

Tiberghien

Advocaten / Avocats / Lawyers

Samenwerkingsakkoorden over fiscale regularisatie zijn in aantocht

Regularisatie

Fiscale Actualiteit nr. 2017/08, pag. 1-8

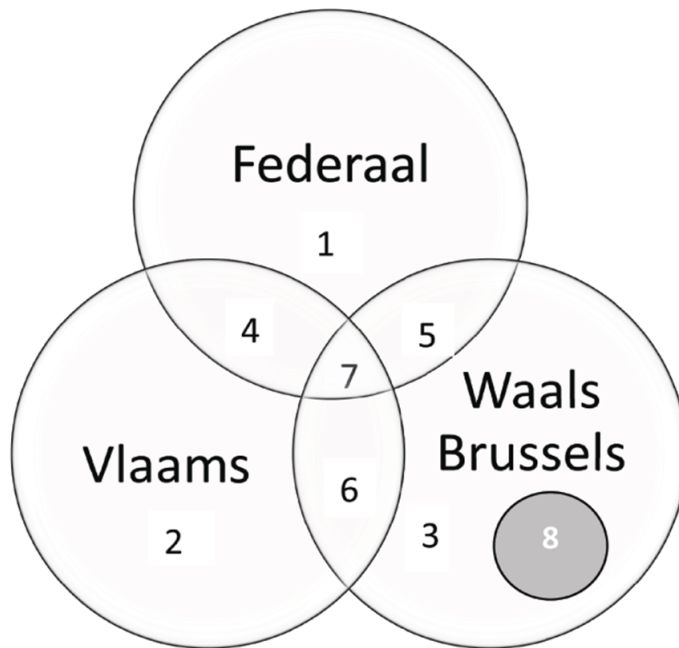
Het decreet over de Vlaamse regularisatie is intussen gepubliceerd, en binnenkort gebeurt hetzelfde met de samenwerkingsakkoorden waarin de gewesten en het federale niveau afspreken hoe ze gevallen zullen behandelen die zowel federale als gewestelijke belastingen bevatten maar waarvoor geen exacte opsplitsing mogelijk is. Via zo'n samenwerkingsakkoord wordt ook regularisatie van zuiver Waalse of zuiver Brusselse dossiers mogelijk. Maar er blijven nog veel vragen, vooral aan Waals-Brusselse kant.

De fiscale regularisatie 'EBAquater' komt, wat haar wettelijk ontstaan betreft, nu in de finale fase. De federale wet van 21 juli 2016 is al enige tijd van kracht en kan worden gebruikt voor de fiscale regularisatie van bedragen, sommen en kapitalen die louter federaal zijn ('categorie 1') (zie Fisc. Act. 2016, 28/1 en 35/3). De Vlaamse regeling werd bij decreet van 10 februari 2017 ingevoerd, treedt in werking op 5 maart 2017 (in de praktijk 6 maart omdat de diensten gesloten zijn op zondag), en kan worden gebruikt voor Vlaamse sommen, waarden of kapitalen die louter betrekking hebben op belastingen die onder de bevoegdheid van Vlabel ressorteren ('categorie 2') [Decreet van 10 februari 2017 houdende een tijdelijke Vlaamse fiscale regularisatie, BS 23 februari 2017, 29919; <http://belastingen.vlaanderen.be/fiscale-regularisatie>; Fisc. Act. 2016, 37/1.]. De beide samenwerkingsakkoorden die nu in ontwerp voorliggen, maken het geheel af. Zij omvatten twee verschillende regelingen voor de 'niet uitsplitsbare bedragen' (waarvan niet meer uit te maken is of ze federale of regionale belastingen betreffen): 1) voor Vlaams-federale niet uitsplitsbare "bedragen" en 2) voor Waalse en Brusselse niet uitsplitsbare "fiscaal verjaarde kapitalen". Daarnaast is er een regeling voor Waalse en Brusselse bedragen, sommen en kapitalen die louter betrekking hebben op regionale Waalse en regionale Brusselse belastingen (Waalse en Brusselse 'categorie 2-aangiften').

De beide samenwerkingsakkoorden zijn dus bedoeld als sluitstuk. Om het geheel overzichtelijk te houden, volgt hierna een schema.

Voorwerp	Federaal	Vlaams	Brussels	Waals
<i>Bedragen/sommen</i>	Wet van 21 juli 2016	Decreet van 10 februari 2017	Wet van 21 juli 2016 jo. art. 2 en 10 lid 2 W., Br., federaal SWA	Wet van 21 juli 2016 jo. art. 2 en 10 lid 1 W., Br., federaal SWA
<i>Fiscaal verjaarde kapitalen</i>	Wet van 21 juli 2016			
<i>Fiscaal verjaarde bedragen</i>		Decreet van 10 februari 2017		
<i>Fiscaal verjaarde kapitalen</i>			Wet van 21 juli 2016 jo. art. 10 lid 2 W., Br., federaal SWA	Wet van 21 juli 2016 jo. art. 10 lid 1 W., Br., federaal SWA
<i>Niet uitsplitsbare bedragen</i>	Vlaams, federaal SWA	Vlaams, federaal SWA		
<i>Niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen</i>			Waals, Brussels, federaal SWA	Waals, Brussels, federaal SWA

In diagram voorgesteld ziet het er zo uit:



Daarbij is de legende dan als volgt:

- i. Wet van 21 juli 2016
- ii. Vlaams decreet van 10 februari 2017
- iii. Samenwerkingsakkoord Waals-Brussels-federaal
- iv. Samenwerkingsakkoord Vlaams-federaal
- v. Samenwerkingsakkoord Waals-Brussels-federaal
- vi. Wettelijk niet geregeld
- vii. Wettelijk niet geregeld
- viii. Wettelijk niet geregeld (situaties die betrekking hebben op zowel Brusselse als Waalse belastingen)

In beide samenwerkingsakkoorden wordt geregeld wat als 'niet uitsplitsbaar bedrag' kan worden beschouwd, en wat de verdeelsleutels zijn qua heffingsgrondslag en/of geïnde heffingen voor de diverse categorieën van bedragen die 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 SWA betreft alleen bedragen van categorie 3. Het Waals-Brusselse SWA betreft zowel categorie 2- als categorie 3-bedragen. Die categorieën verwijzen dus louter naar het bestuursniveau dat bevoegd is voor de ontdoken belastingen.

Omdat de beide akkoorden op een aantal details verschillen, bespreken we ze apart.

Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord

Het Vlaams-federale samenwerkingsakkoord [<http://www.flandre.be/fr/nbwa-news-message-document/document/09013557801b49fe>.] is het duidelijkste omdat het alleen 'gemengde' bedragen betreft en dus samen kan en moet 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 [<https://www.vlaanderen.be/nl/nbwa-news-message-document/document/09013557801b49fb>.].

Daarom wil men de mogelijkheid bieden om ook 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.

Met die ratio legis komt meteen al een belangrijk aandachtspunt boven drijven. De samenwerkingsakkoorden zijn immers louter bilateraal. Dossiers met gemengde bedragen die betrekking hebben op federale én Vlaamse én Waalse of Brusselse belastingen, kunnen niet door de samenwerkingsakkoorden worden opgelost. Daarbij is het opvallend dat dit probleem ook niet wordt opgelost voor gevallen waar zich een Waalse gewestelijke fraude én een Brusselse gewestelijke fraude zouden combineren binnen één gemengd bedrag. Dat is natuurlijk een gemiste kans.

De Vlaamse ‘niet uitsplitsbare bedragen’ worden gedefinieerd als bedragen die in beginsel hadden moeten worden onderworpen aan (art. 1 9° SWA):

- federale belastingen die fiscaal verjaard zijn, én
- Vlaamse gewestelijke belastingen “waarvoor invordering niet meer mogelijk is”, ofwel, als het gaat om erfbelasting, waarvoor “de termijn voor het indienen van een aangifte van nalatenschap verstreken is sedert meer dan tien jaar vóór de datum waarop de regularisatieaangifte wordt ingediend”; én
- waarvoor de aangever niet in staat is om aan te tonen welk gedeelte van het te regulariseren bedrag betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan federale belastingen en welk gedeelte betrekking heeft op bedragen die in beginsel onderworpen zijn aan Vlaamse gewestelijke belastingen.

Een verjaard bedrag kan dus perfect onder categorie 1 of 2 vallen (louter federaal of louter gewestelijk), namelijk als 1) slechts één categorie belastingen (federale of Vlaamse) ontdoken is, of 2), zelfs als zowel federale als Vlaamse belastingen ontdoken zijn, een exacte opsplitsing mogelijk is. Op die laatste gevallen heeft het akkoord dus geen betrekking.

Jonger dan 10 jaar: de facto nooit gemengd

Die definitie leert ons veel over wat een ‘Vlaams gemengd bedrag’ 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 (als aangetoond wordt dat ze betrekking hebben op ontdoken Vlaamse erfbelasting), kunnen dan ook nooit deel uitmaken van een categorie 3. Die 10 jaar heeft louter te maken met de mogelijkheid nog buitenlandse 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 10-jaarstermijn geldt alleen voor Vlaamse erfbelasting en niet voor andere gewestelijke belastingen. ‘Jongere’ bedragen moeten dan sowieso uit het gemengde bedrag worden geweerd naar een categorie 1 of 2. Die 10 jaar is te berekenen volgens de indieningsdatum van de regularisatieaangifte, en verschuift dus met de tijd. 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 diagram). De tekst verwijst immers alleen naar federale en Vlaamse belastingen.

Regularisatieaangifte B

De niet uitsplitsbare bedragen moeten via een “regularisatieaangifte B” bij het CPR worden ingediend (art. 6 § 1 lid 1 en 2). Dat aangifteformulier kan men zowel bij het CPR als bij Vlabel krijgen, maar indienen kan dus alleen op het federale niveau. Die aangifte 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 gebruikt zijn (art. 6 § 1 lid 2). De onderliggende stukken kunnen nog worden ingediend tot zes maanden na indiening van de aangifte (art. 6 § 2 lid 1). Procedure en formuleringen zijn dus analoog aan die van de federale en de Vlaamse regeling.

50 % van de niet uitsplitsbare bedragen wordt geacht betrekking te hebben op bedragen waarvoor federale belastingen worden geregulariseerd en 50 % op bedragen waarvoor Vlaamse gewestelijke belastingen worden geregulariseerd (art. 4). 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 (zie Fisc. Act. 2016/37). De fameuze verdeelsleutel is dus 50/50 en dat voor elk dossier dat onsplitbaar is. 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.

Wat de bewijslast betreft, moet de aangever "de overtuiging bijbrengen" dat hij niet in staat is om een opsplitsing te maken tussen het 'federale' en het 'Vlaamse' gedeelte (art. 6 § 1 lid 3). Let wel, de aangever moet wél de overtuiging bijbrengen dat er een 'Vlaams gedeelte' is. Dat staat zo niet in artikel 6, maar het blijkt uit de definitie van artikel 1, 9° SWA. Daartoe zal hij dus een 'objectief bewijsstuk' moeten voorleggen, zoals bv. een aangifte in de successierechten van iemand die in het Vlaams gewest is overleden, waarbij de aangever het dan waarschijnlijk maakt dat die persoon vermogend was, én dat het betreffende (niet aangegeven) vermogen door de aangever werd geërfd. Dat lijkt allemaal banaal maar is het niet. 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 niet ontvankelijk (art. 6 § 1 lid 4). 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). In de praktijk zal het 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 'onsplitbaar bedrag' zullen kwalificeren.

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). Maar die bepaling heeft geen praktische relevantie in de context van het samenwerkingsakkoord omdat alleen 'oude' bedragen 'gemengd' kunnen zijn (zie hoger).

Om een 'complex' vermogen volledig te regulariseren, zou een aangever dus tot vier aangiftes kunnen moeten indienen, zijnde een federale en een Vlaamse, en een aangifte B voor de Vlaams-federaal 'gemengde'. In de hypothese uiteraard dat de fraude beperkt is tot federale fraude én het Vlaams Gewest. Als er ook een Waalse of Brusselse successie mee in vevat zit, dan wordt het pas écht complex, omdat dan ook nog een Waals-Brusselse aangifte (zie hierna) zal moeten worden ingediend. In de praktijk zal het echter in de regel bij zeer veel dossiers niet 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. Bij een niet uitsplitsbaar bedrag, dat dus minimaal 10 jaar oud is, zijn er de facto geen bankdocumenten meer die de oorsprong kunnen verklaren. Ook als regelmatig geld van de rekening gehaald is, wordt het complex om die afhalingen toe te wijzen aan één van de oorspronkelijke bronnen van het geld. Noch zal het mogelijk zijn om te bepalen hoeveel er afgehaald is (ook afhalingen die geherinvesteerd werden of anderszins nog in het vermogen voorkomen, moeten geregulariseerd worden).

Volgens de letter van zowel de federale wet (art. 11 3°) als het Vlaamse decreet (art. 7 lid 1 in fine) en nu ook het SWA (art. 6) moet de aard van de ontdoken belasting ofwel kunnen worden bewezen, ofwel moet men de overtuiging kunnen bijbrengen dat men de oorsprong niet meer kan wedersamenstellen. Omdat de tarieven voor fiscaal 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 successie of van zwarte beroepsinkomsten. In beide gevallen is het tarief van 37 % voor verjaarde kapitalen van toepassing. 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 elkaar verdelen.

Ook niet verjaarde belastingen

Maar niet alle niet-uitsplitsbare bedragen zijn ook fiscaal verjaard (daarom spreekt men ook gewoon van 'niet uitsplitsbare bedragen', en niet van 'niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen' zoals in het Waals-Brusselse akkoord). Een probleem waar men inderdaad niet omheen zal kunnen, zijn de 'gemengde' dossiers waar de verjaringstermijnen niet gelijk lopen, en dan met name voor de Vlaamse erfbelasting die op 1 januari 2015 (toen Vlabel bevoegd werd) nog niet fiscaal verjaard was. Daarvan werd de verjaringstermijn automatisch met vier jaar verlengd, dus tot 31 december 2019 (art. 5.0.0.11 VCF). Dat wil dus zeggen dat Vlaamse successies die zijn opengevallen op 2 september 2005 en later, en die dus op 1 januari 2015 nog niet verjaard waren (de verjaringstermijn vóór de VCF was tien jaar en 4 maanden), pas op 31 december 2019 verjaren. Voor het samenwerkingsakkoord – dat de grens trekt op 10 jaar – kan zo'n successie dus deel uitmaken van een niet-uitsplitsbaar bedrag (als er geen bankattesten meer zijn om een exacte opsplitsing te maken, want anders vallen we terug op categorie 1 en 2). Maar als zo'n fiscaal niet verjaard overlijden wordt aangehaald als 'bewijs' om aan te tonen welke gewestelijke belasting werd ontdoken (wat uiteraard ook een voorwaarde is) dan zal Vlabel over het 'Vlaamse deel' van de grondslag (forfaitair 50 %) het tarief voor de niet-verjaarde erfbelasting toepassen, en zal het CPR over het federale deel van de grondslag (ook 50 %) het tarief voor de fiscaal verjaarde kapitalen toepassen. Dat is uiteraard logisch maar zal in de praktijk nogal moeilijk uit te leggen zijn aan een aangever.

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 (gewestelijk: erfbelasting) en fiscaal verjaarde kapitalen (federaal: bv. 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 'bewijst' men dat het dossier gemengd is?

Als het CPR of Vlabel wél een cijfermatige opsplitsing van de aangegeven niet uitsplitsbare bedragen kunnen 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 lid 4). 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. 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 Fisc. Act. 2016, 35/6-7 en 2015, 35/5).

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 o.m. Fisc. Act. 2016, 35/6) (art. 7 lid 1 decreet van 10 februari 2017 en art. 11 lid 1 en 2 wet van 21 juli 2016).

Het is niet duidelijk hoe die 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 lijkt te komen. Men zou kunnen stellen dat gebrek aan bewijs per definitie aanleiding geeft tot een 'gemengd dossier'. Bovendien moet de aangever schijnbaar een negatief bewijs leveren (art. 6 § 1 3° lid SWA). 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 (bv. Luxemburgs) bankrekeninguittreksel van net géén 10 jaar oud, waaruit men dan kan afleiden dat er inkomsten zullen zijn geweest. De interessante vraag is hier welke de 'restcategorie' is: is dat categorie 1 (federaal) of categorie 3 (gemengd niet-uitsplitsbaar). Het komt ons voor dat het categorie 1 (federaal) is 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. 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 fiscaal kan regulariseren, daarvoor zijn m.i. diverse 'oplossingen' 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.

Vlaamse vs. federale bevoegdheid

Ten slotte werd in Fisc. Act. 2016, 37/6 de vraag gesteld of het Vlaams Gewest wel bevoegd is om een tarief op te leggen voor fiscaal verjaarde bedragen (omdat het dan alleen nog gaat om strafrechtelijke immunititeit, een federale bevoegdheid). Het antwoord was dat de attesten die Vlabel zou uitreiken, maar rechtskracht krijgen als vervolgingsuitsluitingsgrond indien er een rechtsgeldig samenwerkingsakkoord wordt gesloten, waarin dan uitdrukkelijk moet staan dat de door Vlabel uitgereikte regularisatieattesten rechtsgeldig kunnen worden ingeroepen tegenover fiscus, parket en de rechtbanken. Het decreet op zichzelf is daartoe immers niet voldoende. Het samenwerkingsakkoord bevat een bepaling die dat inderdaad lijkt te bevestigen: artikel 13 stelt dat de bepalingen over vrijstelling van strafvervolging en van straf uit het decreet van 10 februari 2017, van toepassing zijn telkens voor het Vlaamse gedeelte van het aangegeven niet uitsplitsbare bedrag.

Een verwijzing naar bedragen van categorie 2 die louter en alleen op basis van het decreet van 10 februari 2017 worden geregulariseerd (geen federale belastingen ontdoken), ontbreekt echter. Dus daarvoor is nog een extra amendement nodig.

Het Waals-Brussels-federale samenwerkingsakkoord

Het tweede samenwerkingsakkoord is weerom gestoeld op de federale regeling van 21 juli 2016 maar wijkt af van het Vlaams-federale akkoord doordat er geen aparte Waalse of Brusselse fiscale regularisatie is. Dat impliceert dat in het Waals-Brussels akkoord niet alleen een regeling moet worden getroffen voor de “niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen” van categorie 3 maar ook voor de zuivere Waalse en/of Brusselse belastingen (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). Dat is bij deze dus gebeurd. Verder valt op dat de tekst een slecht geredigeerd samenraapsel is van ideeën en principes uit de andere regelingen en daardoor coherentie mist.

Ook regeling voor louter Brusselse of Waalse bedragen

Een afzonderlijke Waalse en Brusselse regeling voor de tarieven van fiscaal verjaarde of niet verjaarde bedragen en sommen lijkt bij een eerste lezing van het akkoord niet meer nodig. Artikel 10 zegt immers dat het gedeelte van de door het Contactpunt geïnde heffingen m.b.t. Waalse of Brusselse regionale belastingen, aan het Waals resp. 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 veronderstellen dat het CPR bevoegd is om die bedragen te innen. Of dat werkelijk zo is, moet echter nog blijken.

Uit de definitie van ‘geregulariseerde sommen’ in de federale wet blijkt immers het tegenovergestelde: van zuiver gewestelijke fiscaal niet-verjaarde belastingen (zelfs waarvoor de federale overheid de dienst verzekert) is geen sprake, en dus kan o.i. bij het CPR géén aangifte worden ingediend (art. 2 6° wet van 21 juli 2016). Zoals wij al eerder hadden geschreven in dit tijdschrift (Fisc. Act. 2016, 28/1) zal terzake de regionale bedragen in de samenwerkingsakkoorden met de gewesten o.a. geregeld moeten worden hoe men de heffing op een correcte wijze kan toewijzen aan de federale en de regionale schatkist. M.b.t. gewestelijke belastingen (en met name Waalse en Brusselse successierechten) van categorie 2 (dus zuiver gewestelijk) die fiscaal niet verjaard zijn, kunnen dus m.i. op vandaag op basis van de wet van 21 juli 2016 geen aangiften ingediend worden.

Akkoord maakt CPR bevoegd

Artikel 2 van het Waals-Brusselse samenwerkingsakkoord schijnt daar een antwoord op te willen bieden door het tegenovergestelde te poneren. Dat artikel bepaalt immers dat de federale overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk gewest overeen komen 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 beoogt “regels vast te leggen of het preciseren van de reeds bestaande regels in de wet van 21 juli 2016 volgens welke de Federale overheid, voor rekening van de Gewesten, het beheer van de regularisaties verzekert terzake bepaalde regionale belastingen waarvan de aard is vastgelegd door een decreet of een ordonnantie”. Schijnbaar beoogt men dus met dat artikel 2 het bestaande artikel 2, 6° wet van 21 juli 2016 zo om te buigen dat het CPR wél bevoegd wordt. Het komt er dus voor de aangevers op aan om de artikelen 2, 6°, 8 en 18 van de wet van 21 juli 2016 samen te lezen met artikel 2 en 10 van het Waals-Brusselse SWA om dan tot de conclusie te komen dat het CPR wel degelijk bevoegd is geworden voor Waalse en Brusselse bedragen van categorie 2. Legistiek is dat knoeiwerk en het zal ons benieuwen wat de Raad van State daarvan gaat vinden (zie analoog J. Van Dyck in *Fiscoloog* afl. 1510, 9, die zijn observatie echter

beperkt tot de vaststelling van de tarieven). In ieder geval zou ik durven suggereren om artikel 2, 6° wet 21 juli 2016 op dat punt aan te passen. Louter voorzien in een bevestigingswet zou wetstechnisch kunnen volstaan, maar lost het interpretatieve probleem van het interne wetsconflict niet op.

Niet uitsplitsbare verjaarde kapitalen

Met de Waals-Brusselse “niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen” worden volgens het akkoord bedoeld: fiscaal verjaarde kapitalen (of een gedeelte ervan) waarvoor de aangever er niet in slaagt aan te tonen dat ze onderworpen moeten worden aan een federale belasting ofwel aan registratierechten of aan successierechten waarvoor de federale overheid de dienst van de belastingen verzekert. M.a.w. er zijn geen federale of Brusselse of Waalse belastingen betaald maar de aangever weet niet welke van beide of in welke verhouding. En het gaat om fiscaal verjaarde kapitalen. ‘Verjaard’ in deze context houdt in dat de aangever aantoont, middels schriftelijk bewijs, dat de kapitalen minstens 10 jaar vóór het neerleggen van de regularisatieaangifte “werden samengesteld” (categorie 3). De notie “werden samengesteld” is verwarrend omdat het een (te) letterlijke vertaling is van het Franse “ont été constitués”, wat hier “zijn ontstaan” betekent. Men verwijst dus naar het ‘ontstaan’ van de bedragen méér dan 10 jaar geleden.

Tevens wordt in een tweede soort van aangifte voorzien: een “regularisatieaangifte met betrekking tot gewestelijke belastingen” voor de bedragen van categorie 2.

Nergens in het SWA wordt bepaald aan welke criteria een bedrag moet voldoen om als ‘niet uitsplitsbaar’ te kwalificeren. Men komt dus ook hier niet verder dan het “er niet in slagen aan te tonen dat”. Ook de termijn van 10 jaar om als ‘fiscaal verjaard’ te worden beschouwd, wordt nergens gekoppeld aan enige wettelijke bepaling. Zeker omdat dit akkoord volledig te situeren is binnen de werkingssfeer van de wet van 21 juli 2016, is het zeer merkwaardig dat zulks niet zorgvuldiger wordt omschreven. De facto zal men wellicht bedoelen de fiscaal verjaarde kapitalen van artikel 2, 9° van de wet van 21 juli 2016, maar dat staat dus nergens met zoveel woorden. Wij kunnen ons niet van de indruk ontdoen dat de Vlaamse regelingen op dat punt preciezer geformuleerd zijn.

Het Waals-Brusselse SWA valt uiteen in vier hoofdstukken. Eerst een reeks definities, 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) als 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. Daarbij valt artikel 11 op, waarin een tweede definitie staat van niet uitsplitsbare verjaarde kapitalen, zijnde kapitalen waarvoor zowel federale als gewestelijke belastingen die uitsluitend gelokaliseerd zijn in één gewest, “verschuldigd zijn”. Merk op 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 verwijst nergens naar de bijzondere financieringswet van 1989 en is dus m.i. eerder explicatief/interpretatief bedoeld. Het laat zich raden dat, als er een incoherentie zou optreden tussen beide teksten, de bijzondere financieringswet voorrang krijgt.

Tarieven

Het tarief voor niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen is 37 %, met een stijging van 1 % per jaar tot 40 % vanaf 1 januari 2020 (art. 3). Per 31 december 2020 komt de regeling dan ten einde, net zoals de Vlaamse regeling. Een afzonderlijke reeks van tarieven voor de gewestelijke belastingen van categorie 2 ontbreekt omdat daarvoor de iure de federale tarieven gelden. Het principe is immers dat de federaal geïnde heffingen in de juiste verhoudingen worden doorgestort aan het Waalse en

Brusselse gewest (art. 10).

Het is goed dat er nu twee samenwerkingsakkoorden komen. Maar niet elk probleem kan daarmee worden opgelost. Zoals al bleek uit het diagram: als er in een concreet dossier meerdere (niet onderling gelieerde) erfenissen in het spel zijn, een eerste uit bijvoorbeeld 1988 (vóór de regionalisering van de successierechten!), een tweede in het Waals gewest uit 2002 en een derde uit het Vlaamse gewest uit 2006, dan is de chaos compleet. Als de bankdocumenten verloren gegaan zijn, is het dus volstrekt onduidelijk welke bedragen Vlaams, Waals, Brussels en welke federaal zijn. Wegens het bilaterale karakter van de samenwerkingsakkoorden kan dat dossier m.i. niet worden geregulariseerd, omdat er nergens een regeling is voor een gemengd dossier met bedragen uit twee verschillende gewesten. Merk op dat dat zelfs in het Waals-Brusselse samenwerkingsakkoord niet geregeld is: er is geen onderlinge regeling voor gevallen met zowel een Waalse als een Brusselse nalatenschap. Nu, zo'n dossiers zullen wel niet vaak voorkomen, maar toch. Vraag is wat de Raad van State daarvan zal zeggen.

Gerd D Goyvaerts (gerd.goyvaerts@tiberghien.com)

Tiberghien advocaten