

Wegwijs in fiscaal recht

Wegwijs in

FISCAAAL RECHT

Michel Maus
Thomas De Jonckheere

| OWL PRESS |
LEGAL

WOORD VOORAF

Het boek *Wegwijs in fiscaal recht* is bedoeld als introductie in de complexe wereld van de fiscaliteit. Het boek richt zich tot studenten en rechtspractici die een eerste inzicht willen krijgen in het fiscaal recht. Het boek vertrekt van een aantal basisbegrippen en fundamentele fiscale rechtsbeginselen. Daarna worden de belangrijkste fiscale rechtsdomeinen van nabij bekeken.

Het boek is bijgewerkt tot 30 juni 2023.



→ Scan de QR-code
om eventuele wetswijzigingen en verwijzingen
naar de actualiteit te raadplegen.



→ Scan de QR-code
om uw eventuele tips en opmerkingen bij dit boek na te laten.

I. ALGEMENE PRINCIPES VAN HET BELGISCH BELASTINGRECHT

- 10 I. Inleiding
- 18 II. De definitie en de functie van belastingen
- 46 III. Grondwettelijke voorschriften
- 55 IV. Belangrijke toepassingsregels voor de belastingwetten

II. BASISPRINCIPES VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN

- 70 I. Inleiding
- 73 II. De bepaling van de materiële belastingschuld in de personenbelasting
- 166 III. De bepaling van de materiële belastingschuld in de vennootschapsbelasting
- 220 IV. De bepaling van de materiële belastingschuld in de rechtspersonenbelasting
- 223 V. De bepaling van de materiële belastingschuld in de belasting van niet-inwoners
- 225 VI. De formalisering van de belastingschuld in de inkomstenbelastingen

III.

BASISPRINCIPES VAN DE SUCCESSIERECHTEN

- 238 I. Inleiding
- 240 II. Ruimtelijk toepassingsveld
- 242 III. Algemene kenmerken en heffingsregels
- 264 IV. De formalisering van de belastingschuld in de successierechten

IV.

BASISPRINCIPES VAN DE REGISTRATIERECHTEN

- 274 I. Inleiding
- 276 II. Nut van de registratieformaliteit
- 279 III. Aanleiding voor de registratie
- 282 IV. Grondslag en tarieven van de registratierechten
- 295 V. De formalisering van de belastingschuld in de registratierechten

V.

BASISPRINCIPES VAN DE BELASTING OP DE TOEGEVOEGDE WAARDE

- 302 I. Algemene beschrijving van het btw-stelsel
- 304 II. Praktische benadering van de btw

I

ALGEMENE
PRINCIPES VAN
HET BELGISCH
BELASTINGRECHT



I

INLEIDING

AFDELING 1

Inhoud en voorwerp van het belastingrecht

Het fiscaal recht is de rechtstak waarin is vastgelegd welke prestaties de overheid kan vragen van de individuele deelnemers (fysieke personen, vennootschappen enz.) aan onze samenleving. Als dusdanig behoort het tot het publiek recht, dat de regels omvat die de verhouding tussen de rechtsonderhorigen en de overheid bepalen.

Het fiscaal recht bevat grosso modo de rechtsvoorschriften m.b.t. volgende punten:

- › Hoe kan de overheid **rechtsgeldig aanspraak** maken op een (financiële) prestatie van de rechtsonderhorigen, m.a.w. onder welke voorwaarden en binnen welke perken kan de overheid een belasting opleggen? Het antwoord op deze vraag is voornamelijk te vinden in de Grondwet, alsook in enkele internationale verdragen, inzonderheid het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.
- › Wat is het **toepassingsgebied** van de belasting en dit zowel *ratione personae* (de vraag naar het subject, de belastingplichtige), als *ratione materiae* (de vraag naar het object, i.e. inkomen, een rechtshandeling enz.), als *ratione tempore* (wanneer ontstaat de belastingsschuld, wanneer moet zij voldaan worden?).
- › Hoe kan de fiscus de **effectieve betaling** van de belasting bewerkstelligen? Wat zijn de waarborgen waarover de fiscus beschikt om zijn aanspraken

hard te maken (hypotheek, voorrecht, rechten tegenover derden, sancties en vervolgingen)?

- › Hoe kan de belastingplichtige zijn rechten doen gelden tegenover de fiscus en hoe worden de geschillen tussen de belastingplichtige en de overheid beslecht? Daarbij wordt in het bijzonder de vraag behandeld naar de **rechtsmiddelen** waarover de belastingplichtige beschikt.

Uit het bovenstaande blijkt dat de belasting doorgaans bestaat in het afdwingen van een financiële prestatie van de deelnemers aan de samenleving en dit in het publieke belang. De geïnde belastingen hebben immers tot doel de overheid te financieren zodat zij een beleid kan voeren in functie van het algemeen belang. Het feit dat belastingen moeten worden aanzien als een prestatie die door de overheid wordt opgelegd en als dusdanig ook kan worden afgedwongen, ligt maatschappelijk nogal gevoelig. Belastingen maken dan ook vaak het voorwerp uit van het maatschappelijk debat en geven vaak aanleiding tot heftige politieke discussies.

Belastingplichtigen hebben vaak de neiging om het bedrag van de door hen te betalen belasting zo klein mogelijk te maken. Om dit doel te bereiken kunnen zij gebruikmaken van geoorloofde middelen, of met andere woorden: van technieken van *belastingontwijking*. Wanneer zij zich evenwel laten verleiden tot ongeoorloofde praktijken om belastingen te vermijden, dan maken ze zich schuldig aan *belastingontduiking* of *fiscale fraude*, wat een misdrijf is en dus strafrechtelijk kan beteugeld worden.

AFDELING 2

De geschiedenis van de belasting

De belasting is bijna zo oud als de mensheid zelf. Bij de oudste belastingen behoren de zogenaamde ‘veroveringsbelastingen’, waarbij de overwinnaars in een oorlog beslag legden op de goederen van overwonnen volkeren of hen een tribuut lieten betalen. De belasting was als het ware een teken van onderwerping. In Babylonië en het oude Egypte zijn echter reeds belastingen ingevoerd die het vermogen en de welstand van het eigen volk tot grondslag hadden. In die tijd was vooral het grondbezit het belangrijkste element in een vermogenssituatie, zodat die belasting de vorm had aangenomen van een grondbelasting. Ook belastingen op het verkeer van goederen hebben een oude geschiedenis. Tolheffingen zijn hier een voorbeeld van. Bij de Grieken waren zij het belangrijkste middel om in de overheidsinkomsten te voorzien.

Bij de Romeinen is eigenlijk de grondslag gelegd voor de indeling van de belasting in directe en indirecte heffingen. De eerste omvatten subjectieve bijdragen die verschuldigd waren naar aanleiding van een regelmatig, permanent of periodiek feit zoals de oogst of de maatschappelijke positie van de belastingplichtige (*capitatio, capitatio humana*) terwijl de andere rechten omvatten die geheven werden op het vervoer van goederen, de verkoop van zout, slaven enz. (*portorium*) en zelfs akten van burgerlijk recht zoals successies (*vectigalia*). De heffing van de meeste van deze belastingen werd verpacht. Deze tollenaars waren niet erg populair, niet zozeer omdat ze op een deel van het particulier bezit beslag legden maar vooral omwille van de hardhandige en vaak arbitraire manier waarop zij dat deden.

Ook in het Frankisch tijdvak en in de middeleeuwen werden tal van belastingen geheven die voor een goed deel geïnspireerd waren op een aantal verbruiks- en bezitshffingen die reeds in de Romeinse tijd bestonden. Daarnaast bestonden ook heffingen die de aard van een **bede** (*petitio*) hadden, waarbij een bijdrage werd gevraagd naar aanleiding van een bijzondere gebeurtenis (zoals het huwelijk van een dochter van de leenheer) of gewoonweg elk jaar (jaarbede). Aanvankelijk

had de bede het karakter van vrijwilligheid, maar langzamerhand werd zij meer en meer als een verplichting gezien, vooral vanuit de gezichtshoek van de vorsten. Het ontstaan en de bloei van steden en gemeenten gaven ook aanleiding tot het ontstaan van de lokale fiscaliteit.

In het Spaans tijdvak werd een permanent belastingstelsel in het voordeel van de vorst ingevoerd dat drie heffingen omvatte:

- › **de 100e penning**, een eenmalige heffing van 1% op roerend en onroerend vermogen;
- › **de 20e penning** (5%) op de verkoop van onroerende goederen;
- › **de 10e penning** (10%) op de verkoop van roerende goederen, koopwaren en eetwaren.

De invoering van deze belastingen stuitte op zeer veel weerstand. Het Franse ancien régime kende vier belastingen:

- › **de taille**, onderscheiden in *taille personnelle*, geheven naar het inkomen en de *taille réelle*, een soort grondbelasting;
- › **de capitation**, een klassebelasting in functie van de maatschappelijke positie en het beroep van de burgers;
- › **de dixième, vingtième** enz. op afzonderlijke klassen van inkomen;
- › **de dîme**, een belasting in natura ten voordele van de Kerk.

Dit belastingstelsel van het ancien régime was met de jaren zeer arbitrair geworden ingevolge tal van vrijstellingen en privilegiën, en omwille van misbruiken door de belastingpachters. Het lag mede aan de basis van de Franse Revolutie. In de *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* van 1789 werden dan ook enkele belangrijke fiscale bepalingen opgenomen. In artikel 13 van de *Déclaration* werd bepaald:



‘Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre les citoyens, en raison de leurs facultés.’

Met deze bepaling werd aldus het principe ingevoerd van de veralgemeende en gelijkmatige verdeling van de belasting onder alle burgers, rekening houdend met hun draagkracht. Daarnaast werd in artikel 14 van de *Déclaration* bepaald:



‘Les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d’en suivre l’emploi, et d’en déterminer la quotité, l’assiette, le recouvrement et la durée.’

Hiermee werd het principe van de soevereiniteit van het volk ook op fiscaal gebied geïntroduceerd, krachtens hetwelk de belasting alleen kon bestaan indien zij de instemming gekregen had van het volk of van zijn vertegenwoordigers.

De belastingen die na de Franse en de Nederlandse tijd in België overbleven, kunnen in drie grote types worden onderverdeeld:

- › *belastingen op (de overdrachten van) het kapitaal of vermogen*: de registratie- en successierechten;
- › *belastingen op het verbruik*: accijnzen, invoer- en douanerechten;
- › *belastingen op inkomen of uitwendige tekenen van inkomen*: grondbelasting, belastingen op de huurwaarde, het aantal deuren en vensters, en op meubelen, paarden en zelfs dienstboden.

De eerste grondige belastinghervorming kwam in België pas in 1919 na de Eerste Wereldoorlog tot stand toen drie **cedulaire inkomstenbelastingen** werden ingevoerd (grondbelasting, mobiliënbelasting en bedrijfsbelasting). Elk van deze belastingen werd tegen een eigen tarief geheven op een specifiek inkomstentype (onroerend, roerend dan wel beroepsinkomen). Daarbovenop werd een belasting op het globaal inkomen geheven (eerst de supertaxe, nadien de aanvullende personele belasting). Een en dezelfde belastingplichtige werd dan ook belast in meerdere inkomstenbelastingen. In 1962 werden deze **cedulaire inkomstenbelastingen** vervangen door een stelsel van **globale inkomstenbelastingen** bestaande uit de ‘personenbelasting’, ‘vennootschapsbelasting’, ‘rechtspersonenbelasting’ en ‘belasting der niet-verblijfhouders’. Sindsdien wordt elke belastingplichtige nog maar in één inkomstenbelasting belast (bv. elke natuurlijke

persoon die in België woont, die betaalt in België uitsluitend personenbelasting). Het oorspronkelijk Wetboek van de Inkomstenbelastingen is in de loop der jaren zeer vaak gewijzigd. Dit heeft in 1992 tot een nieuwe coördinatie geleid van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, het zogenaamde ‘Wetboek Inkomstenbelastingen 1992’ (WIB92).

Ook de successierechten en de registratierechten hebben het voorwerp uitgemaakt van interessante ontwikkelingen. Door de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (BS 17 januari 1989) werden zij als een gewestbelasting aangemerkt. Dit betekent dat de opbrengst van deze belastingen momenteel volledig aan de gewesten toekomt. Enkele minder belangrijke registratierechten zijn evenwel federaal gebleven. M.b.t. de successierechten en registratierechten die gewestbelastingen geworden zijn, hebben de gewesten een deel van de normatieve bevoegdheid gekregen. Zo mogen zij momenteel o.m. de heffingsgrondslag, het tarief en de belastingverminderingen zelf bepalen. Het heeft enkele jaren geduurd vooraleer de gewesten van die normatieve bevoegdheid gebruik hebben gemaakt. Inmiddels heeft dit reeds geleid tot het ontstaan van belangrijke verschillen tussen de Vlaamse, Waalse en Brusselse successie- en registratierechten.

Inzake verbruiksbelastingen is de belangrijkste innovatie pas in 1969 tot stand gebracht met de invoering van de btw. Deze belasting die van Europese inspiratie is, werd met ingang van 1992 in alle lidstaten van de EU in belangrijke mate gewijzigd om het vrij verkeer van goederen en diensten tussen lidstaten vlotter te maken.

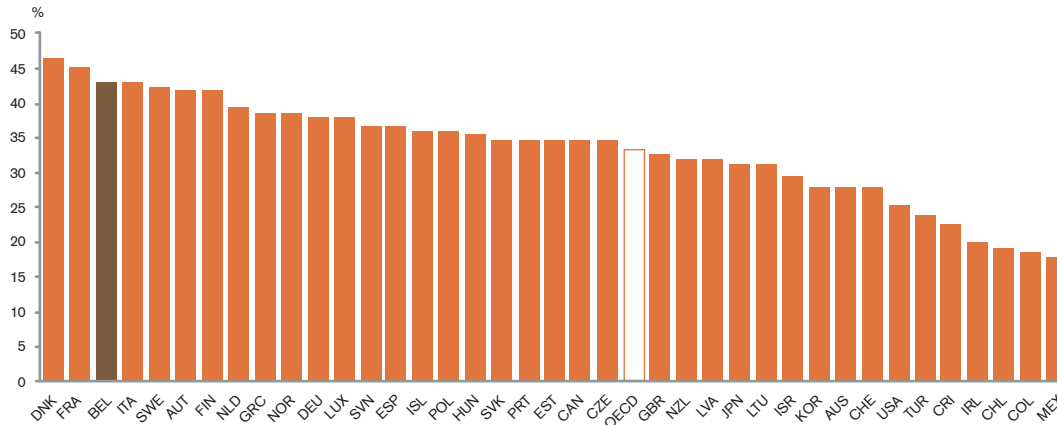
Tot de belangrijkste ontwikkelingen van de jongste jaren behoort ongetwijfeld ook de mogelijkheid voor de supranationale instellingen om belastingbevoegdheid uit te oefenen. Daartoe is trouwens de tekst van de Grondwet aangepast (art. 34 GW) aangezien tot dan toe de belastingheffing de exclusieve bevoegdheid was van de nationale overheden. De belastingbevoegdheid van de EU komt overigens reeds tot uiting binnen het kader van de nationale belastingheffing, in het bijzonder op het vlak van de douanerechten en de btw die grotendeels Europees werden gereguleerd.

AFDELING 3

Het belang van belastingen

Het belang van belastingen in onze samenleving kan de dag van vandaag niet worden ontkend. Belastingen vormen immers de financiële brandstof van de verzorgingsstaat waarmee de overheid beleid kan voeren. En dat is heel wat. Denk maar aan veiligheid, onderwijs, volksgezondheid, wegeninfrastructuur etc. De deelnemers aan onze samenleving betalen dan ook heel wat belastingen, en dat wordt uitgedrukt in belastingdruk. Heel wat internationale organisaties, zoals de OESO, berekenen elk jaar de belastingdruk van hun lidstaten (in functie van het Bruto Binnenlands Product) en dat maakt het mogelijk om internationaal te gaan vergelijken.

De belastingdruk voor 2021 in de OESO-lidstaten kan u in onderstaande tabel terugvinden.



Bron OESO

Uit deze tabel blijkt dat België, met een gemiddelde belastingdruk van 42% van het BNP, de derde hoogste belastingdruk heeft van alle 38 OESO-landen, na Denemarken, Frankrijk en Italië.

Wat dit betekent in absolute cijfers kunnen we afleiden uit de begroting van de verschillende beleidsniveaus. Zo bijvoorbeeld blijkt uit de federale begroting 2023 dat de federale overheid maar liefst 133 miljard euro aan fiscale ontvangsten gaat innen. Wat gewesten betreft voorziet het Vlaams Gewest bijvoorbeeld in 17 miljard euro aan eigen fiscale inkomsten. Voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gaat het om 2,8 miljard euro aan eigen fiscale inkomsten en voor het Waals Gewest gaat het om 6,4 miljard euro. Daarnaast zijn er ook nog de lokale overheden, zijnde de provincies en de gemeenten, die ook fiscale bevoegdheden hebben en belastingen innen. De Vlaamse gemeenten bijvoorbeeld hebben allen samen in 2022 voor 6 miljard euro aan fiscale inkomsten geïnd.

Het is dan ook niet verwonderlijk dat de hoge belastingdruk in ons land vaak het voorwerp uitmaakt van verhitte debatten. Nochtans moeten we er ons ook van bewust zijn dat we in een verzorgingsstaat leven en dat de overheid zeer veel zaken voor de samenleving financiert. Dat heeft uiteraard een kostprijs en dat is natuurlijk afhankelijk van de politieke keuzes die worden gemaakt.