



Verlengde onderzoeks-, aanslag- en be(z)waartermijnen vanaf (aanslagjaar) 2023

Zoals reeds kort aangehaald in het ITAA-zine van december jongstleden is één van de blikvangers van de wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen¹ de verlenging van de onderzoeks- en aanslagtermijnen, de bezwaartermijn, alsook de termijn voor bewaring van papieren en digitale boeken, bescheiden en stukken op het vlak van de inkomstenbelastingen.

1. Motivatie voor de verlenging

Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van wet is de verlenging van de termijnen ingegeven door de volgende noodwendigheden:

1. De verlengde onderzoeks- en aanslagtermijnen moeten beter aansluiten bij de reële aard van de steeds complexere opdrachten die momenteel aan de fiscale administratie zijn toevertrouwd.
2. De nieuwe termijn van 6 jaar laat een diepgaandere controle door de administratie toe van de inkomsten die gevat zijn door engagementen betreffende meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies of andere fiscale engagementen waartoe België zich op OESO- of EU-niveau heeft verbonden.
3. De verlengde termijnen creëren, zowel voor de belastingplichtige als voor de administratie, de ruimte om informatie – waarvan het bekomen tijdrovend is – op te nemen in het overleg tijdens de onderzoeksprocedure met het oog op het bepalen van de juiste heffing.
4. De nieuwe termijn van 10 jaar maakt controle mogelijk van de zogenaamde ‘complexe’ aangiften met een grensoverschrijdend element.
5. De verlengde termijn van 10 jaar in geval van fraude sluit beter aan bij de vergelijkbare termijnen in de buurlanden en heeft tot doel ervoor te zorgen dat de administratie onderzoeken kan uitvoeren binnen een termijn die België in staat stelt zijn verbintenissen inzake uitwisseling van informatie op internationaal niveau na te komen. Uit een ‘peer review’, uitgevoerd door het Mondiaal Forum inzake transparantie en de uitwisseling van informatie, bleek namelijk dat het huidig Belgisch wetgevend systeem niet toelaat om integraal aan alle behoeftes van administratieve samenwerking te beantwoorden. De verlenging van de fraudetermijn moet de administratie in staat stellen haar controle- en onderzoeksopdracht gemakkelijker uit te voeren en haar internationale verplichtingen na te komen.

2. Huidige termijnen

2.1. Onderzoeks- en aanslagtermijnen

De huidige standaard onderzoeks- en aanslagtermijnen zijn:

- 3 jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belasting verschuldigd is;
- 7 jaar, vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belasting verschuldigd is in geval van inbreuk op het WIB 1992 of het KB/WIB 1992 gedaan met een bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden (d.i. in geval van fiscale fraude); en
- 10 jaar, vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belasting verschuldigd is wanneer er gebruik wordt gemaakt van juridische constructies in een land dat opgenomen is op de lijst van staten zonder, of met een lage belasting, zoals bedoeld wordt in artikel 307, §1/2, derde lid van het WIB 1992, en die juridische constructies ertoe strekken de herkomst of het bestaan van het vermogen te verhullen. Deze termijn geldt niet wanneer het gaat om een juridische constructie in een land waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en op voorwaarde dat die overeenkomst of enig ander verdrag voorziet in de uitwisseling van inlichtingen nodig om uitvoering te geven aan de nationale wetten van de overeenkomstsluitende staten.

Daarnaast gelden er nog een aantal specifieke aanslagtermijnen, opgenomen in artikel 358 van het WIB 1992, bijvoorbeeld wanneer een onderzoek of controle uitwijst dat er inbreuken inzake roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing zijn gepleegd in één van de 5 jaren voor het jaar van de vaststelling van de inbreuk (aanslagtermijn: 12 maanden, vanaf de datum van vaststelling) of wanneer uit inlichtingen bekomen uit het buitenland blijkt dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven in de loop van 5 jaren voor het jaar waarin de inlichtingen ter kennis werden gebracht van de Belgische administratie (aanslagtermijn:

¹ Wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, BS 30 november 2022, 88145 e.v.

24 maanden, vanaf de datum waarop de Belgische administratie kennis krijgt van de buitenlandse inlichtingen).

2.2. Bewaartermijn

Volgens artikel 315 van het WIB 1992 moeten boeken en bescheiden aan de hand waarvan het bedrag van de belastbare inkomsten kan worden vastgesteld, worden bijgehouden tot het verstrijken van het 7^e jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk. Hetzelfde geldt voor elektronisch of digitaal bijgehouden boeken en bescheiden, alsook voor de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van de gebruikte systemen en de gegevens die zij bevatten (art. 315bis WIB 1992).

2.3. Bezwaartermijn

Luidens artikel 371 van het WIB 1992 moeten bezwaarschriften, op straffe van verval, worden ingediend binnen een termijn van 6 maanden, te rekenen vanaf de 3^e werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet.


3. Nieuwe termijnen

3.1. Onderzoeks- en aanslagtermijnen


3.1.1. Standaardtermijnen

Vanaf aanslagjaar 2023 zullen er geen 3, maar 4 standaard onderzoeks- en aanslagtermijnen² gelden:


 **Termijn:** 3 jaar

 **Toepassingsgebied:** wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan deze die voortvloeit uit de aangifte die voldoet aan alle vorm- en termijnvereisten

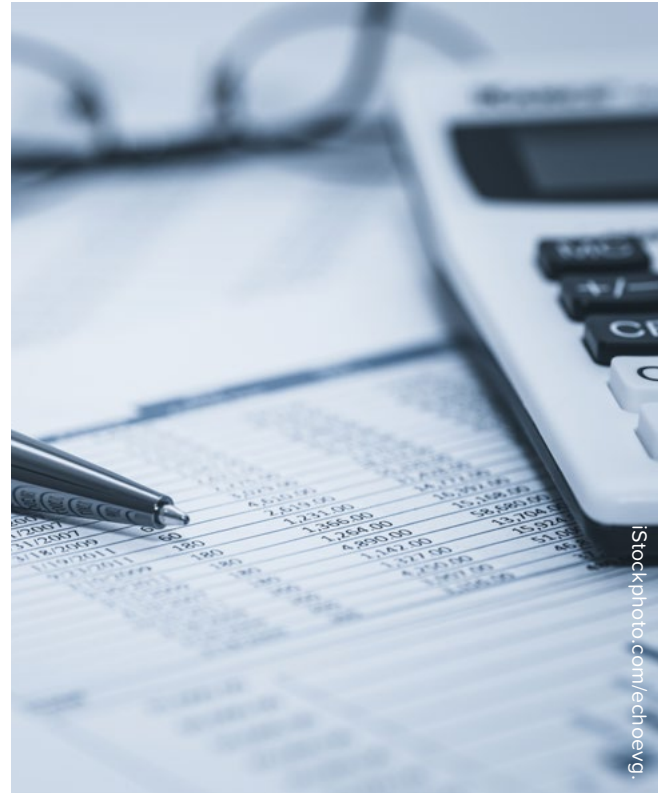
 **Termijn:** 4 jaar

 **Toepassingsgebied:** bij niet-aangifte of bij laattijdige voorlegging van de aangifte

 **Termijn:** 6 jaar

 **Toepassingsgebied:** bij niet-aangifte, laattijdige aangifte of wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan deze die voortvloeit uit de aangifte die voldoet aan alle vorm- en termijnvereisten, in de volgende 6 scenario's:

1) wanneer de aangifte een onderneming betreft die overeenkomstig artikel 321/5 van het WIB 1992 een lokaal dossier moet indienen op het vlak van verrekenprijzen. Reden is dat de groepsstructuur de taak van de administratie bij het bepalen van het precieze bedrag aan belasting *de facto* moeilijker maakt. Bovendien blijken onderzoeken naar verrekenprijzen in de praktijk erg tijdrovend



- 2) wanneer de aangifte een onderneming betreft die onderworpen is aan de verplichting tot het indienen van een landenrapport op het vlak van verrekenprijzen en dit overeenkomstig artikel 321/2 van het WIB 1992
- 3) wanneer de aangifte vergezeld moet gaan van een formulier 275 F, waarop de betalingen zijn vermeld die gedaan werden aan personen of vaste inrichtingen die gevestigd zijn in bepaalde staten die niet effectief of substantieel de standaard op het gebied van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek toepassen, die voorkomen op de lijst van staten zonder of met een lage belasting, of die opgenomen zijn op de EU-lijst van de niet coöperatieve rechtsgebieden. De termijn van 6 jaar rechtvaardigt zich door de moeilijkheid voor de administratie om de betrouwbaarheid na te gaan van de inlichtingen die haar zijn meegedeeld wanneer de belastingplichtige nauwe banden onderhoudt met entiteiten die gevestigd zijn in staten die niet deelnemen aan een systeem van gegevensuitwisseling
- 4) wanneer in de aangifte in de roerende voorheffing vrijstellingen, verzakingen of verminderingen zijn opgenomen, toegekend op basis van een overeenkomst tot vermindering van dubbele belasting of één van de voordelen van richtlijn 2011/96/EU (de Interest-Royalty Richtlijn) of richtlijn 2003/49/EG (de Moeder-Dochterrichtlijn) inzake roerende voorheffing op betalingen aan een inwoner van een andere EU-lidstaat.


² vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belasting verschuldigd is.

De termijn van 6 jaar is hier ingegeven door het feit dat een onderzoek met vragen om inlichtingen aan een andere staat veel meer tijd in beslag neemt, alsook door de doelstelling om voldoende tijd te hebben om te kunnen controleren of het geen kunstmatige constructie betreft, opgezet met als hoofddoel (of als een van de hoofddoelen) DBI-af trek of verzaking aan roerende voorheffing te verkrijgen

- 5) wanneer de aangifte een verrekening bevat van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting als bedoeld in artikel 285 van het WIB 1992
- 6) wanneer over de aangifte inlichtingen uit het buitenland werden ontvangen die betrekking hebben op:
 - meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies zoals bedoeld in artikel 326/1 van het WIB 1992, namelijk deze die bedoeld worden in richtlijn 2018/822 (DAC 6), of informatie uitgewisseld bij toepassing van het OESO BEPS, Actiepunt 12, met landen buiten de EU; of
 - informatie van platformexploitanten zoals bedoeld in richtlijn 2021/514 (DAC 7) of informatie van dezelfde aard, op voorwaarde dat het betrokken bedrag voor een bepaalde belastingplichtige minimum 25.000 euro bedraagt.

Reden voor de termijn van 6 jaar is niet enkel het feit dat het bekomen van bijkomende informatie uit het buitenland tijdrovend is, maar ook het feit dat de dialoog met de belastingplichtige over een langere periode tot een akkoord kan leiden, hetgeen bij kortere termijnen soms niet het geval is.

 **Termijn:** 10 jaar


 **Toepassingsgebied:** De nieuwe 10-jarige termijn is van toepassing op twee scenario's:

- 1) wanneer de aangifte "complex" is. Dat is in de volgende gevallen:
 - bij een hybride-mismatch, zoals bedoeld in artikel 2, §1, 16° van het WIB 1992;
 - bij niet-uitgekeerde winst die voortkomt uit een kunstmatige constructie of een reeks van constructies, opgezet met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zoals bedoeld in artikel 185/2 van het WIB 1992;
 - indien de aangifte overeenkomstig artikel 307, §1/1 van het WIB 1992 het bestaan van juridische constructies in een andere staat moet vermelden (voor het opsporen en belasten van juridische constructies bestond reeds een termijn van 10 jaar)
- 2) in geval van inbreuk op de bepalingen van het WIB 1992 of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gedaan met een bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden (fraude).

Dezelfde termijnen mogen gebruikt worden inzake onroerende voorheffing (wat het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreft), de administratieve boete en, voor zover ze niet tijdig zijn betaald, inzake de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing.

3.1.2. Bijzondere aanslagtermijnen

Naast de standaardtermijnen worden er ook enkele aanpassingen doorgevoerd op het vlak van de bijzondere aanslagtermijnen, vermeld in artikel 358 van het WIB 1992:

Aanslagtermijn	Aanpassing
 12 maanden, vanaf de vaststelling dat er in de 5 jaar voor het jaar van vaststelling inbreuken zijn gepleegd inzake roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing	verschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing is niet, laattijdig, onvolledig of onjuist aangegeven in één van de 5 jaren voor het jaar van vaststelling
 24 maanden, vanaf de datum waarop de Belgische administratie kennis krijgt van buitenlandse inlichtingen waaruit blijkt dat in de 5 jaren (of 7 jaren in geval van een bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden) voor het jaar waarin buitenlandse inlichtingen ter kennis zijn gebracht in België belastbare inkomsten niet werden aangegeven	toevoeging van de verschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, naast de niet in België aangegeven belastbare inkomsten
 12 maanden, vanaf de datum waarop tegen de rechtsvordering, die uitwijst dat er in de 5 jaren voor het jaar waarin de rechtsvordering is ingesteld belastbare inkomsten niet werden aangegeven, geen verzet of voorziening meer kan worden ingediend	toevoeging van de verschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, naast de niet aangegeven belastbare inkomsten
 12 maanden, vanaf de datum waarop de administratie kennis krijgt van de bewijskrachtige gegevens die uitwijzen dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in de loop van een van de 5 jaren voor het jaar van kennisneming door de administratie	toevoeging van de verschuldigde roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, naast de niet aangegeven belastbare inkomsten

3.1.3. Voor tijdsintensieve onderzoeken en eventueel andere belangrijke vaststellingen

Volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp is het de bedoeling dat de fiscale administratie de nieuwe termijnen van 6 en 10 jaar maar gebruikt voor de specifieke materies die daarvoor in artikel 354 van het WIB 1992



worden opgesomd, met name de onderzoeken met een internationaal aspect die vaak tijdsintensief zijn.

Mochten er naar aanleiding van dergelijke onderzoeken andere belangrijke vaststellingen worden gedaan, dan zou de termijn van 6 of 10 jaar ook in die zaken mogen gebruikt worden voor onderzoeken en het vestigen van de belasting.

Worden o.m. als belangrijke vaststellingen aangemerkt: gevallen van fiscaal misbruik, misbruik van belastingverdragen, in België belastbare inkomsten die in een andere staat worden belast, allesbetreffende verrekenprijzen, alsook onrechtmatige DBI-aftrekken.

Eenvoudige aspecten van de aangifte, zoals verworpen uitgaven, dienen echter binnen de normale termijn van 3 of 4 jaar te geschieden.

In dit kader bevat de wet een reeks van materies waarvoor de termijn van 6 of 10 jaar ('complexe aangifte') *niet* kan toegepast worden bij het vestigen van een aanslag in verband met een onjuiste of onvolledige aangifte, met name:

1. gewestelijke belastingen, heffingen en retributies, zoals bedoeld in artikel 198, §1, 5° van het WIB 1992
2. geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard, zoals bedoeld in artikel 53, 6° van het WIB 1992
3. niet-aftrekbare autokosten, zoals bedoeld in artikel 66, §1 of 198bis van het WIB 1992

4. niet-afrekbare receptiekosten en kosten voor relatiegeschenken, zoals bedoeld in artikel 53, 8° of 11° van het WIB 1992
5. niet-afrekbare restaurantkosten, zoals bedoeld in artikel 53, 8°bis of 11° van het WIB 1992
6. kosten voor niet-specifieke beroepskledij, zoals bedoeld in artikel 53, 7° of 11° van het WIB 1992
7. sociale voordelen, met inbegrip van voordelen voor maaltijdcheques, sport- en cultuurcheques, of ecocheques, zoals bedoeld in artikel 38, §1 van het WIB 1992.

Of een aangifte onder de termijn van 6, respectievelijk 10 jaar valt, wordt volgens de memorie van toelichting steeds per aanslagjaar afzonderlijk beoordeeld. Indien er voor een bepaald aanslagjaar geen enkel criterium kan toegepast worden, blijft de onderzoeks- en aanslagtermijn van 3 of 4 jaar van toepassing.

3.1.4. Kennisgeving?

Volgens artikel 333, (nieuw) tweede lid van het WIB 1992 mogen de onderzoeken van belastingplichtigen zonder voorafgaande kennisgeving worden verricht gedurende het belastbaar tijdperk, evenals in alle aanslagtermijnen bedoeld in artikel 354 van het WIB 1992, zijnde de termijnen van 3, 4, 6 en 10 jaar (die laatste wat de complexe aangiften betreft).

Zoals voorheen mag de fraudetermijn van 10 jaar maar gehanteerd worden voor onderzoeken wanneer de administratie voorafgaandelijk binnen dezelfde termijn kennis geeft van haar intentie om de verlengde termijn toe te passen voor één of meerdere aanslagjaren. Die kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag.

Nieuw is echter dat voormelde kennisgeving niet langer op nauwkeurige wijze de aanwijzingen inzake belastingontduiking moet bevatten, die ten aanzien van de belastingplichtige bestaan. Voortaan dient de administratie enkel kennis te geven van “vermoedens van fraude” en dit voorafgaandelijk aan de eerste onderzoeksdaad.

De reden voor deze wijziging ligt volgens de memorie van toelichting bij het feit dat de administratie zich onder de oude wetgeving in een lastig parket bevond, in die zin dat zij reeds op zeer nauwkeurige wijze aanwijzingen van fraude diende aan te tonen alvorens gebruik te kunnen maken van de verlengde onderzoekstermijn. Die motiveeringsplicht bleek een bron van gerechtelijke procedures, waarbij louter procedurefouten werden ingeroepen om de aanslag gebaseerd op fraude nietig te laten verklaren. Om hieraan een einde te stellen en de procedure inzake directe belastingen te aligneren met deze inzake btw werd ervoor geopteerd om de kennisgeving te beperken tot de vermoedens van fraude. Niettemin dient de administratie bij de uiteindelijke aanslag nog steeds de fraude (d.i. het

bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden) aan te tonen.

3.2. Bewaartermijn

Ingevolge de verlengde maximale onderzoeks- en aanslagtermijnen dienen de boeken en bescheiden nu standaard tot het einde van het 10^e jaar of boekjaar volgend op het belastbaar tijdperk bijgehouden te worden. Hetzelfde geldt voor de elektronisch of digitaal bijgehouden boeken en bescheiden, alsook voor de dossiers met betrekking tot de analyses, de programma's en het beheer van de gebruikte systemen en de gegevens die ze bevatten.

3.3. Bezwaartermijn

Voortaan zal de bezwaartermijn inzake directe belastingen 12 maanden bedragen, te rekenen vanaf de 3^e werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet, in plaats van 6 maanden.

Volgens de memorie van toelichting dient de aanpassing van de termijnen, waarvan de administratie gebruik kan maken om redenen van meer complexiteit en internationalisering en met het oog op de creatie van ruimte voor overleg, gepaard te gaan met een verlenging in het voordeel van de belastingplichtige wanneer deze tegen een aanslag bezwaar wenst in te dienen.

4. Inwerkingtreding

De nieuwe bewaar-, onderzoeks- en aanslagtermijnen treden in werking vanaf het aanslagjaar 2023 (d.i. voor de boekjaren die afsluiten tussen 31 december 2022 en 30 december 2023) en zijn uitsluitend voor de toekomst van toepassing.

Dit betekent dat voor de aanslagjaren 2022 en vroeger nog steeds de oude termijnen van toepassing blijven. Het is dus niet zo dat voor eerdere aanslagjaren, waarvoor de oude termijnen nog niet verstreken zijn, die oude termijnen verlengd zouden worden ingevolge de inwerkingtreding van de wet van 20 november 2022.

Anderzijds is de verlengde bezwaartermijn in werking getreden op 1 januari 2023, en dit ongeacht het betrokken aanslagjaar. In de praktijk betekent dit vermoedelijk ook een verlenging van de bezwaartermijn voor de aanslagen waarvoor de oude bezwaartermijn van 6 maanden nog niet verstreken was op 31 december 2022.

 **Marc De Munter**
Fiscaal Jurist

