen, zijnde kapitalen waarvoor zowel federale als gewestelijke belastingen die uitsluitend gelokaliseerd zijn in één gewest, “*verschuldigd zijn*”: “*Artikel 11. De niet uitsplitsbare verjaarde kapitalen bedoeld in dit samenwerkingsakkoord zijn de kapitalen waarvoor zowel federale belastingen als gewestelijke belastingen uitsluitend gelokaliseerd in één Gewest, verschuldigd zijn*”. Hier dient echter te worden opgemerkt dat een fiscaal verjaarde belasting nooit ‘verschuldigd’ kan zijn, ze is immers verjaard. Daarna noemt artikel 11 in het tweede lid een aantal (onweerlegbare) vermoedens die limitatief opsommen wanneer een belasting geacht wordt gewestelijk te zijn. Die opsomming behelst louter vier feitelijke lokalisatiecriteria voor de niet uitsplitsbare verjaarde kapitalen en verwijst nergens naar de bijzondere financieringswet van 1989:

- *voortkomende uit een successie wanneer de erflater zijn woonplaats op het moment van overlijden in het Waalse Gewest heeft. Wanneer de erflater in de 5 jaar voorafgaand aan zijn overlijden zijn woonplaats op meer dan één plaats in België heeft gehad; het Waalse Gewest indien de fiscale woonplaats van de erflater in deze periode het langst in het Waalse Gewest gevestigd was;*
- *voortkomende uit verrichtingen waarvoor registratie-*



*rechten op overgangen onder bezwarende titel van onroerende goederen gelegen in het Waalse Gewest, verschuldigd waren;*

- *voortkomende uit verrichtingen waarvoor registratierechten op de vorming van een hypotheek verschuldigd waren wanneer het onroerend goed gelegen is in het Waalse Gewest; voortkomende uit verrichtingen waarvoor registratierechten op de schenking tussen levenden van roerende of onroerende goederen verschuldigd waren wanneer de schenker op het moment van de schenking zijn woonplaats in het Waalse Gewest heeft. Wanneer de schenker in de 5 jaar voorafgaand aan de schenking zijn woonplaats op meer dan één plaats in België heeft gehad: het Waalse Gewest indien de fiscale woonplaats van de schenker in deze periode het langst in het Waalse Gewest gevestigd was;*
- *voortkomende uit verrichtingen waarvoor registratierechten verschuldigd waren op de gedeeltelijke of totale verdeling van in België gelegen onroerende goederen, de overdracht onder bezwarende titel tussen mede-eigenaren in onverdeeldheid van dergelijke goederen wanneer het onroerende goed gelegen is in het Waalse Gewest.*

Deze lokalisatiecriteria zijn wellicht eerder explicatief/interpretatief bedoeld. Het laat zich raden dat, als er een onduidelijkheid zou optreden tussen deze tekst en de bijzondere financieringswet van 1989, dat deze laatste dan voorrang krijgt.

De definitie van ‘verjaard’ binnen de context van het samenwerkingsakkoord staat in artikel 1, “2°: ‘verjaard’: *behoudens tegenbewijs zijn de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen geacht verjaard te zijn wanneer de aangever aantoot, middels schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat zij minstens 10 jaar voor het neerleggen van de in het ten 4° bedoelde regularisatieaangifte met betrekking tot de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, werden samengesteld*”. Hier duikt dus voor het eerst de termijn van 10 jaar op. De notie ‘werden samengesteld’ in de definitie van de term ‘verjaard’ is verwarrend omdat het een (te) letterlijke vertaling is van het Franse “*ont été constitué*”, wat hier “zijn ontstaan” betekent. Men verwijst dus naar het ‘ontstaan’ van de bedragen méér dan 10 jaar geleden. Het is interessant om op te merken zoals hoger reeds aangehaald dat de termijn van 10 jaar niet wordt gebezigd in de Waalse decretale regeling van 1 juni 2017. Deze bevat immers ook bepalingen die van toepassing zijn op de ‘niet splitsbare verjaarde sommen en kapitalen’ (zie *supra* de commentaar bij artikel 4, derde lid van het decreet van 1 juni 2017). Legistiek is dit allemaal nogal een rommeltje.

Artikel 1, 4° en 5° voorziet in twee verschillende regularisatieaangiften:

- in het 4° de regularisatieaangifte met betrekking tot de niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen in categorie 3, en
- in het 5° met betrekking tot gewestelijke belastingen in categorie 2.

Hieruit blijkt dus duidelijk dat het samenwerkingsakkoord ook regelgeving bevat die louter en alleen betrekking heeft op de aangiften in categorie 2.

Wat het tarief betreft voor niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen vermeldt artikel 3 van het samenwerkingsakkoord het tarief van 37% met een jaarlijkse stijging tot 40% vanaf 1 januari 2020 wat we reeds kennen uit de wet van 21 juli 2016 en de decretale regeling van 1 juni 2017. Het principe is verder dat de geïnde heffingen in de juiste verhoudingen worden doorgestort aan de Waalse en Brusselse Gewesten (art. 10).

De artikelen 4, 5 en 6 van het samenwerkingsakkoord bevatten spiegelbepalingen naar analogie met het Waalse decreet van 1 juni 2017 en de federale wet van 21 juli 2016 met betrekking tot de uitgesloten witwasmisdrijven (art. 4), de uitsluitingsgronden (art. 5) en de strafrechtelijke vervolgingsuitsluitingsgrond (art. 6).

In artikel 6, § 3 van het samenwerkingsakkoord wordt de bepaling opgenomen dat de leden van het CPR, zijn personeelsleden, alsook de andere ambtenaren die bij het CPR gedetacheerd zijn, geen mededelingsplicht hebben zoals bedoeld in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering.

In artikel 7 van het samenwerkingsakkoord wordt de te volgen procedure vermeld en deze is een quasi letterlijke doorslag van artikel 7 van de federale wet van 21 juli 2016 op de regeling in categorie 1. Dat is ook logisch uiteraard daar het dezelfde ambtenaren zijn die de aangifte in fiscale regularisatie van categorie 3 zullen moeten verwerken voor de Waalse en Brusselse Gewesten.

In artikel 8 van het samenwerkingsakkoord werd de regeling opgenomen met betrekking tot de bewijswaarde van het uitgereikte attest en aangezien het hier zowel federale als regionale belastingen betreft dienden alle mogelijke fiscale administraties die eventueel nuttige informatie uit een dergelijk attest zouden pogen te putten in het artikel te worden opgenomen. Deze bepaling geldt zowel voor de regularisatieaangifte in categorie 2 als voor de regularisatieaangifte in categorie 3:

*“Noch de Federale Overheidsdienst Financiën noch de diensten van het Waalse Gewest of de diensten van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest kunnen de regularisatieaangiften bedoeld in artikel 1 van dit akkoord, de daaropvolgende betaling van de verschuldigde heffing en het in artikel 1 bedoelde attest met betrekking tot gewestelijke belastingen waarvoor de Federale overheid de dienst van de belastingen verzekert of niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, als indicie of aanwijzing aanwenden om fiscale onderzoeks- of controleverrichtingen uit te voeren, om mogelijke inbreuken op de belastingwetgeving te melden of om inlichtingen uit te wisselen, behalve met betrekking tot de vaststelling van de ingevolge de aangifte verschuldigde heffing en het bedrag van de geregulariseerde kapitalen”.*

Dit is uiteraard het gevolg van het feit dat de bepalingen met betrekking tot de fiscale regularisatie in categorie 2 en in categorie 3 verspreid staan vermeld zowel in het decreet van 1 juni 2017 als in het samenwerkingsakkoord zelf.

Artikel 8, tweede lid bevat een afwijkende bepaling in verge-





lijking met de federale regeling in categorie 1 en de Vlaamse decretale regeling in categorie 2. Er is namelijk voorzien dat het CPR jaarlijks aan de regionale minister die de begroting onder zijn bevoegdheid heeft, dit zijn dus de Waalse en Brusselse ministers van Financiën, een rapport communiceert waarin de fraudeschema's met betrekking tot de regionale belastingen die door de aangevers werden meegegeeld, zijn opgenomen. Dit is zeer opmerkelijk daar het fraudeschema in het kader van een fiscale regularisatie in categorie 1 van een bijzondere discretie kan genieten in handen van het CPR. Dit is ook het geval bij de Vlaamse decretale regeling in categorie 2. Het zal dus van belang zijn teneinde deze discretie te bewaren dat in zo'n geval er een aparte fraudeschema wordt opgemaakt voor de Waalse (en de Brusselse) niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen wat dan moet onderscheiden worden van het fraudeschema dat wordt opgesteld voor de aangifte in categorie 1 en eventueel in categorie 2. In voorkomend geval kan het nodig zijn om drie verschillende fraudeschema's op te stellen waarvan alléén het fraudeschema dat gevoegd wordt bij de aangifte in fiscale regularisatie in categorie 3 aan de bevoegde regionale minister zal worden doorgezonden. Merk op dat deze doorzendingsverplichting niet is voorzien voor de fiscale regularisatie in categorie 3 wat de Vlaams-federale niet uitsplitsbare bedragen betreft.

### C. De Brusselse regeling

Een woordelijk identieke regeling als de Waalse regeling werd goedgekeurd door het Brusselse hoofdstedelijke Parlement bij ordonnantie van 13 juli 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de federale overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en [...] <sup>174</sup>. Daar deze regeling identiek is aan de Waalse regeling kan wat de commentaar betreft worden verwezen naar deel 6, A.

Uiteraard gelden wat het Brusselse luik van het Waals-Brussels-federale samenwerkingsakkoord betreft in artikel 11 andere lokalisatiecriteria die naar het Brussels Hoofdstedelijk Gewest verwijzen.

174. BS 18 juli 2017, p. 73.886.

## Deel 7. De symbiose van de verschillende wetten, decreten en samenwerkingsakkoorden leiden tot een voorstel tot instelling van een aangifte in categorie 4

### A. Onderlinge verschil- en aandachtspunten

Tot op heden heb ik gepoogd om alle regelingen min of meer afzonderlijk te bekijken ofschoon ik reeds meermaals heb moeten vaststellen dat er vele kruisverwijzingen zijn, de teksten allemaal uitgaan van dezelfde principes en inhoudelijk zeer sterk vergelijkbaar zijn. Alle teksten gaan uit van dezelfde principes, overal is er een regeling uitgewerkt met betrekking tot fiscaal verjaard kapitaal dan wel fiscaal verjaarde bedragen, en overal is de regeling rond de bewijslast identiek. Er zijn echter een aantal beperkte verschilpunten op te merken.

#### 1. Tariefstructuur

Wat het tariefstructuur betreft is een verschil wat de regionale regularisatie betreft tussen de Vlaamse regeling die opteert voor een vlakke tariefstructuur en de Waalse en de Brusselse regelingen die opteren voor een tariefstructuur gelijk aan die van de federale wet van 21 juli 2016. Verder is er geen enkel verschil. Men kan zich daarbij de vraag stellen waarom de totstandkoming van deze teksten, los van de politiek geladen context uiteraard, zoveel tijd in beslag heeft moeten nemen. Men zou toch immers kunnen veronderstellen dat de bepaling van het toepasselijke tarief in het kader van een regeling fiscale regularisatie het meest belangrijke aspect is. Als we de verschillende rechtsbronnen ter zake consulteren merken we evenwel dat er daarover nergens enig ernstig debat is geweest binnen de betreffende regeringspartijen.

#### 2. Fiscaal verjaard kapitaal versus fiscaal verjaarde bedragen

Omwille van de verschillen in de verjaringstermijnen die we hoger hebben gesitueerd kon het begrip zoals het federaal werd gedefinieerd met betrekking tot het 'fiscaal verjaard kapitaal', fiscaal technisch gezien niet worden hergebruikt in de Vlaamse regeling. Vandaar dat in het Vlaamse decreet van 10 februari 2017 alsmede in het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 de term 'fiscaal verjaarde bedragen' wordt gebruikt. Dit verschil is met name van belang bij de indiening van een aangifte in categorie 3 Vlaams-federaal. Wegens de noodzaak echter tot het nauwgezet aantonen van de herkomst van de gepleegde fiscale fraude, waardoor de verschillende verjaringstermijnen duidelijk zullen



dienen te kunnen worden bepaald, hoeft dit in de praktijk niet tot enige problemen aanleiding te geven.

### 3. De aangifteformulieren

Als we de vijf verschillende aangifteformulieren vergelijken met elkaar dan merken we meteen dat al die formulieren met uitzondering van het Vlaamse formulier regularisatieaangifte B in categorie 2, allemaal uit dezelfde stal komen. Qua layout en opzet werden deze klaarblijkelijk opgesteld binnen het CPR. Dat is ook logisch daar het CPR de enige bevoegde instantie is om het federale aangifteformulier in categorie 1, de beide aangifteformulieren in categorie 3 en het Waals-Brusselse aangifteformulier in categorie 2 te verwerken.

Ook wat de verplicht toe te voegen bijlagen betreft zijn er amper verschillen te noteren. In alle gevallen dient een bondige verklaring en een fraudeschema te worden toegevoegd. Hoger werd reeds aangeduid dat bijzondere aandacht moet worden besteed aan het fraudeschema dat wordt gevoegd bij een aangifte in categorie 3 Waals-Brussels-federaal daar deze fraudeschema's worden overgemaakt aan de bevoegde regionale minister. Dat is bij de andere fraudeschema's niet het geval. Het Vlaamse fraudeschema in categorie 2 wordt dan weer wél naar de CFI gestuurd, de andere fraudeschema's niet<sup>175</sup>.

Het verdient dus sterke aanbeveling om per ingediende aangifte in een welbepaalde categorie, het weze categorie 1, categorie 2 en categorie 3, steeds een eigen en afzonderlijk fraudeschema toe te voegen dat enkel en alleen bestemd is voor alléén die aangifte. In een complex dossier met een verscheidenheid van herkomst van vermogen waarbij verschillende generaties betrokken zijn en waarbij verschillende soorten van regionale en federale fraude is gepleegd, zal het dus zaak zijn om de vermeldingen in de desbetreffende fraudeschema's te beperken tot die elementen die noodzakelijk zijn om de ontvankelijkheid van de desbetreffende aangifte te beoordelen. Anderzijds zal de raadsman erop moeten toezien dat de informatie die wordt verstrekt volledig is, maar dan ook weer niet té overvloedig daar elementen waarvan het CPR oordeelt dat deze niet in verband staan met de geregulariseerde bedragen, uit het dossier zouden kunnen worden geweerd. Hoger heb ik ook reeds aangehaald dat volgens de letterlijke lezing van de teksten van het Waals-Brussels-federale samenwerkingsakkoord de indiening van een aangifte in categorie 3 veronderstelt dat er ook een aangifte in categorie 1 wordt ingediend. Volgens de letterlijke lezing van de tekst is dit immers zelfs een ontvankelijkheidsvereiste. Merk echter op dat dit de enige plaats is waar een dergelijk vereiste is voorzien. Voor het overige is de indiening van de verschillende aangiften niet aan elkaar gekoppeld.

### 4. Overige bijlagen

De verschillende wettelijke en regionale regelingen vermelden nergens de noodzaak tot het bijvoegen van andere bijlagen dan de bondige verklaring en het fraudeschema. Bij de aangifte in categorie 3 Vlaams-federaal staat op het einde van de aangifte onder het kopje op 'verplichte bijlagen' echter het volgende vermeld:

*“De aangever moet tevens de overtuiging bijbrengen dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het gedeelte van de te regulariseren niet opsplitsbare bedragen dat betrekking heeft op bedragen die onderworpen zijn aan federale belastingen en het gedeelte dat betrekking heeft op bedragen die onderworpen zijn aan Vlaamse gewestelijke belastingen”.*

Deze zinsnede ontbreekt bij de aangifte in categorie 3 Waals-Brussels-federaal. Inhoudelijk geldt echter ook hier het vereiste dat er alleen maar sprake kan zijn van een niet splitsbaar fiscaal verjaard kapitaal *“indien de aangever er niet in slaagt aan te tonen dat (...)”*. Blijkbaar wordt dit op een andere manier geïnterpreteerd in de Vlaams-federale aangifte categorie 3 dan in de Waals-Brussels-federale aangifte categorie 3 en is de bewijslast die drukt op de Vlaamse aangever wat dat betreft hoger. Dit lijkt me echter volstrekt in strijd te zijn met de doelstelling van de desbetreffende aangiften in categorie 3. Hoger heb ik overigens reeds kritiek gegeven op deze notie van 'het bijbrengen van de overtuiging dat'.

In ieder geval verdient het aanbeveling om via additionele bijlagen, die dan niet het karakter dragen van bondige verklaring dan wel fraudeschema, de nodige duidelijkheid bij te brengen met betrekking tot de volledigheid van de ingediende regularisatie. Daarbij durven we de volgende bijlagen suggereren:

- een bijlage houdende een separaat en voor waar en oprecht verklaard document met betrekking tot de uitgesloten misdrijven;
- een bijlage houdende een verklaring inzake de volledigheid van de ingediende fiscale regularisatie met betrekking tot de toepassing van artikel 11, eerste en tweede lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen in categorie 2 en categorie 3);
- een bijlage houdende een verklaring inzake de herkomst naar aard, periodiciteit en belastingcategorie van de onderliggende fraude gepleegd inzake de bedragen vermeld in de ingediende fiscale regularisatie met betrekking tot de toepassing van artikel 11, derde lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen in categorie 2 en categorie 3);
- een bijlage houdende een verklaring inzake de gelieerdheid van de bedragen waarvan wordt aangetoond op grond van artikel 11, eerste lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen in categorie 2 en categorie 3) dat deze aan hun normaal belastingregime werden onderworpen, met bedragen die voorkomen op de in de

175. Men kan zich overigens afvragen wat het nut is van al die kleine verschillen in de voor het overige naar de grond van de zaak volstrekt parallelle regelingen, buiten de nood tot wat politieke profileringsdrang.



bondige verklaring vermelde rekeningen *cf.* artikel 7, vierde lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen in categorie 2 en categorie 3) die niet in de aangifte fiscale regularisatie worden opgenomen;

- een bijlage houdende de kruisverwijzing naar andere eventueel ingediende aangiften in fiscale regularisatie indien en voor zover er meer dan één enkele aangifte in fiscale regularisatie wordt ingediend. Deze bijlage kan tevens verwijzingen inhouden naar aangiften in fiscale regularisatie ingediend door andere personen, dit in het geval een vermogen verspreid is geraakt over meerdere aangevers (dit zal veelal het geval zijn bij de fiscale regularisatie van ontdoken successierechten).

In de mate dat deze additionele bijlagen dan commentaar geven op zaken gerelateerd aan het fraudeschema, wat quasi steeds zo zal zijn, dienen zij argumentatief uiteraard tevens als onderdeel van het fraudeschema te worden beschouwd. Voor het geval daarover twijfel kan rijzen dient de aangever de vermelding ‘fraudeschema’ dan wel ‘fraudeschema deel A, B, C, enz.’ aan te brengen op het desbetreffende document.

Wat in ieder geval dient te worden vermeden is dat de aangifte voorzien wordt van een lijvig opgestelde begeleidende brief met daarin alle mogelijke details met betrekking tot het dossier. Dergelijke brief kan immers in een eventuele strafrechtelijke benadering van het dossier mogelijks worden beschouwd als een buitengerechtigde bekentenis van fiscale fraude dan wel de daaraan gerelateerde witwasmisdrijven, en waarvan het niet met zekerheid kan worden vastgesteld aan de hand van de diverse teksten of deze wel gedekt is door de bijzondere discretieplicht verleend aan en rond de ingediende aangiften in fiscale regularisatie. Dergelijke brief is immers geen bijlage bij de ingediende regularisatieaangifte.

## ***B. Gevarieerde herkomst leidt tot wettelijke onmogelijkheid om te regulariseren***

Elk fiscaal regularisatiedossier, hoe eenvoudig het qua aanzet ook mag lijken, draagt het potentieel in zich van een complexe herkomst van de door de aangever gepleegde fraude in het verleden. Rekening houdende met deze complexiteit kan de raadsman in het dossier dus met meerdere regelingen tegelijkertijd in aanraking komen en zal hij deze voor zijn cliënt moeten toepassen. In dit deel gaan we na tot welke verrassende wendingen zulks kan leiden.

Bovendien zullen we vaststellen dat in een hele reeks gevallen fiscale regularisatie niet tot de mogelijkheden behoort. Dit is wellicht nog het belangrijkste verschil met de vroegere wet-

ten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 waar dit probleem zich niet stelde. Vooruitlopend op de conclusie van dit deel kunnen we stellen dat er eigenlijk twee redenen zijn waarom iemand technisch gezien niet kán regulariseren.

- De eerste reden is dat de feiten die gepleegd zijn en die aanleiding hebben gegeven tot het illiciete vermogen voortkomen uit de uitgesloten misdrijven waarvan enige fiscale regularisatie niet toegelaten is. *In casu* betreft het hier doorgaans échte criminelen in tegenstelling tot louter ‘fiscale fraudeurs’.
- De tweede reden is dat er verschillende federale en verschillende gewestelijke fiscale fraudes in het verleden gepleegd werden waarvan de illiciete vermogens gecumuleerd werden op rekeningen waarvan er geen bankkittreksels meer kunnen worden voorgelegd. In dit geval valt de aangever buiten de mazen van het net, en rest er hem niets dan “*behandeld te worden zoals een crimineel*”. Deze persoon zal immers nergens te lande bij een Belgische bank terecht kunnen voor de repatriëring van zijn gelden, en ten einde raad zal hij zich wellicht spontaan gaan aanbieden bij de BBI en *in fine* bij het parket om een regeling uit te werken voor zijn illiciet vermogen. Aldaar zal hij echter dienen aan te vangen met aan te tonen dat hij wettelijk gezien geen gebruik kan maken van de fiscale regularisatie wegens de über-complexiteit van deze regeling, zoniet zal men immers zoals hoger reeds werd vermeld ‘doorverwijzen naar het CPR’.

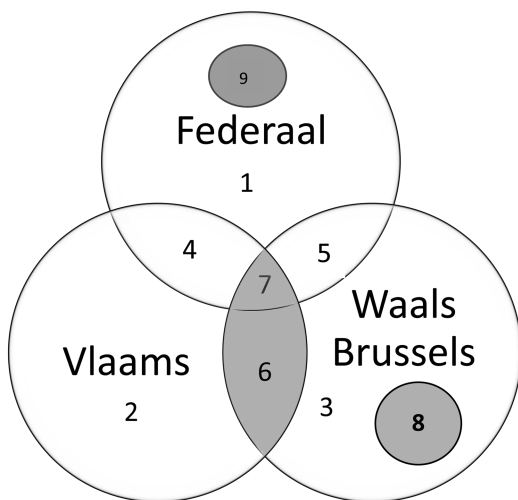
De beide samenwerkingsakkoorden van 20 februari 2017 en 9 mei 2017 zijn louter bilateraal. In zijn adviezen van 29 maart 2017, 31 maart 2017 en 5 april 2017 komt de Raad van State tot de conclusie dat de samenwerkingsakkoorden op dat vlak te kort schieten<sup>176</sup>. De Raad van State stelt vast dat het om asymmetrische samenwerkingsakkoorden gaat, waarbij er verschillen zijn op het vlak van de te regulariseren bedragen en de wijze van afhandeling van de regularisatie. Er is in beginsel geen bezwaar tegen het sluiten van asymmetrische samenwerkingsakkoorden stelt de Raad van State. Echter, daar de federale Staat, gelet op het beginsel van de respectieve autonomie van de deelstaten, niet alle deelstaten kan verplichten om een samenwerkingsakkoord te sluiten, kan het gebeuren dat de federale Staat er niet in slaagt om ervoor te zorgen dat elk van die deelstaten mee instapt in een geïntegreerde of gemeenschappelijke regeling. De beide bilaterale samenwerkingsakkoorden laten echter niet toe om in alle gevallen voor de ‘niet uitsplitsbare bedragen’ tot een rechtszekere oplossing te komen. Meer in het bijzonder gaat het dan om bedragen die ontdoken belas-

176. Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017 over het voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen; Adv.RvS 61.029/VR/4 van 29 maart 2017 over een voorontwerp van ordonnantie “betreffende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude”; Adv.RvS 61.026/VR van 5 april 2017 over een voorontwerp van wet “houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen”.



tingen betreffen uit méér dan één gewest. Die situaties kunnen door zogenaamde ‘asymmetrische’ samenwerkingsakkoorden alléén maar worden geregeld indien die akkoorden voldoende op elkaar aansluiten. Als dat niet het geval is, dan kunnen die bedragen dus niet via een fiscale regularisatie worden rechtgezet.

Nu op zich hoeft zelfs dat geen probleem te zijn, immers, wanneer geen zekerheid bestaat over welke belastingen zijn ontdoken, en dus niet precies kan worden uitgemaakt wiens belastingbevoegdheden in het geding zijn, en de bevoegdheden ‘vermengd’ zijn, is een samenwerkingsovereenkomst het geëigende middel om uit de bevoegdheidsrechtelijke impasse te geraken. Echter, anders dan de Raad van State in voorgaande adviezen suggereerde, is niet één allesomvattend samenwerkingsakkoord tot stand gekomen, maar zijn twee asymmetrische regelingen uitgewerkt, waardoor de grijze zone waar de belastingbevoegdheden inzake de ontdoken belastingen niet uitgeklaard kunnen worden, grotendeels is blijven bestaan. Bij ontstentenis van een allesomvattend samenwerkingsakkoord met alle betrokken overheden, is alles wat daarbuiten valt, niet regulariseerbaar. In diagram voorgesteld blijkt netjes waar die grijze zones precies zitten:



Daarbij is de legende dan als volgt:

1. Wet van 21 juli 2016
2. Vlaams decreet van 10 februari 2017
3. Samenwerkingsakkoord Waals-Brussels-federaal
4. Samenwerkingsakkoord Vlaams-federaal
5. Samenwerkingsakkoord Waals-Brussels-federaal
6. Wettelijk niet geregeld
7. Wettelijk niet geregeld
8. Wettelijk niet geregeld
9. Vlaamse federale successies *ante* 1 januari 1989 – wettelijk niet geregeld

De delen van het diagram aangegeven met de cijfers 6, 7 en 8 zijn situaties waar zogenaamde niet uitsplitsbare bedragen in voorkomen die ontdoken belastingen betreffen uit méér dan één gewest. Die situaties zijn wettelijk noch decretaal

noch via de samenwerkingsakkoorden geregeld en kunnen dus niet via een fiscale regularisatie worden rechtgezet:

- dossiers met gemengde bedragen die betrekking hebben op federale én Vlaamse én Waalse belastingen, kunnen niet door de samenwerkingsakkoorden worden opgelost;
- dossiers met gemengde bedragen die betrekking hebben op federale én Vlaamse én Brusselse belastingen, kunnen niet door de samenwerkingsakkoorden worden opgelost;
- daarbij is het opvallend dat dit probleem ook niet wordt opgelost voor gevallen waar zich én een Waalse gewestelijke fraude én een Brusselse gewestelijke fraude zouden combineren binnen één gemengd bedrag. Dat is natuurlijk een gemiste kans.

Ook het geval bedoeld door het cijfer 9 wat de ‘Vlaamse’ federale successies betreft vooraf aan 1 januari 1989 kan niet worden geregeld binnen het voorziene wettelijke kader.

Dat werd door de Raad van State in zijn advies van 31 maart 2017 nadrukkelijk bevestigd: “*Dat betekent dat de grijze zone waar de belastingbevoegdheden inzake de ontdoken belastingen niet uitgeklaard kunnen worden, grotendeels is blijven bestaan. Slechts in zoverre volledige zekerheid bestaat dat het om ontdoken belastingen van de federale overheid (wet van 21 juli 2016), van het Vlaamse Gewest (decreet van 10 februari 2017), van de federale overheid en het Vlaamse Gewest (eerste samenwerkingsakkoord) of van de federale overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (tweede samenwerkingsakkoord) gaat, zal het mogelijk zijn te regulariseren. Bij ontstentenis van een allesomvattend samenwerkingsakkoord met alle betrokken overheden, is alles wat daarbuiten valt, niet regulariseerbaar*”<sup>177</sup>.

Als de samenwerkingsakkoorden géén oplossing voorzien voor de vlakken aangeduid met de cijfers 6, 7 en 8 dan is de gehele regeling *de facto* ‘ongrondwettelijk’ wegens in strijd met de bevoegdheidsregels. De conclusie van de Raad van State was dan ook dat in het licht van de bovenstaande opmerkingen de samenwerkingsakkoorden herbekeken en aangepast moeten worden, dat is echter niet afdoende gebeurd. Stel even dat er twee Vlaamse erfenissen aan de oorsprong van het vermogen liggen, een uit bijvoorbeeld 1988 (vóór de regionalisering van de successierechten) en een uit 2002. Als de bankdocumenten verloren gegaan zijn, is het dus onduidelijk welke bedragen Vlaams en welke federaal zijn. De bedragen vererfd anno 1988 zijn bovendien fiscaal niet regulariseerbaar daar dit niet voorzien is binnen de wettelijke regeling. Ook voor zo’n geval had men in één groot ‘multilateraal’ samenwerkingsakkoord regels kunnen opnemen.

Een zeer pragmatische oplossing zou geweest zijn om te voorzien in een fiscale regularisatie categorie 4. In een dergelijke categorie 4 zouden al die bedragen kunnen worden opgenomen waarvan de aangever niet meer kan aantonen, met de beste wil van de wereld, waar de desbetreffende gelden vandaan komen en welke belastingen al dan niet zijn ontdo-

177. Adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017 over het voorontwerp van decreet van het Vlaamse Gewest houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen, p. 8.



ken. Daarbij zou het dan irrelevant zijn of het gaat om federale belastingen of regionale belastingen, of het nu Vlaamse belastingen, Brusselse belastingen of Waalse belastingen zijn. In zo'n categorie 4 zou de tariefstructuur zoals deze van toepassing is voor categorie 3 perfect kunnen bewaard blijven, maar zou een andere verdeelsleutel gelden. Dergelijke verdeelsleutel kan bijvoorbeeld zijn dat iedere betrokken partij 25% van de heffing toegewezen krijgt. Het enige wat daartoe vereist is, is een additioneel samenwerkingsakkoord dat wordt gesloten tussen de federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest én het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Nu alle overheden de inspanningen om te komen tot een regeling in fiscale regularisatie reeds hebben gedaan, zou er toch geen politiek noch juridisch beletsel meer mogen zijn om het geheel werkelijk sluitend te maken.

## Deel 8. Praktische uitwerking ter zake wat aan te geven en wat niet inzake fiscaal verjaard kapitaal

### A. Wetstechnische interne tegenstrijdigheid tussen de definitie van fiscaal verjaard kapitaal en de beweerdelijke omkering van de bewijslast

Naast de legistische complexiteit van de teksten die de regelgeving vormen voor de fiscale regularisatie anno 2017 is de constante in deze regelgeving de omkering van de bewijslast die volledig wordt verschoven naar de aangever met betrekking tot de bedragen die dienen te worden aangegeven in geval er wordt geopteerd voor een procedure van fiscale regularisatie. Daarbij situeert deze problematiek zich met name binnen het zogenaamde 'fiscaal verjaarde kapitaal'<sup>178</sup>. We kunnen ons echter niet van de indruk ontdoen dat er zich wetstechnisch een spanningsveld aandient tussen enerzijds de definitie van wat fiscaal verjaard kapitaal is, en anderzijds de bepalingen van artikel 11, 2° lid van de wet van 21 juli 2016 en de aanverwante bepalingen in de diverse decreten en samenwerkingsakkoorden. Om dit duidelijk te maken is het wellicht interessant om diverse bepalingen schematisch naast elkaar te plaatsen.

<i>Definitie fiscaal verjaard kapitaal</i>	<i>Bepaling ter zake bewijslast aangever</i>
Categorie 1	
Artikel 2, 9° wet 21 juli 2016: de in dit hoofdstuk bedoelde kapitalen ten aanzien waarvan de fiscale administratie ingevolge het verstrijken van de termijnen, naar gelang het geval, bedoeld in de artikelen [...] op het ogenblik van de indiening van de <i>regularisatieaangifte geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen</i> in hoofde van diegene op wiens naam de regularisatieaangifte is ingediend	Artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016: onder voorbehoud van het derde en het vierde lid moeten de inkomsten, de sommen, de btw-handelingen en de fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan <i>waarvan de aangever niet kan aantonen dat ze hun normale belastingregime hebben ondergaan</i> op de wijze bedoeld in het eerste lid, worden geregulariseerd
Categorie 2	
Artikel 2, 3° Vlaams decreet 10 februari 2017: de sommen, waarden of kapitalen ten aanzien waarvan de erfbelasting of de registratiebelasting voor de aangever niet meer kan worden geheven door de toepassing van artikel 3.3.3.0.1 of 5.0.0.0.11 van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013 op het ogenblik van de indiening van de regularisatieaangifte	Artikel 7 Vlaams decreet 10 februari 2017: "(...) De te regulariseren bedragen of het gedeelte ervan waarvan de aangever niet kan aantonen dat de normale belastingregeling erop is toegepast, moeten worden geregulariseerd. De aangever moet met een schriftelijk bewijs, zo nodig aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aantonen dat de aangegeven bedragen alleen betrekking hebben op belastingen die onder het toepassingsgebied van dit decreet vallen

178. In dit deel gebruiken we de terminologie fiscaal verjaard kapitaal en fiscaal verjaarde bedragen in dezelfde betekenis.



<i>Definitie fiscaal verjaard kapitaal</i>	<i>Bepaling ter zake bewijslast aangever</i>
Artikel 1, 1° SWA 20 februari 2017: niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen: de fiscaal verjaarde kapitalen of een gedeelte ervan waarvoor de aangever er niet in slaagt aan te tonen aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat deze kapitalen moeten onderworpen worden ofwel aan een federale belasting binnen het toepassingsveld van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, ofwel aan registratierechten of aan successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert	Artikel 2, § 1, tweede lid Waals decreet 1 juni 2017: in afwijking van het voorgaande lid, moeten het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte, beoogd in artikel 1, 5° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017, de sommen, kapitalen of roerende waarden waarop: 2° verjaarde successierechten of registratierechten verschuldigd zijn indien de twee volgende voorwaarden verenigd zijn: b) de aangever niet aantoont, aan de hand van een schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat de sommen, kapitalen of roerende waarden onderworpen zijn geweest, naar gelang het geval, aan de successierechten of de registratierechten beoogd in het eerste lid. Artikel 4 Waals decreet 1 juni 2017: de sommen, kapitalen of roerende waarden beoogd door artikel 2 kunnen slechts geregulariseerd worden voor zover de aangever, in de zin van artikel 1, 7° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017, de aard van de te regulariseren rechten en de periode waartoe de te regulariseren rechten behoren aantoont aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen
Zie artikel 1, 1° SWA 20 februari 2017	Artikel 3, § 2, tweede lid Brusselse ordonnantie: in afwijking van het voorgaande lid, moeten het voorwerp uitmaken van een regularisatieaangifte, beoogd in artikel 1, 5°, van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017, de sommen, kapitalen of roerende waarden waarop: 2. verjaarde successierechten of registratierechten verschuldigd zijn indien de twee volgende voorwaarden verenigd zijn: b) de aangever niet aantoont, aan de hand van een schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat de sommen, kapitalen of roerende waarden onderworpen zijn geweest, naar gelang het geval, aan de successierechten of de registratierechten beoogd in het eerste lid
Categorie 3	
Artikel 1, 9° SWA 9 mei 2017 : bedragen die uitsluitend moeten worden onderworpen aan: federale belastingen, waarvoor de fiscale administratie geen heffingsbevoegdheid meer kan uitoefenen zoals omschreven in artikel 2, 11° van de wet van 21 juli 2016; EN [...]	Bepaling ontbreekt daar impliciet verwezen wordt naar de wet van 21 juli 2016 en naar het Vlaamse decreet van 10 februari 2017
Artikel 1, 1° SWA 20 februari 2017: niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen: de fiscaal verjaarde kapitalen of een gedeelte ervan waarvoor de aangever er niet in slaagt aan te tonen aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat deze kapitalen moeten onderworpen worden ofwel aan een federale belasting binnen het toepassingsveld van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie, ofwel aan registratierechten of aan successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert	Zie Waalse bepaling in artikel 2, § 1, tweede lid Waals decreet 1 juni 2017 Zie Brusselse bepaling in artikel 3, § 2, tweede lid Brusselse ordonnantie 13 juli 2017 Ook hier steeds nadrukkelijke verwijzing naar de wet van 21 juli 2016

Uit al deze bepalingen blijkt zonder enige discussie dat er sowieso een aantoonbare fiscale fraude met betrekking tot deze bedragen moet zijn gepleegd. Deze fraude moet inderdaad niet alleen effectief gepleegd geweest zijn, deze fraude dient bovendien naar aard, belastingcategorie en periodiciteit te worden geïdentificeerd en in verband gebracht met de geregulariseerde bedragen zoals nadrukkelijk is voorzien door artikel 11, derde lid wet 21 juli 2016 en aanverwante bepalingen. Het is pas op het moment dat een dergelijk bedrag aan deze kwalificatie beantwoordt, dat het bedrag überhaupt voor fiscale regularisatie in aanmerking komt.

Anders gezegd, enig bedrag dat wordt opgenomen in een aangifte fiscale regularisatie dient te beantwoorden aan de fiscale kwalificatie ‘fiscaal verjaard kapitaal’, opdat het überhaupt voor fiscale regularisatie in aanmerking zou komen.

De these waarbij wordt gesteld dat de bewijslast fiscaal technisch gezien wordt omgekeerd is volgens de letterlijke tekst van de wet dan ook verkeerd. Dit wordt overigens met zoveel woorden in artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 zélf gezegd, immers:

- *Primo* is de tekst van toepassing op “*fiscaal verjaarde kapitalen, of het gedeelte ervan, waarvan (...)*”, wat uiteraard enig ander bedrag dat niet aan die kwalificatie beantwoordt uitsluit;
- *Secundo*, wordt er in dat artikel een voorbehoud gemaakt voor de toepassing van het derde lid. Het is inderdaad in het derde lid van artikel 11 dat bepaald wordt dat de beweerdelijk gepleegde fiscale fraude dient te worden geïdentificeerd. Zulks kan uiteraard niet worden vermoed, dat moet worden bewezen *c.q.*



aangetoond. Bij gebrek aan dergelijk bewijs kan er vanuit de grondwettelijkheid van de regeling wetstechnisch dan ook niet worden geregulariseerd;

- *Tertio*, wordt er in dat artikel een voorbehoud gemaakt voor de toepassing van het vierde lid, waarin de uitgesloten misdrijven worden opgesomd. Het moet inderdaad ten allen prijze worden vermeden dat criminele gelden in omloop worden gebracht.

De hypothese die ik al heel vaak heb gelezen – en die ik hoger in deze bijdrage zelf ook heb aangehaald – op grond waarvan de aangever de bedragen waarvan hij niet kan aantonen dat zij aan hun normaal belastingregime onderworpen geweest zijn, in de fiscale regularisatie dient te betrekken, houdt dus enkel en alleen rekening met de letterlijke tekst van artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 en aanverwante bepalingen, op een wetstechnisch autonome wijze geïnterpreteerd. Die interpretatie blijkt bij nader inzien fout te zijn. Het betreffende artikel dient uiteraard te worden geïnterpreteerd binnen de context van de volledige wettelijke regeling van fiscale regularisatie. Ook hier zien we dus weer het verschil opduiken tussen een autonome en een bijvoeglijke of contextuele interpretatie<sup>179</sup>. De Raad van State is daaromtrent zeer duidelijk geweest zodoende dat het op vandaag onomstotelijk vaststaat dat de onderliggende gepleegde fiscale fraude dient te worden geïdentificeerd. Blijft dergelijk bewijs naar identificatie uit, welnu dan kan er geen fiscale regularisatie plaatsvinden.

Dit is het logische gevolg van het grondwettelijkheidsprobleem dat de teksten bezwaart. Immers, wie kan garanderen dat de beweerdelijk onderliggende fraude, die niet kan worden aangetoond, zich niet situeert binnen de van fiscale regularisatie uitgesloten domeinen? Ik verwijs daar naar de problematiek in categorie 3 zoals geïllustreerd door het diagram in deel 8 aangeduid door de nummers 6, 7, 8 en 9. Daarbij dient de volgende redenering te worden aangehouden:

- hoger werd aangetoond dat iemand die zich in een dergelijk geval bevindt wetstechnisch gezien niet kan regulariseren;
- hoger werd ook aangetoond dat opdat een fiscale regularisatie überhaupt mogelijk zou zijn, de onderliggende fiscale fraude die werd gepleegd dient te worden geïdentificeerd;
- iemand die niet in staat is te bewijzen wat de oorsprong van zijn gelden is, al dan niet frauduleus, kan uiteraard ook niet identificeren welke fiscale fraude hij al dan niet heeft gepleegd.

De conclusie is dus dubbel:

Iemand die de onderliggende fiscale fraude niet kan identificeren, kan geen gebruik maken van de fiscale regularisatie.

Een vermogen waarvan de onderliggende fiscale fraude niet kan worden vastgesteld, kwalificeert niet voor de definitie van fiscaal verjaard kapitaal, en komt daarom niet in aanmerking voor fiscale regularisatie.

Deze conclusie is overigens niet nieuw, exact dezelfde conclusie gold reeds ter zake het voorwerp van de fiscale regularisatie voor zover het betrekking had op het bedrag van het fiscaal verjaard kapitaal zoals dit begrip werd ingevoerd door de wet van 11 juli 2013: “*De sleutel tot de finale bepaling van het aan te geven bedrag aan fiscaal verjaarde kapitalen ligt dus in de bepaling van de toepasselijke verjarings-termijn. Hoger hebben we reeds vastgesteld dat er steeds een ‘fiscale fraude’ aan ten grondslag moet liggen, dat er zonder een dergelijk misdrijf geen dergelijk ‘fiscaal verjaard kapitaal’ kan bestaan en dat we de verjaring moeten bepalen in hoofde van de aangever. Verwijzingen naar ‘volledig’ kapitaal zijn gewoonweg verkeerd*”<sup>180</sup>.

Dit betekent natuurlijk niet dat iemand die fiscale fraude heeft gepleegd en weigert de desbetreffende bewijsstukken aangaande de onderliggende aard van de fiscale fraude voor te leggen, voor het overige vrij over zijn kapitalen kan beschikken. Uiteraard niet! Het betekent alléén dat deze persoon dan niet in aanmerking komt om van de wettelijke en decretale regeling van de fiscale regularisatie gebruik te maken, en dus buiten het systeem valt. Het mes snijdt dus langs twee kanten. De betreffende persoon zal uiteraard ook niet kunnen genieten van enige fiscale immuniteit (voor zover dit überhaupt nodig zou zijn voor fiscaal verjaard kapitaal) noch van enige strafrechtelijke immuniteit.

Deze these is dus duidelijk te onderscheiden van de these die door sommigen in de rechtsleer nog steeds wordt verdedigd die stelt dat fiscaal verjaard kapitaal überhaupt niet voor fiscale regularisatie in aanmerking komt<sup>181</sup>. Deze these is volstrekt onjuist en voor zover ze ooit al zou juist geweest zijn, ondertussen door de evolutie van de wetgeving en de rechtspraak achterhaald. Bovendien gaat deze these volledig voorbij aan het autonome karakter van witwashandelingen.

## ***B. De eigen verantwoordelijkheid van de aangever en het begrip ‘regulariseerbaar vermogen’***

De wetstechnische vaststellingen in deel 8, A. brengen ons naadloos terug bij de these van de eigen verantwoordelijkheid van de aangever *versus* de ‘bevoegdheid’ van het CPR zoals we die al eerder hebben omschreven in dit tijdschrift<sup>182</sup>. In die bijdrage hebben we de these ingenomen dat deze probleemstelling ter zake het aan te geven bedrag diende te wor-

179. Zie daarover uitgebreid de bijdrage in *TFR* ter zake de meldingsplicht bij de witwascel inzake het indicatoren-KB van 3 juni 2007 over het begrip “ernstige en georganiseerde fiscale fraude” (G.D. GOYVAERTS, “De meldingsplicht wegens ernstige en georganiseerde fiscale fraude en de symbiose met de fiscale regularisatie”, *TFR* 2007, afl. 324, 542). Deze “bijvoeglijke” of contextuele interpretatie werd achteraf door het Grondwettelijke Hof bevestigd in zijn arrest van 10 juli 2008 (GwH 10 juli 2008, nr. 102/2008, *Fisc.Act.* 2010, 14/7 en 2014, 16/2).

180. G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR*, 2013/446, p. 629-664, p. 651.

181. Th. AFSCHRIFT, “De grenzen van het begrip witwassen van kapitalen die al dan niet werden geregulariseerd en al dan niet werden gerepatriëerd”, *AFT* 2015/4, p. 4-20.

182. G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR* 2013, afl. 446, p. 629-664, p. 648 *et seq.* Voor de volledige analyse wordt naar dat artikel verwezen.



den benaderd vanuit drie basispremissen:

- het gebrek aan belastbare grondslag en de afwezigheid van een verplichting tot aangifte, waarbij het CPR geen controlebevoegdheid heeft, de heffing door het CPR niet wordt opgelegd bij wijze van kohier noch dat er enige dwangmaatregel mogelijk is met betrekking tot de betaling;
- de definitie van fiscaal verjaard kapitaal waarbij de termijnen die verstreken zijn dienen te worden beoordeeld in hoofde van diegene op wiens naam de aangifte is ingediend;
- de temporele werking van artikel 505 van het Strafwetboek en het autonome karakter van het witwasmisdrijf onder de wisselende wetgeving die deze problematiek bepaalt, daarbij in acht genomen de regels van de strafrechtelijke verjaring.

De anti-these die op heden wordt verdedigd door het CPR gaat er vanuit dat de aangever geen enkele verantwoordelijkheid meer heeft en is louter gebaseerd op een voluntaristische samenlezing van de artikelen 11, tweede lid en artikel 7, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 en de aanverwante bepalingen. Die these gaat er vanuit dat de bewijslast botweg wordt omgekeerd lastens de aangever en dat indien iemand opteert voor de toepassing van de wet op de fiscale regularisatie dat hij dan van alle betrokken bedragen (schriftelijk) dient te bewijzen dat zij hun normaal belastingregime hebben ondergaan. Het enige wat we hierover kunnen terugvinden aan geschreven rechtsbronnen, naast de hogere reeds geciteerde passage uit de *memorie van toelichting*, zijn de antwoorden die door het CPR werden gegeven in FAQ I.35 en FAQ I.36.

“35. Hoe gaat het CPR handelen indien de aangever enkel informatie verstrekt over de geregulariseerde fiscaal niet verjaarde (roerende) inkomsten, maar niet over het (fiscaal verjaarde) kapitaal dat niet wordt geregulariseerd?

Het CPR zal in dergelijk geval vragen aan de aangever om aan de hand van schriftelijk bewijs, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, aan te tonen dat dit fiscaal verjaarde kapitaal in het verleden zijn normaal belastingregime heeft ondergaan. Indien de aangever niet slaagt in voormelde bewijsvoering en ook niet bereid is desgevallend zijn regularisatieaangifte uit te breiden met het fiscaal verjaarde kapitaal op de rekening(en), zal de verschuldigde heffing worden berekend inclusief de heffing op het fiscaal verjaarde kapitaal. Dit zal geval per geval worden bekeken aan de hand van de voorgelegde bewijsstukken en worden voorgelegd aan het College van de Dienst Voorafgaande Beslissingen.

De aangever kan een jurisdictioneel beroep indienen tegen de berekening van het CPR en de door hem voorgestelde heffing bij de rechtbank van eerste aanleg waaronder de aangever ressorteert (GwH 19 september 2014). De aangever dient evenwel dit jurisdictioneel beroep uit te oefenen alvorens te betalen en alvorens er een attest wordt afgeleverd (Doc. 54-1738/003, p. 19).

36. Is het mogelijk dat een ingediende regularisatieaangifte nadien wordt ingetrokken en/of de aangegeven belastbare inkomsten (kapitalen) in de rubrieken van de aangifte worden verminderd?

Behoudens bewezen materiële vergissing, vastgesteld voordat de heffing werd berekend door het CPR en werd betaald, is het niet meer mogelijk nadien een spontaan ingediende regularisatieaangifte in te trekken of de aangegeven inkomsten ervan te verminderen. De verschuldigde heffing zal in dergelijk geval worden berekend op basis van de oorspronkelijk ingediende aangifte en tegen de normale tarieven plus het boetepercentage. De verschuldigde heffing zal als dusdanig aan de aangever worden meegedeeld”.

Deze antwoorden gaan volledig voorbij aan de context van de wet op de fiscale regularisatie en zetten de deur open voor totale willekeur. Deze these impliceert immers dat iemand die niet meer beschikt over schriftelijke bewijsstukken met betrekking tot de oorsprong van zijn vermogen, er wettelijk vermoed wordt dat hij over illiciete vermogensbestanddelen beschikt. Een dergelijk wettelijk vermoeden is uiteraard nooit de bedoeling geweest van de wetgever, en kan ook niet gelezen worden in artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 noch in de daarmee verwante bepalingen.

Hoger werd aangetoond dat qua omvang en methodiek van het door de aangever te leveren bewijs de tekst van artikel 7, vierde lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen) verwijst naar “de voor fiscale regularisatie gebruikte financiële rekeningen”. Dit leidt tot een dubbele cumulatieve voorwaarde omdat vermogensbestanddelen überhaupt ter beoordeling aan het CPR worden voorgelegd:

- de fiscaal verjaarde kapitalen uit fiscale misdrijven, onder de vorm van levensverzekeringen, van financiële rekeningen en juridische constructies die het voorwerp uitmaken van (...) (art. 5 wet 21 juli 2016), én
- die vermeld staan in de bondige verklaring omtrent de omvang, de oorsprong, de periode en de gebruikte financiële rekeningen (art. 7, vierde lid wet 21 juli 2016).

Ander vermogen heeft geen betrekking op de fiscale regularisatie en wordt hier ook niet bij betrokken, noch rechtstreeks noch onrechtstreeks. Wettelijk gezien is er dus geen enkele waarborg op ‘volledigheid’. Indien de aangever een deel van het vermogen mordicus verzwijgt, staat de raadsman én het CPR daar machteloos tegenover. Concreet gezien kan zich dit manifesteren ten aanzien van vermogen dat op rekeningen dan wel structuren dan wel levensverzekeringopolissen vermeld staat waarvan de aangever geen enkele melding maakt ten aanzien van zijn raadsman. Het is voor de raadsman uiteraard feitelijk onmogelijk om een dergelijk geval uit te sluiten. Hoger hebben we reeds gezien dat in zo’n geval de raadsman zelfs strafrechtelijk ter verantwoording kan worden geroepen en in zo’n geval zal moeten bewijzen dan wel de redelijke overtuiging bijbrengen bij de strafrechter dat hij niet op de hoogte was noch kon zijn van dit vermogen dat zich op andere rekeningen bevond<sup>183</sup>.

183. Gent 3 februari 2016, *Fisc.Act.* 2016/19, p. 4-8, met noot A. CLAES, “Fiscale regularisatie: danst elke fiscale adviseur op een slappe koord?”.





Vanuit de methodiek van de indiening van een aangifte in fiscale regularisatie kan men daarom samengevat stellen dat er vijf verschillende delen zijn in het ‘vermogen’, hierna de delen A, B, C, D en E. Daarbij gaan wij er uitdrukkelijk van uit dat de term ‘regulariseerbaar vermogen’ per definitie vermogen betreft dat behept is met een onderliggende fiscale fraude. Hoger hebben we immers reeds aangetoond dat indien aan deze voorwaarde niet voldaan is, het geen ‘regulariseerbaar vermogen’ is:

**Deel A:** gedeelte van vermogen dat niet voorkomt op de rekeningen, enz. vermeld in de bondige verklaring.

- Wat het gedeelte A betreft, daarvan hebben we hoger aangetoond dat zulks niet in fiscale regularisatie wordt betrokken, terecht of ten onrechte.

**Deel B:** gedeelte dat wél voorkomt op de rekeningen, enz. vermeld in de bondige verklaring en waarvan de aangever wéét dat het om ‘zwart’ kapitaal gaat en dit ook kan aantonen naar aard en periodiciteit.

- Wat het gedeelte B betreft, dergelijk vermogen zal uiteraard fiscaal worden geregulariseerd daar het aan alle voorwaarden beantwoordt van artikel 11, tweede en derde lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen).

**Deel C:** gedeelte dat wél voorkomt op de rekeningen, enz. vermeld in de bondige verklaring en waarvan de aangever wéét dat het om ‘zwart’ kapitaal gaat maar dit niet kan ‘aantonen’ naar aard en periodiciteit.

- Wat het gedeelte C betreft, dergelijk vermogen kwalificeert wetstechnisch gezien niet voor de voorwaarde van artikel 11, derde lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen) en kan dus niet in de fiscale regularisatie worden betrokken. Het komt ons voor dat in de praktijk voor een dergelijk vermogen het CPR een aangifte in fiscale regularisatie categorie 3 dan wel categorie 1 zal pogen te aanvaarden, tenminste in de veronderstelling dat er geen ernstige vermoedens kunnen worden geformuleerd dat het vermogen zou besmet geweest zijn met verschillende regionale fraudes dan wel zou voortkomen uit uitgesloten misdrijven. In een dergelijk geval is fiscale regularisatie immers wettelijk onmogelijk.

**Deel D:** gedeelte dat wél voortkomt op de rekeningen, enz. vermeld in de bondige verklaring en waarvan de aangever wéét dat het om ‘wit’ kapitaal gaat en waarvan hij dit wél kan ‘aantonen’.

- Wat het gedeelte D betreft, dit deel van het vermogen beantwoordt aan de wetstechnische kwalificatie zoals omschreven door artikel 11, eerste lid van de wet van 21 juli 2016 en hoeft om die reden niet in fiscale regularisatie te worden betrokken. Daarover bestaat geen discussie en dit is ook het standpunt van het CPR.

**Deel E:** gedeelte dat wél voortkomt op de rekeningen, enz. vermeld in de bondige verklaring en waarvan de aangever wéét dat het om ‘wit’ kapitaal gaat en waarvan hij dit niet meer kan ‘aantonen’.

- Wat het gedeelte E betreft, dit deel van het vermogen beantwoordt wetstechnisch gezien niet aan de fiscale kwalificatie van fiscaal verjaard kapitaal, daar er onderliggend geen fiscale fraude werd gepleegd. Het probleem is echter dat de aangever niet meer beschikt over de bewijsstukken ter zake.

Hier manifesteert zich natuurlijk een belangrijk discussiepunt met het CPR. In de voluntaristische autonome lezing van de wet die het CPR hanteert ‘moet’ de aangever deze bedragen aan de heffing van 37% laten onderwerpen. Hoger hebben we echter reeds aangetoond dat deze interpretatie van de wet wetstechnisch verkeerd is. Het zal uiteraard in deze materie zijn dat zich de meeste discussies met het CPR zullen manifesteren en dat er naar alle waarschijnlijkheid een (groot) aantal dossiers aan de rechter en in voorkomend geval aan het Grondwettelijk Hof zullen dienen te worden voorgelegd.

### C. *Methodie van bewijsvoering volgens de ‘bewerking in 8 stappen’*

In een poging om de bewijslast die de aangever zal dienen te leveren rekening houdende met de lezing van de wet zoals het CPR deze hanteert wat het gedeelte E betreft, kan worden verwezen naar de bewerking in het 8 stappenplan zoals we dat hebben uitgewerkt voor toepassing ter zake een fiscale regularisatie onder de wet van 11 juli 2013. Het is immers pas met die wet dat het concept van fiscaal verjaard kapitaal werd ingevoerd. Daarbij is het de vraag of deze methode onder de wet van 21 juli 2016 en de daarmee aanverwante bepalingen, nog bruikbaar is. Indien op deze vraag positief kan worden geantwoord, zal moeten worden nagegaan in welke mate deze bewerking dient te worden aangepast.

Aangezien deze methode reeds werd beschreven in dit tijdschrift (nr. 446) gaan we de methode uiteraard niet volledig herhalen en geven we hierna slechts een samengevatte en aangepaste weergave ervan aan de situatie anno 2017.

**Stap 1: basisbedrag van minstens 10 jaar oud dan wel per 31 december 2010 anno 2017 gerelateerd aan de identificatie van de onderliggende ontdoken belastingen**

Toen bij de wet van 11 juli 2013 het begrip fiscaal verjaard kapitaal werd ingevoerd was dit louter ingegeven vanuit het onderscheid ‘fiscaal verjaard’ versus ‘fiscaal niet verjaard’. In het kader van de wet van 21 juli 2016 en de aanverwante bepalingen, is het onderliggende aspect van de ventilatie naar de gepleegde fiscale fraude en de bevoegdheidsproblemen daarrond zoals beschreven in artikel 11, derde lid van de wet van 21 juli 2016 en de aanverwante bepalingen, op de voorgrond getreden vanuit de noodzaak tot grondwettelijkheid van de regelingen in fiscale regularisatie. De loutere peildatum met betrekking tot de inkomstenbelastingen waarbij werd rekening gehouden met de zevenjarige verjaringsstermijn, aangevuld met de tienjarige verjaringsstermijn voor de ontdoken successierechten, zoals dat gold onder de wet van 11 juli 2013, kan dus vandaag niet meer worden aangehouden. Het bepalen van het ‘bedrag aan fiscaal verjaard kapitaal’ is anno 2017 onnoemelijk veel complexer geworden. Pragmatisch gezien zal het basisbedrag waarop een berekening kan worden gebaseerd, afhangen van het type fiscale regularisatie dat dient te worden ingediend. Indien de aangever zich in voorkomend geval kan beperken tot een fiscale regularisatie categorie 1, kan hij omzeggens dezelfde logica



volgen als die werd gehanteerd om de toepassing van de wet van 11 juli 2013. Indien hij echter tevens een fiscale regularisatie in categorie 3 ‘niet splitsbare bedragen’ dient in te dienen, moet worden rekening gehouden met de tienjaarstermijn op het ogenblik van het indienen van een regularisatie-aangifte. Bovendien is de tienjaarstermijn in het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord anders bepaald dan in het Waals-Brussels-federale samenwerkingsakkoord. We dienen dus te werken met een drievoudige standaard:

- categorie 1: kapitalen op rekening dan wel anderszins in het bezit van de aangever per 31 december 2010 dan wel enige oudere datum indien dat kan worden aangetoond aan de hand van bewijskrachtige stukken;
- categorie 3 Vlaams-federaal: kapitalen op rekening dan wel anderszins in het bezit van de aangever indien dat kan worden aangetoond aan de hand van bewijskrachtige stukken die verwijzen naar een aangiftetermijn van een successie van minstens 10 jaar geleden te beoordelen op datum van indiening van de aangifte in fiscale regularisatiecategorie 3;
- categorie 3 Waals-Brussels-federaal: kapitalen op rekening dan wel anderszins in het bezit van de aangever indien dat kan worden aangetoond aan de hand van bewijskrachtige stukken die verwijzen naar een vermogenssituatie die werd samengesteld (al dan niet rechtstreeks gerelateerd aan een successie- of registratiebelasting) minstens 10 jaar geleden te beoordelen op datum van indiening van de aangifte in fiscale regularisatiecategorie 3.

We merken dus meteen dat de relatief eenvoudige stap van de methode anno 2013 naar anno 2017 toe verworpen is tot een vrij complexe berekening die onlosmakelijk verbonden is met de nauwgezette identificatie van de onderliggende ontdoken belastingen. Noodzakelijk nieuw onderdeel van stap 1 zal dan ook zijn dat deze onderliggende ontdoken belastingen naar aard, belastingcategorie en periodiciteit dienen te worden geïdentificeerd, en dit op een aantoonbare wijze. Zo niet zal een fiscale regularisatie in eender welke regeling überhaupt, onmogelijk zijn.

De betreffende bedragen dienen volgens stap 1 niet *per sé* nog ‘in het bezit’ te zijn van de betrokken aangever. Het betreft hier louter een bewijsproblematiek gerelateerd aan de invulling van het begrip ‘fiscaal verjaard’ dan wel ‘niet uitsplitsbaar bedrag’. Echter, volgens de strafrechtelijke invulling van het begrip ‘fiscaal verjaard kapitaal’, dienen de kapitalen wél nog in het ‘bezit’ te zijn van de aangever, zo niet is er geen mogelijkheid tot het plegen van een witwasmisdrijf. Het vermijden van een witwasmisdrijf is immers dé enige reden waarom iemand zou overwegen om de 37% te betalen. De redenering die wordt aangehouden door sommigen dat er een restitutieplicht zou zijn aan de overheid inzake verjaarde belastingen is dan ook onjuist<sup>184</sup>. Die belastingen zijn immers ‘verjaard’<sup>185</sup>.

De vermelde data zijn overigens alleen minimum criteria. De bedragen kunnen nog worden verrijnd aan de hand van oudere bewijskrachtige gegevens. Daarbij stelt zich meteen de vraag of het CPR zich in de wettelijke mogelijkheid bevindt om de aangever te ‘dwingen’ oudere rekeninguittreksels voor te leggen zo deze die nog in zijn bezit zouden hebben. Hoger heb ik die vraag reeds in negatieve zin beantwoord. Bovendien dient de aangever zich de vraag te stellen of het wel verstandig is om dergelijke oudere gegevens voor te leggen aan het CPR. Dit zal uiteraard afhangen van de concrete gegevens eigen aan het geval. Het komt ons voor dat we dergelijke feitelijke omstandigheden niet kunnen vertalen in een algemene pragmatische gedragsregel.

#### **Stap 2: correctie verjaringstermijn**

Anno 2013 diende het bepaalde bedrag volgens stap 1 meteen al te worden gecorrigeerd in min met een bedrag aan fiscaal niet verjaarde ‘sommen’ gerelateerd aan niet verjaarde successierechten. Dat heeft alles te maken met het verschil in verjaringstermijn tussen de inkomstenbelastingen van doorgaans 7 jaar en de successierechten toentertijd bepaald op 10 jaar en 4 maanden.

Deze correctie in stap 2 valt anno 2017 weg daar zij automatisch voortvloeit uit de berekening in stap 1 bij een aangifte in categorie 3. Bij een aangifte in categorie 1 stelt het probleem zich uiteraard evidentierwijze niet.

#### **Stap 3: positief bewijs maar probleem van identificatie van de gelden**

De bedragen kunnen vervolgens worden verminderd met bedragen waarvan de aangever kan ‘aantonen’ dat deze een licite/legale herkomst hebben. Daartoe zal de aangever zoals bepaald in artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016 en de aanverwante bepalingen, schriftelijk bewijs dienen aan te dragen, desgevallend aangevuld met andere bewijsmiddelen van het gemeen recht, met uitzondering van de eed en het bewijs door getuigen, dat deze hun normaal belastingregime hebben ondergaan.

Het meest voor de hand liggende geval betreft hier bedragen die reeds eerder werden geregulariseerd volgens een van de vorige wetgevingen EBA, EBA *bis* of EBA *ter*. Hier is dus eigenlijk géén wijziging met de regeling van de wet van 11 juli 2013 daar deze stap reeds anno 2013 “*avant la lettre*” inspeelde op artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen) op heden formeel onderdeel van de verschillende regelingen.

Het probleem dat zich hier stelt is dat van identificatie naar oorsprong van de gelden. Volgens het CPR dient de aangever immers een verband aan te tonen tussen de gelden waarvan hij ‘bewijst’ dat ze hun normaal belastingregime hebben ondergaan, en de bedragen die voortkomen op de desbetreffende rekeninguittreksels. In dat verband zou het CPR op heden een zeer streng standpunt innemen. Zo zou men – aansluitend op wat reeds vermeld staat in FAQ 35 – bijvoorbeeld niet aanvaarden dat een bestaand vermogen op een buiten-

184. K. ANTHONISSEN en G. VERVECKEN, “Hoe en wanneer schikken in fiscale strafzaken”, *AFT* 2012/03, 11-15.

185. We waren eerder al tot deze conclusie gekomen voor de toepassing van de wet van 11 juli 2013; zie G.D. GOYVAERTS, “Enkele aspecten van de wet op de fiscale regularisatie aangaande private vermogens anno 2013”, *TFR* 2013, afl. 446, p. 629-664, p. 651.



landse rekening in verband kan worden gebracht met bijvoorbeeld de opbrengst van de verkoop van een Belgisch onroerend goed, dan mits voorlegging van de desbetreffende rekeninguittreksels die aantonen dat de gelden die voortkomen uit die verkoop effectief werden getransfereerd naar de betreffende buitenlandse rekening. Daarbij wordt dan mondeling meegedeeld dat indien er meer dan 2 maanden zijn overheen gegaan, het al zeer moeilijk zal worden voor het college om dergelijk bewijs te aanvaarden. Dat is uiteraard volstrekte willekeur.

Verder zou het CPR van de ‘klassieke’ bewijsstukken die *in casu* kunnen worden voorgelegd niet zomaar aanvaarden dat deze gelden hun normaal belastingregime hebben ondergaan. Dus als bijvoorbeeld wordt gerefereerd naar akten van verkoop van onroerend goed, attesten van saldi op Belgische rekening zonder enig verbergingsoogmerk, bewijzen van de veiling van kunstvoorwerpen, contracten van de verkoop van aandelen, verkoopborderellen van beleggingen, enz. dan zou dat volgens het CPR niet *ipso facto* impliceren dat de betreffende bedragen die met die transacties gemoeid zijn, tevens een normaal belastingregime hebben ondergaan *cf.* artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016. Zo zou men bijvoorbeeld van saldi op Belgische rekeningen die werden overgemaakt naar buitenlandse rekeningen niet zomaar aanvaarden dat deze voorheen werden belast. Ook zou men bij de verkoop van een onroerend goed niet zomaar aanvaarden dat de gelden die werden gebruikt voor de aankoop van het desbetreffende onroerend goed hun normaal belastingregime hadden ondergaan.

Hoger hebben we reeds het standpunt ingenomen dat een dergelijke absurde toepassing van artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016 (en aanverwante bepalingen) impliceert dat men naast de omkering van de bewijslast en miskennen van de context van de notie ‘regulariseerbaar vermogen’ een wettelijk vermoeden hanteert dat gelden waarvan de oorsprong niet schriftelijk kan worden aangetoond, geacht worden ‘zwart’ te zijn. Dergelijke ‘autonome’ interpretatie van artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 kan zoals gezegd naar onze overtuiging geenszins worden bijgetreden. Inspiratie dienaangaande kan overigens worden gevonden in de wet van 31 december 2003 op de eenmalige bevrijdende aangifte – EBA. In toepassing van deze wettelijke regeling werd tevens een FAQ gepubliceerd waarvan FAQ 6 handelt over “*het verband dat er al dan niet dient te zijn tussen de gerepatrieerde goederen zoals die bestonden uiterlijk op 1 juni 2003 (cf. de ‘foto’) en de tegoeden die het voorwerp uitmaken van de aangifte in EBA*”<sup>186</sup>. Deze oude regeling die dateert van 2004 gaat uit van een zeer pragmatische en realistische aanpak met betrekking tot de realiteit dat in veel gevallen er simpelweg geen oude bankuittreksels meer bestaan op grond waarvan men het verband kan aantonen tussen de oorsprongsdocumenten van vermogen en de actuele toestand van dat vermogen. De onderliggende idee bij FAQ 6 – EBA 2004 is immers dat indien vermogen ‘bestaat’, dat

dit *ipso facto* impliceert dat er een ontstaansgeschiedenis aan vooraf is gegaan. Die ontstaansgeschiedenis mag uiteraard niet worden gereduceerd tot een verhaal over niet aangegeven inkomsten en kapitalen louter en alleen omwille van het feit dat de gelden zich actueel op een buitenlandse rekening bevinden. Indien het CPR wat de appreciatie van bewijsstukken een onmiddellijk, rechtstreeks en aantoonbaar verband eist aan de hand van de geschreven bewijsstukken, dan mist zij niet alleen zin en strekking van artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016 waar nadrukkelijk wordt gerefereerd naar de aanvulling met andere bewijsstukken van het gemeen recht, die dan per definitie geen schriftelijke bewijsstukken zijn. Bovendien meet het CPR zich dan een rechtspositie aan die hem niet toekomt. Alleen de strafrechter is immers bevoegd om verbeurdverklaring van tegoeden wegens een gepleegd witwasmisdrijf uit te spreken. Daarbij zal de strafrechter overigens volgens vaste cassatierechtspraak rekening houden met alle feitelijke elementen eigen aan het dossier, en dus ook met die elementen die een welbepaalde geogoedheid van de aangever kunnen aantonen aan de hand van contextuele vermoedens (ofschon het parket dat uiteraard à charge zal willen betwisten). Daarom trent verwijs ik naar wat hoger reeds staat geschreven.

Over deze problematiek zegt de FAQ niets. Naar verluid zou er echter nog een bijkomende FAQ II (of FAQ III) worden gepubliceerd die aan de hand van de opgebouwde ervaring meer duidelijkheid zal moeten verschaffen over dit aspect. Het zou de toepasbaarheid van de wettelijke regeling van fiscale regularisatie sterk ten goede komen indien het CPR in deze enig realisme aan de dag zou leggen én de contextuele interpretatie zou bijtreden zoals we deze hoger hebben verdedigd.

#### *Stap 4: witgewassen gelden toevoegen*

Het bedrag is vervolgens te vermeerderen met afhalingen vooraf aan de gehanteerde referentiedatum met bedragen waarvan de illegale herkomst redelijkerwijze vaststaat maar dan alléén in zover deze bedragen werden herbelegd. Deze correctiepost vermijdt dat afhalingen die werden geherinvesteerd vooraf aan de referentiedatum buiten de fiscale regularisatie blijven. Voorwaarde is uiteraard dat deze sommen op een andere wijze in het vermogen werden geïntegreerd. Een voorbeeld is iemand die anno 2005 met 100.000 EUR van zijn Zwitserse rekening cash een schilderij heeft betaald en dat bedrag zo heeft ‘witgewassen’. Dit refereert uiteraard aan de mogelijkheid überhaupt om de rekeninguittreksels waaruit een dergelijke afhaling blijkt nog op te vragen. Indien deze rekeninguittreksels niet meer bestaan kan een dergelijke afhaling uiteraard ook niet meer worden vastgesteld.

#### *Stap 5: consumptie buiten de fiscale verjaringstermijn*

Het bedrag is verder te verminderen met bedragen die sedert de referentiedatum geconsumeerd zijn zonder dat deze aanleiding hebben gegeven tot een vervangingsvoordeel. Dit om de eenvoudige reden dat deze bedragen geen voorwerp meer ‘kunnen’ uitmaken van een witwasmisdrijf. De gepleegde fis-

186. Zie de FAQ 2004 als bijlage bij Jura Falconis VZW en A. HAELTERMAN (eds.), *Fiscale amnestie (EBA-wet)*, Brussel, Larcier, 2005, 219 p., met bijdragen van G.D. GOYVAERTS, I. BOLLINGH, P. LALEMAN, S. VANOPPEN, F. VANISTENDAEL, L. WEYTS en R. VERSTRAETEN (hierna “*Jura Falconis Libri – EBA*”).



cale fraude is immers verjaard en de bedragen zijn niet meer ter beschikking van de genietter en dit *de facto* buiten de strafrechtelijke verjaringstermijn van 5 jaar die ter zake deze bedragen op datum van indiening van de aangifte in fiscale regularisatie verstreken is. Dit impliceert dat *de facto* de consumptie dient gebeurd te zijn uiterlijk 5 jaar vooraf aan de indiening van de aangifte.

Bij deze stap dient een belangrijk voorbehoud gemaakt daar we er mogen van uitgaan dat het CPR met een dergelijke afrekpost niet zomaar akkoord zal gaan. Het CPR plaatst zich ter zake hun autonome interpretatie van artikel 11 immers op een standpunt dat zij louter en alleen de wet van 21 juli 2016 (en de daarmee verwante bepalingen) dienen toe te passen en dat het geen rekening dient te houden met de zin en strekking van de wetgeving op de fiscale regularisatie noch met de toepassing van artikel 505 van het Strafwetboek. Derwijze zou het CPR dus de heffing berekenen over bedragen die fiscaal verjaard zijn en die werden geconsumeerd buiten de strafrechtelijke verjaringstermijn, louter en alleen omdat op een bepaald moment in het verleden dat zich situeert buiten de strafrechtelijke verjaringstermijn, er aan de hand van een rekeninguittreksel een ‘bezit’ kan worden vastgesteld van een bepaald bedrag.

Het spreekt voor zich dat zich ook hier een spanningsveld kan aandienen daar het voor de aangever uiteraard volstrekt zinloos is om nog een heffing te betalen van 37% over bedragen waar hij niet meer over beschikt. Het betalen van een dergelijke heffing zou verdedigbaar zijn indien de belastingontduiking zich situeert ten aanzien van fiscaal niet verjaarde bedragen daar er dan in hoofde van de belastingadministratie nog een heffingstitel voorligt. Ter zake fiscaal verjaarde bedragen echter dient louter en alleen nog te worden rekening gehouden met het strafrecht en de mogelijkheid tot het plegen van autonome witwas misdrijven daaromtrent. Indien deze mogelijkheid niet meer bestaat wegens intreding van de strafrechtelijke verjaring, is noch de verleende fiscale immunititeit relevant noch de strafrechtelijke immunititeit. Om die reden dienen/kunnen de betreffende bedragen buiten de fiscale regularisatie worden gehouden.

#### **Stap 6: legale herkomst die niet kan worden uitgesloten**

Anno 2013 voorzag stap 6 in een vermindering met bedragen waarvan enige legale herkomst redelijkerwijze niet kan worden uitgesloten, dit naar de principes vastgelegd in de rechtspraak van het Hof van Cassatie (zie *supra*). Volgens deze rechtspraak komt vermogen waarvan elke rechtmatige oorsprong niet genoegzaam kan worden uitgesloten niet in aanmerking voor een verbeurdverklaring. Derwijze dient dit dan ook niet fiscaal te worden geregulariseerd. Hoger hebben we bovendien aangetoond dat de fraude die aan de basis ligt van enig bedrag moet ‘bewezen’ worden. Als er géén fraude ten grondslag ligt, kan deze uiteraard ook niet worden bewezen, en kan men onmogelijk voldoen aan het vereiste van artikel 11, derde lid van de wet van 21 juli 2016.

Hier is uiteraard grote omzichtigheid geboden. In principe ligt de bewijslast van fraude of een misdrijf van witwassen

van vermogen bij het parket. Evenwel is in de laatste jaren meer en meer een verstrengde houding merkbaar van het parket die wijst op een tendens van omkering van bewijslast, met name de verglijding naar een toestand waarbij elkeen die in het bezit is van een ‘verdacht’ vermogen, aannemelijk zal moeten kunnen maken welke de oorsprong hiervan is.

Hier bevinden we ons weerom midden in de problematiek van de bewijslast en de omkering ervan zoals dit wordt geponeerd door artikel 11, tweede lid wet 21 juli 2016 (en de daarmee verwante bepalingen). De argumenten die de aangever in deze kan inroepen werden hoger reeds uitputtend beschreven. Samengevat zal de aangever dienen te beoordelen hoe hij zich dient te gedragen in de volgende gevallen:

- Quid bij gebrek aan akkoord met het CPR over de heffingsgrondslag?
- Quid beoordelingsmarge van de ‘geschreven bewijsstukken’ door het CPR en het gebrek aan controlebevoegdheid in hoofde van het CPR?
- Quid mogelijkheid tot *de facto* ‘intrekken van het dossier’ bij gebrek aan akkoord met het CPR?
- Quid ter zake de gevolgen van het niet dan wel slechts gedeeltelijk betalen van de door het CPR berekende heffing?
- Quid de rechtssituatie voor de aangever ingeval deze een jurisdictioneel beroep instelt bij de rechtbank van eerste aanleg tegen de door het CPR berekende heffing en het juridisch vacuüm dat daardoor ontstaat?

#### **Stap 7: beursindices**

Anno 2013 was deze stap waarbij in correctie op stap 6 bedragen weerom worden toegevoegd aan de hand van het volgens historische beursindices en rentetarieven wedsamen-gestelde beleggingsprofiel en het waarschijnlijk rendement van de beleggingsportefeuille aan te raden, dit ter verschaffing van enige verdere graad van zekerheid ter uitsluiting dat het parket door overeenstemmende vermoedens de rechter zou kunnen overtuigen dat de gedane fiscale regularisatie onvolledig was.

Anno 2017 echter zal de klemtoon uiteraard eerder liggen op het kunnen verminderen van de referentiebedragen die blijken uit de rekeninguittreksels die aan het CPR worden voorgelegd, en lijkt deze stap niet meer in de logica der dingen te passen.

Anderzijds dienen we wel vast te stellen dat in de *memorie van toelichting* bevestigd wordt dat de verwijzing naar het beleggingsprofiel van de aangever kan gelden als een vorm van toelaatbaar (aanvullend) bewijs inzake de toepassing van artikel 11, eerste lid wet 21 juli 2016<sup>187</sup>.

#### **Stap 8: strafrechtelijke verjaring**

De laatste en achtste stap is de stap waarbij de tot op heden berekende bedragen worden verminderd met die bedragen die wat de witwaswetgeving betreft strafrechtelijk verjaard zijn, maar die verder nog in het bezit zijn van de aangever. In deze dient een onderscheid te worden gemaakt met stap 5 waar tevens werd verwezen naar de termijn van strafrechtelijke

187. *MvT, Parl.St.* Kamer 2015-16, 13 mei 2016, DOC 54-1738/003, p. 24.



lijke verjaring maar daar betrof het bedragen die niet meer in het bezit zijn van de aangever.

Deze laatste stap kan worden toegevoegd door diegenen die menen valabel verweer te kunnen voeren aan de hand van de temporele werking van artikel 505 van het Strafwetboek. Uiteraard betreft dit steeds een feitenkwesitie, dient een dergelijke overweging te worden gemaakt op eigen verantwoordelijkheid van de aangever, en is het valabel verweer dat in deze kan worden gevoerd louter argumentatief. De finale beslissing ligt te allen tijde bij de strafrechter.

Het spreekt voor zich dat naarmate strafrechtelijke verjaring zou zijn ingetreden, er geen enkele reden is voor de desbetreffende aangever om naar het CPR te stappen voor een fiscale regularisatie. De gevallen waarbij strafrechtelijke verjaring zou zijn ingetreden in het kader van de witwaswetgeving zijn uiteraard een zeer delicate materie en vallen *an sich* buiten het bestek van deze bijdrage.

#### D. Conclusie bij de 8 stappen

Losstaande van de overweging of de bewerking in 8 stappen nu door het CPR in een concreet geval zal worden aanvaard of niet, heeft deze bewerking alleszins het voordeel dat er op een uitermate transparante wijze wordt omgegaan met betrekking tot het berekenen en bepalen van het aangegeven bedrag aan fiscaal verjaard kapitaal. Daarbij mag immers niet uit het oog worden verloren dat deze berekening deel zal uitmaken van het regularisatiedossier en te allen tijde kan worden geraadpleegd *post factum* om na te gaan hoe de aangever en zijn raadsman tot het bedrag zijn gekomen dat werd aangegeven. In die zin is deze bewerking een zeer nuttige aanvulling bij de bondige verklaring en het fraudeschema, alsmede bij alle andere bijlagen die aan het CPR zouden worden verstrekt.

Immers, ingeval van een strafrechtelijk conflict waarbij het parket het dossier bij het CPR opvraagt en consulteert in het kader van een opsporingsonderzoek dan wel een gerechtelijk onderzoek, zal de door de aangever en zijn raadsman gehanteerde transparantie bijdragen tot de waarheidsvinding. In de mate de aangever en zijn raadsman zeer transparant zijn geweest in het voorleggen van het dossier aan het CPR, kan hen moeilijk worden verweten dat zij ter zake de indiening van het regularisatiedossier zélf een strafrechtelijk verwijtbaar witwasmisdrijf zouden hebben gepleegd.

#### E. Aansprakelijkheid van de raadsman

In ieder geval kan niet voldoende beklemtoond worden dat tevens afdoende aandacht dient te worden geschonken aan

de eventuele aansprakelijkheid van de raadsman. Dit is zeer duidelijk gebleken in de rechtszaak die haar beslag heeft gekregen voor het hof van beroep van Gent op 3 februari 2016<sup>188</sup>. We hebben hoger al meermaals naar dit arrest verwezen ten titel van waarschuwing voor diegenen die menen dat ten onrechte bepaalde bedragen aan de fiscale regularisatie zouden kunnen worden onttrokken.

In voormelde zaak was er echter geen sprake van dat er – op basis van de beschikbare stukken ten tijde van de fiscale regularisatie – bedragen ten onrechte aan de fiscale regularisatie werden onttrokken. Dit bedrag werd door de betrokken raadsman ook uitvoerig berekend en gedocumenteerd in nauw overleg met de ambtenaren van het CPR. Desalniettemin diende deze raadsman, alsmede het kantoor waarbij hij werkzaam was, zich voor de strafrechter te verantwoorden. Aan de hand van de vastgestelde feiten diende het hof van beroep evenwel te besluiten dat er noch aan het betrokken kantoor, noch aan de desbetreffende raadsman, enige strafrechtelijk misdrijf kon worden verweten. Deze zaak die tot op heden de enige is in zijn soort, geldt echter als een niet mis te verstane waarschuwing voor diegenen die menen bepaalde bedragen aan een fiscale regularisatie te kunnen onthouden, of ze daar nu de juiste argumentatie kunnen voor aandragen of niet.

Het lijkt dan ook raadzaam om in het kader van de toepassing van de wet van 21 juli 2016 (en de daarmee verwante bepalingen) zich in geval van betwistingen met het CPR over de grondslag van de fiscale regularisatie en de daarmee verband houdende berekende heffing, steeds te wenden tot de rechter in eerste aanleg zodoende dat er een gerechtelijke uitspraak ten gronde volgt. Dit heeft als voordeel dat er een rechterlijke toetsing zal zijn over het geregulariseerde bedrag, wat uiteraard het risico in hoofde van de aangever en in hoofde van de raadsman sterk vermindert.

Blijft uiteraard de vraag voor de aangever hoe zich in een dergelijk geval te gedragen met het vermogen hangende het juridisch vacuüm dat zich manifesteert tijdens de doorlooptijd van het jurisdictioneel beroep. Het spreekt voor zich dat van enige repatriëring geen sprake kan zijn. Veeleer zal de aangever het desbetreffende vermogen laten in de toestand zoals het zich bevindt. Terwijl zal de raadsman er voor de aangever steeds op toezien dat de respectieve fiscale verplichtingen nauwgezet worden vervuld. Daarbij refereren we dan naar de aangifteplicht van het bestaan van de buitenlandse rekening in de aangifte personenbelasting en bij het CAP, *c.q.* van de buitenlandse verzekeringspolis dan wel van de juridische constructie. Uiteraard dienen de desbetreffende inkomsten al dan niet mits toepassing van de kaaimantaks correct te worden aangegeven.

188. Gent 3 februari 2016, *Fisc.Act.* 2016/19, p. 4-8, met noot A. CLAES.



## Deel 9. Over de problematiek van de (on)volledige regularisaties onder EBA 2004, EBA bis en EBA ter en het voorstel van de Panamacommissie tot verplichte bijkomende regularisatie

### A. De problematiek van de ‘onvolledige’ regularisaties

Over de zogenaamde onvolledige regularisaties die zouden gebeurd zijn onder de toepassing van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 is al heel wat te doen geweest. Het debat betreft de beweerdelijke mogelijkheid dan wel onmogelijkheid om fiscaal verjaarde bedragen in een fiscale regularisatie te betrekken. *Grosso modo* zijn daar een drietal standpunten die kunnen worden weerhouden, die we omschrijven als:

- de minimalistische visie;
- de maximalistische visie; en
- de realistische visie.

#### 1. De minimalistische visie

In de minimalistische visie gaat men er vanuit dat fiscale regularisatie van fiscaal verjaard kapitaal niet aan de orde is het weze omdat het wettelijk niet mogelijk zou zijn en alleszins niet voorzien was onder de toenmalige toepasselijke wetgeving dan wel dat het zou ingaan tegen het basisprincipe van fiscale verjaring. Bovendien gaat dit standpunt uit van de these dat een niet betaalde belasting geen aanleiding kan geven tot het illiciet vermogensvoordeel in strafrechtelijke betekenis. Dat standpunt – waarvan een beschrijving de context van deze bijdrage ver te buiten zou gaan – vinden we vooral terug bij een aantal Franstalige auteurs<sup>189</sup> maar wordt ook op verschillende plaatsen in de Nederlandstalige rechtsleer geciteerd. Verder werd er reeds meermaals becommentarieerd dat er in de praktijk onder de toepassing van de wetten van 27 december 2005 en 11 juli 2013 slechts in een minderheid van de gevallen wezenlijke bedragen aan fiscaal verjaard kapitaal in een fiscale regularisatie werden betrokken. Daarover verklaarde de voorzitter van de Dienst Voorafgaande Beslissingen, en daarmee ook van het CPR de heer Steven Vanden Berghe in het parlement het volgende<sup>190</sup>:

*“Er zijn ook wat vragen geweest in het kader van die structuren en al dan niet regulariseren van fiscaal verjaard kapitaal. Uiteindelijk hebben wij in onze selectie 946 dossiers geselecteerd. Daarvan zijn er 817 bij uit de EBA bis. Dat wil zeggen 817 dossiers waarin geen kapitaal is geregulariseerd*

*omdat die mogelijkheid er op dat moment niet was. De wetgever bood die mogelijkheid niet. Van de 946 dossiers zijn er 817 EBA bis en 129 EBA ter.*

*En van die 129 in de EBA ter zijn er 57 die het fiscaal verjaard kapitaal hebben aangegeven en 72 die het fiscaal verjaard kapitaal niet hebben aangegeven. Wat het gemiddelde betreft, bij onze 817 EBA bis-dossiers bedroeg het gemiddelde aangegeven bedrag 538.000 EUR per dossier. Een normaal EBA bis-dossier bedroeg 200.000 EUR. In de 129 EBA ter-dossiers bedroeg het gemiddeld aangegeven roerend inkomen 1,2 miljoen EUR. Dat is niet min. U moet maar eens proberen uit te rekenen wat daar tegenover staat aan kapitaal. Die 1,2 miljoen EUR inkomsten beslaan meestal wel een periode van 7 jaar. Het bedrag moet dus wel door 7 gedeeld worden. In de 57 EBA ter-dossiers waarin een fiscaal verjaard kapitaal wel geregulariseerd werd, werd gemiddeld bijna 5 miljoen EUR kapitaal geregulariseerd”.*

Het is alleszins opmerkelijk dat de voorzitter van het CPR zélf bevestigt dat er geen kapitaal werd geregulariseerd omdat die ‘wettelijke omschreven’ mogelijkheid er op dat moment niet was. Dat is alleszins zo voor de wet van 27 december 2005 die het begrip ‘fiscaal verjaard kapitaal’ niet kende.

Het logisch gevolg van de toepassing van deze minimalistische visie is dat het gedeelte van het vermogen dat met een historische fiscaal verjaarde fraude is behept en dat om die reden alleen al als ‘illiciet vermogen’ zou kunnen worden beschouwd, per definitie niet (en vaak bewust niet) in de fiscale regularisatie wordt betrokken.

#### 2. De maximalistische visie

In de maximalistische visie gaat men uit van een vorm van restitutieplicht die de in gebreke gebleven belastingbetaler zou hebben ten aanzien van de schatkist en waarbij het begrip fiscale verjaring *de facto* buiten werking wordt gesteld. Men vloeit daarbij quasi moeiteloos over van het fiscaal recht in het strafrecht waarbij dan de drie voorhanden zijnde witwasmisdrijven van artikel 505 van het Strafwetboek moeiteloos worden toegepast om de betreffende belastingplichtige van dat deel van zijn vermogen te ontdoen, het weze vrijwillig via een restitutie bij de BBI dan wel onvrijwillig via een strafrechtelijke verbeurdverklaring dan wel via een minnelijke schikking *cf.* artikel 216bis Sv.

Dit standpunt wordt gehanteerd door de BBI en werd ook gepubliceerd door de heer Karel Anthonissen en mevrouw Gerda Verweken<sup>191</sup>. Het standpunt werd met zoveel woorden toegepast in de hoger reeds van commentaar voorziene interne instructie van 29 januari 2015 alwaar dit vermogen wordt begrepen onder een luik *“bedragen waarvan de oor-*

189. Zie voor een zeer recente versie van dit standpunt onder meer Th. AFSCHRIFT, “De grenzen van het begrip witwassen van kapitalen die al dan niet werden geregulariseerd en al dan niet werden gerepatriceerd”, *AFT* 2015/4, p. 4-20 die dit standpunt op een zeer heldere en bevlogen wijze beschrijft. Zie ook S. SCARNA, “Les repentis fiscaux rattrapés par leur passé”, *Le Soir* 16 augustus 2017, p.12.

190. Zie verslag van de hoorzitting Panama Papers voorzitter CPR de heer Steven VANDEN BERGHE, CRIV/54/F018, 25 oktober 2016, p. 17.

191. K. ANTHONISSEN en G. VERVEKEN, “Hoe en wanneer schikken in fiscale strafzaken”, *AFT* 2012/03, 11; K. ANTHONISSEN, “Het moedige midden”, *Trends* 1 december 2016, p. 149. Mevrouw Verweken was toen gedetacheerd BBI-ambtenaar bij het parket te Antwerpen, op heden is zij adjunct-directeur fiscale fraudebestrijding op het kabinet Financiën.



*sprong niet wordt verrechtvaardigd*” die dan in het kader van een met de belastingplichtige te sluiten akkoord werden getaxeerd aan een tarief van 36,30% zijnde een belasting over een beweerdelijke divers inkomen *ad* 33% aangevuld met een administratieve proportionele boete van 10%<sup>192</sup>. Het standpunt ligt ook aan de basis van de tekst van artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016 in de autonome interpretatie als deze wordt gehanteerd door het CPR (zie *supra*).

De voorstanders van dit standpunt steunen zich onrechtstreeks op de tekst van artikel 505 van het Strafwetboek waarbij een zeer uitgebreide interpretatie wordt gehanteerd van het autonome witwasmisdrijf. In het kader van de toepassing van artikel 505 van het Strafwetboek wordt deze maximalistische visie ook toegepast door de parketten, tenminste zo blijkt dit uit de hoorzitting van de Panamacommissie waar enkele fiscaal substituten werden gehoord<sup>193</sup>.

Dit standpunt lag ook aan de basis van de ‘kennisgeving’ van de heer Karel Anthonissen<sup>194</sup> zoals hij deze heeft gezonden aan de diverse federale parketten generaal op 20 oktober 2016 dewelke aanleiding heeft gegeven tot enige commotie zowel in de pers als in parlementaire en BBI middens<sup>195</sup>.

### 3. De realistische visie

In de realistische visie gaat men er vanuit dat in zoverre een wetgeving op het vlak van fiscale regularisatie niet nadrukkelijk voorzag in de regeling voor fiscaal verjaard kapitaal, men sowieso beperkt was tot een fiscale regularisatie van ‘kenbare’ fraude. Het begrip ‘kenbare’ fraude veronderstelt dat men aan de hand van stukken nog kan aanknopen bij de werkelijk vaststelbare onderliggende fiscale fraude naar aard, belastingcategorie en periodiciteit. Deze stelling liep enigszins vooruit op de tekst van artikel 11, derde lid wet 21 juli 2016 en had als onderliggende motivering dat het bewust weglaten van dergelijke ‘kenbare’ fraude uit een regularisatiedossier nooit op enige rechtvaardiging zou kunnen rekenen. Dit is de stelling die reeds van in den beginne werd gepubliceerd in het *Tiberghien Handboek* en die sterk afraadt om fiscale regularisaties (bewust) te beperken tot de niet fiscaal verjaarde periode alléén<sup>196</sup>.

Die stelling kon nog nader worden verfijnd door aan de hand van terugrekeningen een vermoedelijk fraudeprofiel te bepalen met daarin ontdoken beroepsinkomsten, roerende inkomsten en fiscaal vrijgestelde meerwaarden. Dergelijke terugrekeningen die effectief toelieten om tot in een ver verleden de gepleegde fraude ‘weder samen te stellen’, werden aanvankelijk door het CPR aanvaard. Na verloop van enige

tijd echter veranderde het CPR van standpunt en werd de regel van artikel 121, 2° van de wet van 27 december 2005 op grond waarvan ‘overige inkomsten’ uitsluitend konden worden aangegeven mits werd aangetoond dat deze een andere aard hadden dan beroepsinkomsten, strikter toegepast. Dat resulteerde erin dat de belastbare bedragen die bleken uit de ‘terugrekeningen’ steeds als beroepsinkomsten dienden te worden belast. Op die wijze geïnterpreteerd kon onder de wet van 27 december 2005 dus wél ‘fiscaal verjaard kapitaal’ worden geregulariseerd, zij het aan het tarief van beroepsinkomsten.

*“Er is ook hier geen verwijzing naar fiscaal verjaarde inkomsten. Het College blijft bij zijn standpunt, dat in de circulaire van 1 april 2010 wordt bevestigd, dat de bepaling van het ‘aantal jaren’ dat aan de regularisatie wordt onderworpen vrij dient te worden bepaald door de aangever<sup>197</sup>. De aangever dient zich daarbij bewust te zijn van het risico van het plegen van een witwasmisdrijf indien hij enkel de fiscaal niet verjaarde inkomsten regulariseert, en vervolgens toch het volledige vermogen repatrieert<sup>198</sup>.”*

*Het is duidelijk dat, teneinde een witwasmisdrijf te voorkomen bij onmiddellijke repatriëring, uiteraard het volledige illiciete vermogensvoordeel uit het vermogen dient te worden verwijderd door het betalen van de ‘juiste’ heffing. Of dit betekent dat ‘alle’ in het verleden ontdoken belasting dient te worden berekend en betaald is een op heden onbeantwoorde vraag. De praktijk leert immers dat in talloze gevallen deze belasting immers niet meer ‘kan’ worden berekend bij gebrek aan bewijzen, stukken, bankgegevens, boekhouding, geheugencapaciteit, overlijdens van key-people... Een dergelijke ‘berekende’ belasting zal immers noodzakelijk fout zijn. Vaak ook is de ‘fraudeur’ zélf overleden, waardoor van een verbeurdverklaring in het kader van een witwasmisdrijf lastens deze laatste alvast geen sprake meer kan zijn. In meerdere dossiers zal het dan ook zaak zijn een grondige analyse te maken van de temporele werking van artikel 505 van het Sw. zoals gewijzigd door de wetten van 27 april 2007 en 10 mei 2007 om te komen tot een voor de ‘aangever’ juiste conclusie. Of het parket deze analyse in voorkomend geval deelt is een andere kwestie. Van belang is in alle geval dat de ‘aangever’ elke verbergingsintentie vermijdt en handelt in alle transparantie, zo ten allen tijde een vermeend witwasmisdrijf vermijdt.”*

*Tot slot dient gewaarschuwd voor de zogenaamd partiële regularisaties, of regularisaties waarbij de aangever bewust een deel van zijn occult vermogen niet in de regularisatie betrekt, maar wél repatrieert. Deze dienen ten allen prijze te worden vermeden”.*

192. Interne instructie van 29 januari 2015, ref. SB/014487, ondertekend door Frank PHILIPSEN, administrateur-generaal.

193. Bijzondere commissie “internationale fiscale fraude/panama papers” – cf. persartikels *Lux Leaks*, *Offshore Leaks*, *Swiss Leaks* en *Panama papers* – organisatie, werking en efficiëntie van bestrijding van internationale fiscale fraude op gerechtelijk vlak – hoorzitting op dinsdag 10 januari 2017 om 14.00u, Kristof LAMMENS en Olivier RUYSSCHAERT (fiscaal parket Gent).

194. Zie *Parl.St.* Kamer 2016-17, 20 februari 2017, DOC 54-2319/001, 22 p.

195. Zie de “Kennisgeving van vermoedelijk witwassen van fiscale fraude”, brief van 20 oktober 2016, bijlage 36; G.D. GOYVAERTS, “Klacht BBI-directeur zet wettelijke chaos op scherp”, *Fisc.Act.* 2016/41, p. 3-6.

196. G.D. GOYVAERTS en K. MOSER, “Fiscale regularisatie 2006”, in *Tiberghien – Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Kluwer, 2010, randnr. 11014.

197. FAQ 5, [www.ruling.be](http://www.ruling.be) en Circ. AOIF nr. 28/2010, 1 april 2010, nr. 52.

198. K. DE SCHEPPER en G.D. GOYVAERTS, “Witwassen en zwarte vermogens bezorgen (nog altijd) grijze haren”, *Fisc.Act.* 2010, afl. 28, 3.



Deze stelling en de waarschuwing die erin vervat zit laten aan duidelijkheid niet te wensen over. Natuurlijk kan men nog een discussie voeren over het verschil tussen deze realistische visie enerzijds en de maximalistische visie van de BBI anderzijds, ofschoon beide stellingen toch uitgaan van een fundamenteel andere premisse. Het grote voordeel dat de realistische visie heeft op de minimalistische visie is dat de aangever zich alleszins ‘als methode’ bewust niet wil beperken tot de fiscaal niet verjaarde periode en bereid is de moeilijke berekening te maken om de gepleegde historische fraude aan de hand van kenbare stukken dan wel terugrekeningen weder samen te stellen. Op heden is dit overigens een wettelijke verplichting voorzien door artikel 11, derde lid wet 21 juli 2016 en aanverwante bepalingen. Zonder correcte ventilering naar oorsprong van de gepleegde fraude kán er niet worden geregulariseerd volgens de bevoegdheidsproblematiek.

Bovendien leidt de realistische visie tot een *case-by-case*-benadering daar het in elk dossier afzonderlijk zal afhangen van de nog beschikbare documenten, welk bedrag aan fiscaal verjaarde belastingen überhaupt nog voor fiscale regularisatie in aanmerking komt.

## B. Voorstel van de Panamacommissie

Binnen het kader van de Panamacommissie werd een voorstel gedaan om de bestaande fiscale regularisaties die gebeurd waren onder de wetten van 2005 en 2013 verplichtend te onderwerpen aan een corrigerende vervolledigende fiscale regularisatie volgens de wet van 21 juli 2016 en aanverwanten. Zo stellen de experts aangesteld door de Panamacommissie vast dat er in het verleden tal van vermogensstructuren (denk hier aan trusts en Stiftungen maar ook aan gewone *offshore*-vennootschappen) werden geregulariseerd. Zo bleek uit het intern onderzoek van het CPR dat bij 946 (van de 1.233 geselecteerde) dossiers (i.e. bijna 77%) sprake was van een vermogensstructuur (op naam van entiteiten gevestigd in belastingparadijzen), voor het merendeel beheerd door Luxemburgse en Zwitserse banken. Het gros hiervan werd geregulariseerd onder de wet van 27 december 2005 hetgeen volgens de experts impliceert dat de kans reëel is dat het fiscaal verjaard kapitaal niet altijd werd geregulariseerd. Van de resterende dossiers (129 in totaal) die werden onderworpen aan de wettelijke regeling van 11 juli 2013 werd voor slechts 57 ervan het fiscaal verjaard kapitaal effectief geregulariseerd (zie deel 1, II, A, 2 van het rapport van de Panamacommissie).

Deze feiten en omstandigheden kunnen volgens de aangestelde experts doen vermoeden dat in het verleden heel wat kapitalen werden gerepatriëerd via Belgische bankinstellingen of (minstens) aan de autoriteiten kenbaar werden gemaakt (via de aangifte in de personenbelasting), zonder dat deze kapitalen evenwel hun normale belastingregime hebben ondergaan.

Binnen dit kader merken de experts op dat artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 zoals hoger uitvoerig toegelicht een onvolledige regularisatie uitsluit in die zin dat de bewijslast

omtrent de rechtmatige oorsprong van het kapitaal verlegd wordt naar de aangever, dit in tegenstelling tot de strafrechtelijke benadering waarbij het aan het Openbaar Ministerie toekomt om aan te tonen dat elke legale oorsprong kan worden uitgesloten. Merk op dat de experts van de Panamacommissie hier een foutieve interpretatie van artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 aanwenden.

Daarbij gaan de experts dan verder met hun redenering dat het net deze ‘omkering van de bewijslast’ is die in de praktijk een hinderpaal lijkt te vormen voor de succesvolle afwikkeling van een voorgenomen regularisatie, daar deze er kandidaat-aangevers zouden kunnen van weerhouden zich tot het CPR te wenden. Immers, indien de aangever niet slaagt in het door de wet voorgeschreven bewijs, wat overigens zoals hoger uitvoerig aangetoond in geval van fiscaal verjaard kapitaal in de overgrote meerderheid van de gevallen een zeer moeilijke oefening zal zijn in dialoog met het CPR, zal de verschuldigde heffing berekend worden op het volledige bedrag van de op de desbetreffende rekeningen voorkomende bedragen. Daarbij verwijzen de experts naar FAQ I.35 die zoals hoger opgemerkt een eenzijdige interpretatie weergeeft vanwege het contactpunt regularisaties.

In hun rapport merken de experts verder nog op dat de CFI ervoor pleit dat haar ook het fraudeschema zou worden bezorgd, vermits dit het onderzoek van de regularisatiedossiers zou vereenvoudigen. Daarnaast pleit de CFI er tevens voor dat haar alle dossiers zouden worden bezorgd die bij het CPR werden ingediend, met inbegrip dus van de dossiers waar de regularisatieheffing niet werd betaald, die onontvankelijk werden verklaard of waarin het CPR zich onbevoegd verklaard heeft (zie deel 1, II, B. 2.6 van het rapport van de Panamacommissie).

In het kader daarvan doen de experts bij de Panamacommissie drie aanbevelingen, genummerd aanbeveling nummers 51, 52 en 53:

Aanbeveling nr. 51: *“De bevolking moet gesensibiliseerd worden om eertijds doorgevoerde regularisaties alsnog te vervolledigen. In het kader hiervan kan aan het contactpunt regularisaties de mogelijkheid worden verschaft om diegenen die belangrijke kapitalen kenbaar hebben gemaakt bij het contactpunt – zonder deze te regulariseren – aan te schrijven met de mededeling van de gevolgen van een (eventueel) onvolledige regularisatie en van de mogelijkheid om onder EBA quater alsnog in het reine te komen. Dergelijke initiatieven moeten de spontane inregelstelling aanmoedigen (nudging), zonder dat de verzonden brieven echter ooit als bewijs tegen de aangever kunnen gebruikt worden”.*

Het spreekt voor zich dat deze aanbeveling een inbreuk is op het gewettigde vertrouwen dat de aangevers die gebruik hebben gemaakt van de wettelijke regelingen van de wet van 27 december 2005 en de wet van 11 juli 2013, meenden te kunnen invoeren. Daarbij dient naar onze overtuiging geen onderscheid te worden gemaakt tussen diegenen die wel fiscaal verjaard kapitaal hebben geregulariseerd, al dan niet gedeeltelijk, en diegenen die dat niet hebben gedaan. Men mag immers niet uit het oog verliezen dat het gebruik maken van de wettelijke mogelijkheid tot een fiscale regularisatie, steeds





een ‘mogelijkheid’ is geweest voor de betreffende aangevers, en nooit een wettelijke verplichting. Het kan dus niet zo zijn dat diegene die van deze mogelijkheid hebben gebruik gemaakt, nu zouden worden ‘gedwongen’ om hun dossier nogmaals aan het contactpunt regularisaties voor te leggen. Dat zij dit vrijwillig zouden doen, om op die wijze bijkomende rechtszekerheid te bekomen met betrekking tot het gedeelte van de fiscaal verjaarde kapitalen dat niet eerder aan een fiscale regularisatie werd onderworpen, is van een heel andere orde. Zoals hoger reeds aangehaald kan het inderdaad aan te raden zijn dit effectief te doen, maar nogmaals, dit kan nooit worden afgedwongen. In die zin kan de suggestie van de experts bij de Panamacommissie dan ook niet worden onderschreven.

Aanbeveling nr. 52: *“In lijn met het voorgaande moet een systeem worden ingesteld waarbij de financiële instellingen die kennis hebben genomen of nemen van het feit dat hun cliënten eertijds kapitalen hebben gerepatriëerd uit het buitenland (zonder dat het (volledige) kapitaal werd geregulariseerd), hun cliënten moeten verzoeken zich in regel te stellen, bij gebreke waarvan een meldingsplicht ontstaat in het kader van de preventieve anti-witwaswet (cf. supra aanbeveling [...])”*.

In deze aanbeveling laten de experts elke remming met betrekking tot het rechtszekerheidsprincipe varen. Juridisch geherformuleerd zou deze aanbeveling impliceren dat elke overschrijving uit het buitenland die in het verleden heeft plaatsgevonden, alsnog *post factum* aanleiding zou moeten geven tot een meldingsplicht in het kader van de preventieve anti-witwaswet, tenzij voor de desbetreffende repatriëring die zich in het verleden heeft voorgedaan, naadloos kan worden aangetoond volgens de principes van artikel 11, tweede lid van de wet van 21 juli 2016, dat het desbetreffende fiscaal verjaarde kapitaal ‘volledig’ werd geregulariseerd.

Dus niet alleen vinden de experts dat gedane transacties uit het verleden moeten worden herbekeken, tevens wensen zij het principe van de retroactiviteit gruwelijk te schenden en daarbij rechtsregels in te roepen die op dat moment nog niet bestonden. Het mag duidelijk zijn dat deze aanbeveling juridisch ontoelaatbaar is. Bovendien, en dat hebben wij hoger reeds aangetoond, zal in de overgrote meerderheid van de gevallen, reeds strafrechtelijke verjaring zijn ingetreden met betrekking tot in het verleden gerepatriëerde bedragen. Uiteraard kan een ingetreden strafrechtelijke verjaring niet opnieuw worden heropend door een latere wet.

Aanbeveling nr. 53: *“De bewijslastregeling moet evenwichtiger worden gemaakt en moet worden afgestemd op de bewijslastregeling in strafzaken. Daarbij kan overwogen worden om aan de aangever de verplichting op te leggen om aan te tonen welke de oorsprong is van de geregulariseerde kapitalen en hierbij aannemelijk te maken dat deze kapitalen in hoofde van de aangever hun normale belastingregime hebben ondergaan (in de plaats van aan te tonen dat het fiscaal verjaard kapitaal effectief zijn normaal belastingregime heeft ondergaan). Deze aanbeveling dient tevens gelezen te worden in samenhang met aanbeveling [...], waarbij een bijzondere heffing op het fiscaal verjaard kapitaal wordt voorzien”*.

Deze aanbeveling is quasi identiek aan een tekstvoorstel dat reeds eerder in het kader van de besprekingen binnen het IKW werd gedaan, en waarbij het effectieve bewijs van het hebben ondergaan van zijn normale belastingregime, wordt geherformuleerd naar *“het aannemelijk maken”* daarvan. Deze herformulering naar ‘aannemelijk maken’, die inderdaad beter aansluit bij de cassatierechtspraak rond het te leveren bewijs met betrekking tot het bestaan van illiciete vermogensbestanddelen, werd echter bij de discussies rond de totstandkoming van artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 door het kabinet Financiën virulent geweigerd. Het lijkt daarom eerder onwaarschijnlijk tot uitgesloten dat de tekst van artikel 11 van de wet van 21 juli 2016 op dat punt zou worden aangepast. Bovendien mag niet uit het oog worden verloren dat de beide aanbevelingen nummers 51 en 52 van de experts bij de Panamacommissie uiteraard alleen maar zouden kunnen worden overwogen indien ook aanbeveling nummer 53 wordt aanvaard. Aangezien de kans daartoe zoals gezegd quasi uitgesloten is, is dit een bijkomende reden om aanbevelingen nummers 51 en 52 te verwerpen. In die zin lijkt aanbeveling nummer 53 dan ook eerder een pleister op een houten been.

### C. Proeve van conclusie

Besluitend bij deze problematiek annex commentaar op het rapport van de Panamacommissie bij de fiscale regularisatie anno 2017 kan worden gesteld dat het wellicht beter is om beide zaken niet met elkaar te vermengen. Diegenen die zich vrijwillig tot het CPR wendt of heeft gewend, dient erop te kunnen vertrouwen dat zijn dossier door het CPR van A tot Z wordt afgehandeld, en dit zowel anno 2017 als onder de wetten van 2005 en 2013. Diegene die echter ‘bewust’ nog kenbare en identificeerbare fraude heeft verzwegen, dient zich te beraden zijn dossier te (laten) herbekijken.

## Deel 10. Conclusie

Ten titel van conclusie bij deze bijdrage kan gesteld worden dat fiscale regularisatie anno 2017 een zeer complex werkstuk is geworden zowel naar de onderliggende regelgeving als naar de toepasbaarheid in de praktijk. De kandidaat-aangever dient zich terdege bewust te zijn van deze complexiteit en de noodzakelijkheid tot een grondige voorbereiding en analyse van zijn rechtspositie alvorens zich tot het CPR te wenden. Afhangende van de onderliggende feiten en de daarmee verbonden gepleegde diverse vormen van fiscale fraude die kunnen variëren zowel naar aard, belastingcategorie dan wel periodiciteit kan het dossier een andere uitkomst krijgen. In sommige gevallen zal de noodzakelijke conclusie zijn dat het dossier in fiscale regularisatie geheel of gedeeltelijk ontvankelijk zal zijn omwille van een ongelukkige combinatie van verschillende federale dan wel regionale gepleegde fraudes op het vlak van de successierechten. De uitgewerkte regeling in fiscale regularisatie biedt zodoende geen pasklare oplossing voor elk geval.



De problematiek van de bewijslast die volgens de ‘autonome interpretatie’ volledig wordt gelegd ten laste van de aangever kan in voorkomend geval leiden tot het betalen van een heffing over ‘wit’ kapitaal, dit indien de aangever in gebreke blijft de noodzakelijke bewijsstukken voor te leggen. Wij hebben aangetoond dat ter zake deze bewijsproblematiek een autonome dan wel een bijvoeglijke interpretatie mogelijk is en dat menig dossier wellicht voor de rechter ten gronde zal belanden.

De wet- en de decreetgever schiet met deze regelingen zijn doel voorbij daar een goede fiscale regularisatie eenvoudig dient te zijn zowel qua regelgeving als qua toepassing in de

praktijk. Uiteraard zal deze complexiteit zich niet manifesteren in elk individueel dossier maar ik kan mij niet van de indruk ontdoen, toch enige ervaring hebbende in deze problematiek, dat indien dossiers worden ingediend inzake de grotere en vaak ook oudere vermogens dat dit in diverse gevallen tot onontvankelijkheid zal leiden. Het is daarbij enigszins merkwaardig vast te stellen dat dit alles op een zeer eenvoudige wijze had kunnen worden opgelost door de creatie van een fiscale regularisatie in categorie 4 met één samenwerkingsakkoord zoals de Raad van State is blijven herhalen. Daartoe ontbrak echter de politieke wil zo blijkt.

