







Rekenhof

# Belasting van niet-inwoners natuurlijke personen

Denksporen voor een efficiëntere belasting



*Goedgekeurd in de algemene vergadering van het Rekenhof van 26 november 2014*







**DEEL I****Context en samenvatting van de aanbevelingen en de denksporen 9****Hoofdstuk 1****Context van de BNI/np en audit van het Rekenhof 11****1.1 Complexe en veranderende internationale fiscale context 11**

1.1.1 Belastbare populatie 11

1.1.2 Diensten belast met de BNI, kenmerken en geplande reorganisatie 11

1.1.3 BNI en zesde staatshervorming 12

**1.2 Onderzoek van het Rekenhof 12**

1.2.1 Motivering 12

1.2.2 Onderzoeksvragen 12

1.2.3 Onderzoeksmethoden 13

1.2.4 Tijdpad van het onderzoek 13

**Hoofdstuk 2****Samenvatting van de aanbevelingen en denksporen 15****2.1 Samenvatting van de aanbevelingen binnen de huidige wetgeving 16****2.2 Samenvatting van de denksporen voor een wettelijke hervorming van de fiscaliteit van niet-inwoners 18**

2.2.1 Invoering van een bevrijdende voorheffing op de beroepsinkomsten van loontrekkenden die belastbaar zijn in de BNI/np 18

2.2.2 Toekenning van belastingkredieten en belastingverminderingen in verhouding tot de aanwezigheid op het Belgisch grondgebied en tot de belastbare inkomsten in België 18

2.2.3 Herziening van het belastingstelsel van buitenlandse kaderleden 19

**DEEL II****Belastingstelsel van de BNI/np en onderzoeksvaststellingen 21****Hoofdstuk 1****Belastingplicht, belastbare grondslag en belastingstelsel van de BNI/np 23****1.1 Voorwaarden van belastingplicht 23****1.2 Rol van de dubbelbelastingverdragen 23****1.3 Categorieën van BNI/np-belastingplichtigen 25****1.4 Bijzonder stelsel van de buitenlandse kaderleden 26****1.5 Belastbare grondslag van de niet-inwoners 26**

1.5.1 Onroerende inkomsten 27

1.5.2 Roerende inkomsten 27

1.5.3 Beroepsinkomsten 27

1.5.4 Diverse inkomsten 28

1.5.5 Inkomsten bedoeld in artikel 228, § 3, WIB92 28

1.6	Wijze van belasting van de inkomsten	29
1.6.1	Samenvoeging of bevrijdende voorheffingen	29
1.6.2	Optionele regularisatie	30
1.7	Berekening van de belasting in geval van samenvoeging en van optionele regularisatie	31
1.8	BNI en zesde staats Hervorming	32

## Hoofdstuk 2

<b>Administratieve organisatie van de BNI</b>	<b>35</b>	
2.1	Huidige organisatie van de diensten van de AAFisc belast met de BNI	35
2.2	Geplande nieuwe organisatiestructuur	36
2.3	Conclusies en aanbevelingen	38

## Hoofdstuk 3

<b>Identificatie van de niet-inwoners</b>	<b>39</b>	
3.1	Identificatiemethodes	40
3.2	Databank van de niet-inwoners	40
3.2.1	Uniek identificatienummer	41
3.2.2	Samenwerking met de KSZ	41
3.3	Bronnen van identificatiegegevens	43
3.4	Behoud of aanvraag van het BNI-statuut om de voordeligste belasting te verkrijgen	47
3.5	Conclusies en aanbevelingen	48

## Hoofdstuk 4

<b>Indiening en beheer van de BNI/np-aangiftes</b>	<b>51</b>	
4.1	Manieren om de BNI/np-aangiftes in te dienen	52
4.1.1	Indiening van de aangifte op papier	52
4.1.2	Aangifte via Tax-on-web burger	53
4.1.3	Aangifte via Tax-on-web mandataris	53
4.1.4	Aangifte via Tax-on-web ambtenaar	54
4.2	Indieningstermijn van de aangiftes in de BNI/np	54
4.3	Beheer van de aangiftes in de BNI/np via de Taxi-toepassing	55
4.4	Conclusies en aanbevelingen	56

## Hoofdstuk 5

<b>Controle van de aangiftes in de BNI/np</b>	<b>57</b>	
5.1	Verdeling van de controletaken en gecontroleerde dossiers	57
5.2	Door het Rekenhof onderzochte steekproef van dossiers	58
5.2.1	Verzoeken om bijkomende inlichtingen aan belastingplichtigen	59
5.2.2	Bericht van wijziging	59
5.2.3	Aanslag van ambtswege	60
5.3	Specifieke gevallen	60
5.3.1	Toekenning van belastingkredieten en -verminderingen	60
5.3.2	Terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing van varend personeel	61
5.3.3	Controle van de buitenlandse kaderleden	63
5.4	Conclusies en aanbevelingen	64



**Hoofdstuk 6****Denksporen voor een wetshervorming van de fiscaliteit van niet-inwoners 67**

- 6.1 Een bevrijdende voorheffing instellen op de in de BNI/np belastbare beroepsinkomsten van loontrekkenden 67
- 6.2 Belastingkredieten en –verminderingen toestaan in verhouding tot de aanwezigheid op het Belgisch grondgebied of tot de belastbare inkomsten in België 69
- 6.3 Het belastingstelsel van de buitenlandse kaderleden herzien 71

**Bijlagen**

Bijlage 1 – Afkortingen en begrippen 75

Bijlage 2 – Besluiten en aanbevelingen van 2003 betreffende het stelsel van de buitenlandse kaderleden 77



# Context en samenvatting van de aanbevelingen en de denksporen

DEEL





## Hoofdstuk 1

# Context van de BNI/np en audit van het Rekenhof

Dit rapport bestaat uit twee delen. In dit deel I schetst het Rekenhof de context van de belasting van de niet-inwoners natuurlijke personen (BNI/np) en van de audit. Daarna volgt een samenvatting van de aanbevelingen in tabelvorm en de denksporen om de fiscaliteit van de niet-inwoners te hervormen.

Deel II van dit rapport beschrijft het controlesysteem voor de belastingaangiften van de niet-inwoners natuurlijke personen. Het geeft de auditvaststellingen, de aanbevelingen en de denksporen gedetailleerd weer.

### 1.1 Complexe en veranderende internationale fiscale context

#### 1.1.1 Belastbare populatie

De belasting van de niet-inwoners natuurlijke personen (BNI/np)<sup>1</sup> is in principe van toepassing op de natuurlijke personen die niet in België wonen, maar die inkomsten verkrijgen waarop België de bevoegdheid heeft belastingen te heffen. Heel algemeen gesteld behelst de BNI/np hun inkomsten van Belgische oorsprong, binnen de beperkingen van de overeenkomsten tot vermijding van dubbele belastingheffing. De BNI/np kan dus voor de hele wereldbevolking gelden, behalve voor de inwoners van het koninkrijk België, die belastbaar zijn in het kader van de personenbelasting (PB).

Voor het aanslagjaar 2012 gold de BNI/np voor 61.526 belastingplichtigen en leverde ze bijna negentien miljoen euro ontvangsten op<sup>2</sup>.

#### 1.1.2 Diensten belast met de BNI, kenmerken en geplande reorganisatie

De BNI is bij de FOD Financiën een bevoegdheid van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc). Om die belasting onder de knie te hebben moet men niet alleen de nationale fiscale wetgeving kennen, maar ook de internationale fiscaliteit. De internationale fiscale context is complex en verandert voortdurend. Die specifieke kenmerken vergen van de ambtenaren die voor de belasting instaan, dat zij hun kennis constant updaten.

De diensten die met de BNI belast zijn, bereiden zich bovendien voor op een grote reorganisatie (zie deel II, hoofdstuk 2, van dit verslag). Eén van de belangrijke doelstellingen van die reorganisatie is de juiste human resources toewijzen aan de belangrijkste opdrachten, dat wil zeggen de belastingplichtige niet-inwoners identificeren, ervoor zorgen dat ze zich met de belasting kunnen verzoenen, hun belastingaangiften behandelen en controleren.

<sup>1</sup> Artikelen 227 tot 248 van het WIB92.

<sup>2</sup> FOD Financiën, *Jaarverslag 2012*, toestand op 31 december 2012, [www.jaarverslag.financiën.belgium.be/nl](http://www.jaarverslag.financiën.belgium.be/nl).

### 1.1.3 BNI en zesde staatshervorming

Als gevolg van de zesde staatshervorming heeft de wet van 8 mei 2014<sup>3</sup> bepaalde regels van de BNI/np gewijzigd. De BNI/np blijft een exclusief federale bevoegdheid, maar de gewesten kunnen het genot van bepaalde fiscale voordelen aan de eerbiediging van specifieke voorwaarden koppelen.

De aanpassingen in de wetgeving zullen vanaf het aanslagjaar 2014 op de BNI/np worden toegepast. Er zal nog meer veranderen als vanaf 1 januari 2015 de fiscale autonomie van de gewesten wordt uitgebreid.

De wet herzielt ook de categorieën van niet-inwoners natuurlijke personen.

De wijzigingen in de wetgeving worden in deel twee van dit verslag, in punt 1.8 van hoofdstuk 1, in detail beschreven.

## 1.2 Onderzoek van het Rekenhof

### 1.2.1 Motivering

De fiscale administratie moet alles in het werk stellen om de belastingplichtige niet-inwoners te identificeren, ook al staat de BNI/np voor een klein aantal belastingplichtigen en een beperkt financieel belang. Ze moet hen ertoe brengen hun belastingplicht correct te vervullen, zodat de belasting juist kan worden geïnd. Bovendien kan uit een degelijke controle van de BNI/np blijken dat personen die aan de belasting onderworpen zijn, wettelijk gezien onder de personenbelasting van de rijksinwoners zouden moeten vallen.

### 1.2.2 Onderzoeksvragen

Het Rekenhof heeft zijn audit rond vijf vragen opgevat:

1. Hoe worden de personen geïdentificeerd die aan de BNI/np moeten worden onderworpen?
2. Kan de procedure voor het indienen van BNI/np-aangiften als doeltreffend en doelmatig worden beschouwd?
3. Is de controle van de BNI/np-aangiften doeltreffend?
  - Kunnen de controles de belastingplichtigen opsporen die ten onrechte als niet-inwoners worden beschouwd?
  - Worden de te controleren dossiers op beredeneerde wijze geselecteerd?
  - Wordt de controle in alle diensten op eenvormige wijze uitgevoerd?
4. Is er voldoende en voldoende kwalitatief personeel om de controles uit te voeren?
5. Zijn er statistische instrumenten om de BNI/np doeltreffend te kunnen sturen?

---

<sup>3</sup> Wet van 8 mei 2014 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de zesde staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

### 1.2.3 Onderzoeksmethoden

Het Rekenhof heeft de wetgeving, de rechtsleer, de omzendbrieven, de richtlijnen en andere specifieke documenten van de administratie voor de BNI/np geanalyseerd.

Het voerde ook gesprekken met de personeelsleden van de centrale diensten en de operationele buitendiensten van de AAFisc van de FOD Financiën.

In elk van de vijf operationele diensten die het bezocht, onderzocht het bij wijze van steekproef vijftien belastingdossiers van belastingplichtigen van de BNI/np (zie deel II, hoofdstuk 5, punt 5.2).

### 1.2.4 Tijdpad van het onderzoek

24 april 2013	Aankondiging van het onderzoek bij de minister van Financiën en bij de voorzitter ad interim van het directiecomité van de FOD Financiën
Mei 2013 tot maart 2014	Onderzoekswerkzaamheden
Juli 2014	Verzending van het voorontwerp van verslag aan de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën
28 augustus 2014	Antwoord van de administrateur Grote Ondernemingen tijdelijk belast met de functie van administrateur-generaal van de Fiscaliteit
24 september 2014	Verzending van het ontwerpverslag aan de minister van Financiën

Het Rekenhof heeft geen antwoord van de minister ontvangen.





## Hoofdstuk 2

# Samenvatting van de aanbevelingen en denksporen

De populatie die aan de BNI/np onderworpen kan worden, is heel onstabiel. Het is nagenoeg onmogelijk ze op een gegeven ogenblik nauwkeurig in kaart te brengen. In de huidige geglobaliseerde samenleving verplaatsen personen zich immers steeds meer van de ene staat naar de andere. Bovendien komen grensoverschrijdende verplaatsingen geleidelijk tot stand, soms om fiscale optimalisatie na te streven.

De situaties waarbij niet-inwoners inkomsten krijgen van Belgische oorsprong, lopen sterk uiteen.

In bepaalde gevallen is de belasting op hun inkomsten in België beperkt tot een voorheffing. Het kan bijvoorbeeld gaan om een onroerende voorheffing voor niet-inwoners die in België enkel onroerende inkomsten ontvangen uit onroerend goed dat verhuurd wordt en gelegen is op Belgisch grondgebied. Voor die niet-inwoners vormt de belastinginning nauwelijks een probleem.

In andere gevallen echter ontvangt de niet-inwoner in België inkomsten van verschillende aard. Daardoor is hij onderworpen aan een belastingstelsel dat vergelijkbaar is met de personenbelasting die geheven wordt op inwoners. De wet bepaalt dat een niet-inwoner een aangifte van inkomsten moet indienen, dat hij bepaalde belastingvoordelen en -aftrekposten geniet die aan inwoners worden toegekend (gezinsquotiënt, aftrekbare uitgaven enz.) en dat die inkomsten in hun geheel worden belast.

Voor laatstgenoemde groep niet-inwoners duiken vaak aanzienlijke problemen op bij de inning en berekening van de belastingen die in niets te vergelijken zijn met de belastingen van inwoners.

In de eerste plaats moeten de betrokken niet-inwoners worden geïdentificeerd. Terwijl de identificatie van inwoners (de personen ingeschreven in het Belgisch Rijksregister) voor weinig problemen zorgt, wordt bij niet-inwoners daarentegen verondersteld dat uit de hele wereldbevolking die personen worden gehaald die inkomsten van Belgische oorsprong hebben genoten. Een aangifte van inkomsten van hen verkrijgen en de personen identificeren die geen verklaring hebben ingediend, is een grote uitdaging voor de inning van de BNI/np.

Bovendien zijn de controle- en toetsingsmiddelen van de belastingdiensten beperkter bij niet-inwoners, in het bijzonder voor de totale inkomsten (bijvoorbeeld de inkomsten ontvangen in het buitenland), de gezinssituatie (aantal personen ten laste...) en de aftrekbare uitgaven.

## 2.1 Samenvatting van de aanbevelingen binnen de huidige wetgeving

De aanbevelingen van het Rekenhof worden per thema samengevat in de onderstaande tabel. Ze worden uitvoerig beschreven op het einde van de hoofdstukken 2 tot 5 in deel II van dit verslag.

De diensten van AAFisc belast met de BNI worden gereorganiseerd. Hoewel het Rekenhof in dit stadium de gegrondheid van de geplande wijzigingen niet kan evalueren, heeft het zwakke punten geïdentificeerd bij de behandeling en controle van de aangiftes. De aanbevelingen die het formuleert, zijn bruikbaar ongeacht de nieuwe organisatie die men voor ogen heeft (zie deel II, hoofdstuk 2).

**Tabel 1** – Samenvatting per thema van de aanbevelingen met verwijzing naar de hoofdstukken van deel II van dit verslag waarin ze uitvoerig worden beschreven.

Administratieve organisatie	Details van de aanbevelingen in deel II van dit verslag
1 Het personeel van de BNI volledig informeren over de reorganisatie van de taakverdeling bij de BNI, zodat de vrees van het personeel en de weerstand tegen de beoogde veranderingen verminderen.	Zie hoofdstuk 2, punt 2.3
2 De taakverdeling tussen de verschillende diensten in de nieuwe organisatie verduidelijken.	
3 Voor de buitenlandse kaderleden, de dienst bevoegd voor de maatschappelijke zetel van de werkgever aanwijzen als bevoegde controle-dienst om een algemeen beeld te krijgen van alle aangiftes van buitenlandse kaderleden die voor eenzelfde werkgever werken en om aldus op een uniforme en gerichte manier de aangiftes van de buitenlandse kaderleden die voor die werkgever werken te controleren (berekening van de gewerkte dagen buiten het Belgisch grondgebied...).	
4 De noodzakelijke maatregelen nemen om het nieuwe artikel 228, § 3, van het WIB 92 uit te voeren waardoor België sinds 1 januari 2013 alle inkomsten van Belgische oorsprong kan belasten in de BNI waarvan de niet-inwoner niet bewijst dat hij werd belast in de staat waarvan hij inwoner is.	
Identificatie van de niet-inwoners	Details van de aanbevelingen in deel II van dit verslag
5 Aan elke niet-inwoner een uniek identificatienummer toekennen om dubbeltellingen te voorkomen tijdens de behandeling van de aangiftes.	Zie hoofdstuk 3, punt 3.5
6 De toegang tot databanken overwegen die zouden kunnen helpen bij de identificatie van niet-inwoners (Cadnetdatabank van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie en databanken van de Pensioendienst voor de Overheidssector (PDOS)); de nodige stappen ondernemen bij de Commissie voor de Bescherming van de Persoonlijke Levenssfeer of bij het bevoegde sectorale comité om toegang te krijgen tot de databanken van de RVP en de RSZ (kadaster Limosa).	
7 Meer gebruik maken van de mogelijkheid vragen te stellen aan de buitenlandse overheidsdiensten om inlichtingen te verkrijgen waarmee niet-inwoners geïdentificeerd en gelokaliseerd kunnen worden en de verplichting naleven om de vragen om inlichtingen te laten doorsturen door de bevoegde centrale diensten.	

8 De overdracht van dossiers van belastingplichtigen tussen de diensten van de BNI/np en de PB organiseren opdat een correcte en waarheidsgetrouwe aanslag kan worden geheven binnen de wettelijke termijn; systematisch een beroep doen op de opsporingsdiensten voor gericht onderzoek met het oog op het verzamelen van feiten waarmee controleurs de belastingen kunnen vaststellen (PB of BNI/np).	
<b>Behandeling van de aangiftes</b>	<b>Details van de aanbevelingen in deel II van dit verslag</b>
9 Andere oplossingen aanreiken dan de identificatie van niet-inwoners via <i>tokens</i> of de Belgische elektronische identiteitskaart opdat een groter aantal belastingplichtige niet-inwoners toegang zou krijgen tot informaticatoepassingen die de FOD Financiën ter beschikking stelt van de belastingplichtigen; de mogelijkheid bestuderen voor niet-inwoners van de Europese Unie om toegang te hebben tot Tax-on-web dankzij de elektronische identiteitskaart van hun land van woonplaats.	Zie hoofdstuk 4, punt 4.4
10 Sneller de aangifteformulieren BNI/np publiceren, de aangiftes binnen dezelfde termijn versturen als de PB-aangiftes en de datum van indiening van de aangifte BNI/np afstemmen op die van de PB om de belastingheffing en inkohiering geen vertraging te laten oplopen.	
<b>Controle van de aangiftes</b>	<b>Details van de aanbevelingen in deel II van dit verslag</b>
11 De controles van de aangiftes BNI/np opvoeren.	
12 De procedures naleven bij wijziging van de aangifte in de BNI/np (verzoek om inlichtingen aan de belastingplichtige, bericht van wijziging) of bij ambtshalve aanslag.	
13 De mogelijkheden onderzoeken om de procedures aan te passen aan de specificiteiten van de BNI/np.	Zie hoofdstuk 5, punt 5.4
14 Het statuut van de buitenlandse kaderleden aanpassen om misbruiken tegen te gaan; de wijze waarop de controle wordt uitgevoerd, opnieuw bekijken.	
<b>Specifieke gevallen</b>	<b>Details van de aanbevelingen in deel II van dit verslag</b>
15 Nauwgezet de berekening controleren van de bedrijfsvoorheffing die werkgevers uit de maritieme sector toepassen. Die zijn ervan vrijgesteld die voorheffing in de Schatkist te storten. Die wettelijke vrijstelling kan immers misbruiken in de hand werken bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing van bepaalde zeevarenden die niet-inwoners zijn en kan werkgevers ertoe aanzetten een te hoge voorheffing vast te stellen (die ze niet moeten storten) waardoor de zeeman die niet-inwoner is een hogere terugbetaling krijgt dan wettelijk toegelaten.	Zie hoofdstuk 5, punt 5.4

Bron: Rekenhof

## 2.2 Samenvatting van de denksporen voor een wettelijke hervorming van de fiscaliteit van niet-inwoners

Het Rekenhof is van oordeel dat de concrete aanbevelingen uit het vorige punt maar een beperkte impact zullen hebben als het belastingstelsel van niet-inwoners zelf niet grondig wordt hervormd in drie opzichten.

De drie denksporen worden hierna samengevat en worden uiteengezet in hoofdstuk 6 van deel II van dit verslag.

### 2.2.1 Invoering van een bevrijdende voorheffing op de beroepsinkomsten van loontrekkenden die belastbaar zijn in de BNI/np

Er zou moeten worden overwogen een bevrijdende voorheffing in te voeren tegen een vaste voet die wordt afgehouden aan de (Belgische) bron, voor de inkomsten die loontrekkende niet-inwoners krijgen. De niet-inwoners die dat wensen, zouden fiscale voordelen kunnen eisen die gekoppeld zijn aan hun persoonlijke situatie door een aangifte in te dienen met bewijsstukken. Anders zou de voorheffing de definitieve belasting zijn voor de inkomsten van de loontrekkenden. Dat stelsel lijkt op dat van kunstenaars of sportbeoefenaars die niet-inwoners zijn en bepaalde onderzoekers. Hun Belgische inkomsten worden immers, in bepaalde omstandigheden, onderworpen aan een bedrijfsvoorheffing van 18 % (33,31 % voor onderzoekers), verminderd met een forfait naargelang van het aantal gewerkte dagen in België<sup>4</sup>.

Voor de beroepsinkomsten van zelfstandigen, waarbij geen bedrijfsvoorheffing kan worden afgehouden aan de bron, zou een afhouding bij de Belgische medecontractanten kunnen worden overwogen. Dat zou lijken op de verplichte afhouding bij fiscale of sociale schulden in de bouwsector en de bewakingssector.

De buurlanden hebben vergelijkbare maatregelen genomen. Ze zouden de stappen die de Belgische belastingdiensten vandaag moeten ondernemen voor identificatie en controle aanzienlijk vereenvoudigen.

### 2.2.2 Toekenning van belastingkredieten en belastingverminderingen in verhouding tot de aanwezigheid op het Belgisch grondgebied en tot de belastbare inkomsten in België

De bepalingen in het huidige belastingstelsel om te kunnen vaststellen of een niet-inwoner dezelfde voordelen geniet als een inwoner (gezinsquotiënt, aftrekbare uitgaven enz.) zijn ingewikkeld en moeilijk te controleren. Volgens de belastingdiensten zijn ze een grote bron van fraude en misbruik, in het bijzonder wanneer het lage niveau van aangegeven inkomsten recht geeft op een belastingkrediet.

Een niet-inwoner geniet die voordelen als hij ten minste 75 % van zijn beroepsinkomsten (van Belgische of buitenlandse oorsprong) in België heeft ontvangen tijdens de belastbare periode, ongeacht de duur van zijn verblijf. Die fiscale voordelen kunnen worden uitgebreid wanneer de niet-inwoner in zijn aangifte een gezinssituatie vermeldt die fiscaal voordelig is

---

<sup>4</sup> Dat forfait dekt kosten zoals verplaatsing, logement... ten laste van de sportbeoefenaar of kunstenaar die niet-inwoner is.

(bijvoorbeeld veel kinderen ten laste). In het algemeen heeft de Belgische belastingdienst weinig middelen om de elementen van de aangifte te controleren. Dat is zowel het geval voor de naleving van de 75 %-regel als voor de voorwaarden om de fiscale voordelen te genieten.

Een wetsherziening die de toekenning van die fiscale voordelen zou koppelen aan de reële duur van de aanwezigheid op het Belgisch grondgebied, zou het veel minder interessant maken om valse aangiftes te doen over de totale inkomsten en de persoonlijke situatie van de belastingplichtigen, om zo een belastingkrediet te krijgen.

Een niet-inwoner die een aangifte BNI/np zou vragen, zou een specifiek formulier moeten invullen waarop hij de begin- en einddata van zijn activiteiten in België preciseert. De belastingdienst zou het aantal dagen dat hij in België was kunnen nagaan door bijvoorbeeld gebruik te maken van de Limosa-aangiftes voor gedetacheerde werknemers in het kader van de Europese regelgeving. Hierin staan immers de begin- en einddata van de detachering in België en de werktijden van de werknemer.

In heel wat landen is de mogelijkheid om lasten af te trekken (bijvoorbeeld vermindering voor gezinslasten) alleen voorbehouden voor de inwoners of gekoppeld aan voorwaarden. De Europese Unie meent dat niet-inwoners dezelfde belastingaftrek (gekoppeld aan de persoonlijke situatie en de beroepskosten) en dezelfde aanslagvoet als de inwoners moeten kunnen genieten, op voorwaarde dat ze het grootste deel van hun inkomsten verkrijgen in de bronstaat.

### 2.2.3 Herziening van het belastingstelsel van buitenlandse kaderleden

Buitenlandse kaderleden worden in België gedetacheerd door buitenlandse vennootschappen of rechtstreeks in het buitenland aangeworven door een Belgische vennootschap die deel uitmaakt van een multinational. Zij wonen in België maar worden, onder bepaalde voorwaarden, in de BNI/np belast in plaats van in de personenbelasting van inwoners.

Dat stelsel moet België fiscaal aantrekkelijk maken voor buitenlandse investeerders, maar heeft geen wettelijke grondslag. Het is gebaseerd op een administratieve omzendbrief van 1983. Volgens de belastingdienst zou het om ongeveer 19.000 kaderleden gaan in 2014.

De aangiftes van die kaderleden en de naleving van de voorwaarden om voor dat stelsel in aanmerking te kunnen komen (o.m. het uitoefenen van een kaderfunctie) werden lang weinig gecontroleerd. Sinds 2012 controleert de directie "Buitenlanders" van de AAFisc personen aan wie tien jaar geleden het statuut van buitenlands kaderlid werd toegekend. Ze plant ook specifieke controles van de aangiftes in 2014.

Het Rekenhof heeft dit al onderzocht in 2003<sup>5</sup>. Het beveelt aan het statuut van buitenlands kaderlid te herzien. Als het behouden blijft, moet dit stelsel in een wet worden opgenomen en niet in een gewone administratieve omzendbrief. Daarbij zou de wet nauwkeurige criteria moeten definiëren die de toepassing van dat gunstige fiscale statuut kan beperken tot de betrokken personen.

5 Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2003, 59 p. Beschikbaar op [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).



# Belastingstelsel van de BNI/np en onderzoeksvaststellingen

DEEL







## Hoofdstuk 1

# Belastingplicht, belastbare grondslag en belastingstelsel van de BNI/np

### 1.1 Voorwaarden van belastingplicht

Het doel van de BNI is in België bepaalde inkomsten van Belgische oorsprong die verkregen werden door niet-inwoners van België te belasten. Twee gegevens zijn bijgevolg essentieel om aan die belasting te worden onderworpen: de inkomsten moeten een Belgische oorsprong hebben en de begunstigde van die inkomsten moet niet-inwoner zijn.

Een persoon is slechts belastingplichtig voor de BNI/np als hij inkomsten verkrijgt waarvan de oorsprong Belgisch is. De Belgische bron van de inkomsten is de band tussen de belastingplichtige die in het buitenland verblijft en het Belgische grondgebied. Die band wordt de reële aanknopingsfactor<sup>6</sup> genoemd. De territorialiteitsband is noodzakelijk opdat de Staat zijn fiscale soevereiniteit kan uitoefenen.

Elkeen die zijn woonplaats of de zetel van zijn fortuin<sup>7</sup> niet in België heeft, wordt als niet-rijksinwoner beschouwd<sup>8</sup>. De inschrijving in het rijksregister van natuurlijke personen is een wettelijk vermoeden om de hoedanigheid als Belgisch inwoner vast te stellen. Dat vermoeden kan worden omgekeerd als de persoon bewijst dat zijn werkelijke woonplaats niet in België is. Voor de zetel van het fortuin is er geen vermoeden; het is aan de partijen om de toestand waarop ze zich beroepen te bewijzen.

### 1.2 Rol van de dubbelbelastingverdragen

De dubbelbelastingverdragen (DBV) spelen een belangrijke rol bij de belastingen van niet-inwoners. Ze zijn bedoeld om de belastingbevoegdheid te verdelen tussen het land waar een persoon verblijft en het land waaruit zijn inkomsten afkomstig zijn, of die bevoegdheid

<sup>6</sup> De reële aanknopingsfactor staat tegenover de *persoonlijke* aanknopingsfactor, die voor de PB, de VenB en de RPB toepasselijk is. Voor die belastingen is de band tussen de inkomsten en de Staat, de persoon (natuurlijk persoon of rechtspersoon) die de begunstigde is van de inkomsten en die Belgisch belastinginwoner is. Het is de vestiging van een fiscale verblijfplaats in België die maakt dat men onderworpen is aan een van de drie vermelde inkomstenbelastingen.

<sup>7</sup> Artikel 2 WIB92 definieert de begrippen *woonplaats* of *zetel van fortuin* niet. Men kan alleen terugvallen op de rechtspraak. Die definieert de *woonplaats* in de fiscale betekenis van het woord meestal als "de plaats waar de persoon vast verblijft, waar hij de haardstede van zijn gezin heeft, waar hij de vitale betrekkingen met zijn medemensen onderhoudt". Die definitie staat ook in de commentaar op het WIB, Comib nr. 3/7. De *zetel van het fortuin* is "de plaats van waaruit de goederen van een belastingplichtige worden beheerd" of, naar Comib nr. 3/6, "het centrum van de zakelijke bezigheden of van de patrimoniale belangen".

<sup>8</sup> Artikel 227, 1<sup>o</sup>, van het WIB92.

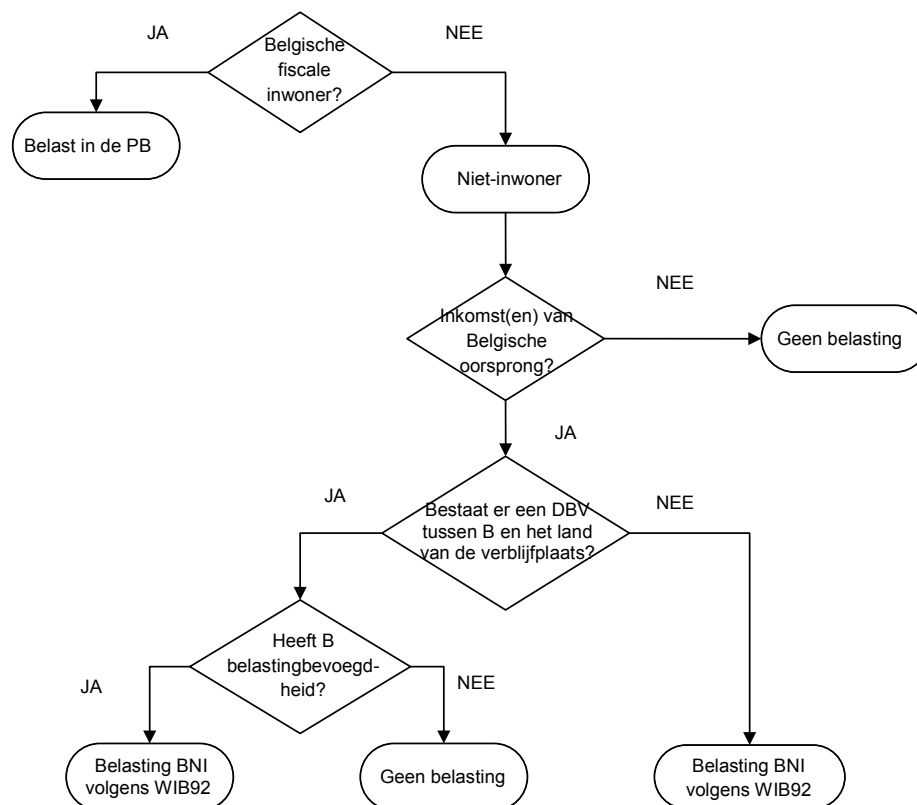
te beperken. Het is de bedoeling de dubbele belasting van een inkomen op te heffen of de gevolgen ervan te temperen. Gelet op het supranationale karakter ervan, staan DBV boven het Belgische fiscale recht. Ze impliceren dus dat de ondertekenende staten geheel of gedeeltelijk afzien van de toepassing van hun nationale fiscale bepalingen.

De meeste DBV geven een definitie van de begrippen *fiscale woonplaats* en *zetel van het fortuin*.

De DVB scheppen echter geen zwaardere fiscale lasten. Zelfs als het verdrag België de bevoegdheid verleent om bepaalde inkomsten te belasten, zijn ze slechts in België belastbaar als de Belgische fiscale wetgeving dat voorschrijft.

Als de belastingadministratie te maken heeft met een niet-inwoner met inkomsten van Belgische oorsprong, dan moet ze nagaan of België en het land van zijn woonplaats aan een DVB gebonden zijn en als dat zo is, of België krachtens die overeenkomst de bevoegdheid heeft om die inkomsten te belasten. Als dat laatste het geval is, zal de heffingsbevoegdheid worden bepaald op grond van het DVB. Als er geen DVB is, dan zal België belastingen heffen overeenkomstig de bepalingen van het WIB92 inzake BNI, met een risico op dubbele belastingheffing.

**Grafiek 1** – Stroomdiagram van de redenering die bepaalt of iemand al dan niet belastingplichtig is voor de BNI/np



### 1.3 Categorieën van BNI/np-belastingplichtigen

De niet-inwoners worden onderverdeeld in vier categorieën, die bepalend zijn voor de belastbare grondslag voor de BNI:

#### 1) Niet-inwoners zonder tehuis in België

Deze belastingplichtige niet-rijksinwoners hadden gedurende de hele belastbare periode geen tehuis in België. Hun belastingstelsel wordt gekenmerkt door een grote depersonalisering van de belasting (geen enkele aftrekbare uitgave, geen huwelijksquotiënt of toekenning van een deel aan de meewerkende echtgenoot, geen vrijgestelde quotiteit).

#### 2) Niet-inwoners met tehuis in België

Deze belastingplichtige niet-rijksinwoners hadden gedurende de hele belastbare periode een tehuis in België. In die categorie horen alleen de buitenlandse onderzoekers en kaderleden voor wie een specifiek aanslagstelsel geldt (zie punt 1.4 hieronder).

#### 3) Niet-inwoners gelijkgesteld met niet-inwoners met tehuis in België

Deze gelijkgestelden met niet-rijksinwoners met tehuis in België hebben geen tehuis in België maar verkrijgen er minstens 75 % van al hun belastbare beroepsinkomsten.

#### 4) Bevoorrechte niet-inwoners zonder tehuis in België

Niet-inwoners die in België belastingplichtig zijn voor de BNI/np en die in Frankrijk, Nederland of het Groothertogdom Luxemburg verblijven, kunnen afhankelijk van hun gezinstoestand aanspraak maken op een aantal voordelen (persoonlijke aftrekken, abatements en belastingverminderingen...). Dat voorrecht vloeit voort uit een niet-discriminatiebepaling in het dubbelbelastingverdrag tussen België en hun land van verblijf<sup>9</sup>.

Niet-inwoners met inkomsten in België (of hun mandataris) moeten op eigen initiatief een BNI/np-aangifteformulier aanvragen bij de AAFisc of een formulier invullen dat ze op de website van de FOD Financiën kunnen vinden. Vervolgens versturen ze hun aangifte naar aan het bevoegde controlekantoor. Ze moeten elke adreswijziging bij de belastingadministratie melden.

Er zijn uitzonderingen op de verplichting om een aangifte in te dienen. Zo zijn bepaalde niet-inwoners die uitsluitend bepaalde inkomsten verkrijgen<sup>10</sup> ervan vrijgesteld.

<sup>9</sup> De dubbelbelastingverdragen bevatten niet-discriminatiebepalingen; ze impliceren dat onderdanen van de onderkenende staten op het grondgebied van de andere staat bij gelijke toestand dezelfde behandeling genieten als de inwoners van die staat.

<sup>10</sup> Zie punt 1.6.1. In dat geval stemt de belasting overeen met de betaalde of afgehouden voorheffingen en met de bijzondere aanslag op meerwaarden gerealiseerd op onroerende goederen in België.

## 1.4 Bijzonder stelsel van de buitenlandse kaderleden

In zoverre zij tijdelijk een activiteit uitoefenen in België, kunnen buitenlandse bestuurders, buitenlands gespecialiseerd personeel waarvan de aanwerving in België bijna onmogelijk is en buitenlandse onderzoekers onder bepaalde voorwaarden een bijzonder aanslagstelsel genieten.

Die buitenlandse kaderleden werden door buitenlandse vennootschappen naar België gedetacheerd of door een Belgische vennootschap die deel uitmaakt van een multinational rechtstreeks in het buitenland aangeworven. Hoewel ze niet aan de wettelijke voorwaarden voldoen, worden ze als niet-inwoners beschouwd en onderworpen aan de BNI.

De doelstelling van dat stelsel was onder andere België fiscaal aantrekkelijk maken voor buitenlandse investeerders. Het heeft echter geen wettelijke basis en berust uitsluitend op een administratieve omzendbrief van 1983<sup>11</sup>. Verscheidene gerechtelijke beslissingen hadden als conclusie dat die omzendbrief onwettig was<sup>12</sup>. Al in 2003 drukte het Rekenhof zijn twijfel uit over de wettigheid ervan<sup>13</sup>. De afwijkingen die het bevat, zijn immers strijdig met het beginsel van de wettigheid van belastingen<sup>14</sup>.

Het statuut van buitenlands kaderlid is afhankelijk van een erkenning die de AAFisc afgeeft. Volgens de omzendbrief moet de werkgever een multinational karakter hebben en moet het kaderlid een buitenlandse nationaliteit hebben (tijdelijke detachering door buitenlandse ondernemingen). Verder mag het alleen een functie uitoefenen die bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereist.

De bijzonderheid van dit stelsel is dat die kaderleden slechts belastbaar zijn op hun bezoldigingen die betrekking hebben op de in België verrichte werkzaamheden en op hun andere inkomsten van Belgische oorsprong. Hun inkomsten uit activiteiten buiten het Belgische grondgebied vallen buiten de belastbare grondslag. Buitenlandse kaderleden kunnen de kosten eigen aan de werkgever (bijvoorbeeld verhuiskosten) aftrekken.

De controle van het statuut en van de belastingaangiften van de buitenlandse kaderleden bevat nog heel wat leemten. Die komen ruimer aan bod in hoofdstuk 5 over de controle van de BNI/np-aangiftes (zie punt 5.3.3).

## 1.5 Belastbare grondslag van de niet-inwoners

De hoedanigheid van niet-inwoner legt de belastbare grondslag vast in België. Terwijl de Belgische inwoner voor de personenbelasting belastbaar is op zijn inkomsten van over de hele wereld, onder voorbehoud van de toepassing van de DBV, beperkt de belastbare grondslag van de niet-inwoners zich immers tot bepaalde inkomsten van Belgische oorsprong<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> FOD Financiën, Circulaire RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983.

<sup>12</sup> Onder andere hof van beroep van Gent, arrest van 15 december 1994; hof van beroep van Brussel, arrest van 20 september 2006 en hof van beroep van Brussel, arrest van 21 januari 2009.

<sup>13</sup> Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2003, 59 p. Beschikbaar op [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

<sup>14</sup> Artikel 172 van de Grondwet.

<sup>15</sup> Artikel 228 van het WIB92.

### 1.5.1 Onroerende inkomsten

Opdat de onroerende inkomsten van een niet-inwoner belast worden in de BNI, moet het onroerend goed zich in België bevinden.

### 1.5.2 Roerende inkomsten

Inkomsten uit roerende goederen en kapitalen die in België worden behaald of verkregen, zijn onderworpen aan de BNI<sup>16</sup>. Het gaat om dividenden, interesten, inkomsten uit de verhuur van lichamelijke of onlichamelijke roerende goederen en lijfrentes.

Een roerend inkomen wordt in België behaald of verkregen onder een van de volgende voorwaarden:

- 1) De schuldenaar is een natuurlijke persoon die in België verblijft of een vennootschap die in België gevestigd is, de Belgische Staat of de politieke onderverdelingen daarvan of een lokale overheid of de Belgische vestiging van een niet-inwoner.
- 2) Het komt ten laste van een niet-inwoner zonder vestiging in België en wordt in België verkregen<sup>17</sup>.

De meeste roerende inkomsten geven aanleiding tot een roerende voorheffing die aan de bron wordt ingehouden. Voor niet-inwoners is die roerende voorheffing altijd bevrijdend, maar een facultatieve aangifte is mogelijk in de personenbelasting. Voor niet-inwoners die zouden beschikken over roerende inkomsten waarvoor de roerende voorheffing krachtens de Belgische wetgeving niet opeisbaar is, wordt op die inkomsten geen BNI geheven.

### 1.5.3 Beroepsinkomsten

De volgende beroepsinkomsten<sup>18</sup> zijn onderworpen aan de BNI/np onder uiteenlopende voorwaarden die verschillen naargelang van de inkomsten:

- diverse bezoldigingen van werknemers en bedrijfsleiders ten laste van een Belgische schuldenaar;
- pensioenen<sup>19</sup>, rentes en vervangende toelagen die uitgekeerd worden door een Belgische schuldenaar of, in sommige gevallen, door een buitenlandse schuldenaar<sup>20</sup>;
- winsten van industriële, commerciële of landbouwbedrijven<sup>21</sup>;

<sup>16</sup> Artikel 228, §2, 2°, WIB92. De artikelen 230 en 231 sommen de vrijgestelde inkomsten op (met of zonder voorwaarde van wederkerigheid met het land van vestiging).

<sup>17</sup> Bijvoorbeeld coupons van aandelen of obligaties van buitenlandse vennootschappen die geïnd worden bij een tussenpersoon die in België is gevestigd.

<sup>18</sup> Artikel 228, §2, 3° tot 7bis, WIB92.

<sup>19</sup> Talrijke DBV bevatten een specifiek stelsel voor pensioenen die in uitvoering van de wetgeving op de sociale zekerheid van een verdragsluitende staat worden uitbetaald. Naargelang van het geval, zijn de pensioenen belastbaar in het land waar de verkrijger verblijft of in het land dat het pensioen uitbetaalt. Extralegale pensioenen blijven belastbaar in het land waar de verkrijger verblijft.

<sup>20</sup> De bijdragen of de premies die gestort zijn om het pensioen, de rente of de toelage samen te stellen, moeten in België aanleiding hebben gegeven tot enig voordeel in de inkomstenbelasting van de schuldenaar van die bijdragen of premies, of de beroepswerkzaamheid waarvoor het pensioen, de rente of de toelage wordt uitgekeerd moet, geheel of gedeeltelijk, in België zijn uitgeoefend.

<sup>21</sup> De aanknopng met België hangt af van het al dan niet bestaan van een vaste inrichting op Belgisch grondgebied.

- baten van vrije beroepen, opdrachten, ambten of andere winstgevende bezigheden die in België worden uitgeoefend;
- winsten en baten die betrekking hebben op een beroepswerkzaamheid die door de verkrijger vroeger in België werd uitgeoefend, of door de persoon van wie hij de rechtverrijgende is.

Beroepsinkomsten zijn ook onderworpen aan de "regel van 183 dagen". Die regel maakt het mogelijk een bezoldiging te onderwerpen aan de BNI/np zelfs als ze niet ten laste genomen wordt door een Belgische schuldenaar. Volgens deze regel worden de beroepsinkomsten van een niet-inwoner toch belast in de BNI als hij meer dan 183 dagen per twaalf maanden op het Belgisch grondgebied verbleef om die activiteit uit te oefenen<sup>22</sup>.

#### 1.5.4 Diverse inkomsten

Diverse inkomsten zijn bijvoorbeeld speculatieve winsten of baten, onderhoudsuitkeringen, meerwaarden<sup>23</sup>. Ze worden onderworpen aan de BNI onder dezelfde voorwaarden als de diverse inkomsten van inwonende natuurlijke personen. Voorbeelden zijn onderhoudsuitkeringen die een inwoner in België aan een niet-inwoner betaalt of prijzen die de Belgische overheid aan niet-inwonende wetenschappers toekent.

#### 1.5.5 Inkomsten bedoeld in artikel 228, § 3, WIB92

Sinds 1 januari 2013 is in artikel 228, § 3, WIB92 een nieuwe categorie van inkomsten opgenomen die onderworpen zijn aan de BNI/np<sup>24</sup>. Het betreft inkomsten die niet vermeld zijn in de paragrafen 1 en 2 van artikel 228 maar die voortaan belastbaar zijn als de volgende drie voorwaarden vervuld zijn:

- ze worden beschouwd als belastbare inkomsten in de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting;
- ze zijn ten laste van een inwoner in België, een Belgisch bedrijf van een niet-inwoner, de Belgische Staat of lagere overheden;
- België heeft de mogelijkheid een belasting op te leggen krachtens een DBV, of als er geen DBV bestaat, de niet-inwoner heeft niet aangetoond dat ze in het land waar hij verblijft, werden belast.

Dit artikel stelt België in staat om effectief inkomsten te belasten waarvoor België krachtens een DBV, als bronstaat, de mogelijkheid heeft om ze te belasten, ook al gaat het om inkomsten die tot nog toe niet onderworpen waren aan de BNI. Sommige auteurs hebben dit artikel als een "vangnet" bestempeld.

Krachtens dit artikel moet elke niet-inwoner die staatsburger is van een land waarmee België geen DBV heeft gesloten een bedrijfsvoorheffing betalen op betalingen die hij ontvangt voor de levering van diensten of goederen, behalve als hij bewijst dat die inkomsten effectief belast zijn in de staat waar hij verblijft.

<sup>22</sup> Artikel 228, § 2, 7°, WIB92.

<sup>23</sup> Artikel 90, 1° tot 12°, WIB92.

<sup>24</sup> Wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen.

Uit een parlementaire vraag die in de Commissie voor de Financiën en voor de Begroting van de Kamer in januari 2014<sup>25</sup> werd gesteld, blijkt dat het aangifteformulier voor de bedrijfsvoorheffing nog niet bestaat. Op dit moment zou het dus onmogelijk zijn de wet uit te voeren. Bovendien zijn er veel vragen over de uitreiking van attesten door de Belgische administratie aan de buitenlandse leveranciers over de inhouding van de Belgische bedrijfsvoorheffing.

## 1.6 Wijze van belasting van de inkomsten

### 1.6.1 Samenvoeging of bevrijdende voorheffingen

De inkomsten die een niet-inwoner heeft verkregen, kunnen op verschillende wijzen worden vastgesteld naargelang van hun aard<sup>26</sup>. De verschillende inkomsten kunnen op twee manieren worden belast: ze worden samengevoegd of ze worden onderworpen aan een bevrijdende voorheffing<sup>27</sup>.

Vier situaties kunnen zich voordoen.

**Tabel 2** – *Wijze van belasting van inkomsten van niet-inwoners naargelang van de aard van die inkomsten*

Mogelijke situaties	Wijze van belasting	Aangifte-plicht
<b>1</b> Niet-inwonende natuurlijke personen die <b>inkomsten</b> verkrijgen <b>van</b> in België gelegen <b>onroerende goederen</b> , <b>beroepsinkomsten</b> verkrijgen van Belgische oorsprong en belangrijke <b>meerwaarden op aandelen</b> realiseren buiten hun beroepsactiviteit.	Samenvoeging van de inkomsten in de gevallen bedoeld in artikel 232, eerste lid, 2 <sup>o</sup> , a), b) en c) <sup>(1)</sup>	
<b>2</b> Niet-inwonende natuurlijke personen die <b>enkel inkomsten</b> verkrijgen <b>uit de verhuring van</b> in België gelegen <b>onroerende goederen</b> of inkomsten van Belgische oorsprong die voortspruiten uit de vestiging of de overdracht van onroerende zakelijke rechten, op voorwaarde dat het totale bedrag van de inkomsten uit die onroerende goederen minimum 2.500 euro bedraagt. Dat betekent ook dat zodra één enkel onroerend goed verhuurd wordt, alle inkomsten uit onroerende goederen onderworpen worden aan de BNI/np, ook die van goederen die niet worden verhuurd <sup>(2)</sup> .	Samenvoeging van de inkomsten in de gevallen bedoeld in artikel 232, eerste lid, 1 <sup>o</sup>	Aangifte BNI/np

- (1)
- Ze beschikken over een inrichting in België;
  - ze verkrijgen inkomsten uit de huur of uit de vervreemding van onroerende goederen of uit de vestiging of de overdracht van onroerende zakelijke rechten;
  - ze verkrijgen winsten of baten die verband houden met een vroegere zelfstandige beroepsactiviteit die in België werd uitgeoefend door de verkrijger of door de persoon van wie hij de rechtverrijgende is;
  - ze verkrijgen winsten in hun hoedanigheid van vennoot van een burgerlijke vennootschap, een onregelmatig opgerichte handelsvennootschap, een landbouwvennootschap of een economisch samenwerkingsverband;
  - ze verkrijgen winsten, bezoldigingen of pensioenen van Belgische oorsprong;
  - ze realiseren belangrijke meerwaarden op aandelen buiten het normale beheer van het privévermogen om;
  - ze oefenen persoonlijk een activiteit als sportbeoefenaar uit gedurende meer dan dertig dagen per periode van twaalf opeenvolgende maanden en per schuldenaar van de inkomsten.

- (2) Artikel 232, eerste lid, 1<sup>o</sup>, WIB92.

<sup>25</sup> Kamer, 8 januari 2014, CRIV 53 COM 888, p. 6-11.

<sup>26</sup> Artikel 232 WIB92.

<sup>27</sup> Artikelen 232, 248 en 301 WIB92.

Mogelijke situaties	Wijze van belasting	Aangifte-plicht
3 Niet-inwonende belastingplichtigen die <b>enkel niet verhuurde onroerende goederen</b> bezitten of <b>verhuurde goederen waarvan het totaalbedrag van de onroerende inkomsten minder dan 2.500 euro bedraagt</b> .	Onroerende voorheffing	
4 Inkomsten die niet onder de categorieën 1 en 2 vallen.	Bevrijdende voorheffingen en bijzondere bijdrage op meerwaarden op onroerende goederen <sup>(3)</sup>	Geen aangifte BNI/np

<sup>(3)</sup> Inzake roerende voorheffing, moet België veel teruggaven doen aan niet-inwoners. De tarieven die op het Belgisch grondgebied worden toegepast, zijn immers vaak hoger dan de tarieven die in de dubbelbelastingverdragen zijn opgenomen. Die teruggaven worden via een geautomatiseerde procedure verwerkt, die uitsluitend beheerd wordt door het centraal taxatiekantoor Brussel-Buitenland.

Bron: Rekenhof

Het onderscheid tussen de samenvoeging en de bevrijdende voorheffing is belangrijk. Enkel de niet-inwoners voor wie de samenvoeging geldt, moeten immers een belastingaangifte indienen waarmee ze hun inkomsten regulariseren. De belasting wordt geheven op het totaal van de verworven inkomsten. De aan de bron ingehouden voorheffingen kunnen dan verrekend worden en de belasting wordt geheven op basis van de regels voor de personenbelasting van inwoners natuurlijke personen. Naargelang van de categorie waartoe ze behoren (zie punt 1.3 hierboven) kunnen de niet-inwoners aanspraak maken op belastingverminderingen en op de aftrek van kosten. De samengevoegde inkomsten zijn belastbaar tegen een progressief tarief.

### 1.6.2 Optionele regularisatie

Sinds het aanslagjaar 2009 kunnen sommige belastingplichtigen van wie de inkomsten in principe onderworpen zijn aan de bevrijdende voorheffing, ervoor kiezen hun inkomsten te regulariseren (optionele regularisatie) en een BNI/np-aangifte in te vullen. Een regularisatie kan interessant blijken als het om geringe inkomsten gaat. Die inkomsten kunnen dan tegen het progressieve tarief belast worden, met inachtneming van het belastingvrije bedrag. Door een aangifte in te vullen, kan de belastingplichtige ook de werkelijke kosten aangeven. Aldus kan de belasting lager zijn dan de bevrijdende voorheffing en kan de belastingplichtige bijgevolg een teruggave van belastingen krijgen. Dat is bijvoorbeeld het geval voor kunstenaars of sportbeoefenaars van wie de activiteit in België niet langer duurt dan dertig dagen of voor belastingplichtigen die persoonlijke vergoedingen ontvangen voor de exploitatie van uitvindingen.



## 1.7 Berekening van de belasting in geval van samenvoeging en van optionele regularisatie

Dit punt geldt enkel voor niet-inwoners die een aangifte invullen omdat hun inkomsten worden samengevoegd of omdat hun inkomsten door middel van een aangifte worden geregulariseerd (optionele regularisatie).

In het algemeen worden de regels voor de personenbelasting toegepast om het bedrag van de belastbare inkomsten te bepalen in de BNI/np. Er zijn enkele specifieke regels voor de BNI, zoals het feit dat enkel beroepskosten die betrekking hebben op in België belastbare beroepsinkomsten aftrekbaar zijn van de BNI/np. De belasting wordt volgens hetzelfde progressieve tarief berekend als de personenbelasting<sup>28</sup>.

Om de belasting te berekenen wordt een onderscheid gemaakt tussen de verschillende categorieën van niet-inwoners<sup>29</sup>. De voornaamste verschillen zijn:

- Niet-inwoners met een tehuis of daarmee gelijkgestelden worden volgens nagenoeg dezelfde regels belast als inwoners die onderworpen zijn aan de personenbelasting. Zo hebben ze bijvoorbeeld het voordeel van het huwelijksquotiënt, het vrijgestelde gedeelte voor de meewerkende echtgenoot, de verhogingen voor kinderen ten laste, de aftrekbare kosten en de belastingverminderingen.
- Bevoorrechte niet-inwoners zonder tehuis hebben sommige van de voordelen die niet-inwoners met een tehuis genieten. Sommige van die voordelen worden bepaald en evenredig toegepast volgens de niet-discriminatieclausule die is opgenomen in het DBV ondertekend door België en het betrokken verblijfsland.
- Niet-inwoners zonder tehuis in België genieten nagenoeg geen enkel voordeel. Ze worden op een onpersoonlijke wijze belast, dat wil zeggen dat er geen rekening gehouden wordt met hun persoonlijke situatie (geen aftrekbare kosten, geen huwelijksquotiënt, geen vrijgesteld gedeelte...).

Voor de berekening van de BNI/np en ongeacht de categorie van niet-inwoners waartoe ze behoren, worden gehuwde niet-inwoners of wettelijk samenwonenden als alleenstaanden beschouwd als slechts een van de echtgenoten inkomsten verkrijgt in België die onderworpen zijn aan de BNI/np en de andere beroepsinkomsten van Belgische oorsprong verwerft die bij overeenkomst vrijgesteld zijn of beroepsinkomsten van buitenlandse oorsprong die hoger zijn dan 10.090,00 euro<sup>30</sup>. In het geval van een gezamenlijke belastingaanslag moeten echtgenoten en wettelijk samenwonenden tot dezelfde categorie van niet-rijksinwoners worden gerekend.

<sup>28</sup> In alle gevallen wordt de belasting verhoogd met zes opcentiemen (forfaitair tarief), uitsluitend ten bate van de Staat en niet, zoals in de personenbelasting, ten bate van de gemeenten en agglomeraties. De berekeningswijze van die opcentiemen is dezelfde als die die toegepast wordt in de personenbelasting (artikel 245, eerste lid, WIB92 zoals gewijzigd door de voornoemde wet van 8 mei 2014).

<sup>29</sup> Zie punt 1.3.

<sup>30</sup> Aanslagjaar 2014.

## 1.8 BNI en zesde staatshervorming

Ingevolge de zesde staatshervorming heeft de wet van 8 mei 2014<sup>31</sup> het Wetboek van de Inkomstenbelastingen inzake BNI/np gewijzigd. De BNI/np blijft een exclusieve federale bevoegdheid maar de gewesten kunnen het genot van sommige fiscale voordelen koppelen aan de inachtneming van bepaalde voorwaarden. Het doel van die wetswijzigingen is de toepassing van het beginsel van het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal dat geldt binnen de Europese Unie mogelijk te maken evenals van sommige non-discriminatieclausules in dubbelbelastingverdragen.

De wet legt de criteria vast die bepalen tot welk gewest een niet-inwoner natuurlijk persoon wordt gerekend en dus ook op welke voordelen hij recht heeft. Een niet-inwoner kan maar in één enkel gewest gelokaliseerd worden en echtgenoten worden altijd tot hetzelfde gewest gerekend. De criteria zijn geïnspireerd op de Europese rechtspraak<sup>32</sup>. De lokalisering gebeurt op basis van de beroepsinkomsten. Algemeen wordt een niet-inwoner gelokaliseerd in het gewest waar hij beroepsinkomsten heeft verkregen of in het gewest waar hij er het meest heeft verworven. Als de niet-inwoner hetzelfde bedrag heeft verkregen in verschillende gewesten, wordt hij gerekend tot het gewest waar hij de meeste dagen heeft gewerkt. De wet legt ook de criteria vast om te bepalen op welke plaats de inkomsten worden gelokaliseerd (bijvoorbeeld, de "gewoonlijke plaats van tewerkstelling" voor de bezoldigingen van werknemers).

De wetswijzigingen zullen op de BNI/np worden toegepast vanaf het aanslagjaar 2014.

De nieuwe regels betekenen dat niet-inwonende natuurlijke personen die tot een gewest worden gerekend dezelfde belastingverminderingen krijgen als de inwoners van dat gewest. Dit geldt enkel voor niet-inwoners die zich kunnen beroepen op het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en het verdrag betreffende de Europese Economische Ruimte (EER). Verminderingen worden ook toegekend aan belastingplichtigen die zich kunnen beroepen op een non-discriminatieclausule in een dubbelbelastingverdrag. Andere niet-inwoners, die minstens 75 % van al hun belastbare beroepsinkomsten in België verkrijgen<sup>33</sup>, genieten de specifieke gewestelijke verminderingen niet.

Vanaf het aanslagjaar 2015 en in de daaropvolgende jaren zullen nog meer ingrijpende wijzigingen gebeuren, want vanaf 1 januari 2015 hebben de gewesten meer fiscale autonomie. Zo zal een bijkomende gewestelijke taks op de personenbelasting worden toegepast. De regels voor de verruimde gewestelijke belastingheffing zullen ook van toepassing zijn op niet-inwoners afkomstig uit de landen van de Europese Economische Ruimte (EER) die minstens 75 % van hun belastbare inkomsten in België hebben verkregen.

<sup>31</sup> Wet van 8 mei 2014 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

<sup>32</sup> Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest Schumacker van 14 februari 1995 (zaak C-279/93).

<sup>33</sup> Artikel 224 WIB92.

Tot slot herziet de wet de huidige categorieën van niet-inwoners natuurlijke personen (zie deel II, hoofdstuk 1, punt 1.3 hierboven). De drie categorieën van BNI/np-belastingplichtigen zijn voortaan:

- niet-inwoners uit de lidstaten van de EER die minstens 75 % van hun beroepsinkomsten in België verwerven en voor wie de belasting volgens artikel 244 van het WIB92 wordt berekend;
- niet-inwoners van buiten de EER die minstens 75 % van hun beroepsinkomsten in België verwerven voor wie de belasting volgens het nieuwe artikel 243/1 van het WIB92 wordt berekend;
- gewone niet-inwoners voor wie de belasting volgens artikel 243 van het WIB92 wordt berekend.

Het begrip *tehuis* verdwijnt, evenals de categorieën van bevoorrechte niet-inwoners.

De administratie preciseert dat in haar interpretatie van de artikelen 244 en 243/1 van het WIB92, erkende buitenlandse kaderleden die hun woonplaats in België hebben maar fiscaal als niet-inwoners worden beschouwd, zullen vallen onder de belastingplichtigen die belast worden overeenkomstig artikel 243/1.



## Hoofdstuk 2

# Administratieve organisatie van de BNI

### 2.1 Huidige organisatie van de diensten van de AAFisc belast met de BNI

Momenteel zijn de bevoegdheden die verband houden met de belasting van niet-inwoners verdeeld over de centrale en de operationele diensten van de AAFisc van de FOD Financiën. De centrale diensten houden zich bezig met principiële en technische aspecten en met de richtlijnen over de controle van de dossiers. De operationele diensten hebben vooral als opdracht de belastingplichtigen te identificeren, de dossiers te beheren en de aangiften te controleren.

Alle bevoegdheden liggen bij de administrateur-generaal van de fiscaliteit<sup>34</sup>, die een gedeelte daarvan delegeert aan de administrateur KMO.

De centrale diensten werden in september 2012 gereorganiseerd in het kader van de Coperfinhervorming. Het onderzoek van principekwesties wordt voortaan voorbehouden voor de administrateur-generaal. Het beheer van de betrekkingen met de operationele diensten werd onder de verantwoordelijkheid gebracht van de drie administrateurs Particulieren, KMO en Grote ondernemingen.

Vijf gedecentraliseerde operationele diensten "Buitenland", antennes genoemd, zijn verdeeld over het grondgebied (Antwerpen, Brussel, Gent, Luik en Namen). Ze worden geleid door een hoofdinspecteur en zijn zowel bevoegd voor de controle van de BNI/np als voor de BNI/Ven. Alle gedecentraliseerde diensten "Buitenland" hangen af van de gewestelijke directie Brussel II Vennootschappen. Ze staan onder het gezag van de directeur "Buitenland", zoals de ondersteunende diensten (geschillen), de inspectie A<sup>35</sup> en het centraal taxatiekantoor<sup>36</sup>.

Momenteel tellen de diensten van de BNI 121 personeelsleden, d.i. 112,4 voltijds equivalenten<sup>37</sup>.

In het huidige systeem is het voor een niet-inwoner niet altijd gemakkelijk te weten onder welke taxatiedienst hij valt. Welke dienst bevoegd is, hangt af van zijn statuut. Om daarvan de gegevens en de voor hem nuttige informatie te krijgen, kan een niet-inwoner de website van de FOD Financiën raadplegen of contact opnemen met het contactcenter.

<sup>34</sup> In het organogram hangt de administrateur-generaal van de fiscaliteit af van de voorzitter van het directiecomité.

<sup>35</sup> In het algemeen overkoepelt de Inspectie A verschillende controles. In het kader van de BNI bestaat er maar één inspectie A, gevestigd te Brussel, die voornamelijk tot taak heeft de bezwaarschriften te behandelen.

<sup>36</sup> Het centraal taxatiekantoor is vooral belast met de terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing en van de roerende voorheffing. Het behandelt ook de aangiften waarin enkel onroerende inkomsten voorkomen. Het reikt ook attesten uit, bijvoorbeeld voor vrijstelling van roerende voorheffing voor ambtenaren van internationale instellingen.

<sup>37</sup> Volgens het personeelskader van de BNI van 1 oktober 2013.

**Tabel 3** – Niet-inwoners en de taxatiediensten waarvan ze afhangen op basis van hun statuut, in het huidige organogram van de diensten van de BNI

Statuut van de niet-inwoner	Bevoegde taxatiedienst
Gepensioneerde	
Niet-inwoner met enkel onroerende inkomsten van Belgische oorsprong	Brussel-Buitenland
Loontrekkende	Maatschappelijke zetel van de werkgever
Zelfstandige	Vestigingsplaats van het bedrijf in België
Buitenlands kaderlid (dat in België woont) met een speciaal statuut	Woonplaats

Bron: Rekenhof

## 2.2 Geplande nieuwe organisatiestructuur

Er zijn plannen om de diensten van de BNI te herstructureren zodat de middelen beter kunnen worden ingezet. De hoeksteen van die hervorming is de oprichting van een “Centrum Buitenland” te Brussel<sup>38</sup>, dat concreet gestalte zou krijgen in juli 2015. Door de hervorming wordt meteen ook het organogram van de diensten van de BNI veranderd. Deze nieuwe structuur werd meegedeeld aan de diensthoofden van de gedecentraliseerde operationele diensten (antennes).

Het “Centrum Buitenland” zal naast de diensten van de directeur twee afdelingen tellen: een afdeling Beheer en Dienstverlening die volledig in Brussel gevestigd zal zijn<sup>39</sup> en een afdeling Controle waartoe onder meer de controlediensten in de provincies zullen behoren. Het doel is de gehele BNI-materie samen te brengen (inkomstenbelasting, voorheffingen en btw) in één dienst met nationale bevoegdheid<sup>40</sup>. Aan het hoofd van die afdelingen staat de directeur van het “Centrum Buitenland”.

In de toekomst moeten alle niet-inwoners zich in de eerste plaats wenden tot de afdeling Beheer en Dienstverlening te Brussel. Deze afdeling zal eerstelijnstaken vervullen, zoals hulp bij het invullen van de aangiften en uitreiking van attesten, beheer van de aangiften (ontvangst van aangiften, identificering van belastingplichtigen, klassering van documenten...). In deze afdeling zal ook een *Front Office* worden ingericht, die het enige aanspreekpunt wordt voor niet-inwoners (natuurlijke personen, vennootschappen, btw). Dossiers controleren doet deze afdeling niet, dat doet de afdeling Controle.

Na de reorganisatie zullen de diensten van de BNI 187 personeelsleden tellen (170 voltijds equivalenten), waarvan er 107 ingezet zullen worden bij de afdeling Beheer en Dienstverlening en 59 bij de afdeling Controle. De cijfers omvatten ook de leidinggevende ambtenaren.

<sup>38</sup> De minister van Financiën kondigde de oprichting van een dergelijk centrum al in 2003 aan in zijn antwoord in de tegensprekelijke procedure over de audit van het Rekenhof over het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden.

<sup>39</sup> Deze dienst zal onderverdeeld worden in verschillende eenheden zoals de internationale uitwisseling van btw-gegevens en beheersdiensten naargelang van het type belasting (PB, VenB, BTW...).

<sup>40</sup> Met uitzondering van de bevoegdheden die uitgeoefend worden in de Duitstalige Gemeenschap, die behouden blijven in een dienst te Eupen.

Zestig personeelsleden van de diensten van de btw zullen in deze nieuwe structuur worden opgenomen; ze zullen zich bezighouden met de buitenlandse belastingplichtigen (bijvoorbeeld voor de internationale uitwisseling van inlichtingen inzake de btw, de btw-terugbetalingen of de btw-controles).

De voor controle geselecteerde dossiers zullen worden overgeheveld naar de afdeling Controle, meer bepaald naar een van de zes bevoegde lokale kantoren, volgens vastgelegde toekenningscriteria. Die lokale kantoren zullen bevoegd zijn zowel voor de inkomstenbelastingen als voor de btw<sup>41</sup>. Ze zullen zich ook bezighouden met de geschillen. De afdeling Controle zal ook over een expertiseteam beschikken. In principe zullen de lokale kantoren geen eerstelijnscontact meer hebben met de belastingplichtigen, behalve wanneer de controles dat vergen (vragen om inlichtingen...).

Deze organisatie heeft het voordeel dat er één contactpunt wordt voorgesteld aan belastingplichtigen die in de huidige structuur moeilijk kunnen bepalen van welke dienst ze afhangen.

Deze nieuwe structuur zal de organisatie van het werk van de diensten en de toewijzing van de human resources wijzigen. Alle gedecentraliseerde diensten zullen personeelsleden verliezen, die zullen worden ingedeeld bij de afdeling Beheer en Dienstverlening in Brussel.

Binnen de zes toekomstige lokale kantoren zullen de betrekkingen verdeeld worden onder de BNI/np, de BNI/ven en de btw<sup>42</sup>. Het gemiddelde aantal dossiers dat een personeelslid moet behandelen, zal dus stijgen. Sommige diensten die geografisch ver van elkaar verwijderd zijn, zullen dus dezelfde dienstchef hebben, wat het beheer van de werkzaamheden en het personeel kan hinderen.

De mobiliteit van de personeelsleden vormt een reëel probleem bij het veranderingsmanagement. In de gedecentraliseerde diensten BNI is er weerstand. De dienstchefs vrezen voor een verlies aan kennis en competenties. Om niet naar Brussel te worden overgeplaatst, hebben immers heel wat personeelsleden gevraagd om overgeplaatst te worden naar andere diensten van de administratie. In de meeste gevallen gaat het om ervaren medewerkers die de specifieke aspecten van de BNI beheersen.

De administratie bevestigt dat de wijzigingen in de dienstaanwijzing van het personeel van de gedecentraliseerde diensten inderdaad tot een verlies aan kennis in die diensten zullen leiden.

Deze reorganisatie van het werk zou het de lokale kantoren echter mogelijk moeten maken zich meer toe te leggen op de controle van de dossiers.

<sup>41</sup> In de huidige structuur wordt de btw met betrekking tot de niet-inwoners (natuurlijke en rechtspersonen) behandeld volgens de klassieke controles. Deze overheveling van bevoegdheden vertegenwoordigt ongeveer 2.500 extra dossiers.

<sup>42</sup> In tegenstelling tot de vroegere organisatie zullen de personeelsleden van de BTW worden ingedeeld bij de diensten BNI.

### 2.3 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof beveelt de AAFisc aan de personeelsleden van de diensten BNI volledig in te lichten over de beoogde herstructurering van de diensten. Op die manier kan de AAFisc de vrees voor en de weerstand tegen de verandering beperken. Bij gebrek aan nadere informatie over hun toekomst in de diensten BNI hebben ervaren personeelsleden immers een andere dienstaanwijzing gevraagd. De hiërarchie moet ervoor zorgen dat de competenties in de BNI/np behouden blijven of efficiënt worden overgeheveld. De BNI is een materie die een grondige wettelijke en technische kennis vergt.

De personeelsleden die toegewezen worden aan de lokale kantoren zullen minder talrijk zijn en het aantal te controleren dossiers per personeelslid zal toenemen. De lokale controlekantoren vrezen dat ze bepaalde beheerstaken toevertrouwd zullen krijgen als gevolg van een tekort aan personeelsleden in de afdeling Beheer te Brussel. De taakverdeling tussen de diensten moet dus worden verduidelijkt.

Wat de niet-inwoners met het statuut van buitenlands kaderlid betreft die in België belastbare inkomsten ontvangen, beveelt het Rekenhof aan dat de controle van de maatschappelijke zetel van de werkgever de bevoegde controle wordt. Op die manier zouden alle dossiers van eenzelfde werkgever gecentraliseerd worden in één dienst en zou het gemakkelijker zijn bepaalde precieze elementen na te gaan in alle dossiers (bijvoorbeeld misbruiken in de toekenning van het statuut van buitenlands kaderlid). Deze aanbeveling ligt in de lijn van de opmerkingen van verschillende ambtenaren op het terrein.



## Hoofdstuk 3

# Identificatie van de niet-inwoners

De identificatie is een van de belangrijkste problemen bij de belasting van de niet-inwoners. Ze is het vertrekpunt van de taxatie bij de BNI. In dit hoofdstuk evalueert het Rekenhof daarom of alle controleurs BNI de informatie waarover ze beschikken efficiënt gebruiken en of andere bronnen zouden kunnen worden aangewend om de niet-inwoners die hun inkomsten moeten aangeven, te identificeren.

Momenteel besteden de diensten BNI veel tijd aan het opsporen van de BNI-belastingplichtigen. De potentiële populatie is zeer omvangrijk en zeer mobiel, en de administratie heeft weinig of geen middelen om hun spoor te volgen. De BNI-belastingplichtigen doen soms weinig moeite om hun fiscale verplichtingen na te komen buiten de grenzen van hun woonstaat. Bovendien kan de complexiteit van de Belgische fiscale wetgeving hen ontmoedigen de nodige stappen te zetten.

De Belgische administratie moet in de eerste plaats vaststellen of de niet-inwoner Belgische inkomsten ontvangt die belastbaar zijn in België. Als dat het geval is, moet ze hem lokaliseren om hem zo nodig te herinneren aan de verplichting zijn inkomsten aan te geven.

Zodra de niet-inwoner geïdentificeerd is, maakt de controledienst een dossier op en kent ze hem een nummer toe dat overeenstemt met een fiche in het “repertorium van niet-inwoners”. In de nieuwe structuur van de diensten BNI (zie punt 2.2 van het voorgaande hoofdstuk), zal de dienst Beheer en Dienstverlening dit doen.

De niet-inwoner kan op diverse wijzen kenbaar worden. Hij kan zich op eigen initiatief of via zijn werkgever bij de administratie kenbaar maken, of hij kan geïdentificeerd worden door de diensten BNI.

In tegenstelling tot de rijksinwoners die geïnteriseerd zijn volgens hun rijksregisternummer en automatisch een aangifte in de PB ontvangen, moeten de niet-inwoners, die niet bekend zijn bij de administratie, op eigen initiatief een aangifte BNI vragen. Als de niet-inwoner of zijn werkgever deze aangifte niet vraagt, is het moeilijk hem te identificeren.

Over het algemeen heeft de administratie geen problemen met de niet-inwoners die een terugbetaling van belastingen krijgen. Die zullen spontaan hun aangifte vragen. Het probleem ligt dus in de eerste plaats bij de belastingplichtigen die een belasting verschuldigd zijn.

Verschillende inlichtingsbronnen maken het de controleurs mogelijk, of zouden het hen mogelijk moeten maken, de niet-inwoners te identificeren. Dat zijn bronnen binnen of buiten de FOD Financiën (andere FOD's, andere staten). Ze zijn volledig of gedeeltelijk toegankelijk. De toegang tot die bronnen gaat echter gepaard met verplichtingen, zoals het

naleven van de privacywetgeving of de hoeveelheid te behandelen gegevens. Het is dus niet altijd mogelijk ze te gebruiken en het resultaat is niet altijd evenredig met het werk dat eraan besteed wordt.

### 3.1 Identificatiemethodes

In de huidige organisatie van de diensten BNI is de meest gangbare identificatiemethode van de niet-inwoners de spontane aanvraag om een aangifte te doen door de niet-inwoner, zijn werkgever of zijn mandataris.

Een invulformulier is ter beschikking van de belastingplichtigen die voor het eerst een aangifte BNI/np<sup>43</sup> indienen. Via dat formulier krijgen de diensten BNI inlichtingen over de belastingplichtige en zijn echtgenoot (adres, personen ten laste, activiteit in België, ontvangen inkomsten buiten België, gegevens van de mandataris, onroerende goederen in België, datum van aanvang en einde van de activiteit in België...). Die inlichtingen zijn nodig om het belastingstelsel vast te stellen. De niet-inwoner wordt ook gevraagd een kopie van zijn identiteitskaart of zijn paspoort met foto te bezorgen. De personen die hun aangifte laten invullen door een mandataris, moeten ook de machtiging toevoegen. Een correct ingevuld formulier zorgt er onder meer voor dat minder vragen om inlichtingen aan de belastingplichtige moeten worden gestuurd.

De daaropvolgende jaren neemt de administratie het initiatief om de aangifte te verzenden. De belastingplichtige moet wel elke adreswijziging melden aan de taxatiedienst.

Als de niet-inwoners zich niet kenbaar maken bij de taxatiediensten, zij het bewust of omdat ze de regels niet kennen, steunt de identificatie vooral op de databanken waartoe de diensten BNI toegang hebben.

In de loop van de audit hebben de diensten van de BNI/np meermaals opgemerkt dat de identificatie van de niet-inwoners een negatief gevolg kan hebben op de fiscale ontvangsten als deze niet-inwoners een terugbetaling zouden krijgen. Het Rekenhof wijst er in dat verband op dat de administratie de regelgeving moet toepassen. Het is een kwestie van billijkheid op het vlak van de belastingen.

### 3.2 Databank van de niet-inwoners

De FOD Financiën beschikt over een databank van de niet-inwoners. In die databank zijn de niet-inwoners geïdentificeerd door een uniek repertoriumnummer dat de dienst BNI toekent. Zodra de dienst een niet-inwoner identificeert, maakt hij een fiche aan die overeenstemt met dat nummer. De databank steunt echter niet op een bron van authentieke gegevens<sup>44</sup>.

<sup>43</sup> Dat formulier is beschikbaar op de website van de FOD Financiën of wordt verstuurd door de taxatiedienst die door de belastingplichtige wordt gecontacteerd. Het bestaat in het Nederlands, het Frans en het Engels.

<sup>44</sup> Een bron van authentieke gegevens is samengesteld uit de gegevens die geregistreerd zijn door de overheidsdienst die verantwoordelijk is voor de juistheid ervan. Voor elk soort gegevens die ze bevat, is de authentieke bron een referentie en garandeert ze exacte en geactualiseerde informatie. Deze gegevens worden ter raadpleging voorgelegd aan andere actoren aan wie een uitdrukkelijke machtiging werd toegekend. Die machtiging steunt op de principes van de wetgeving op de bescherming van de privacy.

Om beter tegemoet te komen aan de noden van de diensten BNI wordt deze databank momenteel aangepast. Bij gebrek aan middelen om ze verder te ontwikkelen, zal ze geïntegreerd worden in de Sitrantoepping<sup>45</sup>. Daarmee kunnen onder meer online gegevens worden uitgewisseld met de Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid (KSZ). In Sitran zal de niet-inwoner geïdentificeerd worden door een 'bisnummer' dat de KSZ toekent (zie hierna). Het repertoriumnummer dat de dienst BNI toekende, blijft wel behouden in een specifiek veld, zodat de personeelsleden het altijd kunnen raadplegen voor opzoekingsdoeleinden. De doelstelling van Sitran met betrekking tot de niet-inwoners bestaat erin hen te identificeren dankzij een uniek nummer, het 'bisnummer' van de KSZ.

### 3.2.1 Uniek identificatienummer

De identificatie van een belastingplichtige via een uniek nummer, waarmee verbanden kunnen worden gelegd tussen de verschillende fiscale fiches die ter beschikking zijn van de administratie, is een bezorgdheid van de FOD Financiën, ongeacht om welke belasting het gaat. Deze identificatie via een uniek nummer is een van de belangrijkste doelstellingen van de ontwikkeling van de Sitrantoepping.

Voor de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de personenbelasting stemt het unieke nummer overeen met het rijksregisternummer (RN). De identificatie via een uniek nummer is nog niet helemaal van toepassing voor de niet-inwoners.

De niet-inwoner zonder rijksregisternummer kan een bisnummer (BisN) krijgen bij de Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid (KSZ). Dat bisnummer staat onder meer op de fiscale fiches die naar de controleurs van BNI/np worden gezonden. Zo kunnen ze nagaan of de betrokken belastingplichtige al een dossier heeft.

Het ontbreken van een uniek nummer voor de niet-inwoners kan een bron zijn van misbruik en vergissingen. Het is al gebeurd dat eenzelfde niet-inwoner verschillende repertoriumnummers krijgt omdat zijn naam en voornaam op de aanvragen aan de taxatiedienst omgewisseld waren en dat hij daardoor verschillende terugbetalingen krijgt voor dezelfde inkomsten. Die dubbels konden niet via andere criteria worden opgespoord.

### 3.2.2 Samenwerking met de KSZ

Om misbruiken te voorkomen en het beheer van de dossiers door de diensten BNI te vergemakkelijken, heeft de FOD Financiën, via de Sitrantoepping, een samenwerking opgezet met de KSZ. De KSZ kent een bisidentificatienummer (BisN) toe aan de personen die in het netwerk van de sociale zekerheid moeten worden geïntegreerd en die niet ingeschreven zijn in het rijksregister. Dat is over het algemeen het geval voor personen die niet of niet meer in België wonen. Het repertorium van de bisnummers van de KSZ bevat een veel hoger aantal niet-inwoners dan de interne databank van de niet-inwoners van de FOD Financiën.

<sup>45</sup> Sitran is de databank waarin de medewerkers van de FOD Financiën de identificatiegegevens van de natuurlijke en rechtspersonen terugvinden. Sitran brengt alle gegevens van eenzelfde persoon in één dossier samen. Het gaat dus om een gigantische databank met gegevens die afkomstig zijn van verschillende, zogenoemde 'authentieke' bronnen, zoals de Kruispuntbank van Ondernemingen en de Balanscentrale van de Nationale Bank. Sitran, dat ontwikkeld is binnen de dienst Beheer van Persoonlijke Gegevens van de diensten van de voorzitter van de FOD Financiën, maakt de visualisatie mogelijk van de externe gegevens (rijks- en bisregister...) en de interne gegevens (controles, vaststellingen van de onderzoekscellen...) van een belastingplichtige. Het maakt het ook mogelijk gegevens te actualiseren en anomalieën te verbeteren.

Hoewel niet elke door de KSZ geïdentificeerde niet-inwoner verplicht inkomsten moet aangeven in België, is dit repertorium een kostbaar instrument om de potentiële belastingplichtigen te identificeren. De identificatiegegevens van het bisregister zijn, onder meer, de naam en voornamen, het verblijfadres en de burgerlijke staat. Die gegevens worden beheerd door de FOD Sociale Zekerheid. Alle niet-inwoners kunnen over een BisN beschikken. De buitenlandse kaderleden beschikken steeds vaker over een dergelijk nummer. Zo'n nummer wordt aangevraagd door de sociale secretariaten of de werkgevers. Aangezien het gaat om een authentieke bron waarborgt de KSZ het unieke karakter van het BisN.

In de loop der jaren is de samenwerking tussen de FOD Financiën en de KSZ geëvolueerd.

Vóór maart 2014 moesten de diensten BNI die toegang wensten tot de gegevens van de KSZ hun aanvragen sturen via de diensten van het kadaster van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (AAPD). Die beschikten over een protocolakkoord met de KSZ waardoor ze gegevens konden uitwisselen. De termijn om informatie te krijgen was lang (een tot twee weken). Ook al kreeg de niet-inwoner uiteindelijk een BisN toegewezen door de KSZ, het repertoriumnummer van de FOD Financiën werd enige tijd parallel daarmee behouden, omdat de diensten BNI niet zo lang konden wachten om een dossier aan te maken.

Sinds maart 2014 hebben personeelsleden van de BNI toegangsmachtigingen om het repertorium van de KSZ te raadplegen en kunnen ze zo ook rechtstreeks een bisnummer vragen aan de KSZ via de Sitrantoeëpassing. Dit verzoek wordt gericht via een Webservice, ingesteld op basis van een protocolovereenkomst tussen de FOD Financiën en de KSZ. Het antwoord op de vraag komt bijna ogenblikkelijk. Als echter een risico op dubbels wordt vastgesteld bij de invoering van niet-inwoners in Sitran, is alleen de dienst Sitran bevoegd om te bepalen of in Sitran een dossier voor die niet-inwoners wordt aangemaakt. Ondanks deze samenwerking is er geen massale gegevensuitwisseling. De vragen om inlichtingen of aanmaak van dossiers worden geval per geval doorgestuurd, op verzoek. Het is niet mogelijk de volledige databank te raadplegen en er globale opzoeken in te verrichten. Zodra de KSZ de identiteit van de niet-inwoner bevestigd heeft en hem op verzoek van de FOD Financiën heeft opgenomen in de databank van de BisN, wordt automatisch een abonnement aangemaakt voor dat BisN, zodat de FOD Financiën de latere wijzigingen van het dossier te kunnen krijgen. De wijzigingen worden automatisch medegedeeld aan de FOD Financiën en opgenomen in Sitran.

De samenwerking met de KSZ kent bepaalde grenzen. Zo kunnen uit de toetsing van de databank van de FOD Financiën aan die van de KSZ niet de niet-inwoners worden opgespoord die proberen verschillende terugbetalingen te krijgen onder verschillende namen. Ook kunnen omwisselingen van naam en voornaam niet worden gedetecteerd. Er is geen controle mogelijk op basis van de geboortedatum, want die wordt als te onzeker beschouwd. Wegens die onzekerheid haalt de KSZ immers de personen eruit op basis van de vermelde geboortedatum, met een marge van min of meer vijf jaar.

Bovendien is voor ongeveer 2 tot 3 % van de dossiers BNI/np de informatie over de niet-inwoner zo beperkt dat het voor de KSZ onmogelijk is om een BisN aan te maken.

De opzoekingen op adres in de databank van de KSZ zijn niet gemakkelijk. De diensten BNI werken immers op basis van de fiscale woonplaats. Die kan verschillen van de werkelijke woonplaats, omdat niet-inwoners hun belastingaangifte dikwijls via een mandataris of hun werkgever indienen. Als de KSZ van de FOD Financiën een vraag krijgt om een BisN aan te maken, voert ze het adres van de werkelijke woonplaats in (dat beschouwd wordt als een authentiek gegeven) en niet dat van de fiscale woonplaats. Bovendien neemt ze geen straatnummers op in haar gegevens, wat voor de diensten BNI een probleem vormt voor het verzenden van de aangiften of de vragen om inlichtingen. Sitran lost dat probleem op door zowel de fiscale woonplaats als de werkelijke woonplaats in te voeren. De personeelsleden kunnen die dus gebruiken als zoekcriteria.

### 3.3 Bronnen van identificatiegegevens

De FOD Financiën beschikt intern over tal van databanken over alle belastingen en belastingplichtigen waarvoor de belastingadministratie bevoegd is. Dankzij de software kunnen deze gegevens gemakkelijk worden getoetst en gefilterd om er de meest relevante gegevens uit te halen en te gebruiken, onder meer om de belastingplichtigen te identificeren die onderworpen zijn aan diverse belastingen. De administratie heeft niettemin meermaals gewezen op de grenzen die de privacywetgeving stelt om te rechtvaardigen dat het onmogelijk is databanken af te toetsen of te gebruiken. Ze heeft in de loop van de audit echter niet kunnen aantonen dat ze bij de Commissie voor de Bescherming van de Persoonlijke Levenssfeer of het bevoegde sectorale comité de nodige stappen gezet heeft om toegang te krijgen.

Bovendien wisselt de FOD Financiën, via samenwerkingsovereenkomsten, gegevens uit met de FOD Sociale Zekerheid en andere socialezekerheidsinstellingen. De gegevens worden op verzoek of spontaan uitgewisseld. Net zoals voor de andere directe belastingen kunnen bepaalde gegevens die de socialezekerheidsinstellingen verzamelen een waardevolle bron van inlichtingen zijn voor de diensten BNI/np. Zo kunnen de controles van de sociale inspectie op bouwerven mogelijk buitenlandse werknemers identificeren die onderworpen zouden kunnen zijn aan de BNI en niet bekend zijn bij de FOD Financiën. Zo is het ook voor de sociale inspectie nuttig dat ze wordt ingelicht wanneer een BNI-controleur vaststelt dat een door de werkgever toegekend voordeel (“voordeel van alle aard”) voor de niet-inwoner niet werd aangegeven. Het gaat hier om gerichte uitwisselingen.

Naast deze gerichte uitwisselingen kunnen bepaalde databanken die beheerd worden door de sociale zekerheid of door andere administraties interessant zijn om niet-inwoners te identificeren die door de mazen van het fiscale net glippen.

Als interessante interne of externe databank voor de identificatie van de niet-inwoners kunnen worden genoemd:

- **Cadnet**

Cadnet is een databank die beheerd wordt door de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie. Deze databank kan nuttig zijn om de onroerende goederen van de niet-inwoners te belastingen en de adressen in het buitenland te controleren.

Elke eigenaar van een onroerend goed gelegen op Belgisch grondgebied is immers geregistreerd in Cadnet, ongeacht zijn verblijfplaats. Er zou kunnen worden overwogen om filters toe te passen in Cadnet om er alleen de in België gelegen onroerende goederen uit te halen waarvan de eigenaars een adres hebben in het buitenland. Daarbij wordt er aan herinnerd dat voor onroerende inkomsten van Belgische oorsprong van minder dan 2.500 euro geen aangifte in de BNI wordt ingediend.

Op dit ogenblik hebben de diensten van de BNI geen toegang tot Cadnet.

- **Belcotax**

Sinds 1 januari 2009 moeten de schuldenaars van Belgische inkomsten de fiches over die inkomsten elektronisch indienen in de toepassing Belcotax-on-web<sup>46</sup>, ongeacht of de begunstigde inwoners of niet-inwoners zijn. De gegevens van die fiches worden aan de aangiften in de PB of de BNI gekoppeld via de toepassing Taxi (zie hoofdstuk 4, punt 4.3).

Standaard zou ervan kunnen worden uitgegaan dat elke fiche die niet gekoppeld wordt aan een PB-aangifte betrekking heeft op een niet-inwoner. Door via filters de selectie te verfijnen (bijvoorbeeld alle adressen in het buitenland), zouden de diensten de niet-inwoners die hun inkomsten niet hebben aangegeven, kunnen identificeren en hun een aangifteformulier kunnen sturen.

- **Uitwisseling van inlichtingen tussen de diensten**

Tijdens hun controles zenden de diensten VenB en BNI/ven. spontaan inlichtingen of fiches naar de diensten van de BNI/np. De diensten VenB moeten immers nagaan of bepaalde werknemers de voorwaarden vervullen om de grensarbeidersregeling te genieten. Als de voorwaarden niet vervuld zijn, verwittigt de dienst VenB de dienst BNI opdat de werknemer in de BNI zou kunnen worden belast.

Deze procedure is niet geformaliseerd en steunt op het initiatief van personeelsleden van andere diensten. Bij gebrek aan tijd of aandacht voor het nut van bepaalde gegevens, vinden deze spontane uitwisselingen tussen de diensten niet op regelmatige basis plaats.

- **Gegevens van de Pensioendienst voor de Overheidssector (PDOS)**

De grote meerderheid van de dubbelbelastingverdragen (DBV) kent de belastingbevoegdheid toe aan de bronstaat van de inkomsten voor de pensioenen die worden uitbetaald na een tewerkstelling in de overheidssector. De Belgische Staat kan bijgevolg de pensioenen belasten die hij uitbetaalt aan Belgische gepensioneerden van de overheidssector die in het buitenland wonen. Die moeten een aangifte in de BNI/np indienen.

Volgens de statistieken van de PDOS zijn in 2011 6.120 overheidspensioenen (rust- en overlevingspensioenen) betaald in het buitenland. Uit de cijfers van de FOD Financiën blijkt echter dat voor het aanslagjaar 2012 slechts 4.265 aangiften van gepensioneerden werden

---

<sup>46</sup> Koninklijk besluit van 3 juni 2007 tot wijziging van het KB/WIB92 tot invoering van de verplichte indiening langs elektronische weg van fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing.

ingediend, voor de overheidssector en de privésector samen. Heel wat gepensioneerden van de overheidssector/niet-inwoners dienen dus geen aangifte in.

Een toetsing van de twee bestanden zou de adressen van de belastingplichtigen die geen aangifte indienen in de BNI/np aan het licht kunnen brengen. Toch is het niet zeker dat als de aldus geïdentificeerde gepensioneerden/niet-inwoners een aangifte zouden indienen, daardoor de fiscale inkomsten in alle gevallen zouden toenemen. Een systematischere kruising van de gegevens zou waarschijnlijk leiden tot een groter aantal terugbetalingen.

- **Gegevens van de Rijksdienst voor Pensioenen (RVP)**

Net als de pensioenen van de overheidssector, zijn bepaalde werknemers- of zelfstandigenpensioenen die de RVP overeenkomstig de Belgische wetgeving aan niet-inwoners betaalt, in België belastbaar. Dat wordt bepaald in sommige DBV die België gesloten heeft<sup>47</sup>. Onder bepaalde voorwaarden kan het pensioen in België echter worden vrijgesteld<sup>48</sup>.

De cijfers van de FOD Financiën tonen aan dat voor het aanslagjaar 2012 4.265 aangiften van niet-inwoners werden ingediend door begunstigden van Belgische pensioenen, overheidspensioenen en privépensioenen samen. Uit een vergelijking met de statistieken van de RVP<sup>49</sup> blijkt dat een groot aantal aangiften ontsnapt aan de diensten BNI. Volgens de RVP wonen bijvoorbeeld 11.058 gepensioneerden in Duitsland, 2.786 in Luxemburg en 5.497 in Marokko.

Zoals voor de pensioenen die de PDOS uitbetaalt, zou het nuttig zijn de gegevens van de BNI/np te toetsen aan die van de RVP.

De dienst Internationale Betrekkingen van de centrale diensten van de AAFisc heeft de RSZ er in 2012 op gewezen dat hij bedrijfsvoorheffingen moest inhouden op de pensioenen die hij uitbetaalt aan niet-inwoners van bepaalde landen. Hij heeft hem er ook op gewezen dat deze niet-inwoners<sup>50</sup> een verklaring van woonplaats moeten indienen.

- **Limosadatabank van de Rijksdienst voor de Sociale Zekerheid (RSZ)**

Buitenlandse werknemers, zelfstandigen en stagiairs moeten de beroepsactiviteiten die ze tijdelijk of deeltijds op het Belgische grondgebied komen uitoefenen sinds 1 april 2007<sup>51</sup> vooraf melden. Deze voorafgaande verplichte aangifte, Limosa genoemd, kan online worden ingediend op de website van FOD Sociale Zekerheid<sup>52</sup>. Voor werknemers moet de werkgever,

<sup>47</sup> Onder meer met Duitsland, Oostenrijk, Canada, de Verenigde Staten, het Groothertogdom Luxemburg, Marokko en Turkije. De lijst met de woonstaten waarvoor de pensioenen van de RVP vrijgesteld zijn van bedrijfsvoorheffing staat op de website van de RVP ([www.onprvp.fgov.be](http://www.onprvp.fgov.be)).

<sup>48</sup> Zo stelt België in het DBV met Turkije het pensioen vrij van Belgische sociale zekerheid als de begunstigde een inwoner is van Turkije en de Turkse nationaliteit heeft.

<sup>49</sup> Rijksdienst voor Pensioenen, *Statistiek van de uitkeringsgerechtigden 2013*, [www.onprvp.fgov.be](http://www.onprvp.fgov.be).

<sup>50</sup> Indien volgens een DBV de belastingbevoegdheid toekomt aan de woonstaat, moet de gepensioneerde de RVP ieder jaar een verklaring van woonplaats van die Staat bezorgen om te worden vrijgesteld van de bedrijfsvoorheffing op zijn pensioen dat de RVP uitbetaalt.

<sup>51</sup> Programmawet van 27 december 2006, titel IV, hoofdstuk 8.

<sup>52</sup> Voor meer inlichtingen over de Limosameldingen, zie Rekenhof, *Boek 2013 over de sociale zekerheid*, Brussel, september 2013, p. 157 e.v. Ter beschikking op [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

over het algemeen een buitenlandse werkgever, de aangifte indienen. De Limosamelding moet vóór het begin van de activiteiten in België aan de Belgische klant of opdrachtgever worden voorgelegd. Als de aangifte niet kan worden voorgelegd, moet de klant of de opdrachtgever dat signaleren aan de Belgische autoriteiten. Er bestaan uitzonderingen<sup>53</sup> op het principe van de verplichte aangifte.

Op basis van de informatie in de Limosameldingen<sup>54</sup> heeft de RSZ een databank kunnen oprichten met alle inlichtingen over het werk van buitenlanders in België (het Limosakadaster).

In 2012 heeft de RSZ 372.822 Limosameldingen<sup>55</sup> ontvangen. Niet elke buitenlander die in het Limosakadaster is opgenomen, is echter belastbaar in de BNI.

Net als voor andere databanken sturen de diensten BNI hun vragen om inlichtingen over een welbepaalde niet-inwoner naar de FOD Sociale Zekerheid. De toegang tot de databank is slechts toegelaten voor individuele verzoeken.

- **Vragen om inlichtingen aan buitenlandse administraties**

Net als de personeelsleden die de aangiften in de PB controleren, kunnen de controleurs van de BNI een beroep doen op de buitenlandse administraties om inlichtingen te krijgen over belastingplichtigen/niet-inwoners. België heeft overeenkomsten voor de uitwisseling van inlichtingen gesloten (bilaterale overeenkomsten zoals de DBV<sup>56</sup>, overeenkomsten in het kader van Europese richtlijnen, grensoverschrijdende overeenkomsten met de aangrenzende regio's...).

De meeste van die uitwisselingen vinden plaats op verzoek en hebben betrekking op onderdanen van aangrenzende landen<sup>57</sup>. Meestal gaat het om informatie over adressen of inkomsten.

Het is niet altijd gemakkelijk om informatie te krijgen van bepaalde buitenlandse administraties. Sommige staten wisselen geen of weinig informatie uit, of doen het alleen op basis van wederkerigheid.

Buiten bijzondere overeenkomsten, met name voor de Franse en Nederlandse grensstreken, moeten vragen aan de buitenlandse administraties gestuurd worden via de dienst Internationale Betrekkingen van de centrale diensten van de AAFisc, die als enig contactpunt

---

<sup>53</sup> Onder meer grensarbeiders, internationale transporteurs, sporters, artiesten, wetenschappers en internationale ambtenaren zijn vrijgesteld van de Limosamelding.

<sup>54</sup> De verstrekte inlichtingen zijn de identificatiegegevens van de werknemer of de zelfstandige, de data van aanvang en einde van de detachering in België, de aard van de diensten of de economische sector, de plaats in België waar de activiteiten werkelijk zullen worden uitgeoefend, de identificatiegegevens van de klant of van de Belgische opdrachtgever en, alleen voor de werknemers, de identificatiegegevens van de werkgever, de wekelijkse arbeidsduur en het werkrooster van de werknemer.

<sup>55</sup> Rijksdienst voor de Sociale Zekerheid, *Jaarverslag 2012*, [www.rszjaarverslag.be](http://www.rszjaarverslag.be).

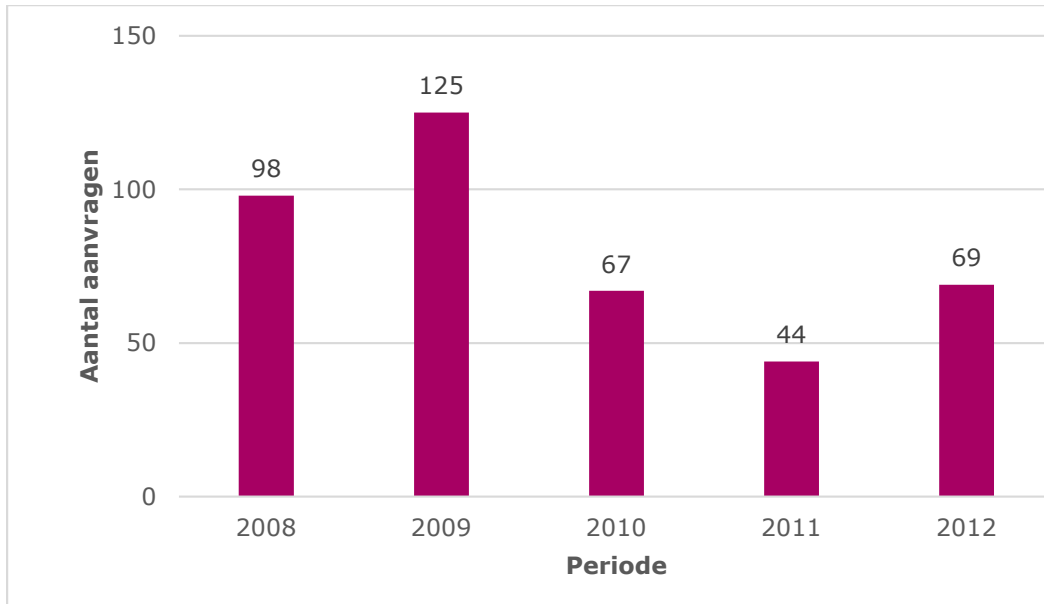
<sup>56</sup> De meeste DBV's die door België gesloten zijn, bevatten artikelen die de uitwisseling van informatie tussen administraties mogelijk maken.

<sup>57</sup> Rekenhof, *Internationale samenwerking van de Belgische belastingdiensten*, verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2011, p. 40 en 50, [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).



optreedt. De diensten BNI doen over het algemeen weinig beroep op die dienst om inlichtingen te krijgen uit het buitenland.

**Grafiek 2** – Vragen om inlichtingen inzake BNI aan buitenlandse administraties van 2008 tot 2012



Bron: Rekenhof, op basis van de cijfers AGFisc

De gedecentraliseerde operationele dienst Gent-Buitenland vertegenwoordigt alleen al ongeveer de helft van de vragen.

Volgens de geïnterviewde ambtenaren blijft de procedure zwaar en is de termijn om een antwoord te krijgen lang. Om dat te verhelpen, heeft de dienst Internationale Betrekkingen een geautomatiseerd programma ontwikkeld om het uitwisselen van informatie te versnellen (Stirint).

De belastingadministraties van de lidstaten van de Europese Unie hebben bovendien een geautomatiseerde vragenlijst uitgewerkt, die is vertaald in alle officiële talen van de Europese Unie, om de uitwisselingen tussen de administraties te vergemakkelijken. Het blijft echter moeilijk de stukken die aan de antwoorden zijn gehecht, te begrijpen.

Sommige controleurs aarzelen niet om op een informele manier en los van elk wettelijk kader contact op te nemen met hun buitenlandse collega's om informatie te verkrijgen (vooral vragen of bevestigingen van het adres). Deze gegevens, die zijn vergaard buiten een wettelijk kader, kunnen niet worden gebruikt om de belastingplichtige te belasten.

### 3.4 Behoud of aanvraag van het BNI-statuut om de voordeligste belasting te verkrijgen

Bepaalde niet-inwoners die niet meer voldoen aan de criteria van onderwerping aan de BNI omdat ze op het grondgebied zijn gevestigd, proberen dit statuut te behouden om zich aan

de PB te onttrekken. Ook kunnen sommige Belgische inwoners geneigd zijn het statuut van niet-inwoner op te eisen omdat het voor hen gunstiger kan zijn. Om iedere belastingplichtige aan de juiste belasting te onderwerpen, is het van belang uit te maken wie belasting verschuldigd is in de PB of in de BNI/np.

De herkwalficatie van niet-inwoners naar inwoners is niet eenvoudig. Ze is gebaseerd op feitelijke elementen die door de controleurs moeten worden vergaard. Deze elementen vergen soms vaststellingen ter plaatse of vragen om inlichtingen aan andere landen. De BNI- en PB-diensten hebben echter onvoldoende tijd en personeel om terreinonderzoek te verrichten. Hetzelfde geldt voor de onderzoeksdiensten van de AAFisc.

Als de belastingdienst bovendien een niet-inwoner herkwalficeert naar inwoner, betekent dat ook dat, op straffe van dubbele belasting, het land waarin hij zichzelf inwoner had verklaard, hem zou moeten beschouwen als niet-inwoner. Een inwoner verliezen kan voor dit land neerkomen op een daling van de belastingontvangsten. Sommige landen zijn dan ook weinig geneigd om met België inlichtingen uit te wisselen of vragen om inlichtingen van België te beantwoorden die bedoeld zijn om aan te tonen dat iemand ten onrechte als inwoner in dat land is aangemerkt.

Als een BNI-controleur in de praktijk vaststelt dat de belastingplichtige aan de PB zou moeten worden onderworpen, zou hij het dossier naar de bevoegde PB-dienst moeten sturen. Hetzelfde geldt wanneer een PB-dienst meent dat een belastingplichtige moet worden aangegeven bij de BNI, met name wanneer een inwoner verhuist naar het buitenland. In de praktijk blijken de dossiers niet systematisch te worden overgedragen. De dossiers van de PB-belastingplichtigen van wie is gesignaleerd dat ze naar het buitenland zijn vertrokken, worden meestal gearchiveerd. Het zou echter kunnen dat die persoon in België nog goederen of inkomsten bezit die aan de BNI/np zouden kunnen worden onderworpen.

### 3.5 Conclusies en aanbevelingen

Het in kaart brengen van niet-inwoners is een essentiële stap in het proces van belastingheffing en controle van de aangiftes aan de BNI/np.

Op dit moment is het niet mogelijk een volledig overzicht te verkrijgen van de populatie die onder deze belasting valt. De administratie moet niettemin alles in het werk stellen om zoveel mogelijk relevante gegevens te verzamelen om de belastingplichtigen te identificeren die aan de BNI zijn onderworpen.

Tijdens de gesprekken met de ambtenaren van de BNI-diensten heeft het Rekenhof vastgesteld dat de administratie zich proactief opstelt in de zoektocht naar identificatieoplossingen. De stappen daartoe stuiten echter vaak op moeilijkheden die de administratie niet in de hand heeft (medewerking van de buitenlandse administraties...) of die voortvloeien uit wettelijke bepalingen (privacywetgeving).

De integratie van een databank specifiek voor niet-inwoners in Sitran en de snelle gegevensuitwisseling met de KSZ vormen een vooruitgang die het werk van de BNI-diensten zal vergemakkelijken.

Het Rekenhof beveelt aan dat iedere geïdentificeerde niet-inwoner over één enkel identificatienummer beschikt. Dit unieke nummer zal het beheer van de BNI-belastingplichtigen vergemakkelijken en misbruik en fouten beperken.

Het Rekenhof herinnert eraan dat als het gebruik van een databank nuttig is voor de correcte inning van de belasting, de FOD Financiën stappen moet ondernemen bij de Privacycommissie of het betrokken sectorale comité om de noodzakelijke toelatingen te krijgen. Voor de BNI in het bijzonder acht het Rekenhof het nuttig de toegang van de BNI-diensten uit te breiden tot sommige interne databanken van de FOD Financiën, zoals de toepassing Cadnet, en tot de databanken die worden beheerd door de PDOS, de RVP en de RSZ (Limosakadaster).

Het Rekenhof raadt aan systematischer vragen te stellen aan de buitenlandse administraties. Voor uitwisselingen met de lidstaten van de Europese Unie kunnen de logge procedure en taalbarrières niet langer worden aangevoerd sinds automatische formulieren werden ingevoerd die zijn vertaald in alle officiële talen van de Europese Unie. Het Rekenhof herinnert er ook aan dat de officiële kanalen moeten worden gebruikt om informatie te verkrijgen, opdat de verkregen inlichtingen zouden kunnen worden gebruikt voor taxatiedoeleinden.

Opdat iedere belastingplichtige correct in kaart zou worden gebracht (BNI/np of PB), raadt het Rekenhof aan dat de BNI- en PB-diensten elkaar de dossiers zouden doorgeven van de belastingplichtigen die niet meer onder hun dienst vallen, zodat de belastingheffing zou kunnen plaatsvinden binnen de wettelijke termijnen. Om feitelijke elementen te verzamelen waarop de controleurs zich kunnen baseren, moet systematisch een beroep worden gedaan op de onderzoeksdiensten voor gerichte onderzoeken.



## Hoofdstuk 4

# Indiening en beheer van de BNI/np-aangiftes

Vanwege de problemen bij de identificatie van de belastingplichtigen in de BNI/np, stuurt de belastingdienst de aangiftes niet automatisch aan alle niet-inwoners die inkomsten uit België zouden moeten aangeven, zoals dat wel gebeurt voor de PB-aangiftes. De dienst stuurt een aangifte naar de belastingplichtigen in de BNI/np die geïdentificeerd zijn en naar degenen die er spontaan om gevraagd hebben.

Uiteraard wordt vaker een aangifte ingediend als de niet-inwoner recht heeft op een terugbetaling van belastingen, bijvoorbeeld wanneer het uiteindelijke verschuldigde bedrag aan belastingen lager is dan de al betaalde voorheffing.

Zelfs voor de geïdentificeerde niet-inwoners is het voor de BNI-diensten een grote uitdaging om alle aangiftes te verzamelen. Uit het jaarverslag van de FOD Financiën<sup>58</sup> blijkt dat het aantal niet-indieners voor de BNI/np bijzonder hoog ligt.

**Tabel 4** – Percentage van geïdentificeerde niet-inwoners die geen BNI/np-aangifte hebben ingediend voor de aanslagjaren 2010 tot 2012

Aanslagjaar	Aantal in te dienen aangiftes	Aantal ingediende aangiftes	Niet-ingediende aangiftes	
			Aantal	%
2010 <sup>(1)</sup>	60.083	40.121	19.962	33,22 %
2011 <sup>(2)</sup>	57.517	42.192	15.325	37,25 %
2012 <sup>(3)</sup>	61.526	46.392	15.134	24,60 %

<sup>(1)</sup> Cijfers van 4 augustus 2011.

<sup>(2)</sup> Cijfers van 30 juni 2011.

<sup>(3)</sup> Cijfers van 31 december 2012. Het gaat om voorlopige cijfers. Het aanslagjaar wordt immers afgesloten op 30 juni 2013 en de aangiftes waarvoor een termijn geldt tot na 31 december 2012 zijn niet opgenomen bij het aantal in te dienen aangiftes.

Bron: cijfersverslag 2012 van de FOD Financiën

Deze situatie verklaart waarom het stimuleren van *compliance* met de belasting een van de doelstellingen is van het strategisch plan 2012-2017 van de AAFisc<sup>59</sup>. Om dat doel te bereiken, wil ze het vervullen van de aangifteplicht vergemakkelijken door zelf alle elektronisch beschikbare informatie te vergaren.

<sup>58</sup> FOD Financiën, *Cijfersverslag 2012*, [www.jaarverslag.financiën.belgium.be](http://www.jaarverslag.financiën.belgium.be)

<sup>59</sup> FOD Financiën, *Strategisch plan van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit 2012-2017*, p. 5.

In zijn operationeel plan 2013<sup>60</sup> verduidelijkt de FOD Financiën ook dat hij voor elke vorm van directe belastingen (BNI, PB, VenB en RPB) een nultolerantie wil invoeren voor belastingplichtigen die hun aangifteplicht niet naleven. De FOD heeft prestatie-indicatoren uitgewerkt om na te gaan of deze doelstellingen worden gehaald. Tot deze indicatoren<sup>61</sup> behoren het percentage van ingediende BNI/np-aangiftes en het percentage niet ingediende BNI/np-aangiftes waarvoor een aanslag van ambtswege is gevestigd<sup>62</sup>. Het doel van deze beide indicatoren is te komen tot een aangifte van 100 %.

Tegelijk werkt de AAFisc aan een preventieve aanpak (bijvoorbeeld via informatievergaderingen voor het publiek).

#### 4.1 Manieren om de BNI/np-aangiftes in te dienen

De niet-inwoner kan zijn aangifte langs verschillende kanalen indienen, zowel manueel als elektronisch: de aangifte op papier en via het internetplatform Tax-on-web (burger, mandataris, ambtenaar).

De BNI-diensten trachten de belastingplichtigen zoveel mogelijk naar de elektronische indiening te leiden. Op die manier hoeven ze niet meer zoveel tijd te besteden aan de aangiftes op papier en kunnen ze meer tijd besteden aan controle.

De aangifte wordt opgestuurd in de taal van het gewest van de belastingdienst waarvan de niet-inwoner afhangt. In hun betrekkingen met niet-inwoners die de taal van de aangifte niet kennen, gebruiken de diensten informeel het Engels.

In tegenstelling tot bepaalde PB-belastingplichtigen, krijgen de niet-inwoners geen voorstel van vereenvoudigde aangifte (een aangifte waarin alle informatie waarover de belastingdiensten al beschikken, vooraf is ingevuld). Deze mogelijkheid is wel bestudeerd, maar de specifieke aard van de BNI maakt het vooraf invullen van aangiftes onmogelijk. Zo kan de code voor de inkomsten van buitenlandse oorsprong, die nodig is om het belastingstelsel te bepalen, bijna nooit vooraf worden ingevuld.

##### 4.1.1 Indiening van de aangifte op papier

Als de niet-inwoner aan de wettelijke voorwaarden voor aangifte voldoet en hij geen aangifte ontvangen heeft, moet hij een aangifteformulier vragen aan zijn belastingdienst en dat formulier ingevuld binnen de hem meegedeelde termijnen indienen.

Momenteel worden de meeste BNI-verklaringen op papier ingediend, vooral die van loontrekkende en gepensioneerde niet-inwoners.

De aangiftes op papier kunnen worden ingediend door de belastingplichtige of zijn mandataris. Tot het aanslagjaar 2013 konden mandatarissen het intelligente aangifteformulier

<sup>60</sup> FOD Financiën, *Operationeel Plan*, 2013, p. 15; *Strategisch plan van de Algemene Administratie van de fiscaliteit 2012-2017*, p. 24.

<sup>61</sup> Deze indicatoren bestaan voor elke vorm van directe belasting.

<sup>62</sup> De procedure van aanslag van ambtswege wordt hierna behandeld in punt 5.2.3.

Finform (pdf-formaat) printen en met de post of via e-mail naar de BNI-dienst sturen. Die mogelijkheid bestaat niet meer sinds het aanslagjaar 2014.

In tegenstelling tot de PB-aangiftes worden de papieren BNI-aangiftes niet gedigitaliseerd. De ambtenaren vullen de gegevens van de aangiftes manueel in Taxi in, de beheerstoepassing van de aangiftes (zie punt 4.3 hierna). De verwerking van de gegevens bij ontvangst en de invoer van de gegevens zijn tijdrovend voor de controlediensten en kunnen aanleiding geven tot fouten. Daarom werkt de dienst aan geïnfomatiseerde procedures om de BNI/np-aangiftes in te dienen en moedigt hij dit aan bij de belastingplichtigen.

#### 4.1.2 Aangifte via Tax-on-web burger

Als de niet-inwoner over een elektronische identiteitskaart of een *token* voor een burger<sup>63</sup> beschikt, kan hij zijn aangifte indienen via de toepassing Tax-on-web (TOW). Die authenticatievoorwaarde is essentieel om de veiligheid van de ingevoerde gegevens te waarborgen.

Weinig niet-inwoners dienen echter hun aangifte via die toepassing in. De overgrote meerderheid heeft immers geen identificatiemiddel dat hier toegang toe verleent. Een elektronische identiteitskaart wordt enkel aan personen toegekend die geïdentificeerd zijn via een bisnummer en die op het Belgische grondgebied wonen. Bovendien vragen weinig niet-inwoners een *token*, omdat ze het identificatienummer en het paswoord persoonlijk moeten afhalen op het inschrijvingsbureau van Fedict in Brussel of bij bepaalde Belgische gemeentelijke diensten. Op enkele niet-inwoners na die in de buurt van de grens wonen, zijn er dan ook heel weinig die zich daarvoor verplaatsen.

#### 4.1.3 Aangifte via Tax-on-web mandataris

Veel niet-inwoners doen een beroep op een mandataris om hun aangifte BNI/np in te vullen en in te dienen. De meeste buitenlandse kaderleden doen dat op die manier. De reden waarom men een beroep doet op vakmensen kan grotendeels verklaard worden door de complexiteit van de Belgische belastingwetgeving voor niet-inwoners, maar ook door de administratieve moeilijkheden waarmee ze te maken krijgen.

Om tegemoet te komen aan de specificiteit van de aangifte BNI/np en aan de vragen van mandatarissen, heeft de AAFisc sinds 25 juli 2013 een toepassing die uitsluitend bestemd is voor de BNI ter beschikking gesteld om de mandaten te beheren. Ze is beschikbaar op internet en heet “self-service mandatenstelsel”<sup>64</sup>. De hoofddoelstelling is de mogelijkheid te bieden om elektronische mandaten te creëren die specifiek zijn voor de BNI en het aantal aangiftes door de mandatarissen via Tax-on-web te doen toenemen.

Mandaten die op papier worden ingediend, zullen geldig blijven, maar ze zullen een uitzondering vormen die gemotiveerd moet zijn. De dienst wenst, om het eenvoudig en uniform te houden, dat alle mandaten zouden worden ingevoerd in de toepassing “self-service mandatenstelsel”.

<sup>63</sup> Het federale *token* is een kaart met 24 persoonlijke codes (unieke combinaties van zes letters) die de authenticatie van de burger waarborgen.

<sup>64</sup> Vroeger hadden BNI en PB dezelfde toepassing “FEDIam Mandaten”.

Om de moeilijkheden bij het gebruik van de elektronische toepassingen te verhelpen (geen elektronische identiteitskaart of *token*), bevat het “self-service mandatensysteem” een trapsgewijs mandaat. Dit systeem concentreert zich rond drie actoren: de niet-inwoner, de werkgever en de beroepsfiscalist (die werkt binnen een onderneming, een accountantsbureau...).

De niet-inwoner kan zijn werkgever via een eenvoudig papieren formulier<sup>65</sup> mandateren zodat een elektronisch mandaat Tax-on-web kan worden gecreëerd (eerste mandaat). Dat formulier moet worden voorgelegd aan het specifieke contactpunt BNI<sup>66</sup> dat een dossier aanmaakt. Via dat formulier kan de werkgever, met de instemming van de niet-inwoner, worden aangewezen als mandataris of kan de werkgever een beroepsfiscalist aanwijzen om de belastingaangifte van de niet-inwoner in te vullen en in te dienen (tweede mandaat). Om het eenvoudiger te maken, kan de werkgever lijsten van werknemers die niet-inwoners zijn, invoeren in de toepassing.

De mandaten in die toepassing zijn toegankelijk voor de betrokkenen en de overheidsdienst. De aangiftes staan in de *TaxWorkBox* van de mandataris in Tax-on-web.

Vóór de toepassing “self-service mandatensysteem” was er geen follow-up van de mandaten in de belastingdossiers van de belastingplichtigen die niet-inwoner zijn. Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de mandaten heel vaak niet in de geraadpleegde dossiers zaten en dat de handtekeningen op de aangiftes elk aanslagjaar verschilden en niet konden worden geïdentificeerd. Voortaan worden de mandaten gecentraliseerd en geüpdatet in een informaticasysteem waartoe de taxatieambtenaren toegang hebben. Het “self-service mandatensysteem” zou tot een groter aantal aangiftes via Tax-on-web moeten leiden.

#### 4.1.4 Aangifte via Tax-on-web ambtenaar

De belastingplichtige die niet-inwoner is, kan zich ook wenden tot een taxatiedienst waar hij hulp kan vragen bij het invullen van zijn aangifte. De ambtenaar van dienst kan de aangifte van de belastingplichtige invoeren in Tax-on-web.

## 4.2 Indieningstermijn van de aangiftes in de BNI/np

De aangifteformulieren BNI/np worden veel later opgestuurd dan de aangifteformulieren van de PB. Het aangifteformulier wordt ook later bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad<sup>67</sup>. Voor de indiening van de aangiftes geldt dus een latere datum dan voor die van inwoners.

Die situatie heeft gevolgen voor de controleactiviteiten. De gewone aanslagtermijn blijft onveranderd en loopt tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat van het aanslagjaar<sup>68</sup>. Hoe later de aangifte wordt ingediend, des te minder tijd de controleur bijgevolg heeft voor het beheer, de controle en de inkohiering. Bovendien is de aanslagtermijn nog korter als de belastingplichtigen of hun mandatarissen een bijkomende termijn vragen om hun aangifte in te dienen.

<sup>65</sup> Een specifiek formulier wordt ter beschikking gesteld van de mandaatgever(s) en van de mandataris.

<sup>66</sup> Het moet worden verstuurd naar de dienst van de directie Buitenland in Brussel.

<sup>67</sup> Koninklijk besluit van 17 juli 2013 tot vastlegging van het model van het aangifteformulier inzake belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen) voor het aanslagjaar 2013 en van de voorwaarden die het mogelijk maken om de in dat formulier gevraagde gegevens bij middel van computerafdrukken te verstrekken.

<sup>68</sup> Artikel 359 WIB92.



De administratie geeft niet duidelijk aan waarom de opmaak van het aangifteformulier en de verzending van de formulieren naar niet-inwoners op zich laten wachten. Er lijkt voorrang te worden gegeven aan de aangiftes in de PB. Nochtans hebben het aangifteformulier BNI/np en de verklarende nota geen grote wijzigingen ondergaan in de loop der jaren. Het is bijgevolg verwonderlijk dat de opmaak en de verzending zo lang duren. Het Rekenhof kwam al tot die vaststelling in 2003<sup>69</sup>.

In 2012 en 2013 stelt men een lichte verbetering vast in de vastgestelde data voor de indiening van de aangiftes in de BNI/np.

**Tabel 5** – Vaststelling van de datum van indiening van de aangiftes in de BNI/np voor de aanslagjaren 2005 tot 2013

Aanslagjaar	Datum van verzending	Datum van indiening	Gewone inkohieringstermijn (30 juni van het jaar volgend op het aanslagjaar)
2005	11/01/2006	24/02/2006	30/06/2006
2006	23/11/2006	08/01/2007	30/06/2007
2007	22/10/2007	07/12/2007	30/06/2008
2008	13/11/2008	19/12/2008	30/06/2009
2009	10/09/2009	30/10/2009	30/06/2010
2010	29/09/2010	08/11/2010	30/06/2011
2011	30/09/2011	14/11/2011	30/06/2012
2012	13/08/2012	03/10/2012	30/06/2013
2013	14/08/2013	02/10/2013 (papier) 16/10/2013 (TOW)	30/06/2014

Bron: Belgisch Staatsblad

### 4.3 Beheer van de aangiftes in de BNI/np via de Taxitoe passing

De aangiftes in de PB en in de BNI/np worden in de Taxitoe passing beheerd. Die bestaat sinds 2005 en omvat de taxatiegegevens van elke aangifte. De toepassing verlicht de taken van de leidinggevende ambtenaren en de taxatiediensten. Ze groepeer t per ambtenaar de aan hem toegekende dossiers, stelt het diensthoofd in staat het werkplan van zijn ambtenaren te controleren en biedt het management de mogelijkheid er automatisch statistieken uit te halen om de taxatie- en inkohieringsactiviteiten op te volgen.

Met Taxi kunnen de gegevens in de aangifte worden vergeleken met de gegevens waarover de overheidsdienst al beschikt.

Niet alle gegevens van de BNI/np zijn echter vooraf in Taxi ingevuld. De aangiften die niet met Tax-on-web worden ingediend, moeten handmatig worden ingevoerd. Dat is het geval voor de vele aangiften op papier.

<sup>69</sup> Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, verslag overgezonden aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 59 p. Beschikbaar op [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

Taxi verricht de geautomatiseerde inkohiering, zonder enige handeling van de taxatieambtenaar. Als het systeem aan de hand van de controles erin oordeelt dat de aangifte niet correct is, blokkeert het de aangifte. Ze wordt dan geverifieerd en eventueel rechtgezet door de taxatieambtenaar.

De aangiften BNI/np worden echter nog maar recent (aanslagjaar 2013) automatisch ingekohierd. Het is slechts mogelijk voor de buitenlandse kaderleden van wie het statuut erkend is en die hun aangifte met Tax-on-web hebben ingediend (ongeveer 9.000 aangiften). De andere dossiers die via Tax-on-web werden ingediend, worden in Taxi geblokkeerd en handmatig verwerkt door een taxatieambtenaar. De verklaring hiervoor is dat de vergissingen in de aangiften (niet aangekruiste vakjes, onverenigbaarheid van verscheidene bij vergissing ingevulde vakjes...) het dossier al te vaak blokkeren. De handmatige gegevensinvoer neemt heel wat tijd in beslag, tijd die zou kunnen worden besteed aan controle of onderzoek. Hij heeft geen enkele toegevoegde waarde in het verwerkingsproces van de aangiften.

Tot slot betreuren de taxatieambtenaren dat de Taxi-applicatie vaak door informatica-incidenten onderbroken wordt. Dat belemmert hun werk.

#### 4.4 Conclusies en aanbevelingen

De indiening en het beheer van de BNI/np-aangiften zijn onvoldoende geautomatiseerd. De specifieke programma's voor de BNI/np, zoals het "self-servicesysteem mandaten", werden niet alleen ontwikkeld om het werk van de diensten te verlichten, maar ook om een antwoord te bieden op de verzoeken van de belastingplichtige niet-inwoners of hun vertegenwoordigers. Heel wat niet-inwoners krijgen echter vanuit het buitenland moeilijk toegang tot de informaticatoepassingen met een *token* of een elektronische identiteitskaart.

Het Rekenhof beveelt daarom aan de mogelijkheid te bestuderen om niet-inwoners afkomstig uit de Europese Unie toegang te geven tot Tax-on-web met behulp van de elektronische identiteitskaart van hun land van herkomst, zoals dat het geval is voor de Limosatoepassing van de RSZ. Het Storkproject<sup>70</sup>, dat de Europese Commissie in 2008 heeft opgestart, wil er immers voor zorgen dat men in om het even welke lidstaat de nationale elektronische identiteitskaart kan gebruiken. In de Limosatoepassing kan dat voor de identiteitskaarten van landen zoals Italië, Luxemburg of Slovenië. Aangezien heel wat niet-inwoners afkomstig zijn uit Europese landen, kan de mogelijkheid om hun nationale elektronische identiteitskaart te gebruiken, de toegang tot de toepassingen van de FOD Financiën, waaronder Tax-on-web, in hoge mate vergemakkelijken.

Het Rekenhof beveelt daarnaast aan dat de aangifteformulieren voor de BNI/np zo snel mogelijk worden verzonden, opdat de diensten een correcte termijn zouden krijgen voor hun controle- en inkohieringswerk<sup>71</sup>. Die aangifteformulieren moeten binnen dezelfde termijn worden verzonden als die van de PB.

<sup>70</sup> Stork (*Secure identiTy acrOss boRders linKed*) werd in het leven geroepen om de supranationale erkenning van de nationale systemen voor elektronische identiteit te garanderen.

<sup>71</sup> Wat dat betreft, preciseert het koninklijk besluit van 17 juli 2013 tot vastlegging van het model van het aangifteformulier inzake belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen) voor het aanslagjaar 2013 in zijn considerans dat "het model van het aangifteformulier inzake belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen) voor het aanslagjaar 2013 zo spoedig mogelijk moet worden vastgelegd teneinde de vestiging en de invordering van die belasting niet te vertragen".

## Hoofdstuk 5

# Controle van de aangiftes in de BNI/np

### 5.1 Verdeling van de controletaken en gecontroleerde dossiers

De BNI-diensten stellen hun werkschema's op volgens een instructie<sup>72</sup> die de centrale diensten van de AAFisc elk jaar opstellen. Die instructie bestaat uit een beheerprogramma enerzijds en een programma voor de controle van de dossiers anderzijds. In de huidige organisatie concentreren de BNI/np-diensten zich op beheerstaken (invoeren en verbeteren van anomalieën) ten koste van de controletaken. De reorganisatie vermeld in hoofdstuk 2 zal de verdeling van deze taken en bevoegdheden wijzigen.

Het beheerprogramma bevat de recurrente en verplichte taken, zoals het handmatig invoeren van de aangiftes, het inkohieren, het beheer van niet-indieners en de ambtshalve belastingheffing bij gebrek aan een aangifte, het opleggen van boetes, het actualiseren van de verschillende boordtabellen en het nagaan van adressen, persoonsgegevens of buitenlandse inkomsten.

Het controleprogramma geeft richtlijnen om de dossiers te controleren. De dossiers worden verdeeld in dwingende en indicatieve dossiers. De dwingende dossiers worden geselecteerd door de centrale diensten van AAFisc en beheerd via de Stirco-applicatie<sup>73</sup>. Deze dossiers moeten prioritair gecontroleerd worden. De controleurs moeten de instructies over de controlemethodes, het aantal dagen dat eraan moet worden gewijd en de eindtermijnen naleven. De dossiers die op basis van controles door de centrale dienst *Tax Audit & Compliance Management* (TACM) worden geselecteerd, zijn ook dwingend. De BNI/np-diensten werden bij twee controles betrokken: de actie "2013 Construct 281"<sup>74</sup> en de actie "DI12 Faux foyers"<sup>75</sup>. Als de diensten een dergelijk dwingend dossier deselecteren, moeten ze dat verantwoorden.

De indicatieve dossiers worden geselecteerd door lokale ambtenaren of door de centrale diensten op grond van generieke risicoprofielen (via de software Mercurius en Dataming). Deze dossiers worden gecontroleerd in de tijd die overblijft na de controle van de dwingende dossiers.

<sup>72</sup> Zie instructie AAFisc nr. 60/2013 voor het werkschema van 2014.

<sup>73</sup> Deze toepassing beheert het werkschema en de documenten en de briefwisseling over de belastingcontrole.

<sup>74</sup> Voor deze gerichte actie werden 416 opdrachten toevertrouwd aan de BNI/np-diensten, 69 werden door de diensten geannuleerd en 63 beëindigd op 23 september 2013. Van deze 63 beëindigde opdrachten hebben 42 geleid tot een verhoging van de belastinggrondslag met 1.038.008,04 euro en tot een belasting van 164.113,95 euro.

<sup>75</sup> Voor deze gerichte actie werden 272 opdrachten toevertrouwd aan de BNI/np-diensten, 107 werden door de diensten geannuleerd en 155 beëindigd. Van deze 155 beëindigde opdrachten hebben 31 geleid tot een verhoging van de belastinggrondslag met 1.030.806,73 euro en tot een belasting van 386.685,82 euro. De dienst TACM schat echter dat 63 opdrachten te vroeg werden afgesloten om de onderzoeken te kunnen uitvoeren zoals gevraagd.

Het werkschema voor 2013 bevat weinig richtlijnen over de controle van BNI/np-dossiers. De richtlijnen voor het beheerprogramma overheersen. Geen enkele boordtabel van de controles is gepland voor de BNI/np. Het nieuwe werkschema 2014 voor de controleactiviteiten van de BNI-diensten<sup>76</sup> is wel meer toegespitst op de acties die de BNI/np-diensten moeten uitvoeren.

Het beheer van de BNI-aangiften is ook het slachtoffer van vertragingen in de informatisering. Er bestaat weinig specifieke software voor de BNI<sup>77</sup>. Sommige toepassingen die de BNI/np-diensten gebruiken zijn geënt op programma's die aanvankelijk voor de PB bedoeld waren. Deze toepassingen beantwoorden echter niet helemaal aan de verwachtingen van de praktijkmensen die bij de BNI/np werken.

## 5.2 Door het Rekenhof onderzochte steekproef van dossiers

In het kader van deze audit heeft het Rekenhof de vijf gedecentraliseerde BNI-diensten (Antwerpen, Brussel, Gent, Luik en Namen) bezocht. In elke dienst heeft het onder andere vijftien belastingdossiers van niet-inwoners op willekeurige wijze uitgekozen: vijf dossiers van buitenlandse kaderleden, vijf van niet-inwoners met een zelfstandigenstatuut en vijf van loontrekkende niet-kaderleden.

Het Rekenhof heeft deze dossiers geselecteerd op grond van lijsten die de bezochte diensten hebben bezorgd. Als de dienst niet beschikte over een lijst om een selectie uit te maken, heeft het Rekenhof de dossiers willekeurig ter plaatse uitgekozen. Daarbij heeft het vastgesteld dat de dossiers niet op uniforme wijze geklasseerd worden.

De steekproef had tot doel na te gaan hoe de aangiften worden beheerd en gecontroleerd. Het Rekenhof is nagegaan hoe het belastingdossier van de belastingplichtige opgemaakt was (aanwezigheid van aangiften, mandaten...), welke controlestappen werden uitgevoerd (vragen om inlichtingen of verificatie van de bewijsstukken in het dossier), of de taxatieprocedure werd nageleefd (opsturen van een bericht van wijziging in geval van onjuiste of onvolledige aangifte, of van een kennisgeving van aanslag van ambtswege als de aangifte niet of te laat werd ingediend). De belastingberekening werd niet gecontroleerd.

Het is niet gemakkelijk de controle voor recente aanslagjaren te evalueren. Het papieren dossier bevat immers geen aangifte of spoor van een controle meer omdat de aangiften toegankelijk zijn in de Taxitoepassing.

Het Rekenhof heeft vastgesteld dat de controles verschillen naargelang van de diensten. Sommige diensten reageren bijvoorbeeld niet wanneer een aantal vakken van de aangifte niet is aangekruist en passen de gunstigste heffing toe op de belastingplichtige. Andere diensten kiezen integendeel de ongunstigste heffing wanneer de aangifte onvolledig is. Die oplossing wordt door de centrale BNI-diensten aanbevolen. Niet alle belastingbetalers worden dus gelijk behandeld; het hangt af van de dienst waaronder ze vallen.

<sup>76</sup> FOD Financiën, Instructie AAFisc nr. 60/2013 van 30 oktober 2013.

<sup>77</sup> Er bestaat een specifiek programma voor de terugbetaling van de roerende voorheffing en binnenkort wordt een automatische herinneringsmodule uitgetest louter voor gepensioneerden niet-inwoners.

### 5.2.1 Verzoeken om bijkomende inlichtingen aan belastingplichtigen

De BNI-diensten kunnen de belastingplichtige alle nuttige informatie vragen om zijn fiscale toestand vast te stellen<sup>78</sup>. De belastingplichtige moet erop antwoorden binnen dertig dagen vanaf de derde werkdag die volgt op het versturen van het verzoek om inlichtingen.

Verzoeken om inlichtingen die rechtstreeks naar niet-inwonende belastingplichtigen gestuurd worden, komen niet vaak voor. Volgens de ondervraagde ambtenaren is het adres van de niet-inwonende immers vaak onzeker of kan de termijn niet worden nageleefd omdat de postdiensten in andere landen niet dezelfde zijn als de onze (termijnen, systemen van aangetekende zendingen...).

Bovendien zijn de documenten die een niet-inwoner bezorgt, opgemaakt in een ander land, vaak in een vreemde taal en is de betrouwbaarheid ervan onzeker.

Het kan ook gebeuren dat de niet-inwoner niet antwoordt omdat hij de taal waarin de brief van de Belgische administratie is opgesteld, niet begrijpt.

### 5.2.2 Bericht van wijziging

De taxatieambtenaar die vaststelt dat een aangifte onjuist of onvolledig is, moet de belastingplichtige op de hoogte brengen van de wijzigingen die in zijn aangifte worden aangebracht. Dat doet hij door middel van een aangetekend bericht van wijziging<sup>79</sup>. De belastingplichtige heeft één maand tijd om aan te geven of hij al dan niet akkoord gaat met de wijzigingen. Deze procedure, die vastgesteld is in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, is vergelijkbaar met die van de PB. Zij is echter niet aangepast aan de specificiteiten van de BNI, onder meer omdat de belastingplichtigen zich zo ver weg bevinden.

In de geraadpleegde dossiers is meermaals gebleken dat de diensten aangiften hadden gewijzigd zonder een bericht van wijziging naar de belastingplichtige te sturen. De wijzigingen hadden niet altijd betrekking op het bedrag van de inkomsten, maar op de aan te kruisen vakken over de toestand of de kenmerken van de belastingplichtige (bijvoorbeeld de codes betreffende de categorie van niet-inwoner).

Vaak wordt geschermd met tijdsgebrek en de onzekerheid over het adres van de belastingplichtige om deze procedurefout te rechtvaardigen.

Tijdens de vergadering aan het einde van de audit heeft de administratie aan het Rekenhof bevestigd dat er soms aangiftes gewijzigd zijn in het nadeel van de belastingplichtige. Zo zouden sinds het aanslagjaar 2013 de taxatieambtenaren die twijfels hebben bij bepaalde elementen van de persoonlijke situatie van de belastingplichtige die recht geven op belastingkredieten (kinderen ten laste of energiebesparende investeringen), het vakje 1062 (of 2062) van de aangifte hebben aangekruist. Dit vakje is in principe voorbehouden aan de niet-inwoners van wie de beroepsinkomsten zijn vrijgesteld in België krachtens een DBV of aan de niet-inwoners die ambtenaren of personeelsleden van een internationale organisatie zijn. Zodra dit vakje is aangekruist, kan de niet-inwoner niet langer een reeks fiscale voordelen genieten die zijn voorbehouden aan belastingplichtigen zonder inkomsten of met

<sup>78</sup> Artikel 316 WIB92.

<sup>79</sup> Artikel 346 WIB92.

zeer weinig inkomsten. De administratie heeft laten weten dat ze deze methode niet langer hanteert. Ze beroept zich momenteel enkel op de gegevens waarover ze beschikt.

### 5.2.3 Aanslag van ambtswege

Als de belastingplichtige zijn aangifte niet of laattijdig indient, weigert stukken voor te leggen of niet antwoordt op een vraag om inlichtingen of een bericht van wijziging, kan de controleur een aanslag van ambtswege vestigen<sup>80</sup>. Hij vestigt dan de aanslag op grond van de vermoedelijke of bekende inkomsten van de belastingplichtige. Als die de aanslag van ambtswege betwist, moet hij de belastbare inkomsten zelf bewijzen.

Bij de BNI ondervinden de controleurs echter moeilijkheden om de grondslag van een aanslag van ambtswege vast te stellen. In tegenstelling tot bij de PB hebben ze immers geen overzicht over het vermogen van de belastingplichtige en hebben ze weinig verificatiemiddelen.

In zijn beleid met betrekking tot niet-indieners dringt de AAFisc er niettemin op aan dat als er geen aangifte wordt ingediend, de aanslag van ambtswege systematisch zou worden toegepast<sup>81</sup>. Het werkschema 2014 bepaalt dat er voor bepaalde categorieën van niet-ingediende aangiftes een herinnering wordt gestuurd volgens een geautomatiseerde procedure. Als de aangifte naar aanleiding van deze herinnering toekomt bij het centrum “Buitenland” binnen veertien dagen, is er geen boete of belastingverhoging. Als de aangifte ondanks deze herinnering niet wordt ingediend en de ambtenaar een poging tot belastingontduiking vermoedt, worden de dossiers ingevoerd in Stirco om grondiger te worden onderzocht.

De AAFisc heeft een KPI (*Key Performance Indicator*) gecreëerd voor het percentage van verwerkte (ingediende en niet-ingediende) aangiftes BNI/np. De bedoeling is het beheer van de procedure van aanslag van ambtswege te evalueren. De doelstelling werd vastgesteld op 100 %. De administratie wenst met andere woorden de nodige stappen te ondernemen om ervoor te zorgen dat op termijn 100 % van de aangiftes wordt ingediend of dat hiervoor aanslagen van ambtswege worden gevestigd.

## 5.3 Specifieke gevallen

### 5.3.1 Toekenning van belastingkredieten en -verminderingen

Niet-inwoners met een tehuis en gelijkgestelden (kaderleden, onderzoekers en die welke voldoen aan de 75 %-regel, zie hoofdstuk 1, punt 1.3) kunnen dezelfde voordelen genieten als rijksinwoners onderworpen aan de PB, bijvoorbeeld belastingvrije sommen en toeslagen op de belastingvrije som voor personen ten laste<sup>82</sup>. Over het algemeen kunnen ze door die voordelen een belastingkrediet genieten.

Sommige niet-inwoners geven niet alle inkomsten aan die ze hebben ontvangen buiten het Belgische grondgebied opdat de in België ontvangen inkomsten 75 % van hun totale (Belgische en buitenlandse) beroepsinkomsten zouden vertegenwoordigen. Zij worden aldus gelijkgesteld met niet-inwoners met tehuis en genieten de voordelen van dat statuut. Door

<sup>80</sup> Artikel 351 WIB92.

<sup>81</sup> Het gaat hierbij om niet-inwoners van wie vastgesteld is dat ze hun belastingaangifte moeten indienen.

<sup>82</sup> Artikelen 131 tot 145 van het WIB92.

een groter aantal kinderen ten laste op te geven dan in werkelijkheid het geval is, vergroten die niet-inwoners bovendien onrechtmatig hun belastingkrediet.

Die situatie kan ook aanleiding geven tot een ingewikkeldere constructie. Niet-inwoners oefenen opeenvolgende jobs uit (zoals voor seizoenarbeid voor de pluk) in verschillende Europese lidstaten die gekozen worden op basis van de fiscale en sociale voordelen die deze werknemers hieruit kunnen halen. Zo kan iemand enkele maanden in Nederland werken, in België en vervolgens in Frankrijk. In België geeft hij enkel de inkomsten uit Belgische bron aan en vermeldt niet dat hij loon in andere landen heeft ontvangen. Zo maakt hij onrechtmatig aanspraak op de 75 %-regel.

De taxatiediensten van de BNI staan machteloos tegenover die fraude aangezien het voor hen nagenoeg onmogelijk is om binnen de aanslagtermijn betrouwbare inlichtingen te verkrijgen over het bedrag aan ontvangen inkomsten uit het buitenland en over de gezinssamenstelling van de belastingplichtige<sup>83</sup>. In mindere mate bestaat er een soortgelijk probleem met bepaalde belastingverminderingen zoals verminderingen voor energiebesparende kosten.

Het is erg moeilijk om het inkomstenbedrag te verifiëren dat de niet-inwoner heeft ontvangen in een ander land dan België: die inkomsten worden niet aangegeven in het land van herkomst en de Belgische taxatiedienst heeft niet de middelen om een vraag om inlichtingen te versturen naar alle landen waar de niet-inwoner zou kunnen hebben gewerkt.

Die fraude kan dus moeilijk worden bestreden in het kader van de huidige wetgeving die een niet-inwoner fiscale voordelen biedt zodra de ontvangen inkomsten in België 75 % van zijn totale inkomen bedragen, ongeacht de werkduur in België. Het Rekenhof stelt vast dat met de 75 %-regel niet kan worden nagegaan of de niet-inwoner effectief het grootste deel van zijn inkomsten in België heeft verkregen.

### 5.3.2 Terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing van varend personeel

In de meeste dubbelbelastingverdragen worden de bezoldigingen van een werknemer aan boord van een schip dat in internationaal verkeer geëxploiteerd wordt, belast in de staat waar de onderneming die hem in dienst heeft genomen haar maatschappelijke zetel heeft<sup>84</sup>. Heel wat bemanningsleden die op Belgische koopvaardij-schepen varen waarvan de maatschappelijke zetel in België ligt, hebben hun fiscale woonplaats in het buitenland. Bijgevolg moet hun loon belast worden in de BNI/np.

Onder bepaalde voorwaarden stelt de Belgische wetgever echter werkgevers uit de koopvaardij-, de bagger- en de sleepvaartsector en ook uit de zeevisserij vrij de bedrijfsvoorheffing te storten<sup>85</sup>. Die vrijstelling geldt voor werknemers die zowel inwoner als niet-inwoner zijn. In principe blijven de betrokken inkomsten belastbaar. De bedrijfsvoorheffing staat op de belastingfiches van de werknemers, maar de werkgever moet de voorheffing die hij inhoudt op het loon niet aan de Schatkist storten.

<sup>83</sup> Gewone aanslagtermijn: tot 30 juni van het jaar dat volgt op dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (artikel 359 WIB92).

<sup>84</sup> Die regel is ook van toepassing op luchtvaartuigen.

<sup>85</sup> Wet van 24 december 1999 houdende fiscale en diverse bepalingen.

Voor zeevarenden die niet-inwoners zijn en geen onderdanen van de Europese Economische Ruimte (EER), is de bedrijfsvoorheffing die op het loon wordt ingehouden sinds de aanpassing van het WIB92<sup>86</sup>, de eindbelasting (het nettoloon wordt als brutoloon beschouwd). De belastingplichtige kan dus geen inkomsten meer via de belastingaangifte regulariseren en de bedrijfsvoorheffing is bevrijdend.

Zeevarenden die niet-inwoner zijn en wel EER-onderdanen, behouden echter het recht een aangifte in te dienen om hun inkomsten te regulariseren en zo eventueel de terugbetaling van dat deel van de bedrijfsvoorheffing te verkrijgen dat boven de verschuldigde eindbelasting ligt.

Het stelsel van vrijstelling van de storting van de bedrijfsvoorheffing kan voor die laatste categorie perverse gevolgen hebben die te maken hebben met de schalen om de bedrijfsvoorheffing van niet-inwoners te berekenen. Die houden immers geen rekening met de verminderingen die samengaan met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige en leiden dus vaak tot een hogere voorheffing dan de verschuldigde belasting. Bovendien kan een werkgever in de verleiding komen een te hoge bedrijfsvoorheffing aan te rekenen (die hij niet aan de Schatkist moet storten) waardoor de zeeman die niet-inwoner is een hogere terugbetaling krijgt.

Om die perverse gevolgen te beperken, werden onderhandelingen gevoerd met de maritieme sector. Ze waren erop gericht overeenstemming te bereiken over een berekeningsmethode van de bedrijfsvoorheffing en de mogelijkheid om de terugbetaling van die voorheffing door de Schatkist te beperken, door de voorheffing en de verschuldigde BNI zoveel mogelijk te laten samenvallen. Het bereikte akkoord bepaalt dat de werkgevers voor de berekening van de voorheffing die ze op het loon inhouden, de schalen I en II van het koninklijk besluit<sup>87</sup> zullen gebruiken in plaats van schaal III voor niet-inwoners. Met die schalen kan rekening worden gehouden met de verminderingen die gekoppeld zijn aan de persoonlijke situatie van de niet-inwoner (gezinslasten...) en kan een bedrijfsvoorheffing worden berekend die de verschuldigde belasting benadert. Die berekeningswijze is van toepassing sinds aanslagjaar 2013. De concrete gevolgen zijn nog niet bekend.

De berekeningswijze van de bedrijfsvoorheffing lost het probleem echter maar gedeeltelijk op. De terugbetalingen aan zeevarenden die EER-onderdanen zijn, zijn vaak groot omdat velen periodes van bezoldigd werk afwisselen met non-activiteit. Bij de berekening van de BNI/np zal door het kleine bedrag van de jaarlijkse beroepsinkomsten de ingehouden voorheffing vaak alsnog te hoog zijn, ook al wordt die berekend op basis van de schalen I en II. Die methode kan ook niet voorkomen dat bepaalde werkgevers opzettelijk een bedrijfsvoorheffing berekenen die hoger is dan wat normaal zou moeten worden ingehouden, gelet op de persoonlijke situatie van de werknemer, zonder dat dit een weerslag heeft op hun geldelijke middelen aangezien ze worden vrijgesteld van de storting van de ingehouden voorheffing.

<sup>86</sup> Artikel 248, § 1, 1<sup>o</sup>, zoals aangepast door artikel 38 van de wet houdende diverse bepalingen van 14 april 2011, van toepassing vanaf 1 januari 2010.

<sup>87</sup> Koninklijk besluit van 11 december 2012 tot wijziging van het KB/WIB92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing.



De controlediensten van Antwerpen en Gent worden door hun geografische ligging vaak geconfronteerd met de regularisatie van inkomsten van varend personeel.

### 5.3.3 Controle van de buitenlandse kaderleden

Zoals het Rekenhof had vastgesteld in zijn vorige audit<sup>88</sup>, worden het statuut van buitenlands kaderlid en de aangiftes van die kaderleden niet altijd grondig gecontroleerd. Het onderzoek van de dossiers is over het algemeen beperkt tot beheerstaken. Het komt voor dat een kaderlid tijdens zijn korte of lange verblijf in België nooit wordt gecontroleerd.

Het gebrek aan controle kan worden verklaard door het hoge aantal BNI-belastingplichtigen dat dit gunstige stelsel geniet. De BNI-diensten beheren immers nagenoeg 19.000 dossiers van buitenlandse kaderleden. De toekenning van het statuut valt onder de exclusieve bevoegdheid van de directeur van de BNI-diensten, terwijl de controle van de aangiftes in de gedecentraliseerde diensten plaatsvindt.

De aangiftes van de kaderleden worden grotendeels ingediend door mandatarissen. Over het algemeen worden ze correct ingevuld. De geraadpleegde dossiers bevatten voor het grootste deel tabellen met kosten, de berekening van de kosten eigen aan de werkgever en de berekeningen van de quotiteit van de verblijven in het buitenland voor beroepsdoelinden. De bewijsstukken die die berekeningen staven (vervoerbewijzen naar het buitenland, verblijfskosten, bewijs van beroepsactiviteiten...) worden nagenoeg nooit toegevoegd aan het belastingdossier. De taxatieambtenaar kan die opvragen bij controle. Bepaalde kaderleden maken aanspraak op een quotiteit van buitenlandse verblijven die meer dan 50 % bedraagt. De vraag of hun activiteiten in België overeenkomen met het statuut van buitenlands kaderlid, zou dan ook gerechtvaardigd zijn.

Het tijdelijke karakter van het verblijf van kaderleden in België kan vaak in twijfel worden getrokken. In de geraadpleegde dossiers heeft het Rekenhof immers heel wat gevallen vastgesteld waarin het verblijf in België niet meer als tijdelijk kon worden beschouwd: het kaderlid verblijft al meer dan twintig jaar in België, zijn gezin is in België sinds heel wat jaren, de kinderen lopen grotendeels school in België, het kaderlid is eigenaar van het gebouw waarin hij woont. In die situaties zou het feit dat de belastingplichtige het centrum van zijn belangen in zijn land van herkomst heeft behouden, kunnen worden betwist. Toch heeft de dienst geen enkele vraag om inlichtingen gestuurd naar de belastingplichtige of zijn mandataris om het bewijs over te leggen dat de betrokkene het centrum van zijn belangen in het buitenland heeft behouden.

Overigens wordt dat fiscale statuut niet erkend door de buitenlandse administraties die zich op de DBV baseren om te bepalen hoe zij de inkomsten moeten belasten. Het gebeurt bijgevolg dat die kaderleden door hun land van herkomst als Belgische inwoners worden beschouwd, zodat ze aan belasting in hun land van herkomst ontsnappen, terwijl ze het gunstige BNI-stelsel op het Belgische grondgebied genieten.

Het Rekenhof heeft ook vastgesteld dat sommigen die het statuut van buitenlands kaderlid hebben, geen kaderfunctie (verantwoordelijkheid, competenties...) uitoefenen. Bepaalde

<sup>88</sup> Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, verslag overgezonden aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2003, 59 p. Beschikbaar op [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

ondernemingen aarzelen niet om een deel van hun loontrekkende niet-inwoners voor kaderleden te laten doorgaan, opdat zij de voordelen van dat statuut zouden genieten.

Niettemin hebben de diensten van de directie Buitenland sinds ongeveer twee jaar geprobeerd elk jaar alle dossiers te verifiëren waarin het statuut van kaderlid tien jaar geleden werd toegekend<sup>89</sup>. Het doel hiervan is na te gaan of de begunstigde van het statuut voldoende belangen in zijn land van herkomst heeft behouden om nog als niet-inwoner te kunnen worden beschouwd. De controleurs hebben ook een controlelijst gekregen waarmee ze de essentiële punten van het statuut van buitenlands kaderlid kunnen verifiëren (onder andere de omvang van de verblijven in het buitenland of de onkosten). Dat checken van het statuut om de tien jaar is een initiatief dat gevolg geeft aan de aanbevelingen van het Rekenhof in zijn vorige audit.

De nieuwe richtlijnen voor het BNI-werkschema 2014 bevatten daarenboven uitdrukkelijk specifieke controles van de aangiften die buitenlandse kaderleden indienen. Die richtlijnen bevatten deadlines om het tempo van de taxatie- en inkohieringswerkzaamheden te handhaven. De taxatieambtenaren zullen bepaalde dossiers van buitenlandse kaderleden kunnen selecteren voor een grondigere controle. Ze zullen in Stirco worden ingevoerd en beheerd.

#### 5.4 Conclusies en aanbevelingen

Het Rekenhof beveelt aan dat de aangiften frequenter worden gecontroleerd. Momenteel worden de BNI/np-aangiften nagenoeg niet gecontroleerd.

Het onderstreept dat de BNI-diensten de procedures bij wijziging van de aangifte strikt moeten toepassen. De ambtenaren moeten aan die procedures worden herinnerd.

Het Rekenhof beveelt aan dat de BNI/np-procedure wordt aangepast aan de specifieke kenmerken van die belasting, onder meer wat de termijnen van het verzenden van de berichten van wijziging betreft. Die procedure en de termijnen die in het WIB92 zijn bepaald, zijn immers niet verenigbaar met het feit dat de niet-inwoners zich zo ver weg bevinden.

Voor het opsporen van fraude met de toekenning van belastingkredieten of -verminderingen, beveelt het Rekenhof aan dat de taxatiediensten alles in het werk stellen om feitelijke gegevens te verkrijgen waardoor ze de aangiften kunnen wijzigen. Het Rekenhof is zich ervan bewust dat die aanbeveling bij gelijkblijvende wetgeving slechts een beperkte impact zal hebben en ontwikkelt in hoofdstuk 6 een denkspoor. Dat stelt voor de wet te wijzigen waardoor de belastingvoordelen worden toegekend in verhouding tot het aantal dagen aanwezigheid op het grondgebied.

Het Rekenhof beklemtoont dat er een nauwgezette controle moet worden georganiseerd voor de wijze waarop de werkgevers van de maritieme sector de bedrijfsvoorheffing berekenen die ze van het loon van de zeevarenden afhouden. Er moet immers worden voorkomen

---

<sup>89</sup> De eerste jaren zullen de dossiers van tien jaar en ouder worden gecontroleerd.

dat die werkgevers in de verleiding komen een te hoge voorheffing te berekenen, die ze overeenkomstig een wettelijke vrijstelling niet aan de Staat hoeven te storten.

Zoals in zijn audit van 2003, beveelt het Rekenhof aan het statuut van buitenlands kaderlid opnieuw te onderzoeken en aan te passen. Bovendien oordeelt het Rekenhof dat er, gelet op het gebrek aan een wettelijke basis, een wetgevend initiatief moet worden genomen om dat stelsel te regulariseren (zie ook hoofdstuk 6). Als de wetgeving over het stelsel van de kaderleden niet wordt veranderd en om misbruik te voorkomen, beveelt het Rekenhof aan dat onder andere de omvang van de verblijven in het buitenland systematischer zou worden gecontroleerd. Ook beveelt het Rekenhof aan dat de voorwaarden voor het toekennen van dat statuut regelmatig worden geverifieerd om te voorkomen dat het statuut zonder tijdslimiet wordt toegekend. Het verwijst nadrukkelijk naar het initiatief van de directie Buitenland om elk jaar de kaderleden die dat statuut sinds tien jaar genieten, te controleren. Het meent niettemin dat die termijn van herziening te lang is en dat het opportuun zou zijn hem tot maximum vijf jaar te beperken.



## Hoofdstuk 6

# Denksporen voor een wetshervorming van de fiscaliteit van niet-inwoners

Om de aanbevelingen in de voorgaande hoofdstukken hun doel niet te laten missen, stelt het Rekenhof drie aanvullende denksporen voor. De denksporen houden een hervorming van de belastingwetgeving in. Ze spruiten onder andere voort uit de gesprekken met ambtenaren van de BNI-diensten die voor deze audit geconsulteerd werden. De meesten van hen zijn vragende partij voor een substantiële verandering in de fiscale behandeling van de niet-inwoners.

Een van de criteria waarmee economen een belasting evalueren is de eenvoud. Een eenvoudige belasting biedt verscheidene voordelen: ze is gemakkelijker te beheren, en daardoor minder duur. Ze is ook gemakkelijker te begrijpen voor de belastingplichtige, die ze gemakkelijker kan accepteren. Tot slot draagt ze bij tot de doorzichtigheid van het belastingsysteem<sup>90</sup>.

Om die eenvoud te bewerkstelligen wil het eerste denkspoor een bevrijdende voorheffing instellen op de beroepsinkomsten van Belgische oorsprong die niet-inwoners verkregen hebben, wil het tweede denkspoor de fiscale voordelen proportioneel toekennen met de duur van het verblijf van de niet-inwoner op het Belgische grondgebied en wil het derde denkspoor het belastingstelsel van de buitenlandse kaderleden herzien.

Die voorstellen moeten evenwel worden onderzocht in het licht van de antidiscriminatiebepalingen die in de Europese Unie gelden.

### **6.1 Een bevrijdende voorheffing instellen op de in de BNI/np belastbare beroepsinkomsten van loontrekkenden**

Een BNI/np-aangifte verkrijgen is sowieso moeilijk omdat ze per definitie en in principe personen behelst die geen nauwe band met België hebben. Een bevrijdende voorheffing op de beroepsinkomsten van de niet-inwoners bij de bron kan dan ook de invordering van die belasting vereenvoudigen.

Als bij de bron een bevrijdende voorheffing tegen een vast percentage wordt afgehouden om zo de belasting in te vorderen, hoeft de belastingplichtige geen aangifte meer in te dienen. Niet-inwoners die dat wensen, kunnen fiscale voordelen voor hun persoonlijke situatie eisen door een aangifte met bewijsstukken in te dienen.

---

<sup>90</sup> Annie Vallée, *Les systèmes fiscaux*, Parijs, Seuil, 2000, p.75.

Dat systeem zou vergelijkbaar zijn met de optionele regularisatie voor niet-inwoners die kunstenaar of sportbeoefenaar zijn en voor bepaalde onderzoekers die persoonlijke vergoedingen hebben behaald uit de exploitatie van een ontdekking. Nu worden kunstenaars en sportbeoefenaars niet-inwoners onder bepaalde voorwaarden belast tegen een bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18 %. Die voorheffing wordt verminderd met een forfaitair bedrag<sup>91</sup> naargelang van het aantal dagen dat de belastingplichtige in België gewerkt heeft. Voor onderzoekers bedraagt die bevrijdende voorheffing 33,31 %.

Als ze dat wensen, kunnen die belastingplichtige kunstenaars, sportbeoefenaars en onderzoekers een regularisatie vragen door een BNI-aangifte in te dienen. In die aangifte moeten zij alle aan te geven inkomsten vermelden. Ze worden belast op het totaalbedrag van hun inkomsten, waarbij de bedrijfsvoorheffing die van de inkomsten is afgehouden dan wordt verrekend.

Daarnaast werd in 2012<sup>92</sup> een bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 16,5 %<sup>93</sup> ingesteld. Die geldt voor de beroepsinkomsten die een inwoner of een Belgische rechtspersoon uitbetaalt aan niet-inwoners die zijn vrijgesteld krachtens een andere Belgische wetsbepaling<sup>94</sup>. De niet-inwoner behoudt zijn recht om door middel van een aangifte te regulariseren.

Een bevrijdende voorheffing is mogelijk voor de beroepsinkomsten van een loontrekkende niet-inwoner, omdat een derde betaler, de werkgever, al een bedrijfsvoorheffing afhoudt. Ze is echter moeilijker toe te passen op zelfstandigen. Voor zelfstandige niet-inwoners zou aan de Belgische medecontractanten een afhouding kunnen worden opgelegd die vergelijkbaar is met de verplichte afhouding voor sociale en fiscale schulden in de bouwnijverheid en de bewakingssector. Een bevrijdende afhouding kan worden opgelegd bij een prestatie van een zelfstandige niet-inwoner voor een klant die op het Belgische grondgebied gevestigd is.

De bevrijdende voorheffing zou de volgende voordelen hebben:

- Ze beperkt de stappen die de administratie moet zetten om de belastingplichtige niet-inwoners te identificeren sterk:
  - de belastingplichtige die vindt dat de afgehouden voorheffing te hoog is, kan zich bij de BNI-dienst kenbaar maken door een aangifte in te dienen;
  - voor de andere belastingplichtigen kan de administratie zich beperken tot het innen en controleren van de voorheffingen.
- Ze verplicht de belastingplichtige ertoe het bewijs te leveren voor de voordelen die hij eist, waardoor de administratie geen inlichtingen hoeft te vragen, waarop vaak geen reactie komt.
- Er kan meer BNI worden geïnd, aangezien die vandaag waarschijnlijk beperkt blijft omdat de niet-inwoners die een aangifte indienen veeleer diegenen zijn die hopen dat ze zullen worden terugbetaald.

<sup>91</sup> Dat forfaitair bedrag dekt onkosten zoals reis-, huisvestings- en andere kosten ten laste van de sportbeoefenaar of kunstenaar die geen inwoner is.

<sup>92</sup> Wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen.

<sup>93</sup> Bedrijfsvoorheffing van 33 %, waarvan een forfaitair bedrag van 50 % voor kosten wordt afgetrokken. In sommige gevallen beperkt ze zich tot een percentage dat is opgenomen in een dubbelbelastingverdrag.

<sup>94</sup> Inkomsten die zijn vrijgesteld krachtens de artikelen 230 en 231 van het WIB92.

Uit een kort onderzoek van het belastingstelsel voor niet-inwoners in Frankrijk, Duitsland en Nederland blijkt dat die landen hebben gekozen voor een systeem dat nauw aanleunt bij de bronheffing.

### Frankrijk

Op de lonen en gelijkgestelde inkomsten van Franse oorsprong die aan niet-inwoners worden uitbetaald, wordt een afhouding aan de bron verricht<sup>95</sup>. De werkgever of de schuldenaar van die inkomsten verricht die afhouding op het netto belastbaar bedrag, na er 10 % beroepskosten van te hebben afgetrokken. De afhouding aan de bron wordt berekend per inkomstenschijf, waarop telkens de aanslagvoet wordt toegepast. Toch moet de niet-inwoner een aangifte indienen.

### Nederland

In Nederland moet de niet-inwoner vooraf een *burgerservicenummer* aanvragen bij de belastingdienst. Hij moet een *loonbelastingverklaring* invullen, die zijn werkgever hem afgeeft. De werkgever bepaalt hoeveel belasting wordt afgehouden (*loonheffing*) afhankelijk van de gegevens die in die verklaring worden vermeld. In veel gevallen is de afhouding aan de bron de definitieve belasting.

### Duitsland

Op het loon van niet-inwoners die bij een Duitse werkgever werken, wordt een bevrijdende belasting geheven tegen het percentage dat geldt voor de inwoners met het statuut van alleenstaande.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie bekijkt de afhoudingen aan de bron die alleen gelden voor niet-inwoners en die definitief kunnen zijn, echter heel nauwgezet. Als de niet-inwoner niet het recht op regularisatie behoudt, kan die afhouding als een belemmering voor het vrije verkeer van de Europese burgers worden beschouwd. Het Hof heeft al Europese landen veroordeeld wegens discriminatie op basis van het bevrijdende karakter van de afgehouden voorheffingen, onder meer bij de bevrijdende roerende voorheffing op dividenden<sup>96</sup>.

## 6.2 Belastingkredieten en -verminderingen toestaan in verhouding tot de aanwezigheid op het Belgische grondgebied of tot de belastbare inkomsten in België

De niet-inwoner heeft bij de BNI/np, naargelang van de categorie waartoe hij behoort, recht op dezelfde belastingkredieten en -verminderingen als de inwoner die onder de PB valt, als minstens 75 % van zijn totaalinkomen (Belgische en buitenlandse inkomsten) van Belgische oorsprong is.

Sommige niet-inwoners vragen belastingkredieten en -verminderingen met de verklaring dat ze 75 % van hun inkomsten in België verkrijgen over een korte verblijfsduur. De fiscale voordelen kunnen kunstmatig worden opgekrikt als ze in hun aangifte een fiscaal gun-

<sup>95</sup> Tenzij de dubbelbelastingverdragen die Frankrijk heeft ondertekend het tegendeel bepalen.

<sup>96</sup> Zie het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 18 juni 2009 in de Aberdeenzaak (Zaak C-303-07). Dat arrest veroordeelde Finland.

stige gezinstoestand opgeven (veel kinderen ten laste). De Belgische belastingadministratie heeft weinig middelen om die gegevens in de aangifte te controleren: de verantwoordings- of bewijsstukken ontbreken vaak of zijn niet bruikbaar voor de controlediensten. Volgens de diensten zijn vele niet-inwoners op de hoogte van dat zwakke punt.

Het Rekenhof is van oordeel dat een herziening van de wet, waardoor die voordelen worden toegekend afhankelijk van de werkelijke duur van de aanwezigheid op het Belgische grondgebied, het nut van valse verklaringen over de totale inkomsten en de persoonlijke situatie van de belastingplichtigen grotendeels teniet zou doen.

Als een niet-inwoner een BNI/np-aangifte zou vragen, zouden de diensten hem een specifiek formulier laten invullen (zie punt 3.1), waarin hij de datums van begin en einde van de activiteit in België kan preciseren. De administratie zou middelen moeten vrijmaken om het aantal dagen van aanwezigheid in België te controleren. Ze kan bijvoorbeeld in het kader van de Europese reglementering steunen op de gegevens van de Limosa-aangiften voor gedetacheerde werknemers. Die aangiften moeten immers de datums van begin en einde van de detachering in België bevatten, alsook het werkrooster van de werknemer. De administratie kan daarvan de aanwezigheid van de werknemer op jaarbasis afleiden. Daartoe moeten de FOD Financiën en de RSZ een overeenkomst voor gegevensuitwisseling overwegen, met eerbiediging van de wetgeving op de bescherming van de privacy.

Vele landen behouden de mogelijkheid om lasten af te trekken (bijvoorbeeld vermindering voor gezinslast) voor aan hun inwoners of koppelen er voorwaarden aan. Het Franse, Nederlandse en Duitse systeem bijvoorbeeld hebben de volgende kenmerken:

### **Frankrijk**

Niet-inwoners hebben er op heel weinig belastingaftrek recht. Personen die buiten het Franse grondgebied gedomicilieerd zijn<sup>97</sup> hebben geen recht op een aftrek van lasten of op belastingverminderingen of -kredieten (opvangkosten voor jonge kinderen, leningintresten voor de hoofdverblijfplaats, schenkingen van particulieren...).

### **Nederland**

Als de niet-inwoner wegens fiscale voordelen aanspraak kan maken op een terugbetaling van belasting of een belastingtoeslag moet betalen die met een bepaald bedrag de afhouding aan de bron overtreft, dan geldt voor hem een verplichte belastingheffing en moet hij een aangifte invullen. Wanneer de niet-inwoner een aangifte indient, kan hij al dan niet opteren voor het stelsel dat voor de inwoners van Nederland geldt. Als hij opteert voor het stelsel van de belastingplichtige inwoners, geniet hij een groter aantal fiscale voordelen dan wanneer hij dat niet doet. Die keuze wordt elk jaar in de aangifte aangegeven. Ze is herroepbaar zolang de belastingheffing van het desbetreffende jaar niet definitief is. In Nederland worden de aftrekmogelijkheden die aan de persoonlijke situatie gekoppeld zijn en

<sup>97</sup> Er is een uitzondering: de situatie van de niet-inwoners die de hoofdmoot van hun belastbare inkomsten in Frankrijk verwerven of de "Schumacker-niet-inwoners"; zij worden onder bepaalde voorwaarden in intern recht gelijkgesteld met de belastingplichtigen die fiscaal in Frankrijk gedomicilieerd zijn.



waarop niet-inwoners die niet hebben geopteerd voor het belastingstelsel van de inwoners aanspraak kunnen maken, beperkt naar rato van het gedeelte van het totale inkomen dat niet in Nederland wordt belast<sup>98</sup>.

### Duitsland

Niet-inwoners worden als Duitse inwoners behandeld als hun inkomsten die onder de Duitse taxatie vallen hoger zijn dan 90 % van hun totaalinkomen of als hun inkomsten van buitenlandse oorsprong niet hoger zijn dan 8.130 euro<sup>99</sup> per kalenderjaar. In beide gevallen genieten ze alle verminderingen en toelagen die normaal alleen voor inwoners gelden.

Meestal wordt het standpunt ingenomen dat alleen aan inwoners persoonlijke aftrekmogelijkheden worden toegekend; zo is ook het standaarddubbelbelastingverdrag van de OESO opgesteld<sup>100</sup>.

De Europese Unie verdedigt een genuanceerdere aanpak en vindt dat niet-inwoners dezelfde aftrekmogelijkheden<sup>101</sup> (gekoppeld aan de persoonlijke situatie en aan de beroepskosten) en dezelfde aanslagvoeten moeten kunnen genieten als inwoners, op voorwaarde echter dat ze het grootste deel van hun inkomsten in de bronstaat verwerven.

## 6.3 Het belastingstelsel van de buitenlandse kaderleden herzien

Het stelsel van de buitenlandse kaderleden heeft als bijzonderheid dat het personen die in feite als inwoners moeten worden beschouwd en die dus in de PB zouden moeten worden belast, voordelen van het BNI/np-stelsel laat genieten.

Het Rekenhof heeft al in 2003 daaraan een audit gewijd<sup>102</sup>. Het beveelt aan het statuut van buitenlandse kaderlid te herzien en beklemtoont dat dit stelsel onwettig is. Die onwettigheid wordt bevestigd door de hoven en rechtbanken<sup>103</sup>. Als het gehandhaafd wordt, moet dat stelsel in een wet worden opgenomen en niet in een gewone administratieve circulaire. De wet moet bij die gelegenheid nauwkeurige criteria bepalen waardoor de toepassing van dat gunstige fiscale statuut kan worden beperkt tot de betrokken personen.

De al vermelde wet van 8 mei 2014 wijzigt de regels voor niet-inwoners. Het ziet er dus naar uit dat het stelsel van de buitenlandse kaderleden moet worden aangepast. Op dit ogenblik is het echter onmogelijk te bepalen of en hoe het bijzondere stelsel voor buitenlandse kaderleden zal worden gewijzigd.

<sup>98</sup> Indien bijvoorbeeld 80 % van het inkomen (berekend aan de hand van de Nederlandse regels) onder de Nederlandse belastingheffing valt, dan bedraagt de beperking 20 %.

<sup>99</sup> Bedrag voor 2013.

<sup>100</sup> Het DBV kan evenwel een niet-discriminatiebepaling bevatten.

<sup>101</sup> Zie wat dat betreft het standpunt van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaken Schumacker (Zaak C-279/93, 14 februari 1995) en Gerritse (Zaak C-234/01, 12 juni 2003).

<sup>102</sup> Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, verslag overgezonden aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2003, 59 blz. Beschikbaar op [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be).

<sup>103</sup> Onder andere hof van beroep van Brussel, arrest van 21 januari 2009.







## Bijlage 1

### Afkortingen en begrippen

AAFisc	Algemene Administratie van de Fiscaliteit van de FOD Financiën
AAPD	Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie
Belcotax-on-web	Toepassing voor werkgevers en overige schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen inkomsten die verplicht moet worden gebruikt om de fiches 281 en de samenvattende opgaven 325 in te voeren via internet.
BisN	Bisnummer dat de KSZ toekent aan niet-inwoners
BNI	Belasting niet-inwoners
BNI/np	Belasting niet-inwoners/natuurlijke personen
BNI/ven	Belasting niet-inwoners/vennootschappen
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Cadnet	Databank van de onroerende goederen van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie
ComIB	Commentaar op het Wetboek van inkomstenbelastingen
DBV	Dubbelbelastingverdrag
EER	Europese Economische Ruimte
EU	Europese Unie
FOD	Federale Overheidsdienst
KB/WIB	Koninklijk besluit tot uitvoering van het WIB
KPI	<i>Key Performance Indicator</i>
KSZ	Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid
Limosa	Landenoverschrijdend Informatiesysteem ten behoeve van Migratie Onderzoek bij de Sociale Administratie
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
PB	Personenbelasting

PDOS	Pensioendienst voor de Overheidssector
RN	Rijksregisternummer
RPB	Rechtspersonenbelasting
RSZ	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid
RVP	Rijksdienst voor Pensioenen
Sitran	Databank waarin de medewerkers van de FOD Financiën signaletieke informatie van natuurlijke en rechtspersonen kunnen opzoeken.
Stirco	Geïntegreerd verwerkingsstelsel Belastingen en Invordering, dat wordt gebruikt om het werkschema, de documenten en de briefwisseling inzake fiscale controle te beheren
Stirint	Geautomatiseerd programma voor snellere gegevensuitwisseling
Stork	<i>Secure identiTy acrOss boRders linKed</i> , een project dat de Europese Commissie heeft gelanceerd in 2008 om de grensoverschrijdende erkenning van nationale e-ID-systemen te waarborgen.
TACM	Centrale dienst <i>Tax Audit &amp; Compliance Management</i> van de AAFisc
<i>TaxWork-Box</i>	Werkruimte in Tax-on-web waarin personen die gemandateerd en geregistreerd zijn toegang hebben tot de aangiftes van hun mandaten
TOW	Tax-on-web, onlinedienst om belastingaangiftes in te voeren
VenB	Vennootschapsbelasting
WIB92	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

## Bijlage 2

### Besluiten en aanbevelingen van 2003 betreffende het stelsel van debuitenlandse kaderleden

#### Hoofdstuk 3 Algemene besluiten

- Bij de legaliteit van het bijzonder stelsel kunnen ernstige vraagtekens worden geplaatst. De juridische bezwaren zijn van die aard dat ze de fundamenten van het stelsel ondergraven en het voortbestaan ervan bijzonder precair maken. De kans is immers niet ondenkbeeldig dat de geschiedenis zich herhaalt en de hoven en rechtbanken besluiten tot niet-toepassing van de circulaire.
  - In het algemeen lijkt de circulaire, als intern administratief rondschriven, de bevoegdheidsafbakening tussen de uitvoerende en de wetgevende macht, zoals die is vastgelegd in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, te overschrijden.
  - De circulaire lijkt ook onwettig waar zij het onweerlegbaar vermoeden van artikel 3, §2, 2<sup>de</sup> lid van het W.I.B. 1992 niet van toepassing verklaart op de buitenlandse kaderleden.
  - De nationaliteitsvereiste is als erkenningsvoorwaarde irrelevant en discriminatoir.
  - Unaniem wordt aangenomen dat de circulaire strijdig is met het (huidige) artikel 230, 3<sup>o</sup> van het W.I.B. 1992.
- In het kader van de belastingharmonisatie binnen de E.U. en de daarmee gepaard gaande strijd tegen schadelijke belastingregelingen, betoont de Europese Commissie recent verhoogde aandacht voor de gunstregelingen voor expatriates. Indien de Commissie, na verder onderzoek, het Belgisch gunstregime als schadelijke belastingconcurrentie zou betitelen, is het stelsel allicht niet houdbaar in zijn huidige vorm.
- Het onderscheid in de begrenzing van de kosten eigen aan de werkgever tussen gewone kaderleden en kaderleden in coördinatiekantoren (of vorsers in onderzoekscentra) mist elke objectieve grondslag en schendt bijgevolg het principe van de gelijkheid tussen de belastingplichtigen.
- Het erkenningsonderzoek, en met name de verificatie van authenticiteit en actualiteit van bewijsstukken, is niet evident wegens het internationaal karakter van de achterliggende feitelijkheden.
- De éénmaligheid van het erkenningsonderzoek (bij het begin van de detachering) valt niet te rijmen met de in principe onbeperkte geldigheid van het verleende statuut. Hoofdpunt van het onderzoek betreft immers de tijdelijkheid van de situatie die onder meer zou blijken uit het behouden van voldoende persoonlijke en patrimoniale banden met het land van herkomst. Kort na de detachering is dit nagenoeg vanzelfsprekend. De controlekantoren hebben noch de middelen, noch de expertise, noch de tijd om het vervuld blijven van de erkenningsvoorwaarden na te gaan.
- De controlegraad is bijzonder laag. Het daaruitvolgende ontbreken van een subjectief controlegevoel in hoofde van vele belastingplichtigen in combinatie met de eenvoud waarmee door het claimen van buitenlandse reizen substantiële percentages van het inkomen kunnen worden vrijgesteld van belasting, vormt een ideaal kader voor fraude.
- De vrijwel onbestaande uitwisseling van informatie met het buitenland kan ertoe leiden dat partnerstaten geen weet hebben van de in hun hoofde bestaande heffingsbevoegdheid. Hierdoor wordt de aantrekkingskracht van het gunstregime om onterechte redenen nog vergroot.

- In vergelijking met buitenlandse gunstregimes komt het Belgisch stelsel op alle vlakken naar voor als een buitenbeentje. Zo kan het verleende voordeel reiken tot een quasi totale belastingvrijstelling en is België het enige land waar de voordelen niet in de tijd worden beperkt.
- Uit de cijfers inzake aanvragen en erkenningen blijkt duidelijk de groeiende bekendheid en populariteit van het bijzonder belastingregime voor de buitenlandse kaderleden. Op geen enkele objectieve wijze echter wordt de netto-impact (effectiviteit) van het stelsel op de buitenlandse investeringen meetbaar aangetoond.
- De globale omvang van het verleende fiscaal voordeel kan worden geraamd op 1,14 miljard EUR. Dit bedrag mag echter zeker niet in zijn totaliteit als een verlies voor de schatkist worden beschouwd. Aan de positieve zijde van de balans staan immers de impact van het stelsel op het aantrekken van investeringen en de neveneffecten van de vestiging van kaderleden in België onder andere op het vlak van tewerkstelling en consumptie.

## Hoofdstuk 4

### Aanbevelingen

De kans is reëel dat kritiek vanwege de Europese Commissie of de rechtscolleges in de toekomst zullen nopen tot de afschaffing of het volledig herdenken van het gunstregime voor de buitenlandse kaderleden.

In de huidige toestand is het Rekenhof van oordeel dat alvast de volgende aanpassingen moeten worden doorgevoerd teneinde bepaalde misbruiken uit te sluiten:

- De erkenning als buitenlands kaderlid moet in de tijd worden beperkt.
- Een geregelde hernieuwing van het erkenningsonderzoek is noodzakelijk om na te gaan of alle voorwaarden blijvend zijn vervuld.
- Het percentage travel exclusion dient te worden gelimiteerd. Het is niet zinnig, enerzijds, een limiet te stellen op de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever, nota bene een wettelijk bepaalde niet-beperkte vrijstellingsgrond, en, anderzijds, te voorzien in de mogelijkheid op grond van een onwettige fictie quasi de volledige grondslag vrij te stellen.
- De controlegraad moet worden opgedreven onder meer door betere afspraken met de sector omtrent bewijsvoering van de dagen buitenland.
- Teneinde mogelijke misbruiken efficiënt te kunnen opsporen, dient de internationale uitwisseling van gegevens te worden opgevoerd.


*Bron: Rekenhof, Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, Brussel, februari 2013, 62p., [www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be)*





Er bestaat ook een Franse versie van dit verslag.  
*Il existe aussi une version française de ce rapport.*

U kunt dit verslag raadplegen of downloaden  
op de internetsite van het Rekenhof.



**WETTELIJK DEPOT**  
D/2014/1128/28

**PREPRESS EN DRUKWERK**  
Centrale drukkerij van de Kamer van Volksvertegenwoordigers

**ADRES**  
Rekenhof  
Regentschapsstraat 2  
B-1000 Brussel

**TEL.**  
+32 2 551 81 11

**FAX**  
+32 2 551 86 22

[www.rekenhof.be](http://www.rekenhof.be)