

Faculteit Rechtsgeleerdheid
Universiteit Gent
Academiejaar 2017-2018

**Het geregistreerd kassasysteem en de compenserende maatregelen:
Doeltreffend, maar discriminatoir?**

Masterproef van de opleiding
'Master in de rechten'

Ingediend door

Conner Rousseau

(studentennr. 01108121)

Promotor: Mark Delanote
Commissaris: Frederik De Clercq

“RATHER FAIL WITH HONOR, THAN SUCCEED BY FRAUD.”

-

SOPHOCLES

Voorwoord

Het leven is als een berg beklimmen. Het maakt niet altijd uit hoe snel je de piek bereikt of hoe hoog je klimt, de manier waarop is vaak veel belangrijker. Tijdens mijn opleiding Rechten aan de universiteit te Gent kwam ik meerdere bergen tegen, met deze masterproef is de laatste en grootste beklimming ingezet. Het is een opleiding waar ik vooraf zo naar uitgekeken heb, al was het maar om de stemmen die niet in mij geloofden ongelijk te geven. En die ik tegelijk vaak verfoeid heb. De opleiding vergt karakter en doorzetting, maar ze gaf o zo veel terug. Vriendschappen, kennis en ervaring.

Ook buiten de universiteit nam ik kansen met beide handen aan. De laatste 3,5 jaar heb ik deze opleiding gecombineerd met een vaste job. Als werkstudent was de beproeving des te groter, maar de kansen en steun die ik van velen heb gekregen gaven me de energie te volharden. Daarom wil ik graag enkele mensen bedanken.

Vooreerst wil ik professor Delanote bedanken om mij tijdens deze masterproef met de nodige flexibiliteit en begrip te begeleiden. Alsook om mij de mogelijkheid te bieden een onderwerp naar eigen keuze te behandelen. Uiteraard bedank ik ook mijn ouders die me de juiste werkhouding ingelepeld hebben en die me altijd motiveren om succesvol te zijn, en in het bijzonder mijn moeder die in alles wat ze doet een voorbeeld is. Dank aan mijn zus Eloïs voor de vele grappige momenten thuis en aan mijn broer Steve, om mijn inspiratie en succesvol voorbeeld te zijn. Dikke knuffel aan mijn oma, voor al haar lieve en warme zorgen.

Wie een volledig onderzoek wil voeren gaat best in gesprek met experts ter zake. Bedankt aan de mensen die me inspireerden en me tot bepaalde inzichten deden komen. Bedankt aan Jan De Loddere, Danny Van Assche en Cindy Laureys voor de waardevolle gesprekken en interviews.

Maar daarnaast zijn er een aantal mensen die ik in het bijzonder wil bedanken. Allereerst wil ik Charlotte Leeman bedanken, mijn *compagnon de route*, waarmee ik deze opleiding heb aangevat en waarmee ik, als het even meezit, samen afstudeer. Het warme nest waarin ze mij, samen met haar zus Lauren en haar ouders, altijd opving zorgden ervoor dat de examenperiode een periode werd waar we stiekem naar uitkeken. Het studentenleven biedt naast examens en groepswerken veel moois. Er dan ook zijn veel mooie herinneringen gemaakt in Gent, met dank aan onze studentenclub 'Den Blauwen Geschelpten', in het bijzonder aan mijn voormalig kotgenoot Arne De Smet, en *students for life* Christophe Vercammen, Matthias Van Lent, Cédéric Bacquaert, Emilie De Corte, Narek Alexanian, en Arnaud D'Haeyere.

Vervolgens wil ik Freya Van den Bossche bedanken. Zonder de kansen die ze me bood en haar ijzersterke motivatie was de kans eerder klein dat ik deze opleiding zou afronden. Daaropvolgend wil ik John Crombez bedanken. Ook een woord van dank aan Cis Caes, Iris Strouven, Sarah Vandecruys, Dajo De Prins en Inti Ghysels om zo'n hulpvaardige en fijne collega's te zijn.

And last, but not least wil ik een aantal oude vrienden bedanken. Om er te zijn wanneer ik dat het meest nodig had, en om er te zijn wanneer ik nog helemaal onderaan de berg stond. Inge, Charlotte, Sanne, Jens, Brecht, Angélique, Jordi en bij uitbreiding JOETZ: merci.

Geachte lezer, het schrijven van dit proefschrift was allesbehalve een eenvoudige opdracht. Het is een overwinning op jezelf om uit niets een vernieuwend en eigengemaakt werkstuk te creëren. Gezien de geleverde 'strijd' hoop ik van harte dat het u mag believen.

Lijst voornaamste afkortingen

AABBI	Algemene Administratie van Bijzondere Belastinginspectie
ABVV	Algemeen Belgisch Vakverbond
ABVV HORVAL	Algemeen Belgisch Vakverbond Horeca Voeding Alimentation
AC	Arrondissementscel
ACV	Algemeen Christelijk Vakverbond
ACLVB	Algemene Centrale van de Liberale Vakverbonden van België
ASR	Aangifte Sociale Risico's
BBP	Bruto Binnenlands Product
BTW	Belasting op Toegevoegde Waarde
CAO	Collectieve Arbeidsovereenkomst
Dimona	Déclaration immédiate – onmiddellijke aangifte
DmfA	Déclaration multifonctionelle – multifunctionele aangifte
FDM	Fiscale Data Module
FOD	Federale Overheidsdienst
GKS	Geregistreerd Kassasysteem
RIZIV	Rijksinstituut voor Ziekte- en Invaliditeitsverzekering
RSVZ	Rijksdienst voor de Sociale Verzekeringen der Zelfstandigen
RSZ	Rijksdienst voor Sociale Zekerheid
RVA	Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening
SI	Sociale Inspectie
SIOD	Sociale Inlichtingen- en Opsporingsdienst
Soc. Sw.	Sociaal Strafwetboek
TSW	Toezicht Sociale Wetten
VAT	Value Added Tax
VSC	VAT Signing Card
VTE	Voltijdse Tewerkstelling
WASO	Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg
WIB	Wetboek Inkomstenbelasting

INHOUDSTAFEL

Voorwoord	V
Lijst voornaamste afkortingen	VI
Inleiding	1
Onderzoeksmethode	4
I. Waarom een witte kassa	6
A. Fraude, wat is dat?	6
1. Inleiding	6
2. Op zoek naar een definitie	7
3. Fiscaal versus sociaal	7
a) Fiscale fraude	8
(1) Wetgeving	8
(2) Rechtsleer	8
b) Sociale fraude	8
(1) Wetgeving	8
(2) Rechtsleer	9
B. Waarom men fraudeert	10
C. Omvang	11
D. Fraudebestrijding	12
1. Sociaal	13
a) Algemeen	13
b) Overzicht	13
c) Actoren	14
d) Aangiftes	15
(1) Dimona	15
(2) Dmfa-aangifte	16
(3) ASR	17
(4) LIMOSA	17
2. Fiscaal	17
a) Actoren	18
E. Sanctionering van fraudemisdrijven	19
1. Sociale misdrijven	19
2. Fiscale misdrijven	20
a) Algemeen	20
b) Una-Via Wetgeving	21
F. Horeca, een sector apart	23
1. Algemeen	23
2. Een leefbare sector?	23
3. De horeca in cijfers: beschrijving van de huidige toestand	25
4. De horeca, een fraudegevoelige sector	26
a) Fraude in de horeca: onderzoek	26
(1) Niet-aangeven van inkomsten	26
(2) Zwartwerk	27
5. Op weg naar een wittere horeca	28
II. Op weg naar een ‘wittere horeca’: het geregistreerd kassasysteem	29
A. Impact witte kassa: studies	30
B. Wat is het	31
C. Ontstaansgeschiedenis	32
1. Wetgeving: overzicht	33
D. Op wie is het van toepassing?	35
1. Het begrip ‘regelmatig’	35
a) 10% van de totale omzet	35
b) Procedure voor de Raad van State	36
c) Vrijgesteld tot 25.000 euro	37
d) Berekeningswijze	38

2.	Conform gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel	38
3.	Restaurant- en cateringdiensten	39
a)	Versus 'levering'	40
b)	Binnenruimte	41
c)	Openlucht	41
4.	Vrijstellingen	42
E.	Implementatie	43
F.	GKS-verplichtingen	44
1.	Certificatieverplichting	44
2.	Btw-kasticket	46
3.	Bewaringsplicht	47
G.	Financieel aspect	47
H.	Handhaving.....	47
1.	Controle	47
2.	Sancties.....	48
III.	COMPENSERENDE MAATREGELEN	50
A.	Inleiding	50
B.	Overzicht	51
1.	Doelgroepenvermindering.....	51
a)	Inhoud.....	51
b)	Toepassingsvoorwaarden	52
2.	Goedkope overuren.....	52
a)	Algemeen	52
b)	Naar 360 'goedkope' netto- overuren	53
c)	Toepassingsvoorwaarden	54
d)	Gevolgen	55
e)	Naar 360 'vrijwillige overuren'	56
f)	Wetsontwerp van 9 november 2017	57
3.	Gelegenheidsarbeid.....	58
a)	Gelegenheidswerknemer	58
b)	Nieuwe regeling: wet van 11 november 2013	58
4.	Flexi-jobs.....	59
a)	Doelstelling	59
b)	Inhoud	60
c)	Toepassingsgebied	60
d)	Flexiloon.....	62
e)	Fiscaal gunstregime.....	62
f)	Vormvereisten	63
(1)	Raamcontract	63
(2)	Dimona-aangifte.....	63
(3)	Registratieverplichting	64
g)	Handhaving	64
h)	Flexi-jobs in praktijk: een stand van zaken	65
(1)	Flexi-tewerkstelling: naar plaats van tewerkstelling	66
(2)	Flexi-tewerkstelling t.o.v. het globale arbeidsvolume	67
(3)	Flexi-tewerkstelling: opbrengsten.....	69
i)	De flexi-jobs en het Grondwettelijk Hof: arrest van 28 september 2017	70
5.	Flexi-stelsel in andere sectoren: uitbreiding.....	74
a)	Toepassingsgebied flexi-jobs verruimd.....	74
b)	Toepassingsvoorwaarden	75
c)	Uitbreiding objectief te verantwoorden?	75
6.	Charter met horecasector	77
C.	Gevolgen van het geregistreerd kassasysteem en de compensatiemaatregelen	78
1.	Financiële impact voor de Staat	78
2.	Faillissementen en tewerkstelling	79
3.	Minder zwartwerk	80
IV.	CONCLUSIE.....	82

A. Besluit.....	82
B. Aanbevelingen.....	85
Lijst van tabellen en grafieken.....	87
Bibliografie.....	88

Inleiding

“16,4% van alle inkomsten in de horecasector wordt niet aangegeven aan de fiscus”.¹ Dat was het verdict van een studie die de Nationale Bank, in opdracht van toenmalig staatssecretaris voor de Coördinatie van de Fraudebestrijding Carl DEVLIES, uitvoerde. De studie schetste een vermoedelijke toestand in 2007, 10 jaar geleden dus. De studie heeft alleszins de verdienste de ernst van het probleem fraude te concretiseren en in kaart te brengen. Het zou verkeerd zijn ongevoelig te blijven voor het feit dat inkomsten en middelen onder ‘de radar’ blijven. Is het nu 16,4 procent, dan wel een ander getal, iedere euro die niet geïnd wordt door de staat is een euro die niet geïnvesteerd kan worden in de gemeenschap. Het vertrekpunt van dit proefschrift is dan ook dat de strijd met fraude aangeboden en gewonnen moet worden. De grote vraag is: hoe gebeurt dat op de meest efficiënte manier?

Dezelfde studie toonde aan dat het fraudepercentage beduidend hoger lag in de horecasector dan in de meeste andere sectoren. Is er dan effectief een probleem in de horecasector? En als het antwoord op die vraag bevestigend is, wat zorgt dan voor die hoge fraudecijfers? De horecasector is een van de belangrijkste werkgevers in onze economie en kent een grote aanwezigheid in onze vrije tijdsmomenten. De sector kan dan ook op veel sympathie rekenen van de Belg. Haar specifieke arbeidsomstandigheden, de onvoorspelbaarheid van arbeidsinzet, de hoge loonkost - die als een heet hangijzer boven heel onze economie hangt - en de toegenomen veeleisendheid van de consumenten als gevolg van menig culinair realityprogramma,² maken van de horecaonderneming een pittige cocktail. Maar valt die cocktail te nuttigen zonder een supplement fraude? Kan de horecasector in de huidige omstandigheden overleven zonder frauduleus handelen? Kan ze verzachtende omstandigheden inroepen vanwege haar specifieke situatie en vereist de situatie een beleid op maat?

Gaandeweg is het besef gegroeid dat er paal en perk gesteld moest worden aan de excessen in de sector. Gedaan met tewerkstelling via het irreguliere circuit, gedaan met het achterhouden van inkomsten voor de staat. Maar hoe moest dit gebeuren op een efficiënte en doeltreffende manier? Het is duidelijk dat het van groot belang was - en nog steeds is - naar een duurzaam evenwicht te streven tussen het bestrijden van fraude en de leefbaarheid van een sector, die als een grote tewerkstellingsfabriek menig jongeren en laaggeschoolden onderhoudt, te waarborgen.

Er werd even gespeeld met het idee een fiscale controlenorm in het leven te roepen, die toeliet om uitbatingen die significant afwijken van de norm gericht te gaan detecteren en controleren. Deze norm is echter nooit realiteit geworden. Sinds 2009 werd voor een ander, veel ambitieuzer project gekozen:

¹ NBB, “De zwarte economie in Belgische nationale rekeningen”, *Voorlopig werkdocument*, 2010, 7.

² B. VAN MERLEVEDE, “Tewerkstelling in de horeca: een economische kijk”, 19 oktober 2017.

het geregistreerd kassasysteem werd geboren. Althans het idee erachter. Een kassasysteem, dat naar Zweeds voorbeeld, alle verrichtingen en werknemers die deze verrichtingen uitvoeren registreert, waardoor zwartwerk en het niet-aangeven van inkomsten uit activiteiten in de kiem worden gesmoord. Er werd binnen de FOD Financiën een projectteam opgericht dat, op basis van studies van buitenlandse voorbeelden, het ontwikkelen van een Belgisch systeem tot opdracht had.³

Gelet op de evenwichtsoefening, die deze verwittingsoperatie wel degelijk was, kreeg de horecasector in ruil voor het invoeren van de witte kassa een btw-verlaging van 21% naar 12% op maaltijden. Later zouden ook flankerende compensatiemaatregelen ingevoerd worden, die de ingebruikname van de witte kassa moeten ondersteunen. Bij koninklijk besluit werd het *framework* betreffende het geregistreerd kassasysteem ingevoerd in 2009, de effectieve ingebruikname zal meermaals uitgesteld worden.⁴

De kern van deze masterproef draait rond twee grote vragen, die de volgende zijn:

‘Zijn het geregistreerd kassasysteem en de compenserende maatregelen pertinente middelen in het licht van haar doelstellingen?’

Daarbij wordt nagegaan of de witte kassa haar beloftes en verwachtingen inlost op het vlak van fraudebestrijding en arbeidsflexibiliteit. Doorheen het werkstuk wordt onderzocht of er effectief een daling van de fraude is, of er een daling inzake zwartwerk kan worden vastgesteld, of er tewerkstelling verloren ging en wordt bekeken of er meer faillissementen plaatsvonden als gevolg van de kassa.

‘Hebben het geregistreerd kassasysteem en de compenserende maatregelen een discriminatoir karakter ten aanzien van de doelgroep binnen de horecasector?’

Daarbij wordt nagegaan of het objectief en redelijk te verantwoorden valt, binnen de bredere context van de invoering van het systeem en de flankerende maatregelen, dat momenteel enkel de huidige doelgroep binnen de horecasector onder het toepassingsgebied valt.

Deze masterproef heeft een vierledig karakter. Eerst en vooral wordt verduidelijkt wat het voorwerp van dit onderzoek uitmaakt, ten einde tot een conclusie te komen en waar nodig aanbevelingen te formuleren. In het eerste luik wordt de context besproken waarbinnen het geregistreerd kassasysteem ontstaan is, het ‘waarom’ van de creatie en invoering van dit nieuwe antifraudesysteem. Om te kunnen ontcijferen waarom dit antifraudesysteem tot stand kwam, wordt onderzocht wat net moet verstaan worden onder het begrip ‘fraude’ en worden de verschillende vormen toegelicht. Daarnaast worden de drijfveren

³ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

⁴ KB van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, B.S. 31 december 2009.

van een frauduleus individu en de omvang van fraude in onze samenleving geduid. Gezien het onderzoek van dit proefschrift zich situeert in de horecasector is het belangrijk af te bakenen wat de 'horecasector' inhoudt. Hierbij wordt dieper ingegaan op de specifieke kenmerken, uitdagingen en huidige ontwikkelingen, van de horecasector.

Vervolgens wordt in een tweede onderdeel van naderbij bekeken wat het geregistreerde kassasysteem juist inhoudt en hoe het systeem werkt. De kassa wordt getoetst naar doeltreffendheid op het vlak van fraudebestrijding. Een chronologische weergave van wetgevende, alsook administratieve initiatieven moet een klare kijk bieden op haar ontstaansgeschiedenis. Om een helder beeld te krijgen over de doeltreffendheid van een instrument is het dermate belangrijk dat instrument te ontleden in al haar facetten en die te vatten. Daarbij wordt het bredere kader geschetst. Naast de inhoud van de maatregelen wordt ook haar toepassingsgebied zowel vanuit het perspectief van de administratie, vanuit juridisch oogpunt als vanuit een gerechtelijke context bestudeerd. Uit de aard van het systeem wordt afgeleid of enige manipulatie van gegevensverwerking nog mogelijk is voor zover gebruik wordt gemaakt van de kassa. Om doeltreffend te zijn moet de naleving van een maatregel efficiënt gehandhaafd worden en de sancties voorzien die een juiste verhouding aannemen. Ook dit wordt bekeken in het licht van de witte kassa.

Ten derde worden de begeleidende compensatiemaatregelen uitvoerig besproken. Deze maatregelen worden bekeken in het licht van de doelstelling tot meer arbeidsflexibiliteit te komen. De een wel, de ander niet rechtstreeks gekoppeld aan het gebruik van de witte kassa, alle werden ze samen in het groter geheel dat de witte kassa uitmaakt ingevoerd. De maatregelen worden geanalyseerd en ook hun gevolgen worden juridisch en op basis van beschikbare cijfers beoordeeld.

Tot slot wordt een antwoord geboden op de centrale vragen in dit proefschrift en worden de maatregelen beoordeeld naar hun doeltreffendheid en hun discriminerend karakter. Daar het toepassingsgebied van de kassa beperkt blijft tot - een deel van - de horecasector dient het verschil in behandeling, in vergelijking met andere sectoren, op een objectief criterium te berusten en redelijk verantwoord te worden. De bepalingen worden getoetst aan het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel vervat in artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Waar nodig en mogelijk worden eigen aanbevelingen geformuleerd, om het systeem performanter te maken.

Onderzoeksmethode

Om tot een antwoord te komen op de centrale onderzoeksvragen werden verschillende methodologische processen doorlopen. Allereerst vond een literatuurstudie plaats. Hierin werd gepoogd zoveel als mogelijk relevante bronnen te raadplegen die op verschillende vlakken, voornamelijk juridische, inzicht brachten in de materie. Wetten en besluiten, omzendbrieven, boeken van juridische aard, tijdschriften van juridische aard en betreffende bijdrages, alsook officiële communicatie vanwege de overheid en haar administratie werden geraadpleegd. Het onderzoek beperkte zich niet tot papieren dragers, ook online communiqués en informatie vanop officiële websites werden vergaard. Ter aanvulling werden ook niet-juridische bronnen bezocht. Deze hielpen bij het begrijpen van het systeem en de juridische context. Zelfs sociale media van toonaangevende personen, zoals staatssecretaris DE BACKER, en nieuwssites werden opgevolgd om dit werkstuk een zo recent mogelijk karakter te verlenen.

Naast literatuurstudie werden ook verschillende interviews afgelegd. Op 29 november 2017 werd Dhr. Danny VAN ASSCHE bezocht. Als gedelegeerd bestuurder wist hij het standpunt en opvattingen van Horeca Vlaanderen te duiden. Door middel van het interview werden de eigenschappen van de horecasector en de uitdagingen die de kassa met zich meedraagt helder toegelicht. Gezien hij zijn functie sinds 2011 vervult heeft hij de uitwerking en invoering in praktijk van dichtbij ervaren. Als partij betrokken bij het verzoekschrift tot nietigverklaring van de 10%-norm, die het toepassingsgebied van de witte kassa bepaalde, voor de Raad van State en als initiatiefnemer van een heuse informatiecampagne gericht tot de Vlaamse horecaondernemer is dhr. VAN ASSCHE zeer vertrouwd met de bredere GKS-context.

Om inzichten te vergaren in de wetgevende en beleidsmatige motieven werd een afspraak gemaakt met voormalig staatssecretaris voor de Bestrijding van sociale en fiscale fraude John CROMBEZ. Op 30 november stond dhr. CROMBEZ me te woord over de politieke wil of onwil om de fraude aan te pakken en kaderde hij verschillende maatregelen binnen een parlementaire context.

Op 4 december 2017 vond in de gebouwen van de FOD Financiën te Brussel een gesprek plaats met dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS binnen de FOD Financiën. DE LODDERE staat aan het hoofd van het GKS-team dat destijds de opdracht kreeg buitenlandse voorbeelden van de kassa te bestuderen en tot een ontwikkeling van een eigen Belgisch systeem te komen. Vandaag is hij nog steeds verantwoordelijk voor de certificering van de *black boxes* en de registratie van de onderdelen. Daarnaast volgt hij doelgerichte controles op. Hij is dan ook dé persoon bij uitstek uitleg te geven bij het ‘reilen en zeilen’ van het geregistreerd kassasysteem.

Naast de literatuurstudie en interviews werden er tal van informele gesprekken gehouden. Zo werd er met Véronique PERTRY gesproken over het arrest waarin het Grondwettelijk Hof het verzoek tot nietigverklaring van een bepaalde bepaling uit het flexi-stelsel verwierp en werden haar inzichten gedeeld. PERTRY was de advocate voor de ministerraad in deze zaak. Voorts volgden gesprekken met een substituut-procureur inzake fiscale zaken, arbeidsspecialisten, parlementairen en verschillende horecaondernemers. De informele gesprekken mogen dan geen grote juridische meerwaarde toegeëigend worden, de inzichten daardoor vergaard leverden alleszins een heuse meerwaarde op om tot bepaalde invalshoeken en conclusies te komen.

I. Waarom een witte kassa

Het eerste deel van dit proefschrift beschrijft de context waarin het zaadje van de ‘witte kassa’ werd geplant. Het kadert de zwarte economie en fraude in de horecasector, waartegen het kassasysteem een strijdmiddel is. Dit luik bespreekt de ontstaansgeschiedenis van dit fraude-instrument, zonder de wetgevende chronologie reeds onder de loep te nemen.

A. FRAUDE, WAT IS DAT?

1. Inleiding

Het geregistreerd kassasysteem is een belangrijke, zo niet de belangrijkste, *tool* in de strijd tegen sociale en fiscale fraude in de horecasector.⁵ Om duidelijk te vatten wat bestreden wordt, zal deze bijdrage het begrip ‘fraude’ kaderen, duiden en afbakenen. Deze masterproef gaat na of het geregistreerd kassasysteem pertinent is aan zijn doelstellingen, waaronder het ‘verwitten’ van de horeca. Het is dan ook van belang een duidelijke notie weer te geven van het begrip ‘fraude’, gezien er geen eenduidige definitie voor handen is.

In de rechtsleer vinden we verschillende pogingen om een invulling te geven aan dit begrip. Uit het geheel van definities en benaderingen van ‘fraude’ kunnen verschillende begrippen gedestilleerd worden. Daaronder vallen o.a. het onderscheid tussen legale en illegale activiteiten, tussen niet gerapporteerde- en niet waargenomen activiteiten, belastingontduiking en ontwijking, bijdragen etc.⁶

Een grote tweedeling bestaat in het onderscheid tussen verticale en horizontale fraude.⁷ Het verschil schuilt in de hoedanigheid van het slachtoffer. Heeft het slachtoffer een privaat karakter, zoals een bedrijf, dan spreken we van horizontale fraude. Bij verticale fraude daarentegen, heeft het slachtoffer een publiek karakter. De overheid is hierbij het slachtoffer van bedrog. Doorheen deze toelichting van het fraudebegrip wordt enkel de fraude ten aanzien van de overheid besproken.

⁵ MvT, *Parl.St.* Kamer 2013-14, 53-2902/001.

⁶ J. PACOLET & F. DE WISPELAERE, “Informeel arbeid formeel maken: werkt het? Tien jaar van Europees beleid tegen zwartwerk... vanuit Belgisch perspectief”, HIVA-KULeuven, 2009, 7.

⁷ B. DE BIE, A. VERHAGE, “Fraudebestrijding in België anno 2010, quo vadis?”, *Orde van de dag*, 2010, afl. 51, 8.

2. Op zoek naar een definitie

Het begrip fraude is een vlag die vele ladingen dekt. Het is van alle tijden en van overal. Een taalkundige definitie, leert Van Dale ons, omschrijft het begrip als “*bedrog, gepleegd door vervalsing van administratie of ontduiking van voorschriften*”.

‘Fraude’ herbergt verschillende vormen, zoals reeds aangegeven, die volgens DOIG & LEVI (2009) allen kunnen herleid worden tot één gemeenschappelijk kenmerk: “*onder het valse voorwendsel verkrijgen van voordelen waarop men geen recht heeft.*”

Ook andere economen zien een rode draad doorheen het fraudebegrip. Volgens doctor in de economie en gewezen staatssecretaris voor de Bestrijding van Sociale en Fiscale Fraude J. CROMBEZ hebben de verschillende vormen en definities van fraude de volgende gemeenschappelijke kenmerken:

- “1. *Het gebeurt intentioneel (bewust en vrijwillig);*
2. *de wet wordt overtreden;*
3. *er worden voordelen verworven waar men eigenlijk geen recht op heeft;*
4. *het veroorzaakt minderontvangsten en/of meeruitgaven voor de overheid en de samenleving als geheel.*”⁸

Gezien het geregistreerd kassasysteem de strijd aanbindt met de sociale en fiscale fraude, zal deze toelichting zich enkel hierop toespitsen.

3. Fiscaal versus sociaal

Omdat de witte kassa beide vormen van fraude poogt te bestrijden, worden fiscale en sociale fraude afzonderlijk besproken. Beide vragen een andere aanpak, maar zijn in de context van de horeca weliswaar onlosmakelijk met elkaar verbonden.⁹ Beide begrippen worden geduid in de wetgeving en in de rechtsleer.

⁸ J. CROMBEZ, “Zwart en wit: een betere toekomst zonder fraude”, De bezige bij, Antwerpen, 2013, 24.

⁹ L. VAN ROMPAEY, “Het begrip “sociale fraude”. Definiëring van het fenomeen “sociale fraude” aan de hand van het strafrechtelijk schuld begrip”, TSR 1997, 457.

a) Fiscale fraude

(1) Wetgeving

Wanneer een belastingplichtige de verplichting om correct de verschuldigde belasting te betalen niet nakomt, begaat hij of zij een fout. Wanneer deze fout gepaard gaat met een intentioneel element, namelijk als dit moedwillig gebeurt met het oogmerk te schaden, is er sprake van fiscale fraude. Artikel 449 WIB 1992 voorziet dat diegene die door bedrieglijk opzet of met de intentie schade te berokkenen, bepalingen van het wetboek overtreedt, een gevangenisstraf van acht dagen tot twee jaar en een geldboete van 250 euro tot 500.000 euro riskeert.¹⁰ De wet van 15 juli 2013 voerde een nieuwe categorie in, namelijk ‘ernstige fiscale fraude’. Dit nieuwe misdrijf wordt gesanctioneerd met een gevangenisstraf van vijf jaar en met een geldboete van 100.000 euro.¹¹ Fiscale fraude komt voor in verschillende takken van het fiscaal recht. Ook in andere wetboeken vinden we gelijkaardige bepalingen terug, zoals in artikel 73 WBTW.

(2) Rechtsleer

Naast de wettelijke omschrijving van fiscale fraude, vinden we ook in de rechtsleer een samenvattende definitie: *“overtreding van wetten om aldus geen of minder belastingen te betalen.”*¹²

R. WESTRA beschrijft in zijn explorerende studie naar de fiscaal-strafrechtelijke keten fiscale fraude als *“het bewust doen of nalaten van bepaalde fiscaal relevante handelingen teneinde fiscale verplichtingen te verminderen, dan wel te ontlopen.”*¹³

b) Sociale fraude

(1) Wetgeving

In de wet tot oprichting van de Sociale Inlichtingen- en opsporingsdiensten (hierna SIOD) wordt het begrip sociale fraude omschreven als *“iedere inbreuk op een sociale wetgeving die tot de bevoegdheid van de federale overheden behoort.”*¹⁴

¹⁰ Art. 449 WIB 1992, B.S. 30 juli 1992.

¹¹ Art. 14-15 Wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, B.S. 19 juli 2013.

¹² D. DE BOT, “Fraudebestrijding en de verwerking van persoonsgegevens: juridische beperkingen en mogelijkheden” in X., *Fiscale fraude 1999: handleiding voor risicobeheersing en sensibilisering rond georganiseerde fiscale fraude*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 104.

¹³ R. WESTRA, “Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing”, Amsterdam, Pantheon Publishing, 2010, 121.

¹⁴ Art. 309 Programmawet I van 27 december 2006, B.S. 28 december 2006.

(2) Rechtsleer

Naast de opdeling tussen fiscale en sociale fraude, valt dat laatste begrip op haar beurt uiteen in ‘uitkeringsfraude’ en bijdragefraude’. Uitkeringsfraude duidt het onrechtmatig verkrijgen van een uitkering en sociale voordelen vanwege de overheid, door het bedrieglijk voorstellen van een onwerkelijke situatie.¹⁵ Het ontlopen van socialezekerheidsbijdragen en van de kosten, gerelateerd aan de arbeidsrechtelijke verplichtingen inzake bescherming van werknemers, wordt bestempeld als ‘bijdragefraude’.¹⁶ Bijdragefraude ondermijnt de correcte inning van inkomsten van de overheid en leidt tot een informeel, zwart circuit en wordt soms in één adem met ‘zwartwerk’ genoemd.¹⁷

Zwartwerk is een van de meest voorkomende vormen van sociale fraude. De laatste statistieken van de Sociale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (SIOD) over zwartwerk in de horeca onderbouwen deze stelling. Uit de cijfers van het SIOD kan worden afgeleid dat voor 2016 er zowel relatief als in absolute cijfers van alle sectoren het meest zwartwerk werd verricht in de horeca.¹⁸

Omdat zwartwerk een belangrijk onderdeel vormt van fraude en de witte kassa zwartwerk wil bestrijden, wordt een poging gedaan zelf een beschrijving van het begrip te vormen: zwartwerk is de arbeid die verricht wordt, maar niet aangegeven wordt bij de bevoegde overheidsinstellingen. Bijgevolg komt de ‘verdoken arbeid’ niet in de statistieken terecht, wordt ze ontzien van lasten en bijdragen en ontnemt zij de overheid inkomsten.

Samenvattend: alle vermelde definities hebben gemeen dat ze een bewuste inbreuk of overtreding uitmaken die de fraudeur een voordeel en de staat een nadeel opleveren. De grotere overkoepelende vraag is echter waarom we fraude moeten bestrijden en wat de consequenties van frauduleuze praktijken zijn.

¹⁵ J. PACOLET, F. DE WISPELAERE, “Uitkeringsfraude binnen de sociale en en fiscale fraude”, *Orde van de dag*, 2010, afl. 51, 40; J. PACOLET & F. DE WISPELAERE (2009c).

¹⁶ J. PACOLET & A. MARCHAL, “Sociale fraude en zwartwerk in België: zoektocht naar het ondefinieerbare?”, *BTSZ*, 2003, alf. 3, 701.

¹⁷ J. PACOLET, F. DE WISPELAERE, “Uitkeringsfraude binnen de sociale en fiscale fraude”, *Orde van de dag*, 2010, afl. 51, 40; J. PACOLET & A. MARCHAL, “Sociale fraude en zwartwerk in België: zoektocht naar het ondefinieerbare?”, *BTSZ*, 2003, alf. 3, 701.

¹⁸ SIOD, “Tabel 8: Inbreuken per controle, alle materies en “zwartwerk”, er sector”, Resultaten 2016 controles arrondissementscellen (APC), 2016.

B. WAAROM MEN FRAUDEERT

Naast de kennis en afbakening van het begrip fraude is het van belang de achterliggende motieven, die leiden tot het verrichten van frauduleuze handelingen, te achterhalen. Het detecteren en analyseren van de oorzaken kan helpen om op een doeltreffende wijze fraude te bestrijden.

Er kunnen meerdere bepalende factoren onderscheiden worden. Ten eerste de belastingdruk, en de verleiding om via - financiële - voordelen belastingen te omzeilen. Ten tweede de belastingmoraliteit van de bevolking van een land. En ten derde het risico of de pakkans die er heerst.¹⁹

Ondanks de dalende trend die sinds 2015 werd ingezet, kent België de hoogste belastingdruk van alle OESO-landen.²⁰ Met 44,2% in 2016 is België de absolute belastingkampioen. Kan men stellen dat een hogere belastingdruk automatisch leidt tot meer fraude? En, indien dit correct zou zijn, hoe verklaart men dan de situatie in de Scandinavische landen? Daar is de belastingdruk ook aan de hoge kant, terwijl die landen minder gevoelig blijken voor fraude.²¹ En wat dan met de resultaten van een recente studie, besteld door de Europese Commissie, die onderzocht hoeveel potentiële btw-inkomsten er verloren gaan door fraude. Dit onderzoek, naar de zogenaamde ‘VAT-gap’, bewees geen verband tussen een hogere belastingdruk en een grotere fraude-activiteit. De studie concludeerde: *“There is no reliable statistical evidence of any relationship between the VAT burdens and the VAT gap”*.²²

Meer dan de impact van de belastingdruk toonde de econoom KLEVEN het belang van derden rapportering aan in een grootschalig experiment. Het experiment bestond erin de impact van belastingtarieven en derde-partijrapportering op fraude te meten.²³ Rapportering door derden houdt in dat niet louter de belastingplichtige, maar ook derden - zoals de werkgever of de bank - inlichtingen over de inkomsten verschaffen aan de fiscus. De impact van derde-partijrapportering bleek significant groter dan de impact van belastingtarieven. Het fraudeniveau voor inkomsten die enkel door de

¹⁹ J. PACOLET, S. PERELMAN, F. DE WISPELAERE, J. SCHOENMAECKERS, L. NISEN, E. FEGATILLI, E. KRZESLO, M. DE TROYER, S. MERCKX, *Social and fiscal fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work*, Leuven/Den Haag, Acco, 2012, 22.

²⁰ OESO, jaarlijkse statistieken, 2017, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>, (consultatie d.d. 23 november 2017).

²¹ A. MARCHAL, J. PACOLET, “Strijd tegen sociale en fiscale fraude: een groeiende prioriteit... ook in het werkgelegenheidsbeleid?”, *OVERWERK*, 2003, afl. 4, 62.

²² CASE, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf (consultatie d.d. 23 november 2017).

²³ I. GHYSELS, “Belastingvermindering op zich is geen remedie tegen fraude, meer transparantie wel”, #DeFeiten, 2016, https://www.s-p-a.be/artikel/belastingvermindering-op-zich-is-geen-remedie-tege/?_d_r=1, (consultatie d.d. 22 november 2017).

belastingplichtige werden aangegeven bedroeg 40%, het fraudeniveau voor inkomsten gerapporteerd via derde-partijrapportering slecht 0,3%.²⁴

Volgens economisch journalist POMPEN liggen ook de complexiteit van de wetgeving, de maatschappelijke tolerantie en een afkeer van de politiek aan de basis van fraude in België.²⁵ De invloed van tolerantie wordt ook geduid door TORGLER (2008). Hij kwam tot de vaststelling dat wie omringd wordt door fraudeurs, een hogere kans treft zelf over te gaan tot fraude.²⁶ Ook een vereenvoudiging van de fiscale wetten lijkt zich op te dringen. Bijvoorbeeld, het bestaan van verschillende btw-tarieven doet de belastingmoraal afnemen.²⁷ Het hoeft niet te verbazen: hoe complexer de spelregels, hoe meer ruimte voor achterpoortjes.

Waarom men fraudeert blijkt afhankelijk van tal van determinanten. Het is daarom belangrijk in te zetten op meer dan enkel lasten verlagen, maar tegelijk te investeren in vereenvoudiging en flexibiliteit. Een hoge belastingdruk is een deel van de verklaring waarom men overgaat tot frauduleuze verrichtingen, maar ruim onvoldoende als enige verklaring.

C. OMVANG

De verschillende vormen, definities en oorzaken die leiden tot fraude werden reeds besproken. Maar hoe diep zit hij in onze samenleving geworteld en hoe groot is de impact op onze overheidsfinanciën? Het meten van een fenomeen dat het daglicht schuwt is geen sinecure. Nochtans is het in kaart brengen van de grootte en omvang van dit beest noodzakelijk voor het installeren van beredeneerde en effectieve maatregelen tegen fraude.²⁸

De ondergrondse economie of zwarte economie kan becijferd worden op basis van administratieve informatie, nationale rekeningen en macro-economische modellen. Hieronder worden twee studies besproken. Het moet opgemerkt dat de notie ‘zwarte economie’ niet verward mag worden met fiscale fraude. De zwarte economie betreft verborgen handelingen die wel degelijk een effect hebben op het bbp, terwijl activiteiten die onder het begrip fiscale fraude ressorteren dat niet hebben.²⁹

²⁴ H. J. KLEVEN, M. B. KNUDSEN, C. THUSTRUP KREINER, S. PEDERSEN, E. SAEZ, “Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark”, *Econometrica*, Vol. 79, afl. 3, 2011, 667

²⁵ E. POMPEN, “Zwart geld: Wat is fraude, hoeveel kost het ons en hoe geraken we ervan af?”, Antwerpen, Luster, 2010, 18.

²⁶ TORGLER, 2008.

²⁷ AGHA & HAUGHTON, 1996.

²⁸ G. SCHOORENS, “Naar een nationale strategische aanpak tegen fraude”, 2010, 20,

<http://static.tijd.be/pdf/FrauderapportBelgie.pdf> (consultatie d.d. 20 november 2017).

²⁹ NBB, “De zwarte economie in Belgische nationale rekeningen”, *Voorlopig werkdocument*, 2010, 1.

Gewezen staatssecretaris voor Coördinatie van de Fraudebestrijding DEVLIES gaf de Nationale Bank de opdracht om de zwarte economie in België in kaart te brengen. Anno 2007 bleek die zwarte economie 3,8% van het bbp te bedragen. Hoewel dit algemene cijfer eerder aan de lage kant lijkt, werd daartegenover een veel grotere fraude-activiteit gemeten in de horecasector. Volgens dezelfde studie werd niet minder dan 16,4% van de omzet in de horeca niet aangegeven.³⁰ Het hoge cijfer in de horeca kan verklaard worden doordat, zoals in de meeste andere Europese landen luidt het, “*de zwarte economie het sterkst ontwikkeld is in de bedrijfstakken die het grootste gedeelte van hun productie aan particulieren leveren.*”³¹ Vertaald naar vandaag en rekening houdend met een bbp van om en bij de 350 miljard euro, zou de zwarte economie in ons land op ca. 13 miljard euro geschat kunnen worden.

Ook op internationaal vlak wordt heel wat onderzoek verricht naar de omvang van de ondergrondse of zwarte economie. De bekendste studies worden uitgevoerd door de Oostenrijkse professor Frederik SCHNEIDER. Hij voert onderzoek naar de omvang van de ‘schaduw economie’. De professor geeft echter een ruimere invulling aan ‘zwarte economie’. Hij verruimt het begrip ‘schaduw economie’ naar alle legale en illegale productie en verhandeling van goederen en diensten tegen geld, die niet worden aangegeven.³² SCHNEIDER beschouwt ook belastingontwijking als fraude, doch dit wettelijk toegelaten is.³³ De omvang van fraude in België in 2017 wordt in zijn studie op 15,6% geschat.³⁴ België toont in deze studie opvallend fraudegevoeliger dan onze buurlanden Nederland (8,4%), Frankrijk (12,8%) en Duitsland (10,4%).

Omdat het concept dat onderzocht werd in deze studie ruimer werd ingevuld, gaat een rechtstreekse vergelijking met de resultaten van de studie van de Nationale Bank niet op. Het is aangewezen deze studies met de nodige omzichtigheid te behandelen. Wel kan worden vastgesteld dat het, ongeacht welke studie, niet over kruimels gaat en fraude of misbruik in welke hoedanigheid dan ook, miljarden euro’s ontnemt van de schatkist.

D. FRAUDEBESTRIJDING

Een efficiënte handhaving van fraude vereist een aanpak op verschillende domeinen en verscheidene niveaus. In dit onderdeel van deze masterproef wordt een overzicht gegeven van de verschillende sociale inspectiediensten en hun respectievelijke focus en domein.

³⁰ NBB, “De zwarte economie in Belgische nationale rekeningen”, *Voorlopig werkdocument*, 2010, 7.

³¹ NBB, “De zwarte economie in Belgische nationale rekeningen”, *Voorlopig werkdocument*, 2010, 3.

³² J. PACOLET, A. MARCHAL, “Sociale fraude en zwartwerk in België: zoektocht naar het ondefinieerbare”, *BTSZ*, 2003, afl. 3, 700.

³³ E. POMPEN, “Zwart geld: Wat is fraude, hoeveel kost het ons en hoe geraken we ervan af?”, Antwerpen, Luster, 2010, 27.

³⁴ F. SCHNEIDER, “Size and development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2017: A Further Decrease”, Department of Economics, Johannes Kepler University, Linz, 2017, 6.

1. Sociaal

a) Algemeen

Een exhaustief overzicht geven van het sociale inspectiewezen is niet eenvoudig. De vele taken en bevoegdheden zitten immers verspreid over meerdere diensten.³⁵ De belangrijkste diensten, met het oog op de bestrijding van sociale fraude, worden hierna opgesomd.³⁶

De ‘sociale inspecteurs’ zijn ambtenaren belast met de uitvoering van controle en toezicht binnen de inspectiediensten. Het Sociaal Strafwetboek beschrijft hen als volgt: “*ambtenaren die onder het gezag staan van de ministers tot wiens bevoegdheid de werkgelegenheid en arbeid, de sociale zekerheid, de sociale zaken en volksgezondheid behoren of die onder het gezag staan van de openbare instellingen of die ervan afhangen.*”³⁷ Deze masterproef beperkt zich tot het opsommen van de voornaamste federale inspectiediensten, alsook het geven van een beknopt overzicht van de wetgevende initiatieven.

b) Overzicht

In 2003 werd de Federale Raad voor de strijd tegen de illegale arbeid en de sociale fraude opgericht. Daarnaast werd ook een Federaal Coördinatiecomité en werden Arrondissementscellen in het leven geroepen. Zij werden opgericht per arrondissement met het oog op het bevorderen van de samenwerking tussen de verschillende diensten.³⁸ Door de wet van 2003 werd de wijze van samenwerking tussen de verschillende sociale inspectiediensten drastisch veranderd. De *ratio legis* was het installeren van een permanente structuur die zou leiden tot een performantere coördinatie ter bestrijding van zwartwerk en sociale fraude.³⁹ Dit betrof: het Toezicht op Sociale Wetten (hierna TSW), de Sociale Inspectie (hierna SI), de controlediensten van de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening (hierna RVA) en van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid (hierna RSZ).

De voormelde instanties, opgericht door de wet van 2003⁴⁰, werden in 2006 opgevolgd door de Sociale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (SIOD) en de organen die in dit kader werden opgericht.⁴¹ De

³⁵ P. PONSAERS, "De voortdurende herschikking van het inspectiewezen" in D. BOELS, M. BOCKSTAELE en P. PONSAERS, “*Bijzondere inspectiediensten. Overzicht, bevoegdheden, instrumenten, samenwerking en knelpunten*”, Antwerpen, Maklu, 2015, 17.

³⁶ K. BOERS, "De sociale inspectiediensten in België", Orde van de dag 2007, afl. 39, 27.

³⁷ Art. 16, °1 Sociaal Strafwetboek.

³⁸ Art. 11 Sociaal Strafwetboek; Wet van 3 mei 2003 houdende de oprichting van de Federale Raad voor de strijd tegen de illegale arbeid en de sociale fraude, het Federaal Coördinatiecomité en de Arrondissementscellen, *B.S.* 10 juni 2003.

³⁹ *Parl.St.* Kamer, 2002-2003, nr. 2233/001; I. BRISART, “Structuren voor samenwerking in sociale fraude” in Y. JORENS, M. BELIËN, J.-P. BOGAERT, C. DEVLIES, P. PONSAER, P. VAN DEN BROECK, M. VERHAEGHE, “*Sociaal strafrecht. Van controle tot veroordeling*”, Brugge, Die Keure, 2011, 61.

⁴⁰ Bedoeld worden de Federale Raad voor de strijd tegen de illegale arbeid en de sociale fraude, het Federaal Coördinatiecomité en de Arrondissementscellen.

⁴¹ Programmawet I 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

opdracht van het SIOD bestaat erin de instanties, bevoegd voor de strijd tegen de illegale arbeid en de sociale fraude, te ondersteunen en hun bevoegdheden te coördineren. Het doen samenwerken van de verschillende actoren is een belangrijke voorwaarde opdat het antifraudebeleid tot succesvolle resultaten kan leiden⁴².

c) Actoren

De S.I., van de FOD Sociale Zekerheid⁴³, had als voornaamste taak het uitoefenen van toezicht op de naleving van verscheidene socialezekerheidswetten. Zij voerde controles uit op personen, zoals uitkeringstrekkers en op instellingen, zoals de mutualiteiten. In het kader van een hervorming van de sociale inspectiediensten werd bekeken hoe er tot meer synergie tussen de Sociale Inspectiediensten, de RSZ en andere diensten kon worden gekomen. Momenteel gebeurt de uitrol van haar bevoegdheden over de verscheidene diensten heen.⁴⁴

De RSZ-controlediensten focussen zich op de correcte aangifte van prestaties van werknemers en de correcte inning van socialezekerheidsbijdragen.⁴⁵ Men kan stellen dat de focus hier op bijdragefraude ligt.

De strijd tegen de uitkeringsfraude wordt voornamelijk gevoerd door de RVA-inspectiediensten. Zij houden toezicht op de naleving van de werkloosheidsreglementering.⁴⁶ Zij gaan na of de schorsingen van de arbeidsovereenkomst wegens loopbaanonderbrekingen of economische redenen naar waarheid werden aangegeven.⁴⁷ De RVA-inspectie is sterk gespecialiseerd in risicoanalyses op basis van *datamatching*. Dankzij OASIS⁴⁸, een antifraude detectiesysteem, kan de RVA zich concentreren op de risico-ondernemingen, door middel van bepaalde scenario's in het systeem en 'knipperlichten' die zich daarbij voordoen.⁴⁹

De TSW kent een adviserende, informerende en controlerende opdracht in het kader van het reglementair arbeidsrecht en het collectief arbeidsrecht.⁵⁰ Volledigheidshalve kunnen het Federaal Agentschap voor de Kinderbijslag (FAMIFED), het Rijksinstituut voor ziekte- en

⁴² K. BOERS, "De sociale inspectiediensten in België", *Orde van de dag* 2007, afl. 39, 27.

⁴³ Federale overheidsdienst Sociale Zekerheid.

⁴⁴ P. DE BACKER, "Actieplan 2017: Strijd tegen sociale fraude en sociale dumping", 2017, 5, http://www.philippedebacker.be/sites/default/files/Actieplan2017_nl.pdf (consultatie d.d. 29 november 2017).

⁴⁵ E. VERHAEGHEN, "De bevoegdheden van de sociale inspectiediensten", *P&O*, 2010, alf. 10, 26

⁴⁶ KB van 25 november 1991 houdende de werkloosheidsreglementering, *B.S.* 31 december 1991.

⁴⁷ J.-C. HEIRMAN, G. VAN DE MOSSELAER: "De bevoegdheden van de sociale inspecteurs in het licht van het Sociaal Strafwetboek", Mechelen, *Kluwer*, 2012, 66.

⁴⁸ Organisation Anti-fraude des Services d'Inspection Sociale.

⁴⁹ J. PACOLET, F. DEWISPELAERE, "Uitkeringsfraude binnen de sociale en fiscale fraude", *Orde van de dag*, 2010, alf. 51, 41.

⁵⁰ E. VERHAEGHEN, "De bevoegdheden van de sociale inspectiediensten", *P&O*, 2010, alf. 10, 23-24.

invaliditeitsverzekering - Dienst van de Administratieve Controle (RIZIV-DAC) en het Rijksinstituut voor de Sociale Verzekering der Zelfstandigen (RSVZ) in de strijd tegen sociale fraude vermeld worden.

De regering MICHEL beoogt verder in te zetten op een ‘geïntegreerde, gecoördineerde en professionele aanpak van dit fenomeen (lees: sociale fraude)’. Zij wil hiermee de rol van het SIOD nog verder optimaliseren.⁵¹

d) Aangiftes

Naast het controleren en inspecteren van individuen en organisaties vergaren de overheidsinstellingen heel wat informatie door het centraliseren van de informatie uit verschillende aangiftes. Deze gegevens worden gecentraliseerd in verschillende databanken. Hieronder worden de Dimona- en de DmfA-aangifte toegelicht, alsook de Aangifte van Sociale Risico's en de LIMOSA-aangifte worden ter volledigheid kort geduid.

(1) Dimona

Het invoeren van de Dimona-aangifte⁵² kaderde binnen het digitalisatieproces dat de socialezekerheidsinstellingen hebben opgezet.⁵³ De overheid wenste een *shift* te maken naar het e-government, hetgeen inhoudt dat de overheid haar diensten online aanbiedt.⁵⁴ Het elektronisch aanbieden van diensten paste binnen de hervormings- en vereenvoudigingsfinaliteit met betrekking tot de administratieve verplichtingen voor werkgevers. De Dimona-aangifte laat de werkgever toe in één keer alle gegevens over te maken aan één instantie.⁵⁵ Zo wenste men over te gaan tot een systeem van eenmalige gegevensverzameling.⁵⁶ Via de Kruispuntbank van de Sociale Zekerheid (KSZ) verkrijgen alle administraties, binnen de socialezekerheidsinstanties, toegang tot alle verworven en nuttige informatie.

⁵¹ B. TOMMELEIN, “Actieplan 2016, Strijd tegen sociale fraude en dumping”, 2016, 77, http://www.tommelein.com/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/201603_02_Actieplan_2016_sociale_fraude_def.NL_180.pdf (consultatie d.d. 28 oktober 2017).

⁵² Déclaration Immédiate / Onmiddellijke Aangifte.

⁵³ K. SNYDERS, S. SEGAERT, “De onmiddellijke aangifte van tewerkstelling: een sleutelrol voor e-government in de sociale zekerheid”, T.S.R. 2003, 77.

⁵⁴ W. VAN EECKHOUTTE, “Sociaal compendium Socialezekerheidsrecht met fiscale notities 2012-2013”, Kluwer, Mechelen, 2012, 165, <https://biblio.ugent.be/publication/5863977/file/5863978>.

⁵⁵ W. VAN EECKHOUTTE, “Sociaal compendium Socialezekerheidsrecht 2012-2013”, Kluwer, Mechelen, 2012, 252.

⁵⁶ K. SNYDERS, S. SEGAERT, “De onmiddellijke aangifte van tewerkstelling: een sleutelrol voor e-government in de sociale zekerheid”, T.S.R. 2003, 92.

Dimona is de onmiddellijke elektronische melding van het begin en einde van een arbeidsrelatie tussen werkgever en werknemer.⁵⁷ Het was de eerste louter elektronische administratieve verplichting in België en werd eerst enkel toegepast op de bouw-, transport- en uitzendsectoren.⁵⁸ In 2003 werd zij uitgebreid naar zo goed als alle werkgevers en werknemers, zowel in de private als publieke sector, door het Koninklijk Besluit van 5 november 2002.⁵⁹

De werkgever dient aan de hand van de Dimona-aangifte aan de socialezekerheidsinstellingen te melden wanneer hij een werknemer tewerkstelt, en wanneer die arbeidsrelatie eindigt. Wat primeert is het ontstaan of beëindigen van deze arbeidsrelatie. De vorm of wijziging ervan is niet relevant voor de Dimona-aangifte.⁶⁰ Elke indiensttreding dient uiterlijk bij het aanvatten van de arbeidsprestatie gemeld te worden.⁶¹ De aangifte kan zoals eerder vermeld, enkel elektronisch gebeuren.⁶²

De Dimona-aangifte heeft een cruciale rol binnen het concept e-government. Het leidt rechtstreeks tot administratieve vereenvoudiging en vermindert de rompslomp voor werkgevers.

(2) DmfA-aangifte⁶³

Een andere aangifte die in het licht van gegevensverzameling besproken wordt is de Driemaandelijke multifunctionele Aangifte, hierna DmfA-aangifte. Iedere verzekeringsplichtige werkgever dient - per kwartaal - aan de RSZ-aangifte te doen zodoende die kan vaststellen hoeveel de verschuldigde socialezekerheidsbijdragen de verzekeringsplichtige werkgever voor zijn personeel bedraagt.⁶⁴ Het multifunctionele aspect houdt in dat de aangifte niet louter bijdraagt tot de correcte berekening van de verschuldigde bijdragen aan de RSZ. De DmfA-aangifte bevat bijgevolg gegevens over de bezoldigingen en prestaties van de werknemers.⁶⁵

⁵⁷ Algemene Directie TSW, "Wegwijs in... de onmiddellijke aangifte van tewerkstelling en sociale documenten", 2007, 9, <http://www.werk.belgie.be/DownloadAsset.aspx?id=3800>.

⁵⁸ K. SNYDERS, S. SEGAERT, "De onmiddellijke aangifte van tewerkstelling: een sleutelrol voor e-government in de sociale zekerheid", T.S.R. 2003, 83.

⁵⁹ KB van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling, met toepassing van artikel 38 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels, B.S. 20 november 2002.

⁶⁰ K. SNYDERS, S. SEGAERT, "De onmiddellijke aangifte van tewerkstelling: een sleutelrol voor e-government in de sociale zekerheid", T.S.R. 2003, 90.

⁶¹ W. VAN EECKHOUTTE, "Sociaal compendium Socialezekerheidsrecht 2012-2013", *Kluwer*, Mechelen, 2012, 254.

⁶² Art. 9bis KB van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling, met toepassing van artikel 38 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels.

⁶³ Driemaandelijke multifunctionele aangifte.

⁶⁴ W. VAN EECKHOUTTE, "Sociaal compendium Socialezekerheidsrecht 2012-2013", *Kluwer*, Mechelen, 2012, 239.

⁶⁵ W. VAN EECKHOUTTE, "Sociaal compendium Socialezekerheidsrecht 2012-2013", *Kluwer*, Mechelen, 2012, 240;

(3) ASR

De Aangifte van Sociale Risico's wordt, anders dan bij de Dimona- en DmfA-aangiften, op vraag van de socialezekerheidsinstellingen verschaft wanneer zich bepaalde risico's of scenario's voordoen.⁶⁶

(4) LIMOSA⁶⁷

Volledigheidshalve wordt ook de LIMOSA-aanmeldingsplicht beknopt toegelicht. Het LIMOSA-project moet voor een betere centralisatie en een beter overzicht van gedetacheerde werknemers zorgen. Het moet de gegevens met betrekking tot grensoverschrijdende tewerkstelling in kaart brengen.⁶⁸

Een goede coördinatie tussen de verschillende databanken, waartoe de gegevensverzameling van voormelde aangiftes leidt, is cruciaal in de strijd tegen sociale fraude en zwartwerk. Dit proefschrift behoeft geen verdere belichting van de veelheid aan databanken en aangiften. Het is voldoende een globaal overzicht te krijgen van de inspectiediensten en gegevens die helpen en noodzakelijk zijn inzake fraudebestrijding.

2. Fiscaal

In het volgende onderdeel wordt de andere kant van fraude belicht, namelijk het fiscale aspect. De strijd tegen fiscale fraude belangt iedereen aan. Wie zich probeert te onttrekken aan de belastingen veroorzaakt minder inkomsten voor de Staat en onttrekt haar middelen. Op die manier leggen fraudeurs een hypotheek op de publieke investeringen en slaan ze een wonde in het solidariteitsprincipe, waarop onze sociale zekerheid gesteund is. Frauduleuze handelingen dragen bij tot sociale ongelijkheid en dragen bij tot oneerlijke concurrentie.⁶⁹ Dit geldt voor zowel sociale als fiscale fraude, beiden worden bestreden. Hieronder wordt een kort overzicht gegeven van de fiscale controle- en inspectiediensten die optreden in een antifraude context.

⁶⁶ Zoals bv. een arbeidsongeval, zie A. BRIES, C. SCHEURS, "Sociale Documenten: de DmfA", *SOC WEG*, 2016, alf. 19, 10.

⁶⁷ Landenoverschrijdend Informatiesysteem ten behoeve van Migratie-Onderzoek bij de Sociale Administratie.

⁶⁸ F. VAN OVERMEIREN, Y. JORENS, "De LIMOSA-aanmeldingsplecht nationaal- en Europeesrechtelijk gescand" in Y. JORENS, "*Handboek Europese detachering en vrij verkeer van diensten. Economisch wondermiddel of sociaal kerkhof?*", Brugge, Die Keure, 2009, 459.

⁶⁹ F. PHILIPSEN, P. SERE, "La lutte contre la fraude fiscale", in D. GRISAY "*De la lutte contre la fraude à l'argent du crime. État des lieux*", Larcier, Brussel, 2013, 53.

a) Actoren

In 1979 werd de AABBI⁷⁰ opgericht.⁷¹ Sindsdien ondernam deze organisatie een brede waaier aan veelzijdige onderzoeken en controles. De kerntaak van de AABBI betreft het opsporen en onderzoeken, het voorkomen en het sanctioneren van fiscale fraude.⁷² De AABBI, in de volksmond beter bekend als BBI, is de operationele administratie binnen de FOD Financiën belast met de controle van alle belastingen waarvan vestiging, inning en invordering de bevoegdheid uitmaken van de FOD Financiën.⁷³

Deze administratie heeft echter geen alleenrecht op het vlak van fiscale fraudebestrijding. Zij werkt in bepaalde mate samen met de gerechtelijke instanties. Zo kan zij informatie delen met de parketten of kan zij gerechtelijke dossiers raadplegen, zelfs tijdens het strafonderzoek. Onder bepaalde voorwaarden dient zij de minister van Financiën te informeren.⁷⁴

Art. 29 Sv., ingevoerd sinds het *Charter van de belastingplichtige*⁷⁵, bepaalt dat leden van het Openbaar Ministerie enkel een fiscale strafvorderingsprocedure kunnen starten, wanneer de aangifte gebeurt door een gemachtigde fiscaal ambtenaar.⁷⁶ Deze masterproef beperkt zich tot een summier opsomming van de belangrijkste actoren inzake de strijd tegen fiscale fraude. Er wordt dan ook niet dieper ingegaan op de wisselwerking tussen de administraties en de gerechtelijke instanties.

Verder wordt de Cel voor Financiële Informatie Verwerking (hierna CFI) kort toegelicht. Het CFI werd opgericht met als doel het witwassen van geld en financiering van terrorisme tegen te gaan.⁷⁷ De cel licht de procureur des Konings in bij verdachte inrichtingen of omstandigheden.⁷⁸

⁷⁰ Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie.

⁷¹ K.B. van 14 november 1978 houdende wijziging van het koninklijk besluit van 25 oktober 1971 tot vaststelling van het organiek reglement van het Ministerie van Financiën, *B.S.* 21 februari 1979.

⁷² F. PHILIPSEN, P. SERE, "La lutte contre la fraude fiscale", in D. GRISAY "*De la lutte contre la fraude à l'argent du crime. État des lieux*", Larcier, Brussel, 2013, 55.

⁷³ Art. 5 Koninklijk besluit van 3 december 2009 houdende regeling van de operationele diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën, *B.S.* 9 december 2009.

⁷⁴ Art. 2 wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *B.S.* 25 juni 1999.; F. PHILIPSEN, P. SERE, "La lutte contre la fraude fiscale", in D. GRISAY "*De la lutte contre la fraude à l'argent du crime. État des lieux*", Larcier, Brussel, 2013, 61.

⁷⁵ Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, *B.S.* 20 augustus 1986.

⁷⁶ Art. 29 Sv; M. MAUS, S. DE MEULENAER, "Everest handboek fiscaal strafrecht", Brugge, Die Keure, 2010, 210.

⁷⁷ Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, *B.S.* 9 februari 1993.

⁷⁸ M. MAUS, S. DE MEULENAER, "Everest handboek fiscaal strafrecht", Brugge, Die Keure, 2010, 214.

Tot slot worden het Ministerieel Comité en het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude vermeld, die het algemeen beleid met betrekking tot fraudebestrijding uitstippelen en de jaarlijkse actieplannen opmaken.⁷⁹

E. SANCTIONERING VAN FRAUDEMISDRIJVEN

Eerder lazen we dat een lage pakkans of een matige, verteerbare sanctionering van frauduleuze handelingen determinanten zijn die individuen of organisaties ertoe bewegen frauduleuze handelingen te verrichten. Het leidt ertoe dat (potentiële) fraudeurs de risico's, die bij het frauderen om de hoek loeren, als een lage 'kost' percipiëren ten opzichte van de opbrengsten die fraude met zich mee kan brengen.

Het valt niet binnen het opzet van deze masterproef om een uitgebreid overzicht en bespreking van alle verschillende sancties weer te geven. Wat wel nuttig lijkt is, het toelichten van de 2 wegen, die de overheid kan bewandelen teneinde fraudeurs en hun misdrijven te bestraffen. Betreft een administratieve en strafrechtelijke handhaving. Beide concepten en hun onderlinge verhouding worden besproken, zowel binnen het fiscale als het sociale luik van fraudebestrijding.

1. Sociale misdrijven

Het Sociaal Handhavingsrecht bestaat zo goed als enkel uit het opleggen van een geldboete of uitspreken van een gevangenisstraf. Inbreuken worden vastgesteld door de, hierboven reeds vermelde, sociale inspecteurs. Zij hebben de beoordelingsbevoegdheid om te adviseren, te waarschuwen of incriminaties te melden aan de Procureur des Konings.⁸⁰ Deze beoordelingsbevoegdheid is echter ondergeschikt en doet geen afbreuk aan het vorderingsrecht van het openbaar ministerie en de onderzoeksrechter.⁸¹

De sociale overtredingen en misdrijven worden volgens vier niveaus gesanctioneerd. Het eerste niveau werd gedepenaliseerd en incriminaties die onder niveau 1 ressorteren kunnen enkel administratief

⁷⁹ K.B. van 29 april 2008 houdende de oprichting van een Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, *B.S.* 8 mei 2008; K.B. van 29 april 2008 houdende de oprichting van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, *B.S.* 8 mei 2008.

⁸⁰ Art. 21, 1° en 2° Sociaal Strafwetboek.

⁸¹ Art 21 Sociaal Strafwetboek; I. BRISART, "Naar een nieuw Sociaal Strafwetboek" in Y. JORENS, M. BELIËN, J.-P. BOGAERT, C. DEVLIES, P. PONSARER, P. VAN DEN BROECK, M. VERHAEGHE, "*Sociaal strafrecht. Van controle tot veroordeling*", Brugge, Die Keure, 2011, 307.

vervolgd worden.⁸² Uit deze bepaling volgt aldus een opdeling tussen administratieve en strafrechtelijke handhaving. In onderstaande tabel wordt een overzicht gegeven van de sancties die op de vier respectievelijke niveaus worden toegepast.⁸³

Tabel 1: geldboetes en/of gevangenisstraf per niveau⁸⁴

	Administratieve geldboete	Strafrechtelijke geldboete	Gevangenisstraf
Niveau 1	10 tot 100 euro	x	x
Niveau 2	25 tot 250 euro	50 tot 500 euro	x
Niveau 3	50 tot 500 euro	100 tot 1.000 euro	x
Niveau 4	300 tot 3.000 euro	600 tot 6.000 euro	zes maanden tot drie jaar

In de artikelen 106 en 107 van het Sociaal Strafwetboek staan bijzondere strafsancties, zoals een exploitatieverbod, bedrijfssluiting of een beroepsverbod. Deze sancties moeten steeds met redenen omkleed zijn en kunnen enkel toegepast worden op misdrijven die onder niveau 3 of niveau 4 ressorteren.⁸⁵

2. Fiscale misdrijven

a) Algemeen

Voor de sancties betreffende inbreuken van fiscale wetsbepalingen wordt verwezen naar verschillende wetsartikelen.⁸⁶ Deze artikelen lieten oorspronkelijk de mogelijkheid bestaan tot cumulatie van zowel een administratiefrechtelijke als een strafrechtelijke opvolging van één enkele inbreuk. De Parlementaire Onderzoekscommissie naar Grote Fiscale Fraudedossiers⁸⁷ pleitte voor een hervorming van het fiscaal strafrecht en het respecteren van het *non bis in idem*-beginsel. Het invoeren van een *Una Via*-wetgeving, die voorschrijft dat de administratieve en strafrechtelijke vervolging niet tegelijkertijd

⁸² Art. 69 Sociaal Strafwetboek; I. BRISART, “Naar een nieuw Sociaal Strafwetboek” in Y. JORENS, M. BELIËN, J.-P. BOGAERT, C. DEVLIES, P. PONSER, P. VAN DEN BROECK, M. VERHAEGHE, “*Sociaal strafrecht. Van controle tot veroordeling*”, Brugge, Die Keure, 2011, 320.

⁸³ Art 101-105 Sociaal Strafwetboek. I. BRISART, “Naar een nieuw Sociaal Strafwetboek” in Y. JORENS, M. BELIËN, J.-P. BOGAERT, C. DEVLIES, P. PONSER, P. VAN DEN BROECK, M. VERHAEGHE, “*Soaal strafrecht. Van controle tot veroordeling*”, Brugge, Die Keure, 2011, 323-324.

⁸⁴ De beschreven geldboetes werden niet verhoogd met opdecimenen.

⁸⁵ Art. 106-107 Sociaal Strafwetboek.

⁸⁶ Zie bijvoorbeeld art. 449 WIB 92; art. 73 WBTW; art. 206 W. Reg.; art. 133 W. Succ.

⁸⁷ Deze commissie moest nagaan waarom het gerechtelijk onderzoek naar enkele grootschalige fraudedossiers niet het verhoopde resultaat brachten.

kunnen lopen, was volgens haar aanbevelingen de oplossing tot het voormelde probleem.⁸⁸ De wetgeving heeft dus als doel een einde te maken aan de schending van het *non bis in idem*-principe, hetgeen ook in fiscale zaken noodzakelijk bleek.⁸⁹

In het arrest *Ruotsalainen* werd de redenering van het arrest *Zolothukin*⁹⁰ voor het eerst in fiscale aangelegenheden bevestigd. Het Europees Hof introduceerde op die manier het *non bis in idem*-beginsel in het fiscaal strafrecht. Dit heeft tot gevolg dat een belastingplichtige, die zich vergrepen heeft aan fiscale misdrijven, slechts en enkel een keer gesanctioneerd kan worden.

b) Una-Via Wetgeving

Een parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers, die in 2009 haar verslag uitbracht, besloot dat de destijds geldende strafrechtelijke sancties een onvoldoende ontradend effect hadden om fiscale fraude te vermijden.⁹¹ De invoering van de Una Via-Wet poogde hieraan tegemoet te komen.⁹² De wet beoogde de sancties dermate te verhogen, dat er wel degelijk sprake zou zijn van een ontradend effect.⁹³ Met de invoering van deze wet werden de maxima van de geldboetes fors verhoogd. Zo werd het maximum van de geldboete opgetrokken tot 500.000 euro.⁹⁴

De *Una Via*-wetgeving⁹⁵ beoogde daarnaast eenheid te realiseren in de sanctioneringswijze van fiscale misdrijven, m.a.w. het uitsluiten van een dubbele bestraffing, op zowel administratiefrechtelijk als strafrechtelijk vlak. Door het uitbouwen van een overlegmodel tussen fiscale administratie, politiediensten en justitie werd een poging ondernomen de eerste doelstelling te realiseren. De fiscus verkreeg een appreciatierecht om, geleid door de beginselen van subsidiariteit en het *non bis in idem*-beginsel, zelf te beslissen hoe de fiscale misdrijven gehandhaafd worden. Ofwel trekt ze het laken naar

⁸⁸ *Parl.St.* Kamer 2008-09, 52-0034/004, 222; M. MAUS, “Handboek fiscaal strafrecht”, Brugge, Die Keure, 2017, 33.

⁸⁹ EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/06, *Ruotsalainen t. Finland*; EHRM 20 mei 2014, nr. 37394/11, *Glantz t. Finland*.

⁹⁰ Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verzet zich tegen de voorwaarde dat de essentiële bestanddelen van opeenvolgende vervolgingen gelijkaardig dienen te zijn. Het arrest was de eerste eenduidige bettonering van het *non bis in idem*-beginsel door het Hof; zie EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, *Zolotukhin t. Rusland*; M. MAUS, “Handboek fiscaal strafrecht”, Brugge, Die Keure, 2017, 33.

⁹¹ *Parl.St.* Kamer 2011-12, 53 –1973/001, 8-9; M. DE JAEGER, F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *Una Via*-Wet van 20 september 2012”, *T.Strafr.*, 2013, afl. 1, 18.

⁹² Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *B.S.* 22 oktober 2012.

⁹³ M. DE JAEGER, F. VAN VOLSEM, “Een toelichting bij de *Una Via*-Wet van 20 september 2012”, *T.Strafr.*, 2013, afl. 1, 3; Verklaring van de Staatssecretaris voor de Bestrijding van de Sociale en Fiscale Fraude, *Parl.St.* Kamer 2011-12, DOC 53 (2011-12) – nr. 1973/005, 7.

⁹⁴ Artikelen 10-30, Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *B.S.* 22 oktober 2012.

⁹⁵ Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *B.S.* 22 oktober 2012.

zich toe en volgt ze de fiscale misdrijven zelf op, ofwel stelt ze de schuld vast en stuurt ze de zaak door wanneer ze een strafrechtelijke opvolging verkiest.⁹⁶

Desondanks haar goede intenties kon de *Una Via*-wetgeving niet volledig tegemoetkomen aan het principe dat een individu voor één overtreding slechts één keer vervolgd en gesanctioneerd kan worden. De wet werd bijgevolg voorwerp van een geding voor het Grondwettelijk Hof.⁹⁷ De wetgeving voorzag namelijk dat de opeisbaarheid van een eventuele belastingverhoging of geldboete geschorst werd tijdens een strafvordering, ingesteld door het Openbaar Ministerie. Het Hof oordeelde dat het *non bis in idem*-beginsel nog steeds geschonden werd, omdat het Openbaar Ministerie de mogelijkheid kreeg een strafvordering te openen tegen een individu dat reeds bezwaard was met een administratieve sanctie.⁹⁸

Inmiddels heeft het Europees Hof haar houding ter zake herbekeken.⁹⁹ Het *non bis in idem*-beginsel wordt volgens haar niet geschonden wanneer de administratiefrechtelijke en strafrechtelijke procedure, inhoudelijk en temporeel, onafscheidelijk verbonden zijn.¹⁰⁰

Opmerkelijk is de recente uitspraak van het Hof van Cassatie.¹⁰¹ Zij stelde in haar arrest van 21 september 2017 dat het *non bis in idem*-beginsel niet belet dat twee afzonderlijke procedures - die op basis van dezelfde feiten en ten aanzien van dezelfde perso(o)n(en) - tot het einde worden voortgezet met het oog op het opleggen van een sanctie, voordat een van de procedures definitief beslist werd. Dit werd door Cassatie geldig bevonden, op voorwaarde dat de procedures nauw met elkaar verbonden zijn.¹⁰² De toekomst moet uitwijzen of deze opvatting bijgetreden wordt.

Dit onderdeel wierp een blik op de verschillende wegen die bewandeld kunnen worden inzake handhaving van handelingen die sociale of fiscale fraude uitmaken. De wetsartikelen waarin de verschillende sancties vervat zitten werden reeds vermeld. De opdeling tussen enerzijds een administratiefrechtelijke en anderzijds de strafrechtelijke aanpak werd geduid. Alsook het eerbiedigen van het *non bis in idem*-beginsel en de invoering van de *Una Via*-wetgeving daartoe werden besproken.

⁹⁶ M. MAUS, "Handboek fiscaal strafrecht", Brugge, Die Keure, 2017, 33.

⁹⁷ GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.; M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, "De fiscale procedure", Brugge, Die Keure, 2016, 406.

⁹⁸ M. DE JONCKHEERE, M. DELANOTE, M. MAUS, E. VAN DOOREN, "De fiscale procedure", Brugge, Die Keure, 2016, 407.

⁹⁹ EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, A en B t. Noorwegen; M. MAUS, "Handboek fiscaal strafrecht", Brugge, Die Keure, 2017, 36.

¹⁰⁰ S. GNEDASJ, "EHRM open achterpoortje voor dubbele bestraffing in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?", *Fisc. Act.*, 2016, nr. 40, 2-12; M. MAUS, "Handboek fiscaal strafrecht", Brugge, Die Keure, 2017, 36.

¹⁰¹ Cass. 21 september 2017, AR F.15.0081.N.

¹⁰² S. VAN CROMBRUGGE, "Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef", *Fiscoloog*, 2017, nr. 1542, 1.

F. HORECA, EEN SECTOR APART

1. Algemeen

De horecasector, zijnde de bedrijfssector voor hotels, restaurants en cafés, kent een breed gamma aan activiteiten. Die strekken zich uit van het openhouden van restaurants en cafés tot het aanbieden van accommodaties. De sector wordt gekenmerkt door een eerder jong en laaggeschoold personeelsbestand.¹⁰³ De kapitaal-arbeidsratio toont aan dat het een arbeidsintensieve sector uitmaakt.

2. Een leefbare sector?

Het volgende onderdeel beschrijft de specifieke moeilijkheden die typerend zijn voor de horecasector. Sectoren met een hoge kapitaal-arbeid ratio hebben ruimte om te innoveren en marge om productiviteits- en efficiëntiewinsten te boeken.¹⁰⁴ In de horecasector is deze ratio eerder laag en dat maakt het geen sinecure om te innoveren. Dit heeft tot gevolg dat de sector prijsstijgingen sneller moet doorrekenen aan de consument dan sectoren met een hogere ratio, daar die sectoren prijsstijgingen net kunnen opvangen door innovatieve ingrepen en efficiëntiewinsten.

Ondanks eerder lage - officiële - lonen, kent de horeca omwille van haar arbeidsintensief karakter een hoge loonkost. Die sector werd getekend door een sterk toenemende loonkost, die enkel in de landbouwsector sterker toenam. Daartegenover staat dat er slechts twee sectoren een mindere productiviteitsgroei gekend hebben dan de horecasector tussen 2000 en 2015, namelijk de sectoren met betrekking tot elektronische apparaten en Business Services.¹⁰⁵ Dit toont aan dat de horeca een sector is die sterk onder druk staat en zich in een context bevindt die weinig ruimte laat voor extra lasten en regels. Tot voor kort liet de wetgeving de uitbaters geen tot weinig ruimte om op een flexibele manier hun personeel te beheren en in te zetten. De flexi-jobs en de hervorming van de overuren verhelpen hieraan. Ze worden later in dit werk besproken.

De hoge loonkost in arbeidsintensieve sectoren gecombineerd met een lage innovatiegraad staat ook bekend als de ‘Wet van Baumol’. Dit fenomeen houdt in dat een hoge arbeidsintensiteit met daarenboven een grote prijselasticiteit weinig ruimte laten voor innovatie en leiden tot lage(re) winstmarges. De horecasector is - helaas - onderhevig aan deze wetmatigheid.¹⁰⁶ De grote

¹⁰³ C. HAMBYE, B. HERTVELT, “Analyse van de horecasector in België”, Federaal Planbureau, 2011, 38.

¹⁰⁴ B. VAN MERVELEDE, “Tewerkstelling in de horeca: een economische kijk”, 2017, 19.

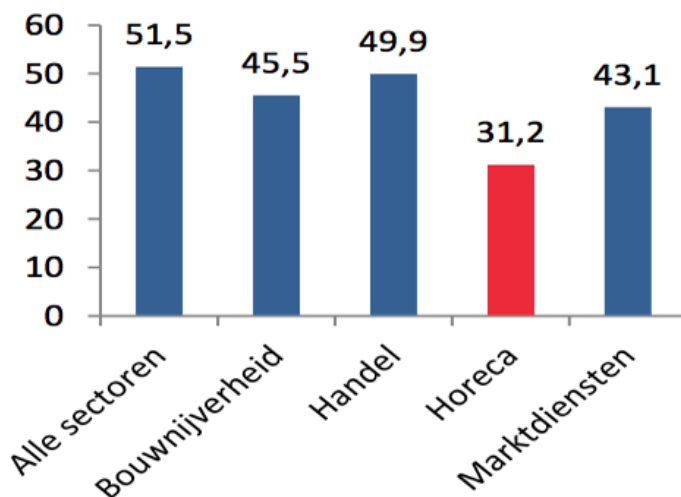
¹⁰⁵ B. VAN MERVELEDE, “Tewerkstelling in de horeca: een economische kijk”, 2017, 26.

¹⁰⁶ *Parl. St. Kamer* 2014-15, 54-1297/001, 4.

prijselasticiteit belet de uitbaters extra kosten door te rekenen aan de consumenten. De vraag van die laatstgenoemde is sterk afhankelijk van de prijs en daalt snel bij een prijstoename.

De dalende concurrentiekracht vindt haar oorsprong in een combinatie van lage arbeidsproductiviteit en hoge loonkosten.¹⁰⁷ Die lage productiviteit, in vergelijking met andere sectoren, wordt in onderstaande grafiek duidelijk weergegeven. De horeca creëert 31,2 euro toegevoegde waarde per gewerkt uur, terwijl dit over alle sectoren heen gemiddeld 51,5 euro per gewerkt uur bedraagt.¹⁰⁸ De vorige- en huidige regering heeft stappen genomen om de loonkosthandicap te reduceren zodoende de positie van Belgische ondernemingen en hun concurrentiekracht te bevorderen.

Grafiek 1: Nominale productiviteit per sector, per gewerkt uur in euro (2015)¹⁰⁹



Bron: NBB.stat, Guidea

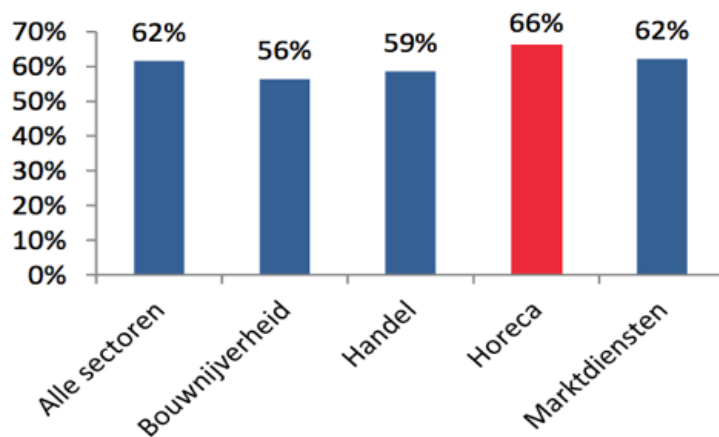
Ter illustratie: een andere grafiek toont de verhouding van de loonkost per uur tot de productiviteit per uur. De horeca heeft duidelijk een hogere loonkost in vergelijking tot haar productiviteit.

¹⁰⁷ M. GOOS & J. KONINGS, “Verlaging van de lasten op arbeid in de diensteneconomie: de horeca case”, Leuven, KU Leuven & Leuven Institute for Economics, 2015, 11.

¹⁰⁸ GUIDEA, Macro-economische indicatoren van de horeca, 2017, 46, <http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/4a31bd39-57c6-42d7-b3a9-acd0751fce9d.pdf>.

¹⁰⁹ X., “België verkleint loonkostenhandicap: inhaalbeweging is ingezet”, De Morgen, 19 juni 2015, <https://www.demorgen.be/economie/belgie-verkleint-loonkosthandicap-inhaalbeweging-is-ingezet-b982bf4c/> (consultatie d.d. 25 november 2017).

Grafiek 2: Loonkost per eenheid product (2015) ¹¹⁰



Bron: NBB.stat, Guidea

3. De horeca in cijfers: beschrijving van de huidige toestand

Het belang van de horeca voor de Belgische economie ligt in de tewerkstelling. In 2015 waren 152.200 personen tewerkgesteld in de horecasector. 77% van hen was onder een werknemersstatuut aan de slag.¹¹¹ In datzelfde jaar kende de sector 57.488 horecaondernemingen, het hoogste aantal sinds 1998.¹¹² Daartegenover staat een hoog aantal gefailleerde ondernemingen. Recente cijfers wijzen op een stijging van het aantal faillissementen in de horecasector. In 2016 gingen maar liefst 1.988 horecaondernemingen over de kop, een verhoging ten opzichte van 2015. In verhouding tot het algemeen totaal aantal faillissementen in België is bijna een vijfde van de gefailleerde ondernemingen in de horecasector terug te vinden.¹¹³

In 2011 steeg het aantal faillissementen aanzienlijk met 15%. Hetgeen volgens HORECA VLAANDEREN te wijten was aan de invoering van het rookverbod¹¹⁴. Dit kwam volgens hen mede doordat er geen begeleidende maatregelen werden voorzien, wanneer het rookverbod plots algemeen

¹¹⁰ GUIDEA, Macro-economische indicatoren van de horeca, 2017, 50 <http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/4a31bd39-57c6-42d7-b3a9-acd0751fce9d.pdf>

¹¹¹ B. MERLEVEDE, "Tewerkstelling in de horeca: een economische kijk", 2017, dia 3; NBB-STAT, 2015.

¹¹² GUIDEA, Sectoranalyse horeca 2016, 28 maart 2017, 7, <http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/4a31bd39-57c6-42d7-b3a9-acd0751fce9d.pdf>

¹¹³ GRAYDON, Studie faillissementen, 3 januari 2017, 5, https://graydon.be/sites/graydon/files/visual_select_file/Graydon%20Barometer%20faillissementen%202016.pdf

¹¹⁴ D. VAN ASSCHE, "Als de rook om ons hoofd is verdwenen", november 2015, <https://www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=479> ; ingevoerd bij Wet van 22 december 2009 betreffende een algemene regeling voor rookvrije gesloten plaatsen toegankelijk voor het publiek en ter bescherming van werknemers tegen tabaksrook, B.S. 29 december 2009.

van kracht werd. Eerder onderzoek van Alamar et al. (2007) constateerde echter dat er geen negatief effect van een rookverbod op de winstgevendheid van restaurants werd aangetoond.

Verder in dit proefschrift komen meerdere studies aan bod die het effect van de witte kassa op de horecasector onderzoeken. Hier kan reeds gesteld worden dat vorig jaar een opvallende toename van het aantal gefailleerde horecaondernemingen werd vastgesteld in de provincie West-Vlaanderen. Volgens GRAYDON¹¹⁵ valt dit te wijten aan de invoering van het geregistreerd kassasysteem.¹¹⁶

4. De horeca, een fraudegevoelige sector

Er werd al heel wat geschreven over fraude in de horeca. De sector dient vaak als typevoorbeeld van fraudegevoelige ondernemingen. Hierna bespreken we of die perceptie correct is, door het belichten van verschillende studies en cijfergegevens.

Vanaf het begin van de plannen waaide er heel wat protest op vanuit de horecasector tegen de invoering van een geregistreerd kassasysteem.¹¹⁷ Nochtans draagt dit verzet indirect een bekentenis van frauduleuze praktijken met zich mee. Hetgeen de witte kassa net poogt te bestrijden. Wanneer men stelt dat het invoeren van een geregistreerd kassasysteem een bloedbad zou aanrichten, erkent men dat er zonder witte kassa wel degelijk inkomsten niet worden aangegeven of werknemers irregulier tewerk worden gesteld. Was dit niet het geval, dan zou de invoering van dit systeem geen lasten verhogende impact hebben, daar er geen irreguliere arbeid werd verricht.

a) Fraude in de horeca: onderzoek

(1) Niet-aangeven van inkomsten

In 2010 berekende de Nationale Bank dat 16,4% van de werkelijke omzet niet werd aangegeven in de horeca.¹¹⁸ Dit cijfer was representatief voor het jaar 2007. Daarmee kwam de horecasector als tweede meest fraudegevoelige sector uit het onderzoek, na de bouwsector, waarvan het aandeel niet-aangegeven

¹¹⁵ Graydon heeft zich in België gespecialiseerd in het verstrekken van handelsinformatie.

¹¹⁶ Er werd een stijging van 42,7% faillissementen in de provincie West-Vlaanderen vastgesteld in 2016 ten opzichte van 2015; GRAYDON, Studie faillissementen, 3 januari 2017, 5, https://graydon.be/sites/graydon/files/visual_select_file/Graydon%20Barometer%20faillissementen%202016.pdf

¹¹⁷ Zie vele perspublicaties, waaronder X., “Horeca protesteer tegen witte kassa”, De Tijd, 2015, <https://www.tijd.be/ondernemen/horeca/Horeca-protesteert-tegen-witte-kassa/9593209>.

¹¹⁸ NBB, “De zwarte economie in Belgische nationale rekeningen”, *Voorlopig werkdocument*, 2010, 7.

inkomsten op meer dan 33% geraamd werd. Met haar 16,4% stak de sector ver boven het nationaal gemiddelde van 5,8% uit.

Professor HOUBEN deed reeds verschillende studies naar de leefbaarheid van - en irreguliere activiteiten in - de horecasector. Door middel van eigen onderzoek becijferde hij dat een horecazaak gemiddeld 26% van haar inkomsten niet bekendmaakt aan de fiscus.¹¹⁹ Vertaald naar absolute cijfers zou een horecaonderneming gemiddeld ca. 190.000 euro per jaar achterhouden voor de fiscus.¹²⁰

(2) Zwartwerk

Naast de niet-aangegeven opbrengsten werden ook studies verricht naar de omzet die gegenereerd werd via het irreguliere arbeidscircuit. Volgens een studie van het HIVA¹²¹ kende zwartwerk in 2007 een aandeel van 20% van de totale omzet in de horecasector.¹²² Dit cijfer werd later overgenomen in studies van Deloitte (2009) en KONINGS & GOOS (2013). GOOS schreef daaropvolgend dat er naar alle waarschijnlijkheid ca. 40.000 niet-geregistreerde werknemers aan het werk zijn, naast de 120.000 geregistreerden.¹²³

In een vorig hoofdstuk werd een overzicht geschetst van de actoren in het sociale inspectiewezen, waarbij het SIOD het overkoepelende rol op zich neemt. Binnenin het SIOD acteren de arrondissementscellen als orgaan dat toezicht houdt op de naleving van verscheidene wetten met betrekking tot zwartwerk en sociale fraude. In 2016 voerden de inspectiediensten binnen het SIOD 3.475 controles uit. In maar liefst 3.241 gevallen, zo'n 93%, werd een inbreuk vastgesteld. 2.452 daarvan of 71% van de inbreuken, maakten zwartwerk uit.¹²⁴ Dit rapport toont duidelijk aan dat de problematiek inzake zwartwerk en fraude in de horeca significant is.

Nuance: het controleren van een horecaonderneming - op zwartwerk - kan gericht en doeltreffender gebeuren dan in andere sectoren. Tijdens haar openingsuren kan een uitbating 'omsingeld' worden en kunnen alle aanwezige inbreuken helder gedetecteerd worden. In andere sectoren is het niet zo

¹¹⁹ Zie tabel 3.10, G. HOUBEN, "De horecasector: doorgelicht in Euregionaal perspectief", UHasselt, 2010, 67.

¹²⁰ Noot: de 'eigen case-research' omvatte twee cafés, twaalf brasseriën, zes restaurants en drie traiteurszaken; G. HOUBEN, "De horecasector: doorgelicht in Euregionaal perspectief", UHasselt, 2010, 56.

¹²¹ Hoger Instituut voor Arbeid.

¹²² HIVA, KULeuven, ULG, "Een indicator voor de omvang en evolutie van zwartwerk in de Belgische economie", 2007, 27; Deloitte, "Model teneinde het terugverdieneffect van een mogelijke BTW verlaging voor de horecasector van 21% naar 6% te bepalen", Brussel, 2009, 9.

¹²³ M. SOMERS, "De horeca en de zwarte kassa: over fraude en framing", 14 januari 2015, <https://matthiassomers.com/2014/02/10/de-horeca-en-de-zwarte-kassa-over-fraude-en-framing/> (consultatie d.d. 27 november 2017).

¹²⁴ SIOD, Resultaten 2016 controles arrondissementscellen (ADC), 2016,12, <http://www.siod.belgie.be/sites/default/files/content/download/files/arrondissementscellen-statistieken2016.pdf>, (consultatie d.d. 14 november 2017).

eenvoudig de vinger op de wonde te leggen. Men weet bijvoorbeeld niet altijd waar of wanneer een ploeg schilders aan het werk is.¹²⁵ De cijfers kunnen dan wel genuanceerd worden, ze leiden tot opmerkelijke resultaten. Er kan niet ontkend worden dat de sector niet met een probleem kampt.

5. Op weg naar een wittere horeca

Het tegengaan van fraude is altijd een goede zaak. Arbeid laten verrichten op een irreguliere manier en ontvangsten achterhouden voor de fiscus verstoren de eerlijke concurrentie en staan haaks op het solidariteitsprincipe. Werknemers die irregulier tewerk worden gesteld bouwen geen sociale rechten en zijn tijdens hun illegale arbeid, niet verzekerd. Dat betekent onder meer geen betaald zwangerschapsverlof of geen betaald ziekteverlof. Sociale en fiscale fraude raken de overheid in haar inkomsten, die ze aanwendt voor publieke investeringen zoals onderwijs, zorgverstrekking, openbaar vervoer en ordehandhaving. Het legt een hypotheek op het verder uitbouwen van onze toekomst.¹²⁶

Er werd in het voorgaande een poging ondernomen om een duidelijk beeld van wat fraude inhoudt, welke vormen en motieven het kent, haar handhaving en sancties alsook haar omvang binnen en buiten de horeca te schetsen. In het vervolg van dit proefschrift wordt de ontstaansgeschiedenis van de 'witte kassa' toegelicht, worden de wetgevende initiatieven onder de loep genomen en worden conclusies getrokken en aanbevelingen geformuleerd.

¹²⁵ Interview dhr. Dany Van Assche, gedelegeerd bestuurder HOREVA VLAANDEREN, 29 november 2017.

¹²⁶ *Parl. St.* Kamer 2014-15, 54-1297/001, 6.

II. Op weg naar een ‘wittere horeca’: het geregistreerd kassasysteem

In volgend onderdeel wordt het geregistreerd kassasysteem in al haar aspecten ontleed en besproken.

Zowat elke regering van de laatste 20 jaar nam zich voor de strijd tegen de fraude in de horecasector serieus te nemen en efficiënter en doeltreffender te organiseren. Het was staatssecretaris voor de Coördinatie van de fraudebestrijding Carl DEVLIES die in 2009 het concrete wetgevend initiatief nam een kassa met ‘zwarte doos’ te installeren in horecazaken die regelmatig maaltijden verschaffen. De zwarte doos zou verzegeld worden en enkel voor de fiscus of sociale inspectiediensten toegankelijk zijn om informatie en gegevens in te winnen.¹²⁷ De witte kassa was geboren.

De invoering ervan moest wel gepaard gaan met een ondersteunende verlaging van het btw-tarief in de horeca. Dat valt later ook te lezen in de memorie van toelichting bij de wet die de witte kassa invoert.¹²⁸ Daarvoor was het wachten op Europa. Een Europese Richtlijn breidde het toepassingsgebied van materies die in aanmerking kwamen voor een lager btw-tarief uit. De richtlijn voorzag in een keuzemogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde arbeidsintensieve diensten, met inbegrip restaurantdiensten.¹²⁹ Onder restaurant- en cateringdiensten werd verstaan: “*het verschaffen van spijs en drank in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse*”.¹³⁰ De Europese maatregel had naast jobcreatie¹³¹ in de horecasector ook een betere rentabiliteit voor de uitbaters als doelstelling. Daaropvolgend moest een lagere heffing op de toegevoegde waarde de restaurantrekening voor consumenten doen dalen.

De regering koos voor een verlaagd btw-tarief van 12%¹³² dat enkel toepasbaar was op zaken die *regelmatig* maaltijden verschaffen. Later verklaarde staatssecretaris VERHERSTRAETEN in de commissie voor financiën en begroting dat een uitbreiding van het verlaagd tarief van 6% niet haalbaar was geweest, gelet op de budgettaire impact voor de overheidsfinanciën en de begrotingssituatie op dat

¹²⁷ X., “Kassa’s in restaurants krijgen ‘zwarte doos’”, 4 december 2009, <http://nieuwsbrief.cdenv.be/actua/nieuws/kassa%E2%80%99s-in-restaurants-krijgen-zwarte-doos> (consultatie d.d. 25 november 2017).

¹²⁸ MvT, *Parl.St.* Kamer 2013-14, 53-2902/001, 4.

¹²⁹ Richtl.Raad nr. 2009/47/EG, 5 mei 2009 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft, *Pb. L.* 5 mei 2009.

¹³⁰ Art. 18, §1, lid 2, °11 WBTW; Beslissing nr. E.T. 117.557 van 23 december 2009.

¹³¹ Ter illustratie: het verlagen van de btw in Zweden, van 25 naar 12%, ging gepaard met een bananaangroei van 6.000 voltijdse equivalenten volgens een studie van KINNUNEN et AL (2011).

¹³² Tabel B, I, KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 31 juli 1970.

moment.¹³³ De nieuwe en verlaagde tarifiering trad op 1 januari 2010 in voege.¹³⁴ Het verschaffen van dranken bleef onderhevig aan het standaardtarief van 21%.¹³⁵

De btw-verlaging moest voor extra zuurstof in de sector zorgen. Aan de andere kant leidde dat tot minder inkomsten voor de overheid, hetgeen na de bankencrisis geen evidentie was. De sector werd een tegenprestatie gevraagd in hoofde van een extra engagement in de strijd tegen de fiscale en sociale fraude waar de horeca mee geplaagd werd. Deze tegenprestatie zou uiteindelijk de gedaante aannemen van het geregistreerd kassasysteem, naar Zweeds voorbeeld.

A. IMPACT WITTE KASSA: STUDIES

Was het gezien al haar - reeds vermelde - moeilijkheden mogelijk voor de horeca om zonder sociale en fiscale fraude te overleven? Volgens velen was het antwoord op die vraag negatief. Het opleggen van fraudebestendige kassa's zouden de horeca definitief de das omdoen, werd zeer onheilspellend gevreesd. Een aantal studies trachtten de impact van het invoeren van de witte kassa in kaart te brengen. Hier volgt een beknopt overzicht van de conclusies.

Reeds in 2009 stelde professor HOUBEN dat het invoeren van een witte kassa en het winstgevend uitbaten van een horecazaak niet combineerbaar waren.¹³⁶ Vijf jaar later zou de professor specificeren dat voornamelijk de ondernemingen met meer dan tien werknemers het moeilijk te verduren zouden krijgen. Hij becijferde, op basis van een analyse van verschillende boekhoudingen, dat een verlies zou volgen dat tot 35% minder brutowinst kon bedragen.¹³⁷

Professoren GOOS en KONINGS brachten in 2013 een eerste onderzoek uit. In hun conclusie voorspelden ze dat zo'n 21.000 banen zouden verdwijnen¹³⁸, afhankelijk van het effectieve aandeel zwartwerk en niet-aangegeven ontvangsten.¹³⁹ Dit cijfer voltrekt zich in het slechtste scenario wanneer de begeleidende gunstmaatregelen, zoals bepaald in het horecaplan, worden meegerekend. Noot:

¹³³ CRIV *Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53 COM 368, 19.

¹³⁴ Ingevoerd bij KB van 9 december 2009 tot wijziging van KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 14 december 2009.

¹³⁵ Art. 1 KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 31 juli 1970.

¹³⁶ HORECA VLAANDEREN, jaarverslag 2014, 5.

¹³⁷ HORECA VLAANDEREN, jaarverslag 2014, 6.

¹³⁸ Hierbij werd ook de niet-geregistreerde arbeid in rekening gebracht, zie M. GOOS & J. KONINGS, "Verlaging van de lasten op arbeid in de diensteneconomie: de horeca case", Leuven, KU Leuven & Leuven Institute for Economics, 2015, 1.

¹³⁹ X., "21.000 banen op de tocht in horeca", 2013, *De Standaard* http://www.standaard.be/cnt/dmf20131018_00798481; M. GOOS, J. KONINGS, "Een economische analyse van arbeidsintensieve sectoren", KU Leuven, 2013, 2.

rekening houdend met de 40.000 werknemers die op irreguliere wijze werden tewerkgesteld, zoals GOOS schatte, zou er kunnen gesteld worden dat er zo'n kleine 20.000 'witte jobs' 'bijkomen.

Op basis van duizenden ondernemingsgegevens becijferden GOOS en KONINGS in 2015 dat het invoeren van het geregistreerd kassasysteem de horeca zo'n 19.639 jobs zou kosten. Begeleid door gunstmaatregelen, zou dit banenverlies tot minder dan 13.000 gereduceerd kunnen worden.¹⁴⁰ Onder compenserende maatregelen rekenen zij een forfaitaire lastenverlaging, de uitbreiding van het statuut van gelegenheidsarbeid, invoering van flexi-jobs en nieuwe gunstigere fiscale behandeling van overuren. Al deze gunstmaatregelen, vergezeld van nog andere, worden later in dit proefschrift besproken.

B. WAT IS HET

De regering wilde ingrijpen en de sociale en fiscale fraude in de sector terugdringen. Dankzij de btw-verlaging op maaltijden vond ze de moed om het antifraudebeleid grondig aan te scherpen. Met het koninklijk besluit van 30 december 2009¹⁴¹ voert ze voor de eerste keer een juridische basis in voor het geregistreerd kassasysteem. Het KB bepaalt de voorwaarden waaraan het kassasysteem moet voldoen, alsook de definitie¹⁴².

De witte kassa bestaat uit een Fiscale Data Module (FDM), beter bekend als *black box*. Deze module slaat alle gegevens en verrichtingen op, op een zodanige wijze dat deze gegevens niet meer veranderd kunnen worden zonder een spoor na te laten. De module maakt elke vorm van en poging tot (software)misbruik traceerbaar.¹⁴³ Het kassasysteem en de module worden per kabel elektronisch aan elkaar gelinkt. Elke eigenaar wordt in het bezit gesteld van een VAT Signing Card (VSC), een *smartcard* die gekoppeld is aan het btw-nummer van de onderneming, zodanig dat elke kaart gepersonaliseerd is.

Wanneer een bestelling wordt ingegeven in het systeem zendt de kassa de gegevens door naar de FDM, die alle gegevens verwerkt. De VSC versleutelt alle doorgegeven informatie, zodat het annuleren of

¹⁴⁰ M. GOOS & J. KONINGS, "Verlaging van de lasten op arbeid in de diensteneconomie: de horeca case", Leuven, KU Leuven & Leuven Institute for Economics, 2015, 1-2.

¹⁴¹ KB van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, *B.S.* 31 december 2009.

¹⁴² "Onder het geregistreerd kassasysteem wordt verstaan het elektronisch kasregister, de terminal met kassasoftware, de computer met kassasoftware of gelijk welk ander gelijkaardig apparaat, dat gebruikt wordt voor de registratie van de uitgaande handelingen"; Art. 1 KB van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, *B.S.* 31 december 2009.

¹⁴³ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017; FOD Financiën, "Wat is een GKS", 2014, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/hoe-werkt-het/wat-gks (consultatie d.d. 29 november 2017); FOD Financiën, "Wat doet GKS", 2014, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/hoe-werkt-het/wat-doet-een-gks (consultatie d.d. 29 november 2017).

wijzigen van bestellingen *ex post* niet onopgemerkt blijft en traceerbaar wordt voor de inspectiediensten. Vanuit de *black box* wordt een digitale ‘stempel’ op de btw-kasbon geplaatst. Het ganse kassasysteem is pas operationeel wanneer de VSC en de *black box* verbonden zijn.¹⁴⁴

Het systeem houdt echter geen mogelijkheid tot eenvoudige en digitale belastingaangifte in. Daarnaast maken ook de bankgegevens en betaalterminals van de uitbaters geen deel uit van het systeem.¹⁴⁵ Gelet op het gevaar van de ingebruikname van een tweede, niet-gecertificeerde kassa, kan een koppeling van een betaalterminal aan de kassa pogingen tot het omzeilen van de witte kassa verhelpen.

Elke persoon die bestellingen invoert in de kassa dient eerst aangemeld te zijn alvorens gebruik te maken van het kassasysteem. De witte kassa dient ook als sociaal controle-instrument om zwartwerk tegen te gaan. Iedere gebruiker dient zich dan ook aan te melden bij de start (arbeid in) en aan het einde van gebruik (arbeid out), met vermelding van zijn of haar RSZ-nummer.¹⁴⁶ De kassa’s dienen te voorzien in artikelen (of PLU’s) ‘arbeid in’ en ‘arbeid out’, om de tijdsduur en prestaties van geïdentificeerde werknemers aan te tonen. Zo wordt een koppeling gemaakt met de socialezekerheidswetgeving, hetgeen de strijd tegen zwartwerk versterkt.

C. ONTSTAANSGESCHIEDENIS

Het geregistreerd kassasysteem, zoals vandaag in de praktijk, werd ontwikkeld door een daartoe gemandateerd ‘team GKS’. Het team ging op zoek naar reeds bestaande kassasystemen. Uiteindelijk gingen ze de mosterd halen in Zweden. Daar was het geregistreerd kassasysteem sinds 1 januari 2011 in voege. Het team ontwikkelde een systeem in België dat slechts één protocol kent, zodat ongeacht het type kassa, het resultaat van het geregistreerd kassasysteem steeds hetzelfde is. De Zweedse overheid daarentegen laat producenten toe hun eigen protocol te ontwikkelen, waardoor niet alle kassa’s en protocollen matchen.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017; FOD Financiën, “Wat doet GKS”, 2014, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/hoewerkt-het/watdoet-een-gks (consultatie d.d. 29 november 2017).

¹⁴⁵ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

¹⁴⁶ Circ. nr. E.T. 124.747 (AAFisc nr. 22:2016), 8 november 2016.

¹⁴⁷ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

In het kader van de btw-verlaging naar 12% op maaltijden, die op 1 januari 2010 werd doorgevoerd¹⁴⁸, ging de horecasector akkoord met de invoer van het geregistreerd kassasysteem op 1 januari 2013.¹⁴⁹ De verplichte implementatie van de witte kassa werd meermaals uitgesteld. In het volgende onderdeel wordt een chronologische kroniek van wetgevende initiatieven en hindernissen weergegeven.

1. Wetgeving: overzicht

Het principe van een geregistreerd kassasysteem werd in 2009 verankerd in het Koninklijk Besluit nr. 1 dat de definities van en voorwaarden waaraan het systeem moest beantwoorden. Uitbaters van horecaondernemingen waar op regelmatige basis maaltijden worden genuttigd werden verplicht een vereenvoudigde factuur te voorzien met behulp van een geregistreerd kassasysteem.¹⁵⁰

Een eerste en zeer belangrijke beslissing van de btw-administratie was beslissing nr. 188.066 die een eerste invulling gaf aan het concept 'regelmatig'.¹⁵¹ De administratie hanteert voor het eerst de 10%-norm om te bepalen wie onder het toepassingsgebied van de witte kassa valt. De beslissing schrijft het volgende voor: *"In het geval de ontvangsten voortkomende uit het verschaffen van maaltijden om ter plaatse te worden verbruikt (exclusief btw), met uitsluiting van de daarbij horende dranken, minder bedragen dan 10 percent van de totale omzet (exclusief btw) gerealiseerd door horeca-activiteiten, wordt de belastingplichtige niet aangemerkt als "een exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt"*. Het gaat om inkomsten die men haalt uit de verkopen die onder het btw-tarief van 12% vallen. Vormt het aandeel van die inkomsten meer dan een tiende van de totale omzet, dan voldoet men volgens de administratie aan de voorwaarde *regelmatig* maaltijden te verschaffen.

Naast een afbakening van het toepassingsgebied werden ook richtlijnen uitgevaardigd voor de producenten. In 2012 werd een eerste beslissing geveld inzake de certificatieprocedure en verplichtingen ten aanzien van de producenten bij beslissing nr. 122.682¹⁵². Deze werd later vervangen door de

¹⁴⁸ KB van 9 december 2009 tot wijziging van KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 14 december 2009.

¹⁴⁹ Art. 4 van het KB van 9 december 2009 tot wijziging van KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 14 december 2009;

¹⁵⁰ KB 18 december 2009 tot wijziging van het koninklijk besluit KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 24 december 2009.

¹⁵¹ Beslissing BTW nr. E.T. 118.066, 9 maart 2010.

¹⁵² Circ. nr. E.T. 122.682 (AaFisc Nr. 22/2012), 1 juni 2012, omwille van vormfouten ingetrokken door beslissing nr. E.T. 123.159, 26 oktober 2012.

circulaire nr. 124.747¹⁵³, waarvan recent nog een nieuwe versie werd uitgebracht die later uitvoeriger besproken wordt.

In de verplichting tot implementatie van dit nieuwe kassasysteem werd oorspronkelijk een overgangperiode voorzien tot en met 31 december 2012.¹⁵⁴ Deze werd eerst verlengd tot 2014 en daarna tot 1 januari 2015. De inwerkingtreding van het systeem had uiterlijk dan moeten gebeuren.¹⁵⁵ De registratieperiode voor uitbaters die per 1 januari 2015 de witte kassa moesten toepassen liep tot 28 februari 2015. De implementatie gebeurde in drie golven¹⁵⁶, waarbij rekening werd gehouden met de aard van de horecazaak, de omzet en de lokalisatie, om deloyale concurrentie te vermijden.¹⁵⁷

In navolging van de vervangende circulaire van 23 oktober 2013, die zich buigt over de procedure van certificatie en registratie, werd de wet van 30 juli 2013 ingevoerd.¹⁵⁸ Ter uitvoering van deze wet werden modaliteiten verder verfijnd in koninklijk besluit van 1 oktober 2013.¹⁵⁹ De reeds vermelde circulaire van 23 oktober 2013 werd recent vervangen.¹⁶⁰ Deze zeer technische circulaire formuleert de eisen waaraan het kassasysteem, het btw-kasticket en de controlemodule moeten voldoen.

De 10%-regel werd in 2014 gebetonneerd in een nieuwe administratieve beslissing.¹⁶¹ Die bepaalde opnieuw dat wanneer de inkomsten uit restaurant- en cateringdiensten meer dan tien procent uitmaken van de totale omzet van een horecaonderneming, deze onderhevig is aan de GKS-regeling. Zodra de zaakvoerder onder het toepassingsgebied van dit kassasysteem valt is hij, of zij, verplicht een btw-kasticket te voorzien. Aanvankelijk werd gepoogd met deze beslissing een definitief kader uit te tekenen, maar de beslissing werd later het voorwerp van een verzoek tot nietigverklaring voor de Raad van State. Het verzoekschrift werd ingesteld door HORECA VLAANDEREN, waarover later in dit proefschrift meer.¹⁶²

Voorts besliste de administratie nog tot een versoepeling van het toepassingsgebied door een tolerantie in te voeren voor belastingplichtigen die jaarlijks maximaal 5 kalenderdagen restaurant- of

¹⁵³ Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc Nr. 43/2013), 23 oktober 2013.

¹⁵⁴ Beslissing BTW nr. E.T. 118.066, 9 maart 2010

¹⁵⁵ Beslissing nr. 123.472, 30 november 2012; I. LEJEUNE, E. CORTVRIEND, "Btw-zakboekje", Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 256.

¹⁵⁶ De implementatie gebeurde op drie momenten, nl. 30 juni 2015, 30 september 2015 en 31 december 2015; I. LEJEUNE, E. CORTVRIEND, "Btw-zakboekje", Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 256.

¹⁵⁷ J. DEVENYNS, "Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)", Gent, 19 oktober 2017, 6.

¹⁵⁸ Wet van 30 juli 2013 met betrekking tot de certificatie van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector, *B.S.* 28 augustus 2013.

¹⁵⁹ KB van 1 oktober 2013 met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten ten aanzien van de certificatie van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector, *B.S.* 8 oktober 2013.

¹⁶⁰ Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc. Nr. 33/2016), 8 november 2016.

¹⁶¹ Beslissing nr. E.T. 123.798, 24 januari 2014.

¹⁶² RvS (14^e k.), 6 oktober 2014, nr. 228.643, VZW Horeca Vlaanderen/Belgische Staat.

cateringdiensten verrichten.¹⁶³ Daarnaast valt de zaakvoerder die restaurant- of cateringdiensten aan de consument aanbiedt, louter door een beroep te doen op een onderaannemer, ook buiten het toepassingsgebied van de GKS-wetgeving.¹⁶⁴ De btw-administratie voerde hiermee een extra tolerantie in. Het toepassingsgebied van de reglementering wordt in het onderdeel ‘op wie is het van toepassing’ naderbij bekeken.

Volledigheidshalve worden de meest recente circulaire betreffende het geregistreerde kassasysteem vermeld. De circulaire van 8 november 2016 geeft richtlijnen voor het gebruik van de witte kassa en werd eerder reeds vermeld. De laatst uitgebrachte is de circulaire waarin wordt duidelijk gemaakt wat moet worden verstaan onder restaurant- en cateringdiensten en zo leemte in het koninklijk besluit van 16 juni 2016 vult.¹⁶⁵ Ook deze wordt in het onderdeel ‘op wie is het van toepassing’ verder besproken.

D. OP WIE IS HET VAN TOEPASSING?

In het voorgaande werd reeds besproken wat het geregistreerd kassasysteem juist inhoudt en welke wetgevende en administratieve initiatieven de reglementering vormgaven. In dit onderdeel wordt het toepassingsgebied van de reglementering tegen het licht gehouden. Ook de vooropgestelde timing en effectieve uitvoering van implementatie worden besproken. Het toepassingsgebied werd sterk beïnvloed door rechtspraak van de Raad van State, waarop nu wordt ingezoomd.

1. Het begrip ‘regelmatig’

Het koninklijk besluit van 15 december 2013¹⁶⁶ maakte het uitreiken van een btw-kasbon, door middel van een witte kassa, verplicht voor de horecazaken die *regelmatig* inkomsten vergaren uit restaurant- en cateringdiensten. De administratie zal dit begrip invullen, waarover verschillende gedingen zullen volgen. Hierna volgt het parcours dat de invulling van het begrip *regelmatig* zal afleggen.

a) 10% van de totale omzet

De btw-administratie gaf in 2014 een concrete invulling aan het begrip *regelmatig*. Haar beslissing formuleerde dat een horecaonderneming waar de inkomsten uit de verkopen - die onder het verlaagd btw-tarief van 12% vallen - van restaurant- en cateringverrichtingen meer dan een tiende van de totale omzet beslagten, uitgezonderd bijhorende dranken, regelmatig restaurant- en cateringdiensten

¹⁶³ Beslissing nr. E.T. 127.736, 16 februari 2015.

¹⁶⁴ Beslissing nr. E.T. 127.735, 2 maart 2015.

¹⁶⁵ Circ. 2017/C/70 betreffende het geregistreerd kassasysteem, *B.S.* 6 november 2017.

¹⁶⁶ Art. 21bis, §1, eerste lid KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 24 december 2009; KB van 15 december 2013 tot wijziging van KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 20 december 2013.

verrichten.¹⁶⁷ Hiermee voerde ze een drempel van 10% op de totale omzet in, waardoor circa 25.000 horecazaken onder het toepassingsgebied zouden vallen.¹⁶⁸

b) Procedure voor de Raad van State

De horecakoepels vonden dat deze norm de toets van het gelijkheidsbeginsel, gewaarborgd in artikel 10 en 11 van de Grondwet, niet doorstond. Volgens de horecafederaties viel het buiten de bevoegdheid van de administratie om het begrip *regelmatig* in te vullen. Beiden, aangevuld met NV Borrelhuis, ondernamen dan ook juridische stappen tegen de 10%-regel. Horeca Limburg en Horeca Vlaanderen stelden op respectievelijk 18 februari 2014 en 24 maart 2014 een beroep tot nietigverklaring in.¹⁶⁹

Beiden vochten de 10%-norm aan, maar hun vordering had een ander voorwerp. Horeca Limburg verzocht de vernietiging van het koninklijk besluit van 15 december 2013, daar Horeca Vlaanderen de administratieve btw-beslissing E.T. 123.798 aanvocht. Beide normen schrijven weliswaar de 10%-regeling voor.

De auditeur bij de Raad Van State VAN STEENBERGE kwam in zijn verslag tot de volgende conclusie: *“Het genoemde KB legt de verplichting om een zogenaamde witte kassa te gebruiken enkel op aan de exploitant van een inrichting “waar regelmatig maaltijden worden verbruikt” en aan de traiteur “die regelmatig cateringdiensten verricht”. De auditeur is van mening dat dit criterium niet voldoende duidelijk en objectief is omdat het begrip “regelmatig” op verschillende manieren kan worden ingevuld en dat daarom het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. De auditeur wijst er daarnaast op dat de fiscale administratie deze onwettigheid niet kan verhelpen door in een omzendbrief een nadere invulling te geven aan het begrip “regelmatig”. De administratie is daartoe immers niet bevoegd.”*¹⁷⁰

Op 14 oktober 2015 volgde de Raad van State de conclusie van haar auditeur en trok ze bij arresten 232.545¹⁷¹ en 232.549¹⁷² een streep door de 10%-regeling. Zowel beslissing E.T. 123.798 als het koninklijk besluit van 15 december 2015 werden vernietigd. Desalniettemin bleef de basiswetgeving, vervat in KB nr. 1 van 29 december 1992, die stelde dat een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt alsook de traiteur die regelmatig cateringdiensten verricht over een witte kassa moest

¹⁶⁷ Beslissing nr. E.T. 123.798, 24 januari 2014.

¹⁶⁸ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

¹⁶⁹ RvS, officiële berichten, B.S. 1 april 2014, 28360 (Horeca Limburg); RvS, officiële berichten, B.S. 6 mei 2014, 36510 (Horeca Vlaanderen).

¹⁷⁰ RvS, “De ‘witte kassa’ in de horeca”, Nieuws Raad van State, 2 september 2015, <http://www.raadvst-consetat.be/?page=news&lang=nl&newsitem=279> (consultatie d.d. 30 november 2017).

¹⁷¹ RvS (14^e k.), 14 oktober 2015, nr. 232.545, VZW Horeca Limburg/Belgische Staat.

¹⁷² RvS (14^e k.), 14 oktober 2015, nr. 232.549, VZW Horeca Vlaanderen/Belgische Staat.

beschikken. De vage term *regelmatig* verdween niet, wel haar invulling. Dit was echter problematisch daar elk fiscaal controleur de toepassingsvoorwaarde naar eigen goeddunken kon invullen.

c) Vrijgesteld tot 25.000 euro

De overheid moest op zoek naar duidelijkheid en een stabiele regulering, die juridische aanvallen zou overleven. Ondertussen was door het de effectieve implementatie van de witte kassa's door de vernietiging van de Raad van State weer verdaagd. Een nieuw akkoord werd bereikt binnen de regering in december 2015, waarbij de term *regelmatig* opnieuw verduidelijkt werd. Ditmaal werd deze invulling niet via circulaire aan de administratie toevertrouwd, maar was het via wetgeving dat de nieuwe invulling werd ingevoerd. Het koninklijk besluit van 16 juni 2016¹⁷³ bepaalde dat horecazaken die jaarlijks minder dan 25.000 euro inkomsten halen uit verkopen die onder het btw-tarief van 12% ressorteren (lees: maaltijden), niet onder de verplichting van artikel 21*bis* van KB nr. 1 vallen.

Het begrip *regelmatig* werd vervangen door de absolute grens van 25.000 euro. Dit leidt ertoe dat alle zaakvoerders die restaurant- en cateringdiensten verrichten, gehouden zijn tot de GKS-regeling, uitgezonderd zij die onder de 25.000-grens blijven. Eenmaal een inrichting de grens van 25.000 euro overschrijdt, dient ze steeds gebruik te maken van de witte kassa. Ook wanneer de omzet uit activiteiten, die aanleiding geven tot het verlaagd btw-tarief van 12%, later onder de wettelijke drempel van 25.000 euro zouden duiken.¹⁷⁴ Vanaf dat moment is de uitbater verplicht een btw-kasticket uit te reiken voor al zijn economische activiteiten in kader van de horecaonderneming die onderhevig is aan de GKS-wetgeving.¹⁷⁵ Het nieuwe artikel 21*bis* KB nr. 1 bepaalt dat enkel en alleen indien de gehele horeca activiteiten of de restaurant- en cateringdiensten worden stopgezet, de uitbating niet langer onderhevig is aan de GKS-normen. De nieuwe grens heeft ertoe geleid dat ongeveer 7.000 ondernemingen niet langer tot de GKS-doelgroep behoorden.¹⁷⁶

¹⁷³ KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

¹⁷⁴ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017; L. HEYLENS, 'De witte kassa- een stand van zaken na recente beslissingen', *AFT*, 2016, 7.

¹⁷⁵ Art. 21*bis*, §1, eerste lid KB nr. 1 van 29 december 1992 gewijzigd door art. 1 KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

¹⁷⁶ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

d) Berekeningswijze¹⁷⁷

De grens van 25.000 euro geldt enkel voor inkomsten die uit restaurant- en cateringdiensten voortkomen. De concrete invulling van de twee vermelde diensten komt later in dit proefschrift aan bod. Er kan reeds besloten worden welke verrichtingen niet dienen opgenomen te worden in de berekening. Zo maken de dranken bij een maaltijd, de dranken buiten een maaltijd, het leveren van meeneemgerechten, de verkoop van voeding in het algemeen en andere horeca-activiteiten geen deel uit van de berekening.

Deze berekening gebeurt per inrichting en niet per btw-plichtige, tenzij het gaat om verschillende inrichtingen die op zodanige wijze met elkaar verbonden zijn, dat het niet nodig is het gebouw van de ene inrichting te verlaten om de andere inrichting te betreden.

2. Conform gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel

De nieuwe regeling ter verduidelijking van het toepassingsgebied van de witte kassa moest een stabiel kader uitmaken, dat voldoet aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. In haar advies stelt de Raad van State dat de nieuwe regeling conform artikelen 10 en 11 van de Grondwet is. Het feit dat twee belastingplichtigen met dezelfde omzetcijfers inzake restaurant- en cateringdiensten een gelijke behandeling genieten wat betreft de toepassing van de GKS-regels duidt geenszins op een schending van het gelijkheidsbeginsel. Ondernemingen die de vooropgestelde grens van 25.000 euro niet overschrijden, kunnen gekwalificeerd worden als kleine horecaondernemingen. Het lijkt dan ook billijk en evenredig dat een kleine onderneming niet met dezelfde administratieve en financiële lasten opgezadeld wordt dan grotere ondernemingen.¹⁷⁸

De horecafederaties waren echter verbaasd over het advies dat de Raad van State uitbracht in april 2016. Volgens hen wordt het gelijkheidsbeginsel dan weer wel geschonden, omdat belastingplichtigen die zich in een gelijkaardige situatie bevinden op een andere wijze behandeld worden.¹⁷⁹ Op dit moment zijn er 6 beroepen tot nietigverklaring hangende bij de Raad van State, die ingesteld werden door de drie horecakoepels - nl. Horeca Vlaanderen, Horeca Brussel en Horeca Wallonië-, Horeca Vlaams-Brabant

¹⁷⁷ I. MASSIN, "Circulaire breidt toepassingsgebied 'geregistreerde kassa' uit", *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 4.

¹⁷⁸ Adv. RvS nr. 59.085/3 bij het KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

¹⁷⁹ Interview dhr. Danny Van Assche, gedelegeerd bestuurder HORECA VLAANDEREN, 29 november 2017; X., "Horeca Vlaanderen verbaasd over advies Raad van State", 14 april 2016, www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=751 (consultatie d.d. 29 november 2017).

en twee inrichtingen, BVBA De Gulden Coppe en NV Borrelhuis.¹⁸⁰ Het blijft wachten op een uitspraak ten gronde. De FOD Financiën werd reeds in kennis gesteld van het verslag van de daartoe gemandateerde auditeur. Die stelde in zijn verslag reeds vast dat er geen grond is tot nietigverklaring.¹⁸¹ Wanneer de Raad van State zijn verslag volgt, zoals dat doorgaans gebeurt, zal het koninklijk besluit van 16 juni 2016 en zodus de grens van 25.000 euro¹⁸² van kracht blijven.

Horeca Vlaanderen vroeg, bij monde van haar gedelegeerd bestuurder Danny VAN ASSCHE, om de drempel van 25.000 euro voor bekeken te houden en de GKS-verplichting van toe te passen op de hele horecasector. De vermelde grens creëert volgens VAN ASSCHE een situatie van oneerlijke concurrentie, omdat – volgens hem- veel zaken op een kunstmatige wijze onder die drempel blijven.¹⁸³

3. Restaurant- en cateringdiensten

Wanneer een belastingplichtige meer dan 25.000 euro, exclusief btw, omzet haalt uit restaurant- en cateringdiensten op jaarbasis is hij of zij gebonden door de GKS-wetgeving.¹⁸⁴ Daar het overschrijden van de voormelde drempel belangrijke fiscale gevolgen teweeg brengt, is het uiterst belangrijk een goede notie te hebben van het begrip ‘restaurant- en cateringdiensten’. In het btw-wetboek is een definitie terug te vinden die stelt dat “*het verschaffen van spijs en drank in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse*” als restaurant- of cateringdienst begrepen kan worden.¹⁸⁵

Voor het berekenen van de grens van 25.000 euro is het dan ook belangrijk de restaurant- en cateringdiensten van de zuivere leveringen te scheiden. Het verschil en de gevolgen van het onderscheiden tussen beide begrippen wordt hieronder belicht.

¹⁸⁰ RvS, officiële berichten, *B.S.* 9 augustus 2016, 48294; RvS; officiële berichten, *B.S.* 8 september 2016, 60920; RvS, officiële berichten, *B.S.* 27 september 2016, 67376; Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017; Interview dhr. Danny Van Assche, gedelegeerd bestuurder HORECA VLAANDEREN, 29 november 2017.

¹⁸¹ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

¹⁸² Het bedrag 25.000 euro wordt steeds berekend exclusief btw.

¹⁸³ X., “Controles op witte kassa in horecazaken brengen waslijst onregelmatigheden aan het licht”, *De Morgen*, 11 december 2017, <https://www.demorgen.be/economie/controles-op-witte-kassa-in-horecazaken-brengen-waslijst-onregelmatigheden-aan-het-licht-b9af3d07/> (consultatie d.d. 11 december 2017).

¹⁸⁴ Art. 21bis KB nr. 1 van 29 december 1992 gewijzigd door art. 1 KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

¹⁸⁵ Art. 18, §1, lid 2, °11 WBTW.

a) Versus ‘levering’

Het is reeds duidelijk dat voor de berekening van de omzet enkel rekening wordt gehouden met restaurant- en cateringdiensten. Zuivere leveringen vallen buiten de berekening van de 25.000 euro drempel. Dit onderscheid is ook van belang voor het toepasselijk btw-tarief. Restaurant- en cateringdiensten, met uitsluiting van dranken, zijn onderworpen aan het verlaagd tarief van 12%.¹⁸⁶ Maaltijden die geleverd worden, zoals bedoeld in artikel 10 WBTW, zijn daarentegen onderhevig aan ofwel een verlaagd tarief van 6% of het standaardtarief van 21%. Gelet op het feit dat de te berekenen omzet overeenkomt met de omzetcijfers die gerealiseerd worden uit verrichtingen die onderworpen zijn aan het verlaagd 12%-tarief, is het van groot belang de verrichtingen correct te kwalificeren.¹⁸⁷

De nieuwe circulaire van 6 november 2017¹⁸⁸ bracht verduidelijking over de interpretatie van de verschillende begrippen ter vaststelling van het omzetcijfer dat aanleiding geeft tot het gebruik van een witte kassa. De nieuwe circulaire zorgt naast een verduidelijking ook voor een uitbreiding van het toepassingsgebied.¹⁸⁹

De circulaire grijpt terug naar artikel 6 van de Europese Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van 15 maart 2011 om te verduidelijken wat moet worden verstaan onder restaurant- en cateringdiensten. De verordening stelt dat *“het verstrekken van bereide of onbereide spijzen of dranken gepaard met voldoende bijkomende diensten ten behoeve van de onmiddellijke consumptie van die spijzen of dranken zodat het verstrekken van spijzen of dranken dan wel beide niet meer is dan een onderdeel van het geheel waarin het dienstenaspect de overhand heeft”* een restaurant- of cateringdienst uitmaakt.¹⁹⁰ Wanneer de belastingplichtige op een moment en op een door de klant gekozen locatie, die de eigen inrichting niet betreft, maaltijden en/of dranken verschaft aan derden is er geen sprake van een restaurantdienst, maar wordt dit gekwalificeerd als cateringdienst.¹⁹¹

Voordien werd aangenomen dat maaltijden, die uitsluitend in open lucht werden genuttigd of in een verpakking die slechts een enkele keer functioneel kon zijn werden geserveerd, een zuivere levering voorstelden.¹⁹² De laatste circulaire, die alle voorgaande tegenstrijdige bepalingen opheft, bevat een

¹⁸⁶ Tabel B, I, KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 31 juli 1970.

¹⁸⁷ L. HEYLENS, ‘De witte kassa- een stand van zaken na recente beslissingen’, *AFT*, 2016, 5.

¹⁸⁸ Circ. nr. 2017/C/70, 6 november 2017, *B.S.* 21 november 2017.

¹⁸⁹ I. MASSIN, ‘Circulaire breidt toepassingsgebied ‘geregistreerde kassa’ uit’, *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 2.

¹⁹⁰ Art. 6 Verord. Raad. Nr. 282/2011, 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁹¹ Circ. nr. 2017/C/70, 6 november 2017, *B.S.* 21 november 2017 (punt 2.5.2.1.)

¹⁹² Beslissing nr. E.T. 123.798 van 24 januari 2014 (vernietigd bij RvS, arrest nr. 232.549 op 14 oktober 2015); I. MASSIN, ‘Circulaire breidt toepassingsgebied ‘geregistreerde kassa’ uit’, *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 3.

nieuw inzicht met betrekking tot de invulling van het begrip restaurant- en cateringdiensten, hetgeen hieronder wordt weergegeven.

b) Binnenruimte

Er is steeds sprake van een restaurantdienst wanneer de inrichter ‘aan zijn klanten een ruimte binnen ter beschikking stelt’ die voorziet in de mogelijkheid en infrastructuur om de maaltijden en/of dranken ter plaatse te nuttigen, en de klanten hier effectief gebruik van maken. Bovenstaande geldt ongeacht het permanent of tijdelijk karakter van de infrastructuur, het standaard karakter van de maaltijden of het comfort dat gepaard gaat met de inrichting.¹⁹³

Het is daarnaast niet uitgesloten dat de ter beschikking gestelde ruimte en infrastructuur, waar klanten hun aankopen nuttigen, gedeeld wordt met klanten van andere zaakvoerders, om de hoedanigheid van restaurantdienst aan te nemen. Wel uitgesloten zijn de multifunctionele voorzieningen, die geen enkel verband hebben met de aangeboden maaltijden en/of dranken. Er is volgens de btw-administratie enkel nog sprake van een levering van goederen wanneer de verkoop van spijzen en/of dranken gebeurt zonder dat deze in de infrastructuur genuttigd worden.¹⁹⁴

c) Openlucht¹⁹⁵

Er is sprake van een restaurantdienst wanneer een zaakvoerder het buitengedeelte van de inrichting voorziet van tafels en een eventuele uitklapbare toog, en dit aangevuld wordt met een van volgende faciliteiten:

- Wanneer er minstens één element wordt toegevoegd aan de reeds vermelde infrastructuur om het verbruik in open lucht aantrekkelijker en comfortabeler te maken;
- Een mogelijkheid tot zitten wordt aangeboden;
- De waren op een dienstblad worden geserveerd;
- Er bestek en servies voorzien worden;
- Er aan tafel wordt bediend/afgeruimd.

Een luifel, dat dienst doet als schutting tegen weersomstandigheden, valt niet onder de voormelde faciliteiten. Het aanbieden van maaltijden en/of dranken in een foodtruck, op een event met betrekking tot podiumkunsten, wordt door de administratie als een levering gekwalificeerd.

¹⁹³ Circ. nr. 2017/C/70, 6 november 2017, *B.S.* 21 november 2017 (punt 2.5.2.1.B); I. MASSIN, “Circulaire breidt toepassingsgebied ‘geregistreerde kassa’ uit”, *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 3.

¹⁹⁴ Circ. nr. 2017/C/70, 6 november 2017, *B.S.* 21 november 2017 (punt 2.5.2.1.A); I. MASSIN, “Circulaire breidt toepassingsgebied ‘geregistreerde kassa’ uit”, *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 3.

¹⁹⁵ I. MASSIN, “Circulaire breidt toepassingsgebied ‘geregistreerde kassa’ uit”, *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 3-4.

4. Vrijstellingen

Hoewel de circulaire het toepassingsgebied verruimd heeft, kent ze ook enkele vrijstellingen en toleranties. Ook voordien werd in beslissing nr. E.T. 123.798 reeds gesteld dat de handelingen die in artikel 44 WBTW vrijgesteld worden, niet onder het toepassingsgebied van de GKS-regelgeving vallen.¹⁹⁶ Het zou afwijken van het opzet van dit proefschrift alle toleranties en vrijstellingen in detail te bespreken. Er wordt een zeer kort - selectief - overzicht gegeven van bepaalde toleranties.

Artikel 21*bis*, §1, vijfde lid, °1 van KB nr. 1 houdt een vrijstelling voor de GKS-verplichtingen in voor onderaannemers¹⁹⁷, zoals reeds beslist door de administratie in btw-beslissing nr. E.T. 127.735.¹⁹⁸ Deze vrijstelling geldt enkel op voorwaarde dat de belastingplichtige zich onthoudt van elke tussenkomst bij zowel aankoop als bereiding van de maaltijden.

Hoteluitbaters, waarvan de restaurantdiensten geïntegreerd zitten in de uiteindelijke hotelrekening van hotelgasten, zijn eveneens vrijgesteld van elke GKS-regel. Enkel voor verrichtingen aan hotelgasten die niet in de globale eindafrekening zitten of voor diensten aan niet-hotelgasten, dienen zij te onderzoeken of hun jaarlijkse omzet uit voormelde activiteiten de drempel niet overschrijdt.¹⁹⁹

Werkgevers die niet actief zijn in de horecasector en zelf hun bedrijfsrestaurant uitbaten, vallen buiten het GKS-toepassingsgebied voor zover zij enkel maaltijden aanbieden aan hun personeel en de openingsuren van het restaurant niet verschillen van de werkuren van de uitbating.²⁰⁰

Voor een verdere verdieping in de heersende vrijstellingen en toleranties biedt de circulaire van 6 november 2017 een volledig overzicht.

¹⁹⁶ S. REYNDERS, "Het geregistreerde kassasysteem in de horeca: de gids voor alle gebruikers", Wolters Kluwer, Mechelen, 2015, 35.

¹⁹⁷ Art. 21*bis*, §1, lid 5, °1 KB nr. 1 van 29 december 1992 gewijzigd door art. 1 KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

¹⁹⁸ Beslissing nr. E.T. 127.735, 2 maart 2015.

¹⁹⁹ Circ. nr. 2017/C/70, 6 november 2017, *B.S.* 21 november 2017 (punt 2.2).

²⁰⁰ Art. 21*bis*, §1, lid 5, °3 KB nr. 1 van 29 december 1992 gewijzigd door art. 1 KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016; Circ. nr. 2017/C/70, 6 november 2017, *B.S.* 21 november 2017 (punt 2.4).

E. IMPLEMENTATIE

De invoering van de witte kassa werd meermaals uitgesteld, hetgeen hierboven reeds geduid werd. Vanaf 1 juli 2016 gold de nieuwe regeling die het begrip regelmatig invult door middel van een grens die op 25.000 euro gelegd is. De FOD Financiën stelde op haar website dat belastingplichtigen die ingevolge de nieuwe regeling onderworpen zijn aan de GKS-wetgeving, zich moeten registreren vóór 1 juli 2016 en zich een kassa dienen aan te schaffen vóór 1 oktober van datzelfde jaar. Uitbaters die pas in de eerste helft van 2016 een zaak opstartten kregen uitstel tot 30 september om hun zaak aan te melden.²⁰¹

De nieuwe GKS-wetgeving, die in voege trad op 1 juli 2016²⁰², verkleinde de doelgroep van de regelgeving aanzienlijk. Onder de 10%-regel waren ongeveer zo'n 25.000 horecaondernemingen onderworpen aan de GKS-regelgeving. Met de nieuwe 25.000-grens voldeden nog zo'n 17.500 horecazaken aan de toepassingsvoorwaarden.²⁰³ Op datum van 30 september 2017 waren 26.771 exploitanten geregistreerd. Dit hoge cijfer valt te verklaren door enkele fenomenen. Vooreerst gaat niet elke stopzetting van exploitatie gepaard met een uitschrijving. Zaakvoerders die onder de 10%-norm vielen, maar buiten het toepassingsgebied van de nieuwe regelgeving vallen, maken ook deel uit van dit cijfer. Ten laatste dient gewezen te worden op de mogelijkheid vrijwillig in het GKS-project te stappen, ook al is men hier wettelijk niet toe verplicht.

Onderstaande tabel geeft het installatieratio per regio en het totale aantal uitbatingen dat, conform de GKS-richtlijnen, het geregistreerd kassasysteem reeds in gebruik heeft genomen. Er is een groot verschil tussen het aantal geregistreerde ondernemingen en de uitbatingen die reeds overgingen tot ingebruikneming van de witte kassa. Op 30 september 2017 werden 20.188 VAT Signing Cards afgeleverd. Vergelijkt men dit aantal met het aantal ondernemingen dat jaarlijks een hogere omzet haalt uit restaurant- en cateringdiensten dan de 'toegelaten' 25.000 euro, dan bekomt men de installatieratio. Deze ratio bedraagt per 30 september 2017 93%.

²⁰¹ FOD Financiën, "Nieuw koninklijk besluit – 25.000 euro-regel vervangt de 10 procent-regel", 2016, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/nieuws/nieuw-koninklijk-besluit-25000-euro-regel-vervangt-de-10-procent-regel (consultatie d.d. 29 november 2017).

²⁰² KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016

²⁰³ J. DEVENYNS, "Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)", Gent, 19 oktober 2017, 10; Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

Tabel 2: installatieratio per 13/10/2017²⁰⁴

	Uitbatingen > 25.000 € (1/3/2017)	Uitbatingen met GKS (1/9/2017)	#UITBAT %
Vlaanderen	12713	13174	103,63%
Brussel	2758	2028	73,53%
Wallonië	6123	5032	82,18%
TOTAAL	21701	20431	94,15%

De discrepantie tussen het aantal ondernemingen dat reeds een geregistreerde kassa in gebruik heeft genomen en het aantal effectief operationele witte kassa's valt voor een groot deel te verklaren in de verschillende houdingen van de horecakoepels ten aanzien van de witte kassa.²⁰⁵ Aan de ene kant heeft Horeca Vlaanderen op eigen initiatief een heuse campagne en *road show* door Vlaanderen georganiseerd om de vele exploitanten te sensibiliseren en correct te informeren over de witte kassa. Aan de andere kant staan de horecafederaties Brussel en Wallonië die geen gelijkaardig initiatief ondernamen. Ook de overheid bleef in gebreke de uitbaters te informeren. Sterker nog riepen zowel Horeca Brussel als Horeca Wallonië hun leden op tot algemeen verzet tegen de invoering van het geregistreerd kassasysteem. Dit laatste is hoogstwaarschijnlijk de grootste determinant van de lage installatieratio's in beide landsdelen.²⁰⁶ Beide federaties zouden zich recent een constructieve en meewerkende houding hebben aangenomen.

F. GKS-VERPLICHTINGEN

1. Certificatieverplichting

Het effectief welslagen van het GKS-project was afhankelijk van de mate waarin de geregistreerde kassasystemen beantwoordden aan de technische voorschriften. Het was dan ook van groot belang dat de administratie alle controle kon bewaren over de *compliance* en betrouwbaarheid van de opgestelde apparaten.²⁰⁷

²⁰⁴ Cijfers uit J. DE LODDERE, B. GAERINCK, "Fiscaal – resultaten- flankerende maatregelen", Gent, 19 oktober 2017, 25; Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

²⁰⁵ J. DEVENYNS, "Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)", Gent, 19 oktober 2017, 11; Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

²⁰⁶ X., "Wallonië en Brussel niet in orde met witte kassa", De Standaard, 1 oktober 2016, http://www.standaard.be/cnt/dmf20161001_02496230 (consultatie d.d. 4 december 2017); Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017; Interview dhr. Danny Van Assche, gedelegeerd bestuurder HORECA VLAANDEREN, 29 november 2017.

²⁰⁷ S. REYNDERS, "Het geregistreerde kassasysteem in de horeca: de gids voor alle gebruikers", Wolters Kluwer, Mechelen, 2015, 69.

Het koninklijk besluit van 30 december 2009 legt een aantal technische voorschriften op. Zo moet onder andere de onveranderlijkheid van de ingebrachte gegevens gewaarborgd zijn, dienen de ingebrachte bewaard te worden en moeten de gegevens gecontroleerd kunnen worden door de daartoe bevoegde inspectiediensten.²⁰⁸ Voor de volledige uitvoering van deze technieken wordt verwezen naar de circulaire van 8 november 2016²⁰⁹. Daarin staan alle eisen ten aanzien van het kassasysteem geformuleerd, alsook de verplichte en verboden functies. De circulaire herbergt ook de voorwaarden waaraan het btw-kasticket moet voldoen, waarop verder in dit werk wordt teruggekomen.

In dat opzicht koos de overheid voor een certificatieprocedure, waarbij de producenten van onderdelen van het geregistreerd kassasysteem haar de conformiteit van de afgeleverde producten met de door de administratie uitgevaardigde richtlijnen kan garanderen. Certificatie door de overheid biedt alle betrokken stakeholders rechtszekerheid. Alle exploitanten kunnen er namelijk van op aan dat ze een systeem kopen dat conform de GKS-wetgeving is. Dit bevordert de eerlijke concurrentie.

Producenten en verdelers dienen met hun systeem tot bij de administratie te gaan, waar het kassasysteem wordt getest naar de conformiteit aan de technische regels. Als het systeem voldoet, krijgt de verdeler of producent een certificaat en wordt zijn systeem publiekelijk gepubliceerd op de website.

Zowel de Fiscale Data Module (FDM) als het kassasysteem dienen gecertificeerd te worden door de administratie, vooraleer ze op de markt verschijnen.²¹⁰ Enkel onderdelen die 100% voldoen aan het gecertificeerd model mogen worden aangeboden.²¹¹ De certificatie van GKS-onderdelen brengt ook een vereenvoudiging voor uitbaters met zich mee. Doordat de gebruikte kassa's reeds in overeenstemming met de wetgeving werden bevonden, hoeven uitbaters niet extra gecontroleerd te worden op het legale karakter van hun kassa. De certificatieprocedure is een belangrijk onderdeel in de doeltreffendheid van dit project als middel tegen de fiscale en sociale fraude.

²⁰⁸ Art. 2 KB van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, *B.S.* 31 december 2009.

²⁰⁹ Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc. Nr. 22/2016), 8 november 2016, *B.S.* 16 januari 2017.

²¹⁰ Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc. Nr. 22/2016), 8 november 2016, *B.S.* 16 januari 2017; ²¹⁰ S. REYNDERS, "Het geregistreerde kassasysteem in de horeca: de gids voor alle gebruikers", Wolters Kluwer, Mechelen, 2015, 69.

²¹¹ FOD Financiën, "Het geregistreerd kassasysteem (GKS) in de horeca (informatie voor producenten, invoerders en verdelers van GKS-onderdelen)", 2015, 5; Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

2. Btw-kasticket

Wanneer de drempel van 25.000 euro overschreden wordt, is een exploitant verplicht voor alle verrichtingen in zijn inrichting een btw-kasticket uit te reiken.²¹² Deze verplichting geldt voor alle handelingen in het kader van de exploitatie van de horecazaak. Het kasticket dient aan de klant uitgereikt te worden op het moment waarop de dienst voltooid is.²¹³

Voor een volledig overzicht van de vereisten waaraan het btw-kasticket moet voldoen wordt naar de circulaire van 8 november 2016 verwezen. De circulaire definieert het btw-kasticket als *'een ticket dat wordt aangemaakt door het kassasysteem, terwijl dat in normale registratiemodus de leveringen, diensten en arbeidsprestaties bijhoudt, en door datzelfde kassasysteem wordt uitgereikt.'*²¹⁴

Elke handeling die gebeurt op het kassasysteem is een 'event', dat wordt verstuurd naar de controlemodule. Het kassasysteem kent drie verschillende eventtypes, die elk uit - verschillende - transactietypes bestaan. Het eventtype *normal* gecombineerd met transactietype *sales* vormen tickets in een normale registratiemodus. Gecombineerd met transactietype *refund* maakt het systeem tickets aan om correcties aan te brengen op een vorig ticket dat verkeerde informatie bevatte of om terugbetalingen uit te voeren. Naast het *normal*-eventtype kent het systeem een *training*- en een *pro forma*-ticket. Dit laatste dient bij het opmaken van offertes. De trainingsmodus wordt gehanteerd om nieuwe werknemers op te leiden en vertrouwd te maken met het systeem. Beide eventtypes kunnen gecombineerd worden met *sales* of *refund*, maar vormen geen geldig btw-kasticket, hetgeen ook onderaan het ticket vermeld staat.²¹⁵ Alle ingegeven bestellingen en verrichtingen worden naar de *black box* doorgezonden en daar opgeslagen. Deze verwerkt de signalen en stuurt de gegevens opnieuw naar de geregistreerde kassa om zo een digitale handtekening op het kasticket te plaatsen. Eenmaal afgedrukt zijn wijzigingen niet meer mogelijk.²¹⁶

²¹² Art. 21bis, §1, eerste lid KB nr. 1 van 29 december 1992, gewijzigd door art. 1 KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector, B.S. 24 juni 2016

²¹³ L. HEYLENS, 'De witte kassa- een stand van zaken na recente beslissingen', *AFT*, 2016, 9.

²¹⁴ Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc. Nr. 22/2016), 8 november 2016 (nr. 8).

²¹⁵ J. DE LODDERE, "Infosessie Blackboxproject - Horeca Vlaanderen Jan De Loddere - Federale Overheidsdienst Financiën", YouTube, 15 januari 2013 (consultatie d.d. 30 november 2017); Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc. Nr. 22/2016), 8 november 2016 (nr. 8); Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

²¹⁶ J. DE LODDERE, "Infosessie Blackboxproject - Horeca Vlaanderen Jan De Loddere - Federale Overheidsdienst Financiën", YouTube, 15 januari 2013 (consultatie d.d. 30 november 2017); Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

3. Bewaringsplicht

Om de performantie te bewerkstelligen wordt voorzien in een bewaringsplicht van de gestockeerde gegevens. De fiscale data module (FDM) dient de opgeslagen gegevens voor minstens 8 jaar te bewaren. Gegevens en informatie kunnen slechts verwijderd of overgeschreven worden wanneer ze minimum 8 jaar op de *black box* staan.²¹⁷

G. FINANCIËEL ASPECT

De exploitant dient de kosten voor het aanschaffen van het geregistreerd kassasysteem zelf te dragen, daar de overheid geen financiële tussenkomsten voorziet. De kassa's zijn vrij te verkrijgen in de handel, waardoor er geen éénduidige prijsbepaling mogelijk is. Wel wordt eenmalig voorzien in een verhoogde investeringsaftrek. KMO's kunnen eenmalig 4 procent van hun aanschaffingswaarde aftrekken als investering.²¹⁸

KMO's die niet langer onderworpen zijn aan de GKS-bepalingen, omwille van het verengde toepassingsgebied ingevolge de vernietiging van de 10%-norm en installering van de 25.000 euro-grens, kunnen door de programmawet van 10 augustus 2015 hun investering voor 13,5 procent aftrekken.²¹⁹

H. HANDHAVING

1. Controle

Om het nakomen van de GKS-wetgeving met betrekking tot de tijdige implementatie en het correct gebruik van de kassa's te waarborgen voert de FOD Financiën controles uit. De administratie controleert op twee aspecten. Ten eerste controleert ze op de implementatie van de kassa, en ten tweede op het correct gebruik ervan.²²⁰ Daarbij controleerde ze in zowel in 2016 als in 2017 uitbatingen die op basis van datamining, de gegevens waarover de administratie beschikt, over een geregistreerd kassasysteem dienen te beschikken, maar vooralsnog geen VAT Signing Card (VSC) hadden aangevraagd. Uit de controles bleek voorts dat in 70% van de gevallen het vermoeden van de

²¹⁷ Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc. Nr. 22/2016), 8 november 2016 (nr. 76-77).

²¹⁸ FOD Financiën, "Moet ik die kosten alleen dragen of is er steun?", 16 december 2014, <https://www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/een-gks-kopen/moet-ik-die-kosten-alleen-dragen-er-steun> (consultatie d.d. 1 december 2017).

²¹⁹ Art. 69, §1, eerste lid, °2, f WIB zoals gewijzigd door Programmawet van 10 augustus 2015, B.S. 18 augustus 2015; J. DEVENYNS, "Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)", Gent, 19 oktober 2017, 9.

²²⁰ J. DE LODDERE, B. GAERINCK, "Fiscaal – resultaten- flankerende maatregelen", Gent, 19 oktober 2017, 14.

administratie terecht was. 2.455 van de 3.490 uitbatingen die wel degelijk onderworpen waren aan de GKS-regelgeving waren in overtreding met de bepalingen. Per 30 september 2017 steeg dit relatieve cijfer tot 75% van de gecontroleerde uitbatingen die in overtreding waren.²²¹ Dit jaar controleerde de administratie ook inrichtingen die weldegelijk een VAT Signing Card (VSC) hebben aangevraagd, op het correct gebruik van de witte kassa. Uit die controles kwam voort dat 88% van de bezochte zaken conform de wetgeving opereerde. Bijkomend werd vastgesteld dat zo'n 3% van de inrichtingen ofwel geen gebruik maakte van de witte kassa, ofwel er een tweede kassa op nahield.

Uit de meest recente cijfers die parlementslid LANJRI opvroeg aan minister VAN OVERTVELDT bleek dat zeven op de tien horeca-uitbaters de GKS-bepalingen in overtreding was met de GKS-bepalingen.²²² Dit hoge cijfer dient echter genuanceerd. 70% van de gecontroleerde uitbatingen bevond zich in staat van overtreding, echter was de selectie van die zaken net gebaseerd op uitbatingen waar de administratie quasi zeker mocht aannemen dat ze de GKS-bepalingen schenden.²²³ Het cijfer kan dus ook vanuit een ander perspectief benaderd worden, namelijk dat liefst drie op tien ondernemingen, waarvan men eigenlijk zo goed als zeker mocht aannemen dat ze in overtreding waren, toch in overeenstemming was met de GKS-regelgeving. Dit doet geen afbreuk aan de overtuiging dat voldoende en doelgerichte controles belangrijk blijven voor de pertinentie van de gecertificeerde kassa.

2. Sancties

Eerder in dit proefschrift werden de pakkans en de hoogte van de sancties als belangrijke determinanten beschouwd in het ontraden van sociale en fiscale fraude. Het is dan ook van groot belang dat overtredingen effectief gesanctioneerd worden en dat deze sancties een dermate ontradend effect kunnen teweegbrengen.

Uitbaters die geen kassasysteem - dat voldoet aan het koninklijk besluit van 30 december 2009 - in gebruik nemen, wanneer zij daartoe wel degelijk verplicht zijn, worden gesanctioneerd met volgende geldboetes: 1.500 euro bij een eerste overtreding, 3.000 euro bij een tweede overtreding en 5.000 euro bij alle volgende overtredingen. Ook het niet naleven van de wettelijke verplichtingen inzake het uitreiken van een btw-kasticket of het overtreden van andere GKS-bepalingen wordt gesanctioneerd.²²⁴

²²¹ J. DEVENYNS, "Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)", Gent, 19 oktober 2017, 13.

²²² X., "Controles op witte kassa in horekazaken brengen waslijst onregelmatigheden aan het licht", *De Morgen*, 11 december 2017, <https://www.demorgen.be/economie/controles-op-witte-kassa-in-horekazaken-brengen-waslijst-onregelmatigheden-aan-het-licht-b9af3d07/> (consultatie 11 december 2017).

²²³ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

²²⁴ Bijlage, afdeling 2, II, A-C KB nr. 44 van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 17 juli 2012.

Er was enige tijd verwarring rond de rechtsgeldigheid van het opleggen van deze fiscale boetes. Op 16 maart 2017 heeft de Raad van State namelijk de circulaire van 26 november 2014²²⁵ vernietigd, die de administratie toeliet inrichtingen die geen witte kassa hebben, hoewel ze daartoe wettelijk verplicht zijn, boetes op te leggen.²²⁶

In de Kamer vroeg volksvertegenwoordiger DE COSTER-BAUCHAU wat dit arrest betekende met het oog op de rechtsgeldigheid van de fiscale geldboetes in het kader van het handhaven van de GKS-wetgeving. Minister van Financiën VAN OVERTVELDT nam de verwarring weg door volgend antwoord: *“Deze beslissing vernietigt het allerlaatste gedeelte van de interne regelgeving voor de administratie, die nog gebaseerd was op de vroegere wetgeving die op 14 oktober 2015 werd vernietigd door de Raad van State. Aangezien de reparatiewetgeving op 1 juli 2016 in werking is getreden, werden er geen gevolgen vastgesteld voor het geregistreerd kassasysteem (GKS). Er is geen enkele reden om de geldboetes op te schorten, omdat ze enkel zijn opgelegd op grond van de nieuwe wetgeving.”*²²⁷

Daar de fiscale geldboetes van toepassing zijn op de GKS-bepalingen die van kracht zijn vanaf 1 juli 2016 heeft de vernietiging van voormelde administratieve omzendbrief geen impact op de rechtsgeldigheid van de fiscale geldboetes die door de administratie worden opgelegd bij overtredingen.

Tot slot kan gesteld worden dat deze sancties en fiscale geldboetes eerder aan de lage kant zijn, laat staan een weinig tot onzeker ontradend effect zullen kennen op potentieel malafide exploitanten.

²²⁵ Circ. Nr. E.T. 127.190, 26 november 2014,

²²⁶ RvS (15^e k.) 16 maart 2017, nr. 237.674, Horeca Brussel/Belgische Staat.

²²⁷ Vr. En Antw. Kamer 2016-2017, 20 juni 2017, nr. 122, 299 (Vr. Nr. 1695 S. DE COSTER-BAUCHAU).

III. COMPENSERENDE MAATREGELEN

A. INLEIDING

Hoewel het inzicht - dat er een versnelling hoger moest geschakeld worden in de strijd tegen fiscale en sociale fraude- algemeen gedeeld werd, waren er tal van bekommernissen met betrekking tot de levensvatbaarheid van de sector. De horecaondernemers vreesden ‘hun ondergang’ wanneer de witte kassa werkelijkheid zou worden., gelet op de arbeidsintensiviteit en lage winstmarges waarvoor de sector gekend staat (zie *supra*).²²⁸ Ook reeds vermelde studies van KONINGS en GOOS rechtvaardigden de vrees op job verlies naar aanleiding van de GKS-implementatie.²²⁹ Diezelfde studie concludeerde anderzijds ook dat het aantal verloren jobs met duizenden gereduceerd kon worden indien de overheid voorziet in compenserende maatregelen.

De overheid was niet blind voor dit probleem. Ze stelde: *“Om te vermijden dat door de nakende invoering van de ‘witte kassa’ veel horecazaken de deuren zouden moeten sluiten, zijn er nu specifieke maatregelen voor de horeca nodig om de loonkost onder controle te houden.”*²³⁰

Naast de strijd aanbinden met de sociale en fiscale fraude is bovenal het behoud en versterken van duurzame en flexibele tewerkstelling een prioriteit. Het probleem is dat onze economie met een hoge fiscale en parafiscale druk op arbeid worstelt. Een lastenverlaging drong zich op, de arbeid moest naast goedkoper ook op een meer flexibele manier georganiseerd kunnen worden.²³¹ Werknemers die verkiezen om meer te werken dan de 38-urenweek toeliet, werden noodgedwongen tot zwartwerk veroordeeld. Wie veel uren wou doen kon dat niet altijd op een officiële manier doen. Een flexibeler statuut leidt volgens Horeca Vlaanderen dan ook resoluut tot minder zwartwerk.²³²

Op 6 februari 2015 lanceerde de Ministerraad een reeks lastenverlagende en flexibiliteit bevorderende maatregelen in het Horecaplan 2015.²³³ Deze maatregelen kwamen tegemoet aan de verwachtingen uit de sector. Het plan voorziet in een flexibelere en goedkope regeling inzake gepresteerde overuren, een uitbreiding van het systeem van gelegenheidsarbeid en voert een nieuw arbeidssysteem in; de flexi-jobs.

²²⁸ K. VAN EETVELT, “Het gaat niet om de witte kassa”, *Deredactie.be*, 28 januari 2015, <http://deredactie.be/cm/vrtnieuws/opinieblog/opinie/1.2221796> (consultatie d.d. 2 december 2017).

²²⁹ M. GOOS & J. KONINGS, “Verlaging van de lasten op arbeid in de diensteneconomie: de horeca case”, Leuven, KU Leuven & Leuven Institute for Economics, 2015, 1-2.

²³⁰ MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 3.

²³¹ MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 6.

²³² Interview dhr. Danny Van Assche, gedelegeerd bestuurder HORECA VLAANDEREN, 29 november 2017.

²³³ B. TOMMELEIN, “Federale regering kerut Horecaplan 2015 goed”, 6 februari 2015, www.tommelein.com/federale-regering-keurt-horecaplan-2015-goed/ (consultatie d.d. 30 november 2017).

In dit onderdeel worden de flankerende compensatiemaatregelen toegelicht. Daarbij mag echter niet uit het oog verloren worden dat de btw-verlaging op restaurant- en cateringdiensten in 2010 reeds een compensatie *ex ante* was.²³⁴ De btw-verlaging werd reeds toegelicht en wordt in dit hoofdstuk niet nader besproken. Er wordt een overzicht gegeven van de doelgroepenvermindering, de goedkope overuren, de uitbreiding van de gelegenheidsarbeid, de flexi-jobs en het charter met de inspectiediensten.

B. OVERZICHT

1. Doelgroepenvermindering

a) Inhoud

De doelgroepenvermindering bestaat uit een forfaitaire vermindering van de werkgeversbijdrage, die die voor een onbepaald aantal kwartalen wordt toegekend.²³⁵ Deze relancemaatregel is sinds 1 januari 2014 van kracht en werd door de wet van 11 november 2013²³⁶ in de Programmawet (I) van 24 december 2002 gevoegd. De wet voorzag in een vermindering van de werkgeversbijdrage voor 5 voltijdse werknemers.²³⁷ Met ingang van 1 januari 2016, werd het voordeel uitgebreid tot 6 werknemers.²³⁸

De werkgeversbijdragen worden verminderd met een bedrag van 500 euro per kwartaal voor 6 voltijdse werknemers. Het bedrag van 500 euro wordt opgetrokken naar 800 euro voor -26-jarigen. De werkgever kan zelf aanduiden voor welke voltijdse werknemers deze verminderingen worden toegepast.²³⁹

²³⁴ Tabel B, I, KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 31 juli 1970.

²³⁵ S. BELLEMANS, “Nieuwe doelgroepenvermindering voor de horeca”, *Nieuws Jura*, 28 november 2013, www.jura.be/secure/documentview.aspx?id=kl1718557 (consultatie d.d. 4 december 2017); X., Administratieve instructies RSZ, 2014/02, https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/nl/2014-02/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/horecanew.html (consultatie d.d. 3 december 2017).

²³⁶ Wet van 11 november 2013 tot wijziging van afdeling 3 van hoofdstuk 7 titel IV van Programmawet (I) van 24 december 2002, *B.S.* 27 november 2013.

²³⁷ Art. 342-345 Programmawet (I) van 24 december 2002, *B.S.* 30 december 2015.

²³⁸ Art. 14-16 wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, *B.S.* 30 december 2015.

²³⁹ Art. 353bis/8 Programmawet (I) van 24 december 2002 ingevoerd bij art. 5 wet van 11 november 2013 tot wijziging van afdeling 3 van hoofdstuk 7 titel IV van Programmawet (I) van 24 december 2002, *B.S.* 27 november 2013; S. BELLEMANS, “Nieuwe doelgroepenvermindering voor de horeca”, *Nieuws Jura*, 28 november 2013, www.jura.be/secure/documentview.aspx?id=kl1718557 (consultatie d.d. 4 december 2017).

b) Toepassingsvoorwaarden

Om in aanmerking te komen van deze vermindering te genieten, dient men aan een aantal voorwaarden te voldoen en met een aantal zaken rekening te houden. De doelgroepenvermindering, zoals die hier bedoeld wordt, is enkel van toepassing op exploitaties die onder paritair comité 302²⁴⁰ ressorteren en maximaal gemiddeld 49 personen in dienst hebben.²⁴¹ Voor de berekening van het aantal tewerkgestelden dient men rekening te houden met alle werknemers die de exploitant in dienst heeft.

Daarnaast kan enkel van deze bijdragevermindering genoten worden wanneer de exploitant van de horecazaak de aanwezigheid van alle werknemers registreert, van begin- tot einduur. De registratie gebeurt in het geregistreerd kassasysteem of een alternatief systeem van aanwezigheidsregistratie (ASA). Ten slotte werd het voordeel gekoppeld aan het gebruik van een geregistreerde kassa. Het is bijgevolg verplicht een gecertificeerde witte kassa in gebruik te nemen, wil men van de gunstmaatregel gebruik maken.²⁴²

Deze flankerende maatregel is enkel van toepassing op voltijdse arbeidskrachten. Flexi-jobbers, deeltijdse werknemers of uitzendkrachten vallen niet onder het toepassingsgebied van deze regeling.

2. Goedkope overuren

a) Algemeen

Het Belgische arbeidsrecht voorziet een arbeidsweek waarin maximaal 8 uren per dag of 40 uren per week gewerkt kan worden.²⁴³ Sinds 2003 is de gemiddelde wekelijkse arbeidstijd hoogstens 38 uren.²⁴⁴ Daartoe kon ofwel de effectieve wekelijkse arbeidsduur naar 38 uur worden gebracht of konden

²⁴⁰ PC 320 – paritair comité voor het hotelbedrijf.

²⁴¹ S. BELLEMANS, “Nieuwe doelgroepenvermindering voor de horeca”, *Nieuws Jura*, 28 november 2013, www.jura.be/secure/documentview.aspx?id=kl1718557 (consultatie d.d. 4 december 2017); X., Administratieve instructies RSZ, 2014/02, https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/nl/2014-02/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/horecanew.html (consultatie d.d. 3 december 2017).

²⁴² Art. 353bis/8 Programmawet (I) van 24 december 2002 ingevoerd bij art. 5 wet van 11 november 2013 tot wijziging van afdeling 3 van hoofdstuk 7 titel IV van Programmawet (I) van 24 december 2002, *B.S.* 27 november 2013; X., Administratieve instructies RSZ, 2014/02, https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/nl/2014-02/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/horecanew.html (consultatie d.d. 3 december 2017).

²⁴³ Art. 19, lid 1 Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971.

²⁴⁴ Wet 10 augustus 2001 betreffende de verzoening van werkgelegenheid en kwaliteit van het leven, *B.S.* 15 september 2001.

compenserende inhaalrustdagen worden toegekend. Voor de horeca werd de effectieve wekelijkse arbeidsduur herleid tot een maximum van 38 gepresteerde uren.²⁴⁵

Voor overuren, die onder bepaalde wettelijke voorwaarden zijn toegelaten, moet bovenop het gewoon loon een wettelijke toeslag betaald worden die naargelang de arbeid op een week- dan wel een weekend- of feestdag werd verricht, 50 of 100 procent van het gewone loon bedraagt.²⁴⁶

Aan werknemers die overuren presteren moet ook inhaalrust toegekend worden. Inhaalrust is het principe. Het artikel 26bis, §2bis van de Arbeidswet laat echter ook de mogelijkheid om voor 91 overuren geen inhaalrust op te nemen. Deze 91 uren kunnen volgens bij KB bepaalde procedures op respectievelijk ondernemings- en sectorniveau naar respectievelijk 130 en 143 overuren gebracht worden. De keuze voor een uitbetaling - zonder inhaalrust - van het overloon moet afzonderlijk meegedeeld worden door de werknemer.²⁴⁷ Daarnaast maakt de horecasector ook gebruik van art 20bis Arbeidswet om een regeling van flexibele uurroosters in te voeren. Wanneer de werkgever de uurroosters aanpast in het arbeidsreglement en de toepasselijke roosters 5 dagen op voorhand communiceert, kan in functie van de schommelingen van zijn activiteiten een soepelere uurregeling gehanteerd worden van maximaal 11 uren per dag en 50 uren per week.²⁴⁸

b) Naar 360 ‘goedkope’ netto- overuren

De onvoorspelbaarheid van de in te zetten arbeid in de horeca noopt tot flexibele inzet van werknemers op piekmomenten op te vangen. Een flexibele inzet van arbeid is dan ook van cruciaal belang om de rendabiliteit van de horecaonderneming te garanderen. Na het invoeren van een geregistreerd kassasysteem in de horeca dienden de flankerende maatregelen dan ook meer flexibiliteit met zich mee te brengen.²⁴⁹

De hoge loonkost, die verbonden is aan de overuren, weegt zwaar op arbeidsintensieve sectoren zoals de horecasector. Een fiscaal interessante omkadering van de overurenregeling is dan ook geen overbodige luxe.

²⁴⁵ CAO van 27 september 2001, *B.S.* 15 september 2001.

²⁴⁶ Art. 29, §1 Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 11.

²⁴⁷ FOD Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg (FOD WASO), “Arbeitsduur en vermindering van arbeidsduur”, <http://www.werk.belgie.be/defaultTab.aspx?id=29448> (consultatie d.d. 4 december 2017).

²⁴⁸ Art. 20bis Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; SECUREX, “Sinds 1 december: netto-overuren in de horeca”, 9 december 2015, https://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_nl/50194990F6357B42C1257F16002D4ED5?OpenDocument#.WjDujRPWxp9 (consultatie d.d. 4 december 2017).

²⁴⁹ MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 6.

De cao van 13 januari 2014, genomen in toepassing van voormeld artikel 26bis, §2bis van de Arbeidswet, bracht een eerste flexibilisering van de arbeidsduur, en trok het aantal overuren, waarbij gekozen kan worden tussen inhaalrust of uitbetaling, op van 91 tot een maximum van 143 overuren per kalenderjaar.²⁵⁰ Deze cao is echter reeds verstreken, waardoor de grens op de wettelijke 91 uren kwam te liggen, hetgeen op te trekken valt mits akkoord op ondernemingsniveau.²⁵¹

De echte doorbraak met het oog op een flexibelere regulering van de overuren, specifiek voor de horecasector, kwam er met de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken.²⁵² Wie voltijds aan het werk is, kan er sinds 1 december 2015 voor kiezen om 360 overuren meer te verdienen en de gepresteerde overuren niet in te halen. In de wet werden deze omgedoopt tot ‘overuren in de horeca’. Enkel en alleen indien de gerealiseerde overuren een gevolg zijn van een buitengewone vermeerdering van de arbeid of van een onvoorzienbare noodzakelijkheid, kan een voltijdse werknemer tot 300 overuren realiseren. Indien de werkgever een witte kassa in gebruik heeft genomen, conform de GKS-bepalingen, kan een werknemer zelfs tot 360 overuren presteren.²⁵³ De maatregel heeft het verwittigen van de gepresteerde overuren tot doel, alsook het officieel ‘voltijds maken’ van deeltijdse banen.

Tevens werd het aantal uren dat, in het kader van de overurenregeling, in aanmerking komt voor belastingvermindering voor de werknemer en de werkgever bij artikel 33 en 34 wet van 16 november 2015 verhoogd van 130 naar 360 uren.²⁵⁴

c) Toepassingsvoorwaarden

De gunstmaatregel ‘overuren in de horeca’ is enkel van toepassing voor zover de onderneming, haar werkgevers en werknemers, onder paritair comité van het hotelbedrijf ressorteren.²⁵⁵ Enkel werknemers die een voltijdse tewerkstelling genieten, vallen onder de scope van deze maatregel.²⁵⁶

²⁵⁰ Art. 26bis, §2, lid 3 Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; B. DENDOOVEN, “Overuren in de horeca”, 25 juni 2016, <https://www.partena-professional.be/nl/infoflashes/2015/overuren-in-de-horeca/> (consultatie d.d. 5 december 2017).

²⁵¹ BESOX, “Wetgeving overuren: de puntjes op de i”, 13 mei 2016, <http://www.besox.be/wetgeving-overuren-horeca-uiteenzetting-horeca-vlaanderen/> (consultatie d.d. 4 december 2017).

²⁵² Wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

²⁵³ art. 26bis §2bis Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en ‘goedkopere overuren’”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 11.

²⁵⁴ Art. 33 en art. 34 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

²⁵⁵ Art. 31, lid 1 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 30 november 2015.

²⁵⁶ MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 5.

Slechts wanneer de overuren gepresteerd worden ten gevolge van een buitengewone vermeerdering van het werk of onvoorziene noodzaak, wordt het aantal overuren dat niet hoeft ingehaald te worden verhoogd tot 300, dan wel 360 uren voor uitbaters met een witte kassa.²⁵⁷ Er is sprake van een buitengewone vermeerdering van werk wanneer deze uitzonderlijk is, m.n. onregelmatig of onvoorzien is. Zowel de aard van de gebeurtenis die een toename veroorzaakt, als de omvang van de arbeidsvermeerdering kunnen een onvoorzien karakter hebben.²⁵⁸ Belangrijk is dat de werkgever een voorafgaandelijke toestemming van zowel de vakbondsafvaardiging als de Algemene Directie Toezicht op de Sociale Wetten (TSW) moet verkrijgen.²⁵⁹

De overuren zijn het gevolg van een onvoorziene noodzaak, wanneer ze absoluut noodzakelijk zijn of wanneer de veroorzakende gebeurtenis onvoorzien was. De overuren mogen niet het gevolg zijn van het foutief handelen van de werkgever zelf. De voorwaarde betreffende het verkrijgen van een voorafgaandelijk akkoord van de vakbondsafvaardiging en de Algemene Directie Toezicht op de Sociale Wetten is ook hier van toepassing.²⁶⁰

Er werd een bijkomende beperking opgelegd: binnen dit gunstig systeem kunnen maximaal 143 overuren gepresteerd worden per vier maanden, die geen aanleiding geven tot inhaalrust.²⁶¹ Deze interne grens kadert binnen het omzetten van de Europese richtlijn betreffende de arbeidstijd.²⁶²

d) Gevolgen

Hoewel gerealiseerde overuren normaliter gepaard gaan met de uitbetaling van een overloon of inhaalrust, is dat hier niet het geval. Artikel 35 van de wet van 16 november 2015 bepaalt dat artikel 29 Arbeidswet niet van toepassing is, waardoor geen rust moet worden ingehaald of overloon moet worden uitbetaald. Enkel de betaling van het gewone loon is verschuldigd.²⁶³

²⁵⁷ Art. 25 en art. 26, §1, °3 Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 11.

²⁵⁸ B. DENDOOVEN, “Overuren in de horeca”, 25 juni 2016, <https://www.partena-professional.be/nl/infoflashes/2015/overuren-in-de-horeca/> (consultatie d.d. 5 december 2017).

²⁵⁹ Art. 25 Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; B. DENDOOVEN, “Overuren in de horeca”, 25 juni 2016, <https://www.partena-professional.be/nl/infoflashes/2015/overuren-in-de-horeca/> (consultatie d.d. 5 december 2017).

²⁶⁰ B. DENDOOVEN, “Overuren in de horeca”, 25 juni 2016, <https://www.partena-professional.be/nl/infoflashes/2015/overuren-in-de-horeca/> (consultatie d.d. 5 december 2017).

²⁶¹ Art. 32 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 30 november 2015; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 11.

²⁶² Richtlijn 2003/88/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende een aantal aspecten van de organisatie van de arbeidstijd.

²⁶³ Art. 29 Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; Art. 35 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 30 november 2015; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 11.

De keuze ligt bij de werknemer. Wanneer de voltijdse werknemer opteert voor de onmiddellijke uitbetaling van de gerealiseerde overuren, en ervoor kiest deze overuren niet in te halen, zijn die zowel fiscaal als parafiscaal volledig vrijgesteld.²⁶⁴ Daaruit volgt dat noch patronale, noch persoonlijke socialezekerheidsbijdragen, noch de bijzondere werkgeversbijdrage van 25% verschuldigd zijn.²⁶⁵ De overuren worden bruto voor netto uitbetaald. Ook zonder cao kunnen in de horecasector 300, dan wel 360 - mits ingebruikname witte kassa - netto-overuren gepresteerd worden.

e) Naar 360 'vrijwillige overuren'

In 2017 zorgde de wet PEETERS²⁶⁶, of de wet werkbaar en wendbaar werk, voor een verdere versoepeling van de overurenregeling. De wet voorzag in een aantal vernieuwingen, die in dit onderdeel besproken worden.

De wet creëert een nieuwe rechtsgrond op basis waarvan een werknemer overuren kan verrichten. Werknemers kunnen jaarlijks tot 100 overuren presteren die ze niet verplicht moeten inhalen, zonder daarbij de wettelijke grens van 11 uren daags en 50 uren per week te overtreffen. Het aantal 'vrijwillige overuren' kan daarbij verhoogd worden tot 360, wanneer hierover een akkoord kan worden bereikt door middel van een sectorale cao, die algemeen bindend wordt verklaard bij koninklijk besluit.²⁶⁷ De werknemer dient een schriftelijke overeenkomst te sluiten met zijn of haar werkgever, en dit vooraleer de werknemer overgaat tot het presteren van de vrijwillige overuren. De overeenkomst is geldig voor 6 maanden.²⁶⁸ Deze gunstregeling kan gecumuleerd worden met de reeds besproken overurenregeling van de wet van 16 november 2015.

Vernieuwend is dat de 'vrijwillige overuren', in tegenstelling tot de 'goedkope overuren', geen bijzondere rechtvaardiging behoeven. Een motivering op basis van een buitengewone vermeerdering van werk of een onvoorziene noodzaak is geen voorwaarde om tot vrijwillige overuren over te gaan. De wet vereist daarnaast geen voorafgaand collectief akkoord, voor de basis van 100 vrijwillige overuren.²⁶⁹

²⁶⁴ MvT *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 8.

²⁶⁵ B. DENDOOVEN, "Overuren in de horeca", 25 juni 2016, <https://www.partena-professional.be/nl/infoflashes/2015/overuren-in-de-horeca/> (consultatie d.d. 5 december 2017).

²⁶⁶ Wet van 5 maart 2017 betreffende werkbaar en wendbaar werk, *B.S.* 15 maart 2017.

²⁶⁷ Art. 25*bis* Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971; Art. 4 Wet van 5 maart 2017 betreffende werkbaar en wendbaar werk, *B.S.* 15 maart 2017; K. SALOMEZ, "Modern Times- over de modernisering van het arbeidsrecht(2)", Bloom-law Blog, 2 augustus 2016, <http://www.bloom-law.be/nl/actualiteit/blog/5640/de-wet-peeters--het-overurenkrediet> (consultatie d.d. 6 december 2017).

²⁶⁸ Art. 25*bis* Arbeidswet van 16 maart 1971, ingevoerd bij art. . 4 Wet van 5 maart 2017 betreffende werkbaar en wendbaar werk, *B.S.* 15 maart 2017.

²⁶⁹ K. SALOMEZ, "Modern Times- over de modernisering van het arbeidsrecht(2)", Bloom-law Blog, 2 augustus 2016, <http://www.bloom-law.be/nl/actualiteit/blog/5640/de-wet-peeters--het-overurenkrediet> (consultatie d.d. 6 december 2017).

Vrijwillige overuren geven geen aanleiding tot inhaalrust, enkel tot een overloon van 50 of 100%, naargelang de uren gerealiseerd werden op een week-, weekend of feestdag.²⁷⁰

f) Wetsontwerp van 9 november 2017

Momenteel wordt in de Kamer de laatste hand gelegd aan een nieuwe versoepeling van de overurenregeling. De ‘vrijwillige overuren’, zoals hierboven beschreven, kunnen tot 360 uren oplopen, wanneer hiertoe overeengekomen wordt in een sectorale cao. Het wetsontwerp houdende diverse bepalingen inzake werk wil exploitanten die een witte kassa in gebruik namen de mogelijkheid bieden hun werknemers 360 overuren te laten presteren, zonder dat men daarvoor afhankelijk is van een goedkeuring bij sectoraal cao.²⁷¹ Vanaf de inwerkingtreding van de wet zal men bij uitbaters die een geregistreerd kassasysteem hanteren automatisch de mogelijkheid hebben 360 goedkope- en 360 vrijwillige overuren, in totaal tot 720 overuren, zonder inhaalrust te presteren.²⁷²

De laatste legistische ontwikkelingen brengen de horecasector opnieuw een flexibelere omkadering, hetgeen vanuit de sector gevraagd werd.²⁷³ Wie de ‘netto-overuren’ en ‘vrijwillige overuren’ cumuleert kan tot 720 overuren realiseren. De toegenomen flexibiliteit moet leiden tot een ‘verwitting’ van de arbeid binnen de horecasector. Gezien de omvang van het totaal toegelaten overuren, kan best gewaakt worden over het welbevinden van de werknemer. Ook de Raad van State uitte haar bezorgdheid over de uitbreiding van de overurenregeling in de horecasector. De reeds voormelde Europese richtlijn van 2003/88/EG stipuleert dat een werkweek niet meer dan 48 uren mag bevatten. Het wetsontwerp van 9 november 2017 leeft dan ook op gespannen voet met deze richtlijn en vormt volgens de Raad van State geen “*adequate omzetting van de richtlijn*”.²⁷⁴ Het maximum van 143 overuren per 4 maanden, zonder rekening te houden met inhaalrust, blijft weliswaar onverminderd gelden.

²⁷⁰ Art. 4 Wet van 5 maart 2017 betreffende werkbaar en wendbaar werk, *B.S.* 15 maart 2017; BESOX, “Wetgeving overuren: de puntjes op de i”, 13 mei 2016, <http://www.besox.be/wetgeving-overuren-horeca-uiteenzetting-horeca-vlaanderen/> (consultatie d.d. 4 december 2017).

²⁷¹ *MvT Parl.St.* Kamer, 2017-18, nr. 54-2768/001, 48; Art. 31/1 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 30 november 2015; Art. 48 Wetsontwerp houdende diverse bepalingen inzake werk van 9 november 2017.

²⁷² *MvT Parl.St.* Kamer, 2017-18, nr. 54-2768/001, 49; Wetsontwerp houdende diverse bepalingen inzake werk van 9 november 2017.

²⁷³ Interview dhr. Dany Van Assche, gedelegeerd bestuurder HORECA VLAANDEREN, 29 november 2017.

²⁷⁴ Adv.RvS nr. 62.045/1/V 2 oktober 2017; *Parl.St.* Kamer, 2017-18, nr. 54-2768/001, 256.

3. Gelegheidsarbeid

Met de invoering van de witte kassa in zicht wou de regering DI RUPO de horecasector reeds voorbereiden en ondersteunen door middel van compenserende maatregelen. Naast de doelgroepenvermindering, kadert ook de uitbreiding van de wettelijke regeling van gelegheidsarbeid in de horeca binnen een relancestrategie.²⁷⁵ Dit onderdeel belicht de hervorming betreffende gelegheidsarbeid in de horeca.

a) Gelegenheidswerknemer

Om tot een goede notie van het toepassingsgebied en draagwijdte van de vernieuwde regeling te komen is het belangrijk te kwalificeren wie bedoeld wordt in deze regeling. Een gelegenheidswerknemer is een werknemer die, binnen het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302) of dat voor de uitzendarbeid (PC 322), voor een korte en bepaalde tijdsduur of een duidelijk afgelijnde taak ten hoogste twee opeenvolgende dagen wordt te werk gesteld.²⁷⁶

b) Nieuwe regeling: wet van 11 november 2013

De hervorming van de gelegheidsarbeid had betrekking op zowel het sociale als het fiscale luik van de regeling. De wet van 11 november 2013 hield een lastenverlaging in met betrekking tot het tewerkstellen van gelegenheidswerknemers. Hoewel ze reeds op 1 oktober 2013 in werking trad, werd ze pas eind november 2017 gepubliceerd.²⁷⁷

Op sociaal vlak houdt de vernieuwing in dat de arbeidsprestaties van de gelegenheidswerknemers onderhevig blijven aan de gewone socialezekerheidsbijdragen, maar berekend worden op een voordelig uur- en dagforfait. Dit voordelig forfait is afhankelijk van de Dimona-aangifte. Wordt de aangifte in uren verricht, dan wordt een uurforfait van 7,5 euro per uur voorzien. Geschiedt de aangifte per dag, dan wordt de bijdrage berekend op een forfait van 45 euro per dag.

De werkgever kan dankzij de vernieuwing 200 dagen, in plaats van 100 dagen, per kalenderjaar gebruik maken van gelegenheidswerknemers. Werknemers kunnen 50 dagen realiseren als

²⁷⁵ MvT *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2990/001, 6.

²⁷⁶ Art. 31*ter*, lid 1 KB 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, *B.S.* 5 december 1969; X., "Gelegheidsarbeid", Horeca Vlaanderen, <https://www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=486> (consultatie d.d. 7 december 2017).

²⁷⁷ Wet van 11 november 2013 houdende diverse wijzigingen tot invoering van een nieuwe sociale en fiscale regeling voor de gelegheidsarbeiders in de horeca, *B.S.* 27 november 2013.

gelegenheidswerknemer.²⁷⁸ Deze nieuwe regeling kan gecumuleerd worden met die regeling over studentenarbeid. Al dient de werknemer eerst het contingent studentenarbeid uit te putten alvorens de gelegenheidsarbeid aan te vatten.²⁷⁹

In de personenbelasting zullen de inkomsten uit gelegenheidsarbeid voor de werknemer niet progressief, maar aan een afzonderlijk tarief van 33% belast worden.²⁸⁰ Enkel wanneer de werknemer daar baat bij heeft, worden de bezoldigingen, uit gelegenheidsarbeid verkregen, gezamenlijk met andere afzonderlijke inkomsten belast.²⁸¹ De wet bereikt haar doel; dankzij specifieke lastenverlagingen rest er meer nettoloon voor de werknemer en kent de werkgever een lagere loonkost.

4. Flexi-jobs

a) Doelstelling

De regering wou met de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken de arbeidsmarkt een noodzakelijke injectie flexibiliteit en lastenverlaging toedienen. De nieuwe geïnstalleerde systemen, waartoe de flexi-jobs en overurenregeling behoren, moeten *“de horecasector ondersteunen en zo de leefbaarheid en de kwaliteit van de sector garanderen eens de gecertificeerde kassa in gebruik zal zijn”*.²⁸²

²⁷⁸ Art. 31^{ter}, lid 2, KIB van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, zoals gewijzigd bij art. 1 KB van 23 oktober 2015 tot wijziging van KB van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders wat betreft de quota van dagen gelegenheidswerk in hoofde van de werkgever in het hotelbedrijf, *B.S.* 6 november 2015; X., “Gelegenheidsarbeid”, Horeca Vlaanderen, <https://www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=486> (consultatie d.d. 7 december 2017); X., “Horeca-nieuwe regeling gelegenheidsarbeiders en vast personeel gepubliceerd”, Securex, 13 december 2013, http://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_nl/F3FD74EC810E9CC0C1257C40002FAE24?OpenDocument#_ftn2 (consultatie d.d. 7 december 2017).

²⁷⁹ X., “Horeca- nieuwe regeling gelegenheidsarbeiders en vast personeel gepubliceerd”, Securex, 13 december 2013, http://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_nl/F3FD74EC810E9CC0C1257C40002FAE24?OpenDocument#_ftn2 (consultatie d.d. 7 december 2017).

²⁸⁰ Art. 171, °1, e) WIB 92; X., “Horeca- nieuwe regeling gelegenheidsarbeiders en vast personeel gepubliceerd”, Securex, 13 december 2013, http://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_nl/F3FD74EC810E9CC0C1257C40002FAE24?OpenDocument#_ftn2 (consultatie d.d. 7 december 2017).

²⁸¹ C. BUYSSE, “Gelegenheidswerk in de horeca: voordelige belasting vanaf 1 oktober”, *Fiscoloog*, 2013, nr. 1352, 1.

²⁸² GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.1.1.; Federaal Regeerakkoord MICHEL I.

Het invoeren van het systeem betreffende flexi-jobs²⁸³ doelt op een daling van de loonkosten, op meer arbeidsflexibiliteit en het creëren van jobs om zuurstof te geven aan de horecasector.²⁸⁴ Op die manier wil men de strijd aanbinden tegen zwartwerk. Werknemers die bijklussen doen dit vaak op een irreguliere manier, omdat de officiële weg te zwaar belast wordt en weinig surplus oplevert. Door de fiscale en sociale lasten te verlagen, moet het interessanter worden voor zowel werkgever als werknemer om bij te klussen op een ‘witte’ manier.

In dit onderdeel worden het systeem, de voorwaarden, de formaliteiten, het flexiloon, de lastenverlaging en de procedure voor het Grondwettelijk Hof naderbij bekeken en besproken. Dit poogt ertoe bij te dragen tot een globaal overzicht van wat de flexi-jobs zijn, wat hun impact vandaag op de arbeidsmarkt is en wat de gevolgen zijn op juridisch vlak. Tot slot wordt het wetsontwerp besproken dat de regeling rond flexi-jobs wil uitbreiden naar andere sectoren.²⁸⁵

b) Inhoud

De flexi-job geeft werknemers die meer willen werken of willen bijklussen de mogelijkheid dit te doen op een flexibele en fiscaal gunstige manier bij een andere werkgever. Hieronder wordt besproken wie in aanmerking komt om van de gunstige maatregel te genieten en welke voorwaarden zich stellen, om effectief gebruik te maken van het systeem.

c) Toepassingsgebied

Sinds 1 december 2015 kent de horecasector een systeem van flexi-jobs. De nieuwe regeling is enkel van toepassing voor werkgevers van uitbatingen die ressorteren onder het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302) of het paritair comité voor uitzendarbeid (PC 322), wanneer de werkgever van de uitzendkracht ook onder het eerstgenoemde paritaire comité 302 valt.²⁸⁶ De wet omvat niet alle werkgevers in de horecasector die onder deze twee paritaire comités vallen, enkel diegenen wiens hoofdactiviteit als een zuivere horeca-activiteit te kwalificeren valt.²⁸⁷ Zo kan een café dat rechtstreeks deel uitmaakt van een grote meubelwinkel bijvoorbeeld, geen beroep doen op flexi-jobbers.

²⁸³ Art. 3-30 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

²⁸⁴ MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 3-7.

²⁸⁵ Art. 20 (e.v.) Programmawet van 6 november 2017; *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001.

²⁸⁶ Art. 2 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 9; J. VAN DYCK, “Belastingvrijstelling voor ‘flexi-loon’ en (bepaalde) overuren in de horeca”, *Fiscoloog*, 2015, nr. 1442, 1.

²⁸⁷ *Parl.St.* Kamer 2014-15, stuk 54-1297/004, 20; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 9.

Voor werknemers geldt de vereiste van quasi-voltydse tewerkstelling, opdat zij in aanmerking kunnen komen in het systeem van flexi-jobs actief te worden. Die vereiste houdt in dat een werknemer, alvorens aan dit gunstig systeem deel te nemen, minstens voor vier vijfde van een voltydse equivalent - zoals vastgesteld in de sector waarin men actief is - moet tewerkgesteld zijn.²⁸⁸ Deze voorwaarde moet voldaan zijn gedurende het referentiekwartaal T-3, hetgeen elk kwartaal opnieuw beoordeeld moet worden wil een werknemer gebruik blijven maken van de flexi-arbeid.²⁸⁹ Voor wie tijdens het eerste kwartaal van 2018 een flexi-job wenst uit te oefenen dient gekeken te worden of tijdens het tweede kwartaal van 2017 aan de vereiste van quasi-voltydse tewerkstelling werd voldaan.

Voor de beoordeling, tijdens referentiekwartaal T-3, wordt rekening gehouden met tewerkstelling in alle sectoren, alsook met bepaalde periodes waarin de arbeidsovereenkomst geschorst wordt, zoals ziekteverlof of moederschapsrust.²⁹⁰

Evenwel wordt voor diezelfde beoordeling geen rekening gehouden met arbeid geleverd in kader van een flexi-job of Gelegenheidsarbeid.²⁹¹ Alsook voor het kwartaal waarin de flexi-arbeid wordt verricht gelden beperkingen. Zo mag men zich tijdens bijvoorbeeld deze periode niet in een opzegtermijn bevinden.²⁹²

Tevens mag de werknemer die flexi-arbeid wil verrichten gedurende die periode geen voltydse job, of vier vijfde voltydse equivalent, uitoefenen bij dezelfde werkgever waarbij de flexi-job verricht wordt.²⁹³ Deze beperkende voorwaarde leidt tot een bijzondere situatie waarbij er *jobhopping* ontstaat. Een werknemer, actief in de horecasector, kan niet bij zijn eigen werkgever bijkluken onder het flexi-gunstregime, maar kan dat wel bij de naburige inrichting van de inrichting waar hij reeds voltydse of vier

²⁸⁸ Art. 4, §1 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

²⁸⁹ Art. 4, §1 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; *Parl. St.* Kamer 2014-15, stuk 54-1297/001, 9; L. VAN GOETHEM, "Flexi-jobs en "goedkopere overuren", *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 10.

²⁹⁰ Art. 4, §2 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015 juncto art. 30 en art 31 koninklijk besluit van 10 juni 2001 tot eenvormige definiëring van begrippen met betrekking tot arbeidstijdgegevens ten behoeve van de sociale zekerheid, met toepassing van artikel 39 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels, *B.S.* 31 juli 2001.

²⁹¹ Art. 4, §2, lid 2, a) en f) wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015 zoals gewijzigd bij art. 90 Programmawet van 26 december 2015, *B.S.* 30 december 2015; J. VAN DYCK, "Belastingvrijstelling voor 'flexi-loon' en (bepaalde) overuren in de horeca", *Fiscoloog*, 2015, nr. 1442, 1.

²⁹² J. VAN DYCK, "Uitbreiding vrijstelling naar andere sectoren en gepensioneerden", *Fiscoloog*, 2017, nr. 1543, 6.

²⁹³ Art. 4, §2, lid 2, a) en f) wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; L. VAN GOETHEM, "Flexi-jobs en "goedkopere overuren", *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 9; J. VAN DYCK, "Uitbreiding vrijstelling naar andere sectoren en gepensioneerden", *Fiscoloog*, 2017, nr. 1543, 6; J. VAN DYCK, "Belastingvrijstelling voor 'flexi-loon' en (bepaalde) overuren in de horeca", *Fiscoloog*, 2015, nr. 1442, 1.

vijfde aan het werk is. Hiermee wou de wetgever vermijden dat de gewone arbeidsovereenkomsten louter werden omgezet in flexi-arbeid.²⁹⁴

d) Flexiloon

In ruil voor de flexi-arbeid verkrijgt de werknemer een flexiloon, dat in onderling akkoord gevormd wordt tussen werkgever en werknemer.²⁹⁵ Dat flexiloon bestaat enerzijds uit het basisloon, nl. een nettoloan ter vergoeding van de geleverde prestaties, en anderzijds uit de premies, voordelen en vergoedingen die in het kader van diezelfde prestaties worden toegekend.²⁹⁶ Artikel 5 van de wet van 16 november 2015 legt een minimumniveau op en koppelt het flexiloon aan het indexatiemechanisme. Het minimumloon bedraagt 8,82 euro per uur, hetgeen zoals reeds vermeld te indexeren is.²⁹⁷ Bovenop het flexiloon verkrijgt de flexi-jobber recht op flexivakantiegeld, dat gelijk is aan 7,67% van het flexiloon. Zij dienen samen uitbetaald te worden aan de werknemer.²⁹⁸ Samengeteld bedraagt het minimum zo'n 9,50 euro per uur.²⁹⁹

e) Fiscaal gunstregime

De creatie van deze nieuwe arbeidsvorm had meer arbeidsflexibiliteit en lagere lasten tot doel. In dat opzicht wordt het flexiloon, inclusief het flexivakantiegeld, volledig vrijgesteld van belasting.³⁰⁰ Daarnaast zijn beide bezoldigingen ook vrijgesteld van socialezekerheidsbijdragen. Dit leidt ertoe dat de bruto-vergoeding voor de werknemer gelijk is aan de netto-opbrengst van de flexi-job, hetgeen het systeem financieel uiterst interessant maakt.

Evenwel is de werkgever gehouden aan een bijzondere sociale bijdrage van 25% op het flexiloon en flexivakantiegeld. Wederom fiscaal interessant, kan de werkgever deze bijdrage inbrengen als beroepskost, en dit vanaf 1 december 2015.³⁰¹ De flexi-jobwerknemer bouwt weliswaar sociale rechten op in verhouding van de betaalde sociale bijdragen.³⁰²

²⁹⁴ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.6.2.

²⁹⁵ X., "Flexiloon en overuren in de horeca", *NJW*, 2015, nr. 333, 895.

²⁹⁶ Art. 3, §2 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; GwH 28 september 2017, nr. 117/2017, *overw.* B.7.1.

²⁹⁷ Art. 5, §2 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; MvT *Parl. St.* Kamer 2014-15, stuk 54-1297/001, 9.

²⁹⁸ Art. 5, §3 j° art. 3, §6 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; L. VAN GOETHEM, "Flexi-jobs en "goedkopere overuren", *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 9.

²⁹⁹ X., "Flexiloon en overuren in de horeca", *NJW*, 2015, nr. 333, 895.

³⁰⁰ Art. 38, §1, lid 1, §29 WIB 92; J. VAN DYCK, "Belastingvrijstelling voor 'flexi-loon' en (bepaalde) overuren in de horeca", *Fiscoloog*, 2015, nr. 1442, 1.

³⁰¹ Art. 52, §3, nieuw punt e) WIB 92; art. 30 en art. 37 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; X., "Flexiloon en overuren in de horeca", *NJW*, 2015, nr. 333, 895.

³⁰² GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* A.5.2., punt 6.

f) Vormvereisten

(1) Raamcontract

Hoewel flexibiliteit centraal staat in deze nieuwe arbeidsvorm gelden er toch enkele vormelijke vereisten. Wil de werknemer overgaan tot flexi-arbeid dan kan die enkel plaatsvinden na het afsluiten van een raamovereenkomst. De raamovereenkomst kadert de uiteindelijke flexi-arbeidsovereenkomst, waarmee ze een geheel vormt, doch het zelf geen arbeidsovereenkomst uitmaakt.³⁰³

Artikel 6 van de wet van 16 november 2015 bepaalt de verplichte vermeldingen die de raamovereenkomst moet bevatten, waaronder de identiteit van de partijen en de vaststelling van het flexiloon.³⁰⁴ Het raamcontract dient schriftelijk tot stand te komen en wordt gevolgd door een flexi-arbeidsovereenkomst van bepaalde duur of voor een welomschreven opdracht.³⁰⁵ Hetzelfde is van toepassing op de flexi-arbeidsovereenkomst voor uitzendkrachten, wanneer de gebruiker van deze kracht onder PC 302 ressorteert.³⁰⁶

De raamovereenkomst moet volgens minister van Sociale Zaken DE BLOCK verhinderen dat een flexi-werknemer zomaar - op willekeurige tijdstippen - kan worden opgeroepen door de werkgever. Er werd echter nagelaten te verduidelijken op welke wijze een schriftelijk raamcontract het risico op willekeurige oproepen effectief zal verhinderen.³⁰⁷

(2) Dimona-aangifte

De werkgever dient de flexi-jobwerknemer aan te melden via een Dimona-aangifte. Voor een duiding van de aangifte wordt verwezen naar een eerdere passage in dit proefschrift, waar de Dimona-aangifte uitvoerig besproken wordt.³⁰⁸ De aangifte is een belangrijk instrument om te controleren of in het referentiekwartaal weldegelijk aan de wettelijke vereisten werd voldaan: *“Bij de Dimona-aangifte wordt de loopbaandatabank in T-3 geconsulteerd om vast te stellen of er voldaan is aan de minimale prestatievereiste om een flexi-job te mogen uitvoeren.”*³⁰⁹

³⁰³ L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 10.

³⁰⁴ Art. 6 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015;

³⁰⁵ L. MAES, “Flexi-jobs en overuren in de horeca: preciseringen via FAQ”, *Fiscoloog*, 2017, nr. 1518, 5; X., “Flexiloon en overuren in de horeca”, *NJW*, 2015, nr. 333, 895.

³⁰⁶ Art. 7, lid 1 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; L. MAES, “Flexi-jobs en overuren in de horeca: preciseringen via FAQ”, *Fiscoloog*, 2017, nr. 1518, 5.

³⁰⁷ *Parl. St.* Kamer 2014-15, stuk 54-1297/004, 12; L. VAN GOETHEM, “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 10.

³⁰⁸ Punt II.D.1.d),(1).

³⁰⁹ M. DAUPHIN, M. HEMELEERS, “Multifunctionele aangifte voor het 4^e kwartaal 2015”, *SOCWEG*, 2016, alf. 1, 9.

De Dimona-aangifte gebeurt per kwartaal. Kwam de flexi-raamovereenkomst mondeling tot stand, dan dient dagelijks een aangifte plaats te vinden waarbij zowel begin- als einduur vermeld worden.³¹⁰

(3) Registratieverplichting³¹¹

Een laatste formele voorwaarde voor een werkgever om van het flexi-systeem gebruik te kunnen maken is de aanwezigheidsregistratie. De werkgever is krachtens artikel 24 van de wet van 16 november 2015 verplicht het begin en einde van de arbeidsprestaties van de flexi-jobwerknemer registreren en bijhouden.³¹² Het niet-naleven van deze verplichting wordt in de wet gekoppeld aan sancties van niveau 3 van het Sociaal Strafwetboek.³¹³ Wanneer geen aanwezigheid werd bijgehouden wordt de flexi-job gekwalificeerd als een gewone job.³¹⁴

De aanwezigheden kunnen geregistreerd worden via het geregistreerd kassasysteem of via de bovenvermelde Dimona-aangifte. Wanneer men voor deze laatste optie kiest, dient naast de aangifte een bijkomende aanwezigheidsregistratie uit te voeren.³¹⁵ Een koninklijk besluit zou de modaliteiten en voorwaarden voor deze aanwezigheidsregistratie nader bepalen, maar dit KB is op vandaag nog niet ingevoerd.³¹⁶ Bijgevolg kan een werkgever, die flexi-jobwerknemers te werk stelt, zich verschuilen achter deze leemte om geen aanwezigheden te registreren.

g) Handhaving

De wettelijke voorwaarden, zowel inhoudelijk als formeel, werden beschreven. Wanneer hier niet aan wordt voldaan, heeft dit consequenties en geniet men niet van het gunstregime. Wanneer met geen schriftelijk raamcontract heeft afgesloten, conform de wettelijke bepalingen, of wanneer men in gebreke

³¹⁰ M. DAUPHIN, M. HEMELEERS, "Multifunctionele aangifte voor het 4^e kwartaal 2015", *SOCWEG*, 2016, alf. 1, 9; A. JACOBS, "Flexi-jobs in de horeca", *SOCWEG*, 2016, afl. 1, 2.

³¹¹ Art. 24-27 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

³¹² C. DE BRUYN, L. DE CONINCK, W. DEFOOR, M. DERYCKE, L. KELL, F. MORTIER, P. SOETE, S. THYS, M. VAN KEIRSBILCK, S. VERTOMMEN, W. WILLEMS, "Fiscaal jaaroverzicht 2015", in X., *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2016, 57; A. JACOBS, "Flexi-jobs in de horeca", *SOCWEG*, 2016, alf. 1, 3.

³¹³ Zoals eerder beschreven in dit proefschrift bedragen de administratieve geldboetes van niveau 3 tussen de 50 en 500 euro (x opdecimem) en de strafrechtelijke geldboetes tussen 100 en 1.000 euro (x opdecimem); Art. 24 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; A. JACOBS, "Flexi-jobs in de horeca", *SOCWEG*, 2016, alf. 1, 3.

³¹⁴ Art. 25 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

³¹⁵ A. JACOBS, "Flexi-jobs in de horeca", *SOCWEG*, 2016, afl. 1, 3.

³¹⁶ C. DE BRUYN, L. DE CONINCK, W. DEFOOR, M. DERYCKE, L. KELL, F. MORTIER, P. SOETE, S. THYS, M. VAN KEIRSBILCK, S. VERTOMMEN, W. WILLEMS, "Fiscaal jaaroverzicht 2015", in X., *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2016, 57

blijft wat betreft de verplichte vermeldingen mag de arbeidsovereenkomst niet gekwalificeerd worden als een flexi-jobovereenkomst.³¹⁷

Daarnaast kent niet naleven van de verplichting tot aanwezigheidsregistratie consequenties. De wet legt administratieve of strafrechtelijke sancties van niveau 3 uit het Sociaal Strafwetboek op voor de schending van artikel 24 wet van 16 november 2015. Ook worden prestaties van flexi-werknemers, waarvan de aanwezigheid niet conform de wettelijke voorschriften geregistreerd werd, niet voor flexi-arbeid gehouden. Deze worden eveneens als een gewone job gekwalificeerd, gezien er in dat geval volgens de wet een ‘*vermoeden van voltijdse tewerkstelling ontstaat*’.³¹⁸

Tot slot worden ook werknemers, die gedurende referentiekwartaal (T-3) niet voldoen aan de vereiste van quasi-voltijdse tewerkstelling, geacht een voltijdse ‘gewone’ job uit te oefenen. De werkgever wordt dan verplicht de achterstallige socialezekerheidsbijdragen te vervolmaken. Die bestaan uit de gewoonlijke werkgeversbijdragen op het flexiloon, vermeerderd met een percentage tussen 50 en 200%.³¹⁹ De herkwalificatie als ‘gewone’ voltijdse job impliceert dat zowel de werknemer als de werkgever de fiscale gunstmaatregelen mislopen.

h) Flexi-jobs in praktijk: een stand van zaken

Dit proefschrift wil de lezer inzicht doen krijgen in het geregistreerd kassasysteem en haar compensatiemaatregelen. Met de creatie van een nieuw type van arbeid is de flexi-job waarschijnlijk de meest ingrijpende flankerende maatregel, die het waarborgen van de levensvatbaarheid van de horecasector, na het invoeren van de witte kassa, tot doel heeft.³²⁰ Hieronder wordt bekeken wat de impact van de flexi-arbeid op de markt is, of werkgevers hun weg vinden tot dit systeem en wat hieruit geconcludeerd kan worden.

Om het gebruik van het flexi-systeem te meten en de evolutie van dat gebruik in kaart te brengen, hanteren we de cijfers van de RSZ, die door middel van de multifunctionele aangifte (DmfA) gegevens

³¹⁷ Art. 6 en art. 7 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

³¹⁸ Art. 25 en art. 28 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; art. 152/1 Soc. Sw.; C. DE BRUYN, L. DE CONINCK, W. DEFOOR, M. DERYCKE, L. KELL, F. MORTIER, P. SOETE, S. THYS, M. VAN KEIRSBILCK, S. VERTOMMEN, W. WILLEMS, “Fiscaal jaaroverzicht”, *Fiscale Koerier*, 2016, 58.

³¹⁹ Art. 26 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; C. DE BRUYN, L. DE CONINCK, W. DEFOOR, M. DERYCKE, L. KELL, F. MORTIER, P. SOETE, S. THYS, M. VAN KEIRSBILCK, S. VERTOMMEN, W. WILLEMS, “Fiscaal jaaroverzicht 2015”, in X., Vennootschap en belastingen, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2016, 58.

³²⁰ MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 3-7.

betreffende de tewerkstelling in de horecasector verzamelt.³²¹ Deze informatie werd selectief in onderstaande tabellen gestructureerd.

(1) Flexi-tewerkstelling: naar plaats van tewerkstelling

Er valt een significante toename vast te stellen in het aantal arbeidsplaatsen dat ingevuld wordt door flexi-arbeid. In het eerste kwartaal van 2017 vulden 20.586 flexi-jobwerknemers een arbeidsplaats in de horecasector, daar dat aantal een jaar eerder - in het eerste kwartaal van 2016 - beduidend lager lag. In een jaar tijd valt een toename van ca. 107% waar te nemen, hetgeen duidelijk aantoont dat het flexi-systeem zich volop aan het installeren is in onze arbeidsmarkt. Opmerkelijk is dat van het gunstige systeem kennelijk meer gebruik wordt gemaakt op de Vlaamse landshelpt. Zo'n 94,9% van de flexi-arbeidsplaatsen bevinden zich in Vlaanderen. Dit valt deels te verklaren door het feit dat de Vlaamse horecafederatie haar leden reeds geruime tijd oproept zich niet langer te verzetten tegen de GKS- implementatie en haar flankerende maatregelen.

Tabel 3: Flexi-jobs: aantal en voltijds equivalenten³²²

Gewest van tewerkstelling	2016/1		2017/1	
	# arbeids- plaatsen	# VTE	# arbeids- plaatsen	# VTE
Brussels Hoofdstedelijk Gewest	69	7,3	382	43,4
Vlaams Gewest	9.584	850,3	19.552	2.017,7
Waals Gewest	208	17,3	630	73,4
Onbekend	52	4,7	52	5,6
TOTAAL	9.908	879,6	20.586	2.140,1

³²¹ RSZ, "Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector", laatste update 9 oktober 2017, [https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling in het refertekwartaal van de flexiwerknemer](https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling%20in%20het%20refertekwartaal%20van%20de%20flexiwerknemer) (consultatie 10 december 2017).

³²² Cijfers uit Tabel 4: flexi-jobs en "extra" naar plaats van tewerkstelling, "Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector", laatste update 9 oktober 2017, [https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling in het refertekwartaal van de flexiwerknemer](https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling%20in%20het%20refertekwartaal%20van%20de%20flexiwerknemer) (consultatie 9 december 2017).

(2) Flexi-tewerkstelling t.o.v. het globale arbeidsvolume

Het is ook belangrijk de verhouding van deze flexi-jobs tot het totale arbeidsvolume in de horecasector te achterhalen, opdat een volledig beeld over haar impact kan worden gegeven. De tabel hieronder vat de cijfers betreffende flexi-jobs en gewone tewerkstelling samen. Ter illustratie werden ook de cijfers inzake overuren meegegeven, om tot een vollediger besluit te komen wat betreft de impact van deze maatregelen.

In het eerste kwartaal van 2017 werden in de horecasector zo'n 18.183 arbeidsplaatsen ingevuld door flexi-jobwerknemers.³²³ 10,5 % van alle arbeidsplaatsen in de horecasector bevinden zich in het flexi-systeem, 75,2% - of 130.755- in het gewone stelsel. Op het vlak van arbeidsvolume, omgerekend naar voltijdsequivalenten (VTE), neemt het flexi-stelsel slechts 2,5% van het gepresteerde volume arbeid voor haar rekening.³²⁴

De cijfers uit het eerste kwartaal van 2017 zijn de meest recente die online gepubliceerd werden door de RSZ. Omdat op een jaar tijd al enig effect kan gemeten worden, plaatst onderstaande tabel de gegevens uit kwartaal 2017/1 tegenover 2016/1.

De globale tewerkstellingscijfers in de horecasector tonen aan dat het arbeidsvolume van de gewone jobs toeneemt. Ook de loonmassa van gewone werknemers is toegenomen.³²⁵ Daarnaast staat een toename van het arbeidsvolume gepresteerd onder het flexi-stelsel.³²⁶

³²³ Hierbij werd enkel rekening gehouden met de werknemers die onder paritair comité 302 ressorteren, de uitzendkrachten die onder paritair comité 322 vallen uitgesloten; cijfers uit Tabel 8: globale tewerkstellingsgegevens in de horeca (arbeidsplaatsen), ““Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector”, laatste update 9 oktober 2017, [https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling in het refertekwartaal van de flexiwerknemer](https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling%20in%20het%20refertekwartaal%20van%20de%20flexiwerknemer) (consultatie d.d. 9 december 2017).

³²⁴ GUIDEA, “Monitor flexi-jobs”, 28 november 2017, 5, http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/Monitorflexijobs2017Q1_b81018a0-954f-4fa6-9710-d2d684584e37.pdf (consultatie d.d. 10 december 2017).

³²⁵ In kwartaal 2016/1 bedroeg de loonmassa van gewone tewerkstelling in de horecasector 493.192.090 euro. Dit bedrag nam in een jaar tijd toe tot 514.951.690 euro (2017/1); Tabel 8: globale tewerkstellingsgegevens in de horeca (arbeidsplaatsen), ““Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector”, laatste update 9 oktober 2017, [https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling in het refertekwartaal van de flexiwerknemer](https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling%20in%20het%20refertekwartaal%20van%20de%20flexiwerknemer) (consultatie d.d. 9 december 2017).

³²⁶ 2016/3 wordt al referentieperiode genomen omdat de witte kassa op dat moment door iedereen geïmplementeerd en in gebruik moest zijn. Op dat ogenblik waren er 76.100 VTE onder het gewone stelsel en 1.831,5 VTE onder het flexi-stelsel. Tijdens 2017/1 waren de volumes respectievelijk 74.059,1 VTE en 1.931,2; Tabel 8: globale tewerkstellingsgegevens in de horeca (arbeidsplaatsen), ““Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector”, laatste update 9 oktober 2017, <https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca->

Daaruit kan geconcludeerd worden dat door het gebruik van de geregistreerde kassa de prestaties van personen die bijklussen correcter en beter worden ingevoerd, of dat er überhaupt meer wordt bijgeklust. Rekening houdend met het voorgaande slaagt de implementatie van de GKS-regeling in haar doel, om overuren en bijklussen ‘witter te maken’, én komt de installatie van het nieuwe flexi-stelsel haar belofte betreffende jobcreatie na, voor zover we deze cijfers vergelijken. Het blijft wachten op de volledige cijfers voor het jaar 2017 om betere evoluties te meten en de daaruit volgende conclusies te formuleren. Hier wordt in het besluit op teruggekomen.

Het aandeel van de flexi-jobarbeidsplaatsen neemt sterker toe dan het aandeel overuren ten opzichte van het globaal aantal arbeidsplaatsen. De evolutie en waarnemingen met betrekking tot de vrijgestelde overuren, sinds hun inwerkingtreding, dienen genuanceerd te worden volgens minister voor Werk PEETERS. Hij stelde in de Kamercommissie Werk: *“De gewone overuren worden in de aangifte op dezelfde manier gecodeerd als gewone uren. Er bestaan dus geen administratieve cijfers over die gewone overuren die eigenlijk gecodeerd worden als gewone uren. Dat is nog een bijkomend element dat ik u wil meegeven.”*³²⁷

[sector#Tabel1: tewerkstelling in het referstekwartaal van de flexiwerknemer](#) (consultatie d.d. 9 december 2017).

³²⁷ CRIV, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54 COM 757, 51, <https://www.dekamer.be/doc/CCRI/pdf/54/ic757.pdf> (consultatie d.d. 11 december 2017).

Tabel 4: arbeidsvolume: globale gegevens horecasector³²⁸

Stelsel van tewerkstelling	2016/1		2017/1	
	# arbeidsplaatsen(*)	# VTE	# arbeidsplaatsen(*)	# VTE
Gewone stelsel	129.126	72.080,2	130.755	74.059,1
Flexi-jobs	9.337	836,8	18.183	1.931,2
Overuren (extra's)	26.233	2.246,1	24.957	2.224,8
Totaal horecasector(**)	214.957	75.163	230.170	78.215,2

(*) de telling heeft betrekking op de belangrijkste werkplaats bij eenzelfde werkgever.

(**) Het totaal omvat ook de cijfers van studentenarbeid wat de berekening van het aantal arbeidsplaatsen betreft.

Dit proefschrift kon gebruik maken van de meest recente cijfers die de RSZ heeft vrijgegeven. Volgens staatssecretaris voor de Bestrijding van Sociale Fraude DE BACKER hebben op datum van 3 december 2017 zo'n 29.000 werknemers een flexi-job. Dat liet hij weten via z'n twitterprofiel.³²⁹

(3) Flexi-tewerkstelling: opbrengsten

Tijdens de laatste zes kwartalen, diegene waarvoor het bedrag aan lonen onder het flexi-systeem bekend zijn, werd voor 44.532.370 euro aan flexiloon uitbetaald. Wanneer men daar de bijzondere werkgeversbijdrage van 25%³³⁰ op toepast, kan geconcludeerd worden dat de flexi-jobregeling sinds haar inwerkingtreding reeds meer dan 11 miljoen euro opbracht aan inkomsten voor de staat.³³¹

³²⁸ Cijfers op basis van Tabel 8: globale tewerkstellingsgegevens in de horeca (arbeidsplaatsen), ““Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector”, laatste update 9 oktober 2017, https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling_in_het_refertekwartaal_van_de_flexiwerknemer (consultatie d.d. 9 december 2017).

³²⁹ P. DE BACKER, communicatie twitterprofiel, 3 december 2017, <https://twitter.com/debackerphil/status/937572009944469504> (consultatie d.d. 3 december 2017).

³³⁰ Art. 52, °3, nieuw punt e) WIB 92; art. 30 en art. 37 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, B.S. 26 november 2015; X., “Flexiloon en overuren in de horeca”, *NJW*, 2015, nr. 333, 895.

³³¹ Cijfers op basis van Tabel 8: globale tewerkstellingsgegevens in de horeca (arbeidsplaatsen), ““Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector”, laatste update 9 oktober 2017, https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabel1:tewerkstelling_in_het_refertekwartaal_van_de_flexiwerknemer (consultatie d.d. 9 december 2017).

i) De flexi-jobs en het Grondwettelijk Hof: arrest van 28 september 2017

De wet van 16 november 2015 hield een aantal vernieuwingen in die nobele doelstellingen dienen. Lasten verlagen, het waarborgen van de jobs in de horecasector en het inzetten op arbeidsflexibiliteit, ze werden reeds vermeld en worden algemeen onderschreven als noodzakelijk. Desalniettemin was niet iedereen even tevreden met de creatie en invoering van de nieuwe arbeidsvormen, waartoe de flexi-arbeid en de overurenregeling behoren. Volgend onderdeel bespreekt de motieven die tot een procedure voor het Grondwettelijk Hof geleid hebben, alsook de uitspraak van het Hof en eigen bemerkingen.

De drie vakbonden, ACV, ABVV en ACLVB³³², zagen in de het flexi-systeem een paard van Troje, dat onder het mom van jobcreatie vooral een statuut installeert dat de geldende sociale bescherming van werknemers afbouwt. De flexibiliteit had volgens hen een gevaarlijke keerzijde die leidde tot sociale achteruitgang op het vlak van rusttijden en de bepalingen inzake voorafgaandelijke kennisgeving van uurroosters. Een flexi-werknemer werkt onder het sectoraal vastgelegde minimum, wat ook een financiële achteruitgang betekent voor de flexi-jobber.³³³ Daarnaast leidt het fiscaal gunstregime er volgens hen toe dat de positie van gewone werknemers bedreigd wordt, daar het veel interessanter wordt hetzelfde arbeidsvolume door flexi-werknemers in te vullen. Ze concluderen dat het nieuwe arbeidsstelsel flexi-werknemer, en flexi-uitzendkrachten, discrimineert ten opzichte van gewone werknemers en gewone uitzendkrachten in de horecasector.³³⁴ Daarnaast vonden de vakbonden het onterecht dat er in het kader van de vrijwillige overurenregeling, die hierboven reeds werd toegelicht, geen onderscheid werd gemaakt naargelang een uitbater dan wel of geen gebruik maakte van een geregistreerde kassa. De gelijke behandeling van een ongelijke situatie maakt volgens hen ook een schending uit van het grondwettelijk verankerd gelijkheidsbeginsel.³³⁵

Op 27 mei 2017 stelden ‘de vakbonden’ en enkele particulieren³³⁶ een beroep tot nietigverklaring in van de artikelen 2 tot 38 van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale

³³² Respectievelijke afkortingen voor Algemeen Christelijk Vakverbond, het Algemeen Belgisch Vakverbond en de Algemene Centrale van Liberale Vakverbonden van België.

³³³ ABVV HORVAL, “ABVV HORVAL deze woensdag voor het Grondwettelijk Hof om de flexi-jobs te vernietigen”, 6 juni 2017, <https://www.horval.be/nl/sectoren/horeca/actualiteit/abvv-horval-deze-woensdag-voor-het-grondwettelijk-hof-om-de-flexi-jobs-te-vernietigen> (consultatie d.d. 8 december 2017).

³³⁴ V. PERTRY, “Grondwettelijk Hof verwerpt het beroep tot nietigverklaring an de flexi-jobs in de Horeca”, 28 september 2017, <https://www.linkedin.com/pulse/grondwettelijk-hof-verwerpt-het-beroep-tot-van-de-horeca-pertry/> (consultatie d.d. 8 december 2017).

Noot: Véronique PERTRY verdedigde de Ministerraad als advocate in de procedure voor het Grondwettelijk Hof. Zij werd op een informele manier gevraagd de context van dit arrest te schetsen, en dit op 19 oktober 2017.

³³⁵ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.14.1.

³³⁶ De verzoekers in het geding waren ACV, ABVV, ACLVB, ACV Voeding & Diensten, ABVV HORVAL en M. COPPENS, R. DE LEEUW, M. LEEMANS, A. DETEMMERMAN, P. STALPAERT, A. DELFOSSE, P. GEURS.

zaken en van de artikelen 90 tot 95 van de Programmawet (I) van 26 december 2015. De vermelde aangevochten bepalingen maakten volgens de verzoekers een schending uit van het “gelijkheidsbeginsel, het standstill-beginsel en het recht op collectief onderhandelen, al dan niet samen gelezen met talrijke Europese en internationale verdragen.”³³⁷

De verzoekers legden een verzoekschrift neer dat bestond uit drie middelen. Gezien dit onderdeel zich vooral focust op de flexi-arbeid onder het paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302) worden de middelen en hun onderdelen die de bepalingen inzake flexi-uitzendkrachten en de soepele overurenregeling bespreken, niet verder besproken. De volgende bespreking focust zich op het eerste onderdeel van het eerste middel³³⁸, betreffende de vermeende ongelijke behandeling van flexi-jobbers ten aanzien van werknemers onder het gewone stelsel, en het tweede middel³³⁹ inzake het flexiloon als resultaat van collectieve onderhandelingen. Hieronder volgt een beknopte bespreking van de zeven discriminaties volgens de verzoekers, afgezet tegen het oordeel van het Hof.

Ten eerste kaartten de verzoekers het verschil in tewerkstellingsvoorwaarden tussen werknemers onder het flexi-statuut en gewone tewerkgestelden aan. Wie aan de slag wil als flexi-jobwerknemer dient in het referentiekwartaal (T-3) te voldoen aan de vereiste van quasi-voltime tewerkstelling. Deze vereiste wordt, zoals reeds vermeld in dit hoofdstuk, elk kwartaal opnieuw gecontroleerd. Volgens de verzoekers biedt deze voorwaarde geen garantie op de opbouw van sociale rechten. Het Hof oordeelde dat voorwaarden wel degelijk pertinent zijn in het licht van haar doelstellingen. De vereiste van quasi-voltime betrekking voorkomt volgens het Hof net dat gewone arbeidsovereenkomsten worden omgezet in flexi-arbeidsovereenkomsten.³⁴⁰ De keuze voor het referentiekwartaal berust op het rechtzekerheidsbeginsel. De controle van de voorwaarden moet berusten op betrouwbare gegevens die stabiel en controleerbaar zijn. Het Hof vindt het eerste verschil in behandeling redelijk verantwoord, maar geeft echter geen antwoord op het vraagstuk rond de opbouw van sociale rechten.

Ook op het vlak van vakantiegeld verwijten de verzoekers de wetbepalingen discriminerend te zijn. De verzoekers klagen aan dat het flexiloon geen aanleiding geeft tot dubbel vakantiegeld. Het Hof verwijst in haar beschikking naar de Europese richtlijn die bepaalt dat “aan alle werknemers jaarlijks een

³³⁷ ACLVB, “Vakbonden houden pleidooi voor Grondwettelijk Hof tegen flexi-jobs in de horeca”, 7 juni 2017, <http://www.aclvb.be/nl/voeding-horeca-en-groene-sectoren/horeca/artikels/vakbonden-houden-pleidooi-voor-grondwettelijk-hof> (consultatie d.d. 9 december 2017); V. PERTRY, “Grondwettelijk Hof verwerpt het beroep tot nietigverklaring an de flexi-jobs in de Horeca”, 28 september 2017, <https://www.linkedin.com/pulse/grondwettelijk-hof-verwerpt-het-beroep-tot-van-de-horeca-pertry/> (consultatie d.d. 8 december 2017).

³³⁸ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* A.3.

³³⁹ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* A.12.

³⁴⁰ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.6.2-3.

*vakantie met behoud van loon van ten minste vier weken {moet} worden toegekend”.*³⁴¹ De 7,67% van het flexiloon die krachtens artikel 5 van de wet van 16 november 2015 als flexivakantiegeld dient, voldoet volgens het Hof aan die voorwaarde.³⁴² Het Hof wijst erop dat de flexi-jobwerknemer reeds dubbel vakantiegeld opbouwt in zijn of haar (quasi-) voltijdse job.

De flexi-arbeid moet voorafgegaan worden door een raamovereenkomst³⁴³, die onder meer de het flexiloon vaststelt en vermeldt hoelang op voorhand een arbeidsovereenkomst dient voorgesteld te worden. De vakbonden merken op dat het loon van werknemers onder het gewone arbeidsstelsel pas bij de totstandkoming van de eigenlijke arbeidsovereenkomst wordt bepaald en dat de vereiste tot het sluiten van een raamovereenkomst een oneerlijk verschil in behandeling uitmaakt. Het Hof pareert dit, terecht, dat het raamcontract net de essentie van het flexibel karakter van het nieuwe stelsel uitmaakt. Wie hieraan raakt, haalt het principe achter het flexi-statuut onderuit. Het klopt inderdaad dat het minimum flexiloon in de horeca onder het sectoraal bepaalde minimumloon ligt. De vakbonden vinden dit een aanfluiting van de rechten van de flexi-werknemer. Het Hof stelt dat gezien het brutobedrag van het flexiloon gelijk is aan het nettobedrag niet automatisch gesteld kan worden dat het uiteindelijke nettoloon lager zal liggen bij de flexi-werknemer dan bij de ‘gewone’ werknemer. Men kan echter niet ontkennen dat er geen waarborgen zijn dat het flexiloon gelijk zal zijn aan het verkregen nettoloon uit een gewone arbeidsovereenkomst. Doch hoeft dit inderdaad geen discriminatie uit te maken, daar de wetgever net een fiscaal minder belastend regime voor ogen had voor de werkgever. Het Hof verklaart ook dit verschil in behandeling redelijk verantwoord.

Het Hof velt hetzelfde oordeel over het verschil inzake bekendmaking en controle van de werkroosters, de uitsluiting uit het loonbegrip, de berekeningsbasis van de uitkeringen en de bijzondere werkgeversbijdrage. Het oordeel van het Hof steunt altijd telkens op dezelfde principes. De vereiste van quasi-voltijdse tewerkstelling en de hoofdactiviteit van de flexi-werknemer waarborgen reeds de opbouw van sociale rechten. Zo vindt het Hof het geen probleem dat er met betrekking tot het flexiloon een bijzondere werkgeversbijdrage geldt, daar de bezoldigingen die de flexi-jobwerknemer ontvangt in het kader van zijn (quasi-)voltijdse betrekking reeds onderworpen zijn aan de gewone socialezekerheidsbijdragen.³⁴⁴

³⁴¹ Art. 7 *Richtl.* nr. 2003/88/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende een aantal aspecten van de organisatie van de arbeidstijd, *Pb. L.* 18 november 2003; GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.7.2.

³⁴² Art. 5, §3 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

³⁴³ Conform art. 6 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

³⁴⁴ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.11.2-3.

Het flexiloon valt uit het loonbegrip³⁴⁵, waardoor de vakbonden vrezen dat er geen berekeningsbasis is voor socialezekerheidsbijdragen en dergelijke, zoals een eindejaarspremie.³⁴⁶ Ook hier verwijst het Hof naar de hoofdactiviteit die reeds aanleiding geeft tot de rechten en voordelen van het socialezekerheidsstelsel.³⁴⁷ Algemeen gesteld oordeelt het Hof dat de wetgever de vrijheid heeft om voor een bijzondere en afwijkende regeling in een bijzondere reglementering met afwijkende voorwaarden te voorzien.³⁴⁸ Daar een basis aan sociale rechten reeds verankerd en verzekerd is bij de hoofdactiviteit en de flexi-jobs binnen een grotere context ter compensatie van de gecertificeerde kassa vallen, vallen afwijkende bepalingen alleszins te verantwoorden.

Tot slot pleitten de verzoekende partijen dat de bestreden wetsbepalingen de *standstill*-verplichting schenden. Het Hof stelt dat artikel 23 van de Grondwet inderdaad het standstill-beginsel herbergt inzake het recht op billijke arbeidsvoorwaarden en billijke verloning. Deze bepaling waarborgt een complete sociale bescherming en “*het recht een menswaardig leven te leiden*”.³⁴⁹ Wederom vindt het Hof dat de hoofdactiviteit van de flexi-werknemer aan deze volwaarde reeds voldoet en de werknemer die wil gebruik maken van het flexi-stelsel reeds rechten opbouwt.³⁵⁰ Daarenboven kan nog vermeld worden dat ook een flexi-werknemer rechten opbouwt.

Het Hof verwierp het verzoek tot vernietiging van de voormelde wetsbepalingen. Samengevat vindt zij dat de vereiste van quasi-volzijdse tewerkstelling, waarbij de flexi-werknemer reeds sociale bescherming opbouwt dankzij de hoofdactiviteit, voldoende zekerheid en bescherming biedt aan de flexi-werknemer. Het is een aanvullende maatregel, geen vervangend stelsel. Het bijzondere karakter van de nieuwe arbeidsstelsels rechtvaardigen de verschillen in behandeling. Bepaalde voorwaarden worden ook opgevolgd en gesanctioneerd. Zo kan verwezen worden naar het vermoeden van volzijdse ‘gewone’ betrekking, wanneer niet voldaan is aan de aanwezigheidsregistratieverplichting.³⁵¹

³⁴⁵ Krachtens art. 14, §3, van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, zoals ingevoegd bij art. 14 van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken en art. 23, lid 3 wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers, zoals ingevoegd bij art. 15 van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 30 november 2015; GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.10.1.

³⁴⁶ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* A.4.2.

³⁴⁷ GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.10.2.

³⁴⁸ Zie naar analogie GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* B.12.2.

³⁴⁹ Art. 23 Grondwet.

³⁵⁰ Volgens de Ministerraad bouwt de flexi-jobwerknemer sociale rechten op in verhouding tot de betaalde sociale bijdragen; GwH 28 september 2017, nr. 107/2017, *overw.* A.5.2., verschil 6.

³⁵¹ Art. 25 en art. 28 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015; art. 152/1 Soc. Sw.; C. DE BRUYN, L. DE CONINCK, W. DEFOOR, M. DERYCKE, L. KELL, F. MORTIER, P. SOETE, S. THYS, M. VAN KEIRSBILCK, S. VERTOMMEN, W. WILLEMS, “Fiscaal jaaroverzicht 2015”, in X., *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2016, 58.

5. Flexi-stelsel in andere sectoren: uitbreiding

a) Toepassingsgebied flexi-jobs verruimd

In haar Zomerakkoord kondigde de federale regering een uitbreiding aan van het flexi-stelsel naar andere sectoren dan de horeca, alsook naar gepensioneerden.³⁵² Daarbij doelt ze op de detailhandel, de zelfstandige kleinhandel, kleinhandel in voedingswaren, grote kleinhandelszaken en warenhuizen. De uitbreiding wordt gepland op 1 januari 2018 inwerking te treden.

Bij artikel 21 van het ontwerp van Programmawet van 6 november 2017 zullen de werkgevers en werknemers die onder volgende paritair comités ressorteren, van het huidige flexi-systeem gebruik kunnen maken:

- Paritair comité voor de handel in voedingswaren (PC 119);
- Paritair comité voor zelfstandige kleinhandel (PC 201);
- Paritair comité voor de bedienden uit de kleinhandel in voedingswaren (PC 202);
- Paritair comité voor de middelgrote levensmiddelenbedrijven (PC 202.01);
- Paritair comité voor het hotelbedrijf (PC 302);
- Paritair comité voor grote kleinhandelszaken (PC 311);
- Paritair comité voor de warenhuizen (PC 312);
- Paritair comité voor het kappersbedrijf en de schoonheidszorgen (PC 314);
- Waarborg- Sociaal Fonds voor de bakkerij, banketbakkerij en consumptiesalons bij een banketbakkerij, opgericht in de schoot van het paritair comité voor de voedingsnijverheid (PC 118);
- Subsector voor industriële broodbakkerijen;
- Paritair comité voor de uitzendarbeid (PC 322), indien de gebruiker ressorteert onder één van de opgesomde comités of het Waarborg- en Sociaal Fonds.³⁵³

Ter verantwoording van haar keuze duidt de regering dat dit sectoren zijn die “*nood hebben aan flexibele werknemers op piekmomenten*”. Een hoog arbeidsintensief karakter en een onvoorspelbare inzet van arbeid als gevolg van piek- en dalmomenten kenmerken volgens de regering de geselecteerde sectoren.³⁵⁴ Ook voor gepensioneerden wordt het vanaf 1 januari 2018 mogelijk om actief te worden in het flexi-stelsel en een flexi-job uit te oefenen. Op die manier worden gepensioneerden in staat gesteld

³⁵² Zomerakkoord 2017 zie C. MICHEL, “Thematische Ministerraad: ambitieuze hervormingen voor jobs, koopkracht en sociale cohesie”, Brussel, 26 juli 2017, 9, http://www.premier.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL_0.pdf (consultatie d.d. 11 december 2017); CRABV *Parl.St.* 2017-18, nr. 54 COM 757, 18.

³⁵³ Art. 21 ontwerp van Programmawet van 6 november 2017; *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001.

³⁵⁴ MvT *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001, 8.

een hoger netto-inkomen te verwerven.³⁵⁵ Gezien de positieve budgettaire impact van het flexi-stelsel in de horecasector³⁵⁶, wordt de opbrengst van de uitbreiding volgens minister van Werk PEETERS op 31,5 miljoen euro geraamd.³⁵⁷

b) Toepassingsvoorwaarden

Het ontwerp van Programmawet 6 november 2017 verwijst in haar artikel 29 naar artikel 24 van de wet van 16 november 2015, dat bepaalt dat tijdsregistratie steeds verplicht is voor ondernemingen die gebruik maken van het flexi-stelsel.³⁵⁸ Een koninklijk besluit dient echter aan deze bepaling uitvoering te geven en de voorwaarden en modaliteiten van tijdsregistratie vast te stellen. Minister van Sociale Zaken en Volksgezondheid DE BLOCK liet tijdens de eerste lezing van het wetsontwerp in de Kamercommissie verstaan dat dit koninklijk besluit niet meteen aan de orde is.³⁵⁹

Het uitblijven van dergelijk koninklijk besluit heeft tot gevolg dat werkgevers, die gebruik maken van het flexi-systeem, zich zullen beroepen op de afwezigheid van duidelijke voorwaarden en uitvoeringsmodaliteiten zodoende de verplichting inzake tijdregistratie van werknemers te omzeilen. Wanneer de dergelijke registratie niet adequaat wordt toegepast, zet dit de deur open voor misbruiken.

c) Uitbreiding objectief te verantwoorden?

Valt de keuze voor de sectoren die begunstigd worden door de uitbreiding objectief te rechtvaardigen? Het gelijk behandelen van een ongelijke situatie kan aanleiding geven tot disproportionele situaties. Daarom is het belangrijk door middel van een korte vergelijking na te gaan of een gelijke behandeling van de horecasector en andere sectoren bij uitbreiding, wat betreft het toekennen van de compensatievoordelen, objectief te verantwoorden valt. De ‘nieuwe sectoren’ hebben gemeen dat ze allen nood hebben aan meer arbeidsflexibiliteit, omwille van de onvoorspelbaarheid van hun arbeidsinzet. Daarnaast moet de uitbreiding naar meerdere arbeidsintensieve sectoren de loonkost doen drukken.³⁶⁰

De situaties van bepaalde sectoren worden vergeleken aan die van de horeca. Zoals reeds omschreven in dit werkstuk weegt de loonkost sterk door op een arbeidsintensieve sector. Lastenverlagende maatregelen zijn dan ook welgekomen. Kapperszaken kennen ook een hoge arbeidsintensiviteit. Echter

³⁵⁵ MvT *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001, 9.

³⁵⁶ Zie onderdeel III, B, 4, h), (3).

³⁵⁷ CRABV *Parl.St.* 2017-18, nr. 54 COM 757, 18.

³⁵⁸ Art. 29 ontwerp van Programmawet van 6 november 2017 j° art. 24 wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015?

³⁵⁹ *Parl.St.* Kamer 2018-18, nr. 54-2749/009, 13.

³⁶⁰ MvT *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001, 8.

verliest de wetgever hier uit het oog dat kapperszaken onderhevig zijn aan een –fiscaal gunstig- forfaitair belastingregime wat betreft de belasting op toegevoegde waarde.³⁶¹ Daar deze forfaitaire vaststelling vreemd is aan de horecaondernemingen, kan besloten worden dat de sectoren, op fiscaal vlak, niet zonder verschil zijn.

De wetgever haalt naast de loonkosten en levensvatbaarheid van de maatregelen ook de nood tot meer arbeidsflexibiliteit aan. De nieuwe sectoren die vanaf 1 januari 2018 gebruik kunnen maken van de ‘compenserende’ maatregelen – al kan de vraag gesteld worden wat ze dienen te compenseren- zouden hinder ondervinden van de moeilijk te voorspellen inzetbaarheid van arbeid. Deze zou het gevolg zijn van een grote onvoorspelbaarheid van exploitatie, en kenmerkt zich door piek- en daluren. Dat voorgaande van toepassing is op de horecasector werd reeds gedeut. Echter moet ook hier getoetst worden of deze situatie treffend is voor de nieuwe sectoren. Het valt moeilijk te verklaren dat een warenhuis, dat onder een van de nieuwe sectoren valt, op eenzelfde manier geteisterd wordt door piek- en daluren dan een horecaonderneming. De vraagzijde in de horecasector is sterk afhankelijk van externe factoren, waaronder het weer of het (on)veiligheidsniveau. Tijdens een regendag kan een zaak soms nauwelijks bezocht worden, terwijl de kans er inzit dat personeel reeds werd ingeschreven en dus betaald moet worden. Zonder te beweren dat ‘het warenhuis’ geheel onafhankelijk is van externe factoren, wordt desalniettemin geconcludeerd dat de vergelijking - wat voorspelbaarheid betreft - met de horecasector niet opgaat. Ook op een stormachtige dag of tijdens terreurdreiging moeten inkopen gedaan worden.

Opvallend is dat een deel van de horecasector, dat conform de GKS-bepalingen een witte kassa in gebruik moest nemen, weldegelijk tot een verplichte registratie van haar werknemers gedwongen is. Terwijl inrichtingen uit de ‘nieuwe sectoren’ of zaken die niet tot de GKS-doelgroep behoren kunnen nalaten deze registratie effectief uit te voeren. Gezien het uitblijven van een uitvoerend koninklijk besluit, zijn sancties uit den boze.

Deze masterproef stelt dat dit verschil in behandeling, namelijk het aanbieden van voordelen in meerdere sectoren, maar slechts - een deel van - één bepaalde sector belastende verplichtingen opleggen, de non-discriminatietoets niet doorstaat.

³⁶¹ KB nr. 2 van 7 november 1969 met betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag over de belasting van toegevoegde waarde, laatst gewijzigd met ingang van 1 januari 2013, *B.S.* 8 mei 2013; art. 56, §1 WBTW.

6. Charter met horecasector³⁶²

In haar verlangen naar een volledig ‘witte horeca’ werd door de wetgever een witte kassa ingevoerd. Het doel is de horeca-activiteiten te verwittigen, niet te verminderen. Verschillende maatregelen om de overlevingskansen van de horecaondernemingen te versterken werden reeds ingevoerd en hiervoor uitvoerig besproken. Daartegenover staat dat de implementatie van een nieuw systeem van fraudebestrijding, nl. de witte kassa, op naleving en conformiteit gecontroleerd dient te worden. Hierna wordt een overzicht gegeven van de overeenkomst die tussen de overheid, haar instelling en de horecafederaties werd gesloten met het oog op een performante strijd tegen fraude in de sector.

De horecafederaties, de regering en de inspectiediensten kwamen samen tot een charter dat de krijtlijnen van de strijd tegen sociale fraude moesten uittekenen. De strijd tegen sociale fraude beperkt zich volgens de ondertekenende partijen³⁶³ niet tot repressie, maar bestaat daarnaast uit verschillende aspecten. Zo is er nood aan preventieve acties en informatiecampagnes om de horecaondernemers te sensibiliseren en ze in te lichten over de geldende bepalingen.

De controle op sociale fraude valt uiteen in selectie en detectie. De inspectiediensten stellen controle-targets op die gebaseerd zijn op bepaalde risicoanalyses. Uitbaters die het geregistreerd kassasysteem nog niet, of niet tijdig hebben aangevraagd zullen een grotere kans op controles kennen. Uitbaters die reeds betrapt werden op overtredingen zullen een nog groter risico vormen. Het selecteren en detecteren op basis van het samenstellen van eigen gegevens zorgt ervoor dat de sociale inspecteurs doelgericht kunnen worden ingezet.

Het Charter engageert zich ook tot een goede verstandhouding tussen horecaondernemers en inspectiediensten. Controles zijn nodig, maar stigmatisering is uit den boze. De inspectiediensten maken zich sterk tijdens hun controles de goede werking van de uitbatingen zo weinig mogelijk te verstoren en in onderling respect hun job uit te oefenen.

³⁶² B. TOMMELEIN, J. VAN OVERTVELDT, W. BORSUS, “Charter met de horecasector: sociale luik”, 1 mei 2016, http://www.tommelein.com/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/Sociaal_Charter_NL_27-04_182.pdf (consultatie d.d. 11 december 2017).

³⁶³ Volgende partijen hebbend dit charter ondertekend: de federale regering, Horeca Vlaanderen, Horeca Brussel, Horeca Wallonië, Comeos, het SIOD, de FOD WASO-TSW, de FOD SZ- Sociale Inspectie, de RVA, de RSZ en de RSVZ; B. TOMMELEIN, J. VAN OVERTVELDT, W. BORSUS, “Charter met de horecasector: sociale luik”, 1 mei 2016, http://www.tommelein.com/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/Sociaal_Charter_NL_27-04_182.pdf (consultatie d.d. 11 december 2017).

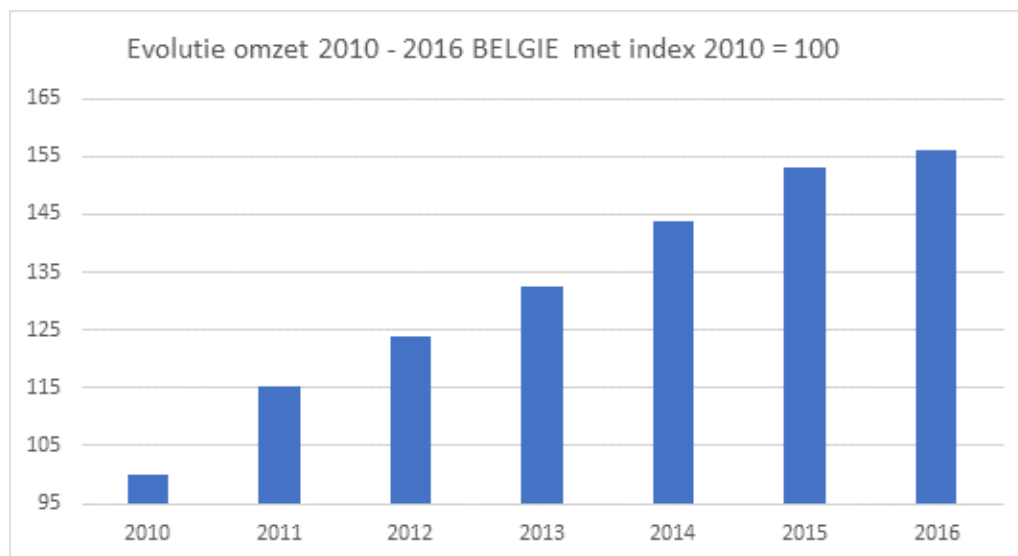
Tot slot preciseert het charter ook de importantie van nazorg. Door gegevens en informatie achter te laten in gecontroleerde uitbatingen, worden ondernemers de mogelijkheid geboden verdere informatie te vergaren.³⁶⁴

C. GEVOLGEN VAN HET GEREГИSTREERD KASSASYSTEEM EN DE COMPENSATIEMAATREGELEN

1. Financiële impact voor de Staat

De witte kassa is een middel om zwartwerk tegen te gaan en het niet-aangeven van inkomsten zo goed als onmogelijk te maken. Het is dan ook belangrijk om de financiële impact van deze maatregel op de overheidsinkomsten te bekijken. In onderstaande grafieken, die vrijgegeven werden door de FOD Financiën, wordt de omzet van uitbatingen die onderhevig zijn aan de GKS-verplichtingen weergegeven. De grafieken geven een evolutie weer van 2010 tot 2016.

Grafiek 3: evolutie omzet GKS-doelgroep 2010-2016³⁶⁵



Bovenstaande grafiek toont een omzetstijging van zo'n 55% aan. De significante stijging van de -aangegeven - omzetcijfers van de GKS-doelgroep wijst erop dat de witte kassa weldegelijk slaagt in haar opzet. De omzetgroei is aanzienlijk hoger dan de economische groei. Hoewel de eerste gecertificeerde kassa pas in 2014 werd geïnstalleerd is het belangrijk de omzetstijging vanaf 2010 te bestuderen. Het is zeer waarschijnlijk dat ondernemers zich reeds vanaf de bekendmaking van de

³⁶⁴ J. DEVENYNS, "Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)", Gent, 19 oktober 2017.

³⁶⁵ Cijfers FOD Financiën, verkregen op 6 december 2017.

plannen gestaag zijn gaan adapteren aan de aangekondigde regelgeving, om rond de effectieve ingebruikname van de witte kassa tot een geloofwaardig en correcter omzetniveau te komen. Op die manier vermijden ondernemingen een schokeffect en pogen ze geen bijzondere aandacht van de inspectiediensten te trekken. Volgens de FOD Financiën bevestigen steekproeven deze opvatting.³⁶⁶

Daarnaast werden de inkomsten uit de nieuwe stelsels inzake overuren en flexi-jobs reeds toegelicht (*zie supra*). De flexi-jobs zouden reeds zo'n 11 miljoen euro opgebracht hebben. Dit kan wijzen op een correctere aangifte van bijklussen en bijgevolg minder irreguliere tewerkstelling.

2. Faillissementen en tewerkstelling

Verschillende studies die in dit proefschrift werden besproken kwamen tot de conclusie dat de invoering van de geregistreerde kassa een toename van het aantal faillissementen en een afname van de tewerkstelling met zich mee zou brengen. Om een volledig en correct beeld te verkrijgen van het pertinent karakter van de witte kassa is het interessant om de evolutie betreffende faillissementen en tewerkstelling in de horecasector te becijferen en deze evolutie te koppelen aan het gebruik van de witte kassa.

“Laagste aantal faillissementen in zes jaar tijd” kopte De Standaard begin dit jaar. Wat op het eerste zicht een aangename verrassing lijkt, is helaas niet van toepassing op Vlaanderen én niet van toepassing op de horecasector.³⁶⁷ Een studie van GRAYDON becijferde dat het aantal horecabedrijven dat failliet gegaan is in 2016 met 4,3% steeg ten opzichte van 2015, terwijl dat cijfer over alle sectoren heen daalde met 5,1%.³⁶⁸

De studie stelt een opmerkelijke evolutie vast in de provincie West-Vlaanderen. Daar steeg het aantal faillissementen in dezelfde referentieperiode (2015–2016) met 42,7%. Omdat het vooral grotere horecaondernemingen betrof had dit een grote impact op de tewerkstelling in de West-Vlaamse horeca. Het jobverlies in de provincie lag in 2016 78% hoger dan in 2015.³⁶⁹

Het louter becijferen van het aantal faillissementen en evoluties inzake tewerkstelling leert niets over de mogelijke impact van gecertificeerde kassa. Om op federaal niveau tot een inzicht te komen en het

³⁶⁶ Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

³⁶⁷ X., “Laagste aantal faillissementen in zes jaar tijd”, *De Standaard*, 3 januari 2017, http://www.standaard.be/cnt/dmf20170103_02656076 (consultatie d.d. 13 oktober 2017).

³⁶⁸ In 2016 gingen zo'n 1.988 horecazaken over de kop, in 2015 waren dit er 1.914.

³⁶⁹ GRAYDON, Studie faillissementen, 3 januari 2017, 19, https://graydon.be/sites/graydon/files/visual_select_file/Graydon%20Barometer%20faillissementen%202016.pdf

verband tussen de witte kassa en het aantal faillissementen in kaart te brengen ging de FOD Financiën over tot verder onderzoek van de cijfers. Ze berekende hoeveel uitbatingen, die over de kop gegaan waren, effectief in het bezit waren van een witte kassa. Daarbij baseerde ze zich niet op het aantal dat door GRAYDON becijferd was, maar haalde ze de gegevens uit de database [falingen.com](http://www.falingen.com).³⁷⁰

Het onderzoek van de FOD Financiën toonde aan dat van alle horecazaken die in 2016 failliet gingen, er slechts 6,35% uitbatingen een witte kassa in gebruik hadden. Het zou onjuist zijn te stellen dat er geen impact is, maar de grote gevreesde impact blijkt – wat deze cijfers betreft- voorlopig uit te blijven. Dit resultaat verbaast minder, wanneer het samen met het vorige onderdeel gelezen wordt. Daarin werd bepaald dat de omzetcijfers reeds gestaag toenemen omdat de uitbaters zich beetje bij beetje aangepast hebben aan het systeem. De opvatting dat uitbaters zich sinds de aankondiging stap voor stap hebben aangepast en hebben voorbereid op de gevolgen die de witte kassa met zich meebrengt, valt namelijk niet te rijmen met een plotse toename van de faillissementen eens de kassa effectief verplicht werd voor heel de doelgroep (juli 2016).

Voor een beter inzicht in de impact van de witte kassa op de faillissementscijfers sinds haar verplichte ingebruikname is het wachten op de cijfers van 2017.

Wat de tewerkstelling in de sector betreft werd hierboven reeds aangetoond dat die in het eerste kwartaal van 2017, in vergelijking met het eerste kwartaal van 2016, is toegenomen. Zowel wat arbeidsvolume betreft, gebaseerd op het aantal voltijdsequivalenten, als het aantal arbeidsplaatsen (zie *supra*). Zonder te stellen dat de GKS-implementatie geen enkel effect heeft op de tewerkstelling, kan evenmin van een grote schokgolf of een groot bloedbad gesproken worden.

3. Minder zwartwerk

Naast het vermijden van het niet-aangeven van inkomsten, streeft de witte kassa ook naar het wegwerken van tewerkstelling via het irregulier circuit, of zwartwerk. Zwartwerk houdt in dat arbeid niet aangegeven wordt aan de overheidsinstellingen en er bijgevolg, in hoofde van de Staat, inkomsten verloren gaan. Het bestrijden van zwartwerk kent dus een financieel voordeel.

In juli 2016 communiceerde het kabinet van de staatssecretaris voor Bestrijding van de sociale fraude DE BACKER dat het zwartwerk in de horecasector was afgenomen en dat zou een gevolg zijn van de

³⁷⁰De database toont aan dat er in 2.033 horecazaken in 2016 failliet werden verklaard; <http://www.falingen.com>; Interview Dhr. Jan DE LODDERE, teamchef GKS FOD Financiën, 4 december 2017.

witte kassa.³⁷¹ Het aantal vaste jobs was in het eerste kwartaal van 2016 2,2% gestegen in vergelijking met het eerste kwartaal van het jaar voordien. Dit was volgens het kabinet te wijten aan de witte kassa en haar begeleidende maatregelen. De toename van ‘witte arbeid’ en afname van zwartwerk wordt gebaseerd op de toename van de loonmassa en de tewerkstelling.

Trekken we deze redenering door naar de reeds besproken³⁷² tewerkstellingsevolutie tussen het eerste kwartaal van 2016 en 2017, dan kunnen we stellen dat de ‘verwittende’ trend zich doorzet. De toename van het arbeidsvolume en de loonmassa kunnen verklaard worden door een correctere aangifte van de verrichte arbeid, en zodus irreguliere arbeid wordt vervangen door officiële arbeid. Hierbij wordt geen rekening gehouden met macro-economische ontwikkelingen.

³⁷¹ F. BRUGGEMAN, “Meer jobs in de horeca ‘vermoedelijk door minder zwartwerk’”, *Deredactie.be*, 10 juli 2016, <http://deredactie.be/cm/vrtnieuws/binnenland/1.2789484> (consultatie d.d. 10 december 2017).

³⁷² Punt IV.B.4.h).

IV. CONCLUSIE

A. BESLUIT

In dit onderdeel worden de twee centrale onderzoeksvragen afzonderlijk beantwoord en worden aan de hand van de vragen aanbevelingen geformuleerd. De twee vragen die in deze masterproef centraal stonden luiden als volgt:

1. *‘Zijn het geregistreerd kassasysteem en de compenserende maatregelen pertinente middelen in het licht van haar doelstellingen?’*
2. *‘Hebben het geregistreerd kassasysteem en de compenserende maatregelen een discriminatoir karakter ten aanzien van de doelgroep in de horecasector?’*

1. De witte kassa en de compenserende maatregelen hadden elk voor zich duidelijke doelstellingen. De GKS-implementatie pogde de irreguliere arbeid en het niet-aangeven van inkomsten uit horeca-activiteiten te bestrijden. De compenserende maatregelen dienden deze implementatie te ondersteunen en de levensvatbaarheid van de horecasector te vrijwaren, door middel van lastenverlagingen en meer arbeidsflexibiliteit. Er moet op gewezen worden dat meer cijfers en meer tijd tot betere inzichten in deze materie zullen leiden. Dit weerhoudt het formuleren van - voorlopige - conclusies niet.

Wat betreft de witte kassa. Sinds de aankondiging van het invoeren van een witte kassa stegen de aangegeven omzetcijfers uit de GKS-doelgroep significant. De toename is aanzienlijk hoger dan de economische groei. Dit wijst er op dat de loutere aankondiging en de latere verplichte ingebruikname een mentaliteitswijziging bewerkstelligd hebben waarbij horeca-uitbaters, althans diegenen die jaarlijks meer dan 25.000 euro omzet genereren uit restaurant- en cateringsdiensten, zich gestaag hebben aangepast aan de regelgeving en op een correctere wijze hun inkomsten aangeven aan de bevoegde overheidsinstellingen. De verwitting van de omzetcijfers leidt logischerwijs tot een afname van de beschikbare ‘zwarte opbrengsten’, waardoor activiteiten op het irreguliere circuit moeilijker gefinancierd kunnen worden.

Daarnaast tonen de tewerkstellingscijfers een toenemende aangifte aan wat betreft personen die reeds een quasi-voltime job bezitten en daarnaast nog willen bijverdienen. Zowel de vergelijking tussen het eerste kwartaal van 2015 en 2016, als de vergelijking tussen het eerste kwartaal van 2016 en 2017 wijzen op een positieve evolutie in het aangeven van overuren en extra - flexibele - tewerkstelling. Ook dit duidt op een correctere aangifte van de gepresteerde en gerealiseerde overuren wijst of een ‘verwitting’ van personen die wensen bij te klussen.

Gezien het feit dat alle verrichtingen geregistreerd worden, gelet op het feit dat elke poging om te frauderen met de gecertificeerde kassa traceerbaar is en de koppeling tussen Fiscale Data Module, VAT Signing Card en de kassa tot een waterdicht systeem leidt, kan geconcludeerd worden dat een correct gebruik van deze kassa fraude met volkomen zekerheid uitsluit. Daarenboven kan ook de consument, dankzij het uitreiken van een btw-kasticket, de conformiteit aan de GKS-bepalingen controleren. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de fraude gedaald is.

Wat betreft de compenserende maatregelen. Ondanks een stijging wat betreft het aantal faillissementen in de sector, is er een positieve evolutie vast te stellen wat vaste tewerkstelling betreft. Dit rechtvaardigt de opvatting dat de horecasector niet heeft ingeboet aan aantrekkelijkheid en levensvatbaarheid. Hoewel gesteld zou kunnen worden dat er naar alle waarschijnlijkheid heel wat irreguliere jobs, buiten de statistieken, verdwijnen, kan op basis van officiële cijfers waargenomen worden dat het arbeidsvolume stijgt. Ook het gebruik van de nieuwe flexibele stelsels zit in een stijgende lijn. De maatregelen zorgen voor een aanvullend arbeidssysteem dat leidt tot meer arbeidsflexibiliteit en lagere, soms zelfs geen, loonkosten. Hierdoor wordt het voordeel voor werkgever en werknemer om op een irreguliere manier arbeid te (laten) verrichten sterk ingeperkt. De voordelen, die volgen uit het hanteren van de flexi-stelsels, hebben op hun beurt een sterk ontradend effect om arbeid op een illegale manier te verrichten. De positieve trend op het vlak van tewerkstelling toont aan dat de maatregelen hun doelstelling, om de tewerkstelling te doen toenemen, halen. Er wordt gesproken van een positieve trend, omdat meer tijd en cijfers nodig zijn om deze vaststelling te bevestigen.

Het voorgaande indachtig kan gesteld worden dat het geregistreerd kassasysteem en de flankerende maatregelen doeltreffende instrumenten zijn in de strijd tegen fraude en met het oog op het waarborgen en creëren van - flexibele - tewerkstelling.

2. De witte kassa en de flankerende compensatiemaatregelen kennen een toepassingsgebied dat zich beperkt tot - een deel van - de horecasector. Dit is althans de situatie tot 1 januari 2018. Het gelijkheidsbeginsel en het non-discriminatiebeginsel sluiten een verschil in behandeling tussen categorieën van personen niet per definitie uit. Enkel wanneer de verschillende behandeling plaatsvindt op basis van een objectief criterium en het verschil redelijk verantwoord wordt, kan het gerechtvaardigd worden en schendt het de bepalingen niet. De verantwoording moet bekeken worden binnen de context van het doel en de gevolgen van de betreffende maatregel. Het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel worden geschonden wanneer er geen evenredig verband bestaat tussen de doelstelling van de maatregel en de aangewende middelen om dat doel te bereiken.

Hieropvolgend wordt bekeken of de GKS-doelgroep binnen de sector gediscrimineerd wordt. De bepaling dat enkel horecaondernemingen die meer dan 25.000 euro omzet halen uit restaurant- en cateringsdiensten kan objectief verantwoord worden. De voormelde grens is van toepassing op de opbrengsten die onder het btw-tarief van 12% bekomen worden. Rekening houdend met de btw-verlaging die enkel voor deze diensten heeft plaatsgevonden en waar andere horecadiensten niet van konden genieten, kan gesteld worden dat er een evenredigheid is tussen het doel en de middelen daarvoor aangewend.

Gezien het grote tijdsverloop tussen de btw-verlaging voor restaurant- en cateringdiensten en effectief de installatie van het geregistreerd kassasysteem, maar ook gelet op de doelstelling de sector leefbaar en aantrekkelijk te houden, werden ter compensatie verschillende flankerende maatregelen ingevoerd.

Er zou dus geconcludeerd kunnen worden dat het viseren van een - deel van - de horecasector gerechtvaardigd kan worden en de toets aan het gelijkheidsbeginsel doorstaat. Ware het niet dat de compenserende maatregelen normaliter vanaf 1 januari 2018 worden uitgebreid.

De compensatiemaatregelen die de levensvatbaarheid - na de invoering van de witte kassa in de horecasector- moesten waarborgen, worden in 2018 uitgebreid naar tal van andere sectoren. Hoewel strikt gezien niet elk van deze maatregelen rechtstreeks gekoppeld worden aan de ingebruikname van een witte kassa, bepaalt de memorie van toelichting van de wet die het flexi-stelsel invoert, dat de wet net omwille van de witte kassa werd ingevoerd. Dit verband werd later ook door het Grondwettelijk Hof in haar arrest van 28 september 2017 betreffende de flexi-jobs erkend. De uitbreiding van het flexi-stelsel naar andere sectoren kadert binnen het verlagen van de loonkosten voor arbeidsintensieve sectoren en het inzetten op arbeidsflexibiliteit voor sectoren die gekenmerkt worden door een onvoorspelbaarheid van arbeidsinzet.

Gelet op het voorgaande moet eerst bekeken worden of de wetgever de horecasector en de sectoren, waarop de uitbreiding van toepassing zal zijn, op een te verantwoorden en op een gelijke manier behandelt. Er kunnen grote vraagtekens geplaatst worden bij de keuze van sommige sectoren en hun vergelijkbaar karakter met dat van de horecasector. Er worden ter illustratie twee vergelijkingen gemaakt. Ten eerste gaat de vergelijking tussen horeca- en kapperszaken niet op, daar kapperszaken onderhevig zijn aan een gunstig forfaitair btw-regime. Ten tweede gaat ook de vergelijking met warenhuizen niet op, daar deze veel minder afhankelijk zijn van piek- en dalmomenten. Warenhuizen kunnen doorgaans veel beter plannen wat betreft de inzet van arbeid, terwijl horecazaken veel meer afhankelijk zijn van externe factoren. Het voorgaande wijst eerder op een gelijke behandeling van een ongelijke situatie.

Daarenboven moet rekening gehouden worden met het evenwicht dat tussen de GKS-implementatie en de compenserende maatregelen werd bereikt. Het uitbreiden van de voordelen - nl. de flexi-stelsels - naar andere sectoren, zonder daaraan een uitbreiding van de verplichtingen - nl. de GKS-verplichtingen - te koppelen, houdt een verschil van behandeling in dat niet evenredig is. Deze ongelijke behandeling wordt versterkt gezien, door het nalaten van de wetgever van uitvoeringsmodaliteiten bij koninklijk besluit, het niet-nakomen van verplichte tijdsregistratie als voorwaarde om gebruik te kunnen maken van het flexi-stelsel, niet kan worden vervolgd. Men behandelt de horecasector en de sectoren - gevat door de uitbreiding - op eenzelfde, niet te verklaren, wijze wat betreft de voordelen. Daartegenover houdt de wetgever er een andere behandeling op na wat betreft de verplichtingen. De motivering van de wetgever wordt niet voldoende objectief en in verhouding bevonden.

Daaruit volgt dat de voormelde uitbreiding de invoering van de witte kassa en de compenserende maatregelen in de horecasector bijgevolg een discriminatoir karakter geeft. De uitbreiding verstoort een objectief verantwoord evenwicht, waardoor de invoering van de witte kassa - beperkt tot de GKS-doelgroep - het gelijkheidsbeginsel schendt. De tweede onderzoeksvraag wordt affirmatief beantwoord.

B. AANBEVELINGEN

Teneinde het geregistreerd kassasysteem performanter te maken worden in het licht van de beoogde doelstellingen en de vastgestelde tekortkomingen in dit laatste onderdeel aanbevelingen geformuleerd.

STRAFMAAT. Een goede fraudemaatregel kent een ontradend karakter. De maatregel moet gekoppeld worden aan evenredige sancties, die ertoe leiden dat mogelijke kosten die frauduleus handelen met zich meebrengen niet opwegen tegen de baten. De sancties werden in dit proefschrift te laag bevonden, daarom wordt aanbevolen de overtredingen inzake GKS-wetgeving zwaarder te sanctioneren.

VEREENVOUDIGING. De complexiteit van de wetgeving, haar onduidelijkheid en rechtsonzekerheid kunnen aanleiding geven om over te gaan tot het plegen van fraude. Doordat een horeca-uitbater zich wil focussen op het exploiteren van de inrichting is de verleiding groot een te ingewikkeld belastingsysteem te omzeilen. Daarom wordt sterk gepleit voor een vereenvoudiging van de fiscaliteit om frauderen minder aantrekkelijk te maken.

DETECTIE EN DOELGERICHTE CONTROLES. Een mogelijk zwaktepunt in het systeem is dat het simpelweg omzeild kan worden door het gebruik van een tweede kassa. Het geregistreerd kassasysteem werd *an*

sich als pertinent bevonden, maar wanneer het systeem in zijn geheel niet gebruikt wordt zoals wordt voorgeschreven verliest de doeltreffendheid al haar kracht. Versterkt inzetten op detectie van risicogroepen en massaal inzetten op controles worden dan ook sterk aanbevolen. Op die manier ontstaat er geen gevoel van straffeloosheid en wordt oneerlijke concurrentie buitenspel gezet.

DIGITAAL EN *CASHLESS*. Uit het gesprek met dhr. DE LODDERE bleek dat onze gecertificeerde kassa's geen digitale aangifte kunnen doorsturen, alsook niet gekoppeld zijn aan betaalterminals en bankrekeningen. Gezien het feit dat het nog altijd mogelijk is de witte kassa op bepaalde ogenblikken niet te gebruiken, kan door een digitale koppeling van bankgegevens en betaalterminals achterhaald worden of er transacties werden verricht buiten de geregistreerde kassa om. Omdat men in dergelijk systeem nog steeds geen zicht heeft op de chartale betalingen komt het de onfeilbaarheid van het systeem ten goede de contante betalingen uit te sluiten en over te gaan tot een *cashless* systeem. Wanneer enkel giraal betaald kan worden en de betaalterminal en bankgegevens gekoppeld worden aan de witte kassa, wordt het risico op fraude sterk ingeperkt. Ook het gebruik van een tweede, niet-gecertificeerde, kassa wordt hiermee uitgesloten.

PROPORTIONELE UITBREIDING. Gezien het verschil in behandeling betreffende de uitbreiding van de compenserende maatregelen niet proportioneel bevonden werd, wordt logischerwijs een proportionele uitbreiding aanbevolen om aan deze ongelijke situatie te verhelpen. Die bestaat eruit het geregistreerd kassasysteem uit te breiden naar alle sectoren die gebruik maken van de compenserende maatregelen. Bij voorkeur wordt, naar Zweeds voorbeeld, de ingebruikname van een witte kassa verplicht gemaakt in heel de B2C of Retail. Het mag op weinig verbazing rekenen dat de fraudeproblematiek zich niet beperkt tot de horecasector. Op zijn minst wordt een koninklijk besluit ingevoerd dat de voorwaarden voor de verplichte registratie van flexi-werknemers uitwerkt. Gelet op deze aanbeveling, wordt het verschil in behandeling weggewerkt en trekt men de fraudebestrijding consequent door naar andere sectoren.

Lijst van tabellen en grafieken

Tabel 1: geldboetes en/of gevangenisstraf per niveau	20
Tabel 2: installatieratio per 13/10/2017	44
Tabel 3: Flexi-jobs: aantal en voltijds equivalenten	66
Tabel 4: arbeidsvolume: globale gegevens horecasector	69
Grafiek 1: Nominale productiviteit per sector, per gewerkt uur in euro (2015)	24
Grafiek 2: Loonkost per eenheid product (2015)	25
Grafiek 3: evolutie omzet GKS-doelgroep 2010-2016	78

Bibliografie

WETGEVING

EU

Richtlijn 2003/88/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende een aantal aspecten van de organisatie van de arbeidstijd *Pb. L.* 18 november 2003.

Richtl.Raad nr. 2009/47/EG, 5 mei 2009 tot wijziging van de Richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft, *Pb. L.* 5 mei 2009.

Verord. Raad. Nr. 282/2011, 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb. L.* 23 maart 2011.

België

Grondwet.

Sociaal Strafwetboek.

Gerechtelijk Wetboek

Wetboek Strafvordering.

Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992

Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde.

Wetboek Successierechten.

Wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, *B.S.* 25 juli 1969.

Arbeidswet van 16 maart 1971, *B.S.* 30 maart 1971

Wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers, *B.S.* 2 juli 1981.

Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme, *B.S.* 9 februari 1993.

Wet van 28 april 1999 tot aanvulling, wat de bestrijding van de fiscale fraude betreft, van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten en van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, *B.S.* 25 juni 1999.

Wet 10 augustus 2001 betreffende de verzoening van werkgelegenheid en kwaliteit van het leven, *B.S.* 15 september 2001.

Wet van 3 mei 2003 houdende de oprichting van de Federale Raad voor de strijd tegen de illegale arbeid en de sociale fraude, het Federale Coördinatiecomité en de Arrondissementscellen, *B.S.* 10 juni 2003.

Programmawet I van 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

Wet van 22 december 2009 betreffende een algemene regeling voor rookvrije gesloten plaatsen toegankelijk voor het publiek en ter bescherming van werknemers tegen tabaksrook, *B.S.* 29 december 2009.

Wet van 20 september 2012 tot instelling van het *una via*-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes, *B.S.* 22 oktober 2012.

Wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding, *B.S.* 19 juli 2013.

Wet van 30 juli 2013 met betrekking tot de certificatie van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector, *B.S.* 28 augustus 2013.

Wet van 11 november 2013 tot wijziging van afdeling 3 van hoofdstuk 7 titel IV van Programmawet (I) van 24 december 2002, *B.S.* 27 november 2013.

Wet van 11 november 2013 houdende diverse wijzigingen tot invoering van een nieuwe sociale en fiscale regeling voor de gelegenheidsarbeiders in de horeca, *B.S.* 27 november 2013.

Programmawet van 10 augustus 2015, *B.S.* 18 augustus 2015.

Wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken, *B.S.* 26 november 2015.

Wet van 5 maart 2017 betreffende werkbaar en wendbaar werk, *B.S.* 15 maart 2017.

Ontwerp Programmawet van 6 november 2017 (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001)

Koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, *B.S.* 5 december 1969.

Koninklijk besluit nr. 2 van 7 november 1969 let betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag over de belasting van toegevoegde waarde.

Koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 31 juli 1970.

Koninklijk Besluit van 14 november 1978 houdende wijziging van het koninklijk besluit van 25 oktober 1971 tot vaststelling van het organiek reglement van het Ministerie van Financiën, *B.S.* 21 februari 1979.

Koninklijk besluit van 25 november 1991 houdende de werkloosheidsreglementering, *B.S.* 31 december 1991.

Koninklijk besluit van 10 juni 2001 tot eenvormige definiëring van begrippen met betrekking tot arbeidstijdgegevens ten behoeve van de sociale zekerheid, met toepassing van artikel 39 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels, *B.S.* 31 juli 2001.

Koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 24 december 2009

Koninklijk besluit van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling, met toepassing van artikel 38 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de

sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels, *B.S.* 20 november 2002.

Koninklijk besluit van 29 april 2008 houdende de oprichting van een Ministerieel Comité voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, *B.S.* 8 mei 2008.

Koninklijk besluit van 29 april 2008 houdende de oprichting van het College voor de strijd tegen de fiscale en sociale fraude, *B.S.* 8 mei 2008

Koninklijk besluit van 3 december 2009 houdende regeling van de operationele diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën, *B.S.* 9 december 2009.

Koninklijk besluit van 9 december 2009 tot wijziging van KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *B.S.* 14 december 2009.

Koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen, *B.S.* 31 december 2009.

Koninklijk besluit nr. 44 van 9 juli 2012 tot vaststelling van het bedrag van de niet-proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 17 juli 2012.

Koninklijk besluit van 1 oktober 2013 met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten ten aanzien van de certificatie van een geregistreerd kassasysteem in de horecasector, *B.S.* 8 oktober 2013.

Koninklijk besluit van 15 december 2013 tot wijziging van KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 20 december 2013.

Koninklijk besluit van 23 oktober 2015 tot wijziging van KB van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders wat betreft de quota van dagen gelegenheidswerk in hoofde van de werkgever in het hotelbedrijf, *B.S.* 6 november 2015.

Koninklijk besluit van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

CAO

CAO van 27 september 2001, *B.S.* 15 september 2001.

CIRCULAIRE

Circ. nr. E.T. 122.682 (AaFisc Nr. 22/2012), 1 juni 2012.

Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc Nr. 43/2013), 23 oktober 2013.

Circ. nr. E.T. 124.747 (AaFisc nr. 22:2016), 8 november 2016.

Circ. 2017/C/70 betreffende het geregistreerd kassasysteem, *B.S.* 6 november 2017.

VOORBEREIDENDE DOCUMENTEN

MvT, *Parl.St.* Kamer, 2002-2003, nr. 2233/001, 3-8.

Parlementair onderzoek naar grote fiscale fraudedossiers, 417 (*Parl.St.* Kamer 2008-09, 52-0034/004).

Wetsvoorstel van 23 december 2011 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes (*Parl.St.* Kamer 2011-12, DOC 53 – nr. 1973/001, 25)

Verklaring van de Staatssecretaris voor de Bestrijding van de Sociale en Fiscale Fraude (*Parl.St.* Kamer 2011-12, DOC 53 (2011-12) – nr. 1973/005, 25.)

Kamerverslag (*Parl.St.* Kamer 2011-2012, nr. 53 COM 368)

Parl.St. Kamer 2011-12, 53-1973/001, 23.

MvT, *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2990/001, 4-9.

MvT, *Parl.St.* Kamer 2013-14, 53-2902/001, 4-9.

Kamerverslag (*Parl.St.* Kamer 2014-15, 54-1297/001, 43)

MvT, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1297/001, 3-19.

Wetsvoorstel tot wijziging van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers wat betreft overuren gepresteerd door voltijds vast tewerkgesteld personeel in de horeca van 25 november 2014 (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0659/001)

Vr. En Antw. Kamer 2016-2017, 20 juni 2017, nr. 122, 299 (Vr. Nr. 1695 S. DE COSTER-BAUCHAU).

MvT *Parl.St.* Kamer, 2017-18, nr. 54-2768/001, 4-53.

CRIV, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54 COM 757, 68,
<https://www.dekamer.be/doc/CCRI/pdf/54/ic757.pdf>.

Wetsvoorstel houdende diverse bepalingen inzake werk van 9 november 2017 (*Parl.St.* 2017-18 nr. 54-2768/001)

BESLISSINGEN

Beslissing nr. E.T. 117.557 van 23 december 2009.

Beslissing BTW nr. E.T. 118.066, 9 maart 2010.

Beslissing nr. E.T. 123.159, 26 oktober 2012.

Beslissing nr. E.T. 123.472, 30 november 2012.

Beslissing nr. E.T. 123.798, 24 januari 2014.

Beslissing nr. E.T. 127.736, 16 februari 2015.

Beslissing nr. E.T. 127.735, 2 maart 2015.

RECHTSPRAAK

EHRM 16 juni 2009, nr. 13079/06, Ruotsalainen t. Finland.

EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, Zolotukhin t. Rusland.

EHRM 20 mei 2014, nr. 37394/11, Glantz t. Finland.

EHRM 15 november 2016, nr. 24130/11, A en B t. Noorwegen

GwH 3 april 2014, nr. 61/2014.

GwH 28 september 2017, nr. 107/2017.

Cass. 21 september 2017, AR F.15.0081.N.

RvS (14^e k.), 6 oktober 2014, nr. 228.643, VZW Horeca Vlaanderen/Belgische Staat.

RvS (14^e k.), 14 oktober 2015, nr. 232.545, VZW Horeca Limburg/Belgische Staat.

RvS (14^e k.), 14 oktober 2015, nr. 232.549, VZW Horeca Vlaanderen/Belgische Staat.

RvS (15^e k.) 16 maart 2017, nr. 237.674, Horeca Brussel/Belgische Staat.

RECHTSLEER

ARTIKELS & BIJDRAAGES

Algemene Directie TSW, “Wegwijs in... de onmiddellijke aangifte van tewerkstelling en sociale documenten”, 2007, 48, <http://www.werk.belgie.be/DownloadAsset.aspx?id=3800> .

BELLEMANS, S., “Nieuwe doelgroepenvermindering voor de horeca”, *Nieuws Jura*, 28 november 2013, www.jura.be/secure/documentview.aspx?id=kl1718557 .

BESOX, “Wetgeving overuren: de puntjes op de i”, 13 mei 2016, <http://www.besox.be/wetgeving-overuren-horeca-uiteenzetting-horeca-vlaanderen/>.

BOERS, K., "De sociale inspectiediensten in België", *Orde van de dag* 2007, afl. 39, 27-29.

BRIES, A. , SCHEURS, C., “Sociale Documenten: de DmfA”, *SOC WEG*, 2016, alf. 19, 9-12.

BRISART, I., “Structuren voor samenwerking in sociale fraude” in JORENS, Y., BELIËN, M., BOGAERT, J.-P., DEVLIES, C., PONSARER, P., VAN DEN BROECK, P., VERHAEGHE, M., “*Sociaal strafrecht. Van controle tot veroordeling*”, Brugge, Die Keure, 2011, 59-85.

BRISART, I., “Naar een nieuw Sociaal Strafwetboek” in JORENS, Y., BELIËN, M., BOGAERT, J.-P., DEVLIES, C., PONSARER, P., VAN DEN BROECK, P., VERHAEGHE, M., “*Sociaal strafrecht. Van controle tot veroordeling*”, Brugge, Die Keure, 2011, 283-354.

BUYSSE, C., “Gelegenheidswerk in de horeca: voordelige belasting vanaf 1 oktober”, *Fiscoloog*, 2013, nr. 1352, 1.

DAUPHIN, M., HEMELEERS, M., “Multifunctionele aangifte voor het 4^e kwartaal 2015”, *SOCWEG*, 2016, alf. 1.

DE BACKER, P., “Actieplan 2017: Strijd tegen sociale fraude en sociale dumping”, 2017, 36, http://www.philippedebacker.be/sites/default/files/Actieplan2017_nl.pdf.

DE BIE, B. & VERHAGE, A., “Fraudebestrijding in België anno 2010, quo vadis?”, *Orde van de dag*, 2010, afl. 51, 7-16.

DE BOT, D., “Fraudebestrijding en de verwerking van persoonsgegevens: juridische beperkingen en mogelijkheden” in X., *Fiscale fraude 1999: handleiding voor risicobeheersing en sensibilisering rond georganiseerde fiscale fraude*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 99-187.

DE BRUYN, C., DE CONINCK, L., DEFOOR, W., DERYCKE, M., KELL, L., MORTIER, F., SOETE, P., THYS, S., VAN KEIRSBILCK, M., VERTOMMEN, S., WILLEMS, W., “Fiscaal jaaroverzicht 2015”, in X., *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2016, losbl., 5-273.

DE JAEGER M., & VAN VOLSEM, F., “Een toelichting bij de *Una Via*-Wet van 20 september 2012”, *T.Strafr.*, 2013, afl. 1, 2-23.

DE LODDERE, J., GAERINCK, B., “Fiscaal – resultaten- flankerende maatregelen”, Gent, 19 oktober 2017, 32.

DENDOOVEN, B., “Overuren in de horeca”, 25 juni 2016, <https://www.partena-professional.be/nl/infoflashes/2015/overuren-in-de-horeca/>.

DEVENYNS, J., “Geregistreerd kassasysteem in de horeca (GKS)”, Gent, 19 oktober 2017, 15.

FOD Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg (FOD WASO), “Arbeidsduur en vermindering van arbeidsduur”, <http://www.werk.belgie.be/defaultTab.aspx?id=29448>.

GHYSELS, I., “Belastingvermindering op zich is geen remedie tegen fraude, meer transparantie wel”, #DeFeiten, 2016, https://www.s-p-a.be/artikel/belastingvermindering-op-zich-is-geen-remedie-tege/?d_r=1.

GNEDASJ, S., “EHRM open achterpoortje voor dubbele bestraffing in fiscale en strafzaken. Grijpt België weer naast de prijzen?”, *Fisc. Act.*, 2016, nr. 40, 2-12.

HAMBYE, C., HERTVELT, B., “Analyse van de horecasector in België”, Federaal Planbureau, 2011, 38

HEYLENS, L., “De witte kassa- een stand van zaken na recente beslissingen”, *AFT*, 2016, 4-13.

JACOBS, A., “Flexi-jobs in de horeca”, *SOCWEG*, 2016, afl. 1, 2-3.

MAES, L., “Flexi-jobs en overuren in de horeca: preciseringen via FAQ”, *Fiscoloog*, 2017, nr. 1518, 5.

MARCHAL A., & PACOLET, J., “Strijd tegen sociale en fiscale fraude: een groeiende prioriteit... ook in het werkgelegenheidsbeleid?”, *OVERWERK*, 2003, afl. 4, 62-64.

MASSIN, I., “Circulaire breidt toepassingsgebied ‘geregistreerde kassa’ uit”, *Fiscoloog* 2017, nr. 1544, 2-7.

MICHEL, C., “Thematische Ministerraad: ambitieuze hervormingen voor jobs, koopkracht en sociale cohesie”, Brussel, 26 juli 2017, 9, http://www.premier.be/sites/default/files/articles/PPWT%20NL_0.pdf.

PACOLET, J. & DE WISPELAERE, F., “Informeel arbeid formeel maken: werkt het? Tien jaar van Europees beleid tegen zwartwerk... vanuit Belgisch perspectief”, HIVA-KULeuven, 2009, 17.

PACOLET, J. & DE WISPELAERE, F., “Uitkeringsfraude binnen de sociale en fiscale fraude”, *Orde van de dag*, 2010, afl. 51, 39-48.

PACOLET J. & MARCHAL A., “Sociale fraude en zwartwerk in België: zoektocht naar het ondefinieerbare?”, *BTSZ*, 2003, alf. 3, 697-734.

PHILIPSEN, F., SERE, P., “La lutte contre la fraude fiscale”, in GRISAY, D. “*De la lutte contre la fraude à l'argent du crime. État des lieux*”, Larcier, Brussel, 2013, 53-83.

PONSAERS, P., "De voortdurende herschikking van het inspectiewezen" in BOELS, D., BOCKSTAELE, M. en PONSAERS, P., “*Bijzondere inspectiediensten. Overzicht, bevoegdheden, instrumenten, samenwerking en knelpunten*”, Antwerpen, Maklu, 2015, 17-81.

SALOMEZ, K., “Modern Times- over de modernisering van het arbeidsrecht (2)”, Bloom-law Blog, 2 augustus 2016, <http://www.bloom-law.be/nl/actualiteit/blog/5640/de-wet-peeters--het-overurenkrediet>

SCHOORENS, G., “Naar een nationale strategische aanpak tegen fraude”, 2010, 95, <http://static.tijd.be/pdf/FrauderapportBelgie.pdf>

SECUREX, “Sinds 1 december: netto-overuren in de horeca”, 9 december 2015, https://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_nl/50194990F6357B42C1257F16002D4ED5?OpenDocument#.WjDujRPWxp9.

SNYDERS, K., SEGAERT, S. “De onmiddellijke aangifte van tewerkstelling: een sleutelrol voor e-government in de sociale zekerheid”, T.S.R. 2003, 73-106.

SOMERS, M., “De horeca en de zwarte kassa: over fraude en framing”, 14 januari 2015, <https://matthiassomers.com/2014/02/10/de-horeca-en-de-zwarte-kassa-over-fraude-en-framing/>

TOMMELEIN, B., “Actieplan 2016, Strijd tegen sociale fraude en dumping”, 2016, 108, http://www.tommelein.com/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/201603_02_Actieplan_2016_sociale_fraude_-_def.NL_180.pdf

TOMMELEIN, B., VAN OVERTVELDT, J., BORSUS, W., “Charter met de horecasector: sociale luik”, 1 mei 2016, http://www.tommelein.com/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/Sociaal_Charter_NL_27-04_182.pdf.

VAN CROMBRUGGE, S., “Non bis in idem voor administratieve boeten: formalisme troef”, *Fiscoloog*, 2017, nr. 1542, 1.

VAN DYCK, J., “Belastingvrijstelling voor ‘flexi-loon’ en (bepaalde) overuren in de horeca”, *Fiscoloog*, 2015, nr. 1442, 1-4

VAN DYCK, J., “Uitbreiding vrijstelling naar andere sectoren en gepensioneerden”, *Fiscoloog*, 2017, nr. 1543, 6.

VAN GOETHEM, L., “Flexi-jobs en “goedkopere overuren”, *Fisc. Act.*, 2015 nr. 41, 9-12.

VAN ISTENDAEL, F., “Het vakantierapport”, *AFT*, 2017 8-9, 2-4.

VAN MERVELEDE, B., “Tewerkstelling in de horeca: een economische kijk”, 2017, 31.

VAN OVERMEIREN, F., JORENS, Y., “De LIMOSA-aanmeldingsplecht nationaal- en Europeesrechtelijk gescand” in JORENS, Y., “*Handboek Europese detachering en vrij verkeer van diensten. Economisch wondermiddel of sociaal kerkhof?*”, Brugge, Die Keure, 2009, 454-495.

VAN ROMPAEY, L., “Het begrip “sociale fraude”. Definiëring van het fenomeen “sociale fraude” aan de hand van het strafrechtelijk schuldbegrip”, *TSR* 1997,417-482.

VERHAEGHEN, E., “De bevoegdheden van de sociale inspectiediensten”, *P&O*, 2010, alf. 10.

X., “Flexiloon en overuren in de horeca”, *NJW*, 2015, nr. 333, 894-896.

MONOGRAFIEËN

CROMBEZ, J., “Zwart en wit: een betere toekomst zonder fraude”, *De bezige bij*, Antwerpen, 2013, 192.

DE JONCKHEERE, M., DELANOTE, M., MAUS, M., VAN DOOREN, E., “De fiscale procedure”, Brugge, Die Keure, 2016, 644.

HEIRMAN, J.-C., VAN DE MOSSELAER, G., *De bevoegdheden van de sociaal inspecteurs in het licht van het Sociaal Strafwetboek*, Mechelen, Kluwer, 2012, 215.

LEJEUNE, I., CORTVRIEND, E., “Btw-zakboekje”, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 935.

MAUS, M., DE MEULENAER, S., “Everest handboek fiscaal strafrecht”, Brugge, Die Keure, 2010, 300.

MAUS, M., “Handboek fiscaal strafrecht”, Brugge, Die Keure, 2017, 644.

POMPEN, E., “Zwart geld: Wat is fraude, hoeveel kost het ons en hoe geraken we ervan af?”, Antwerpen, Luster, 2010, 127.

REYNDERS, S., “Het geregistreerde kassasysteem in de horeca: de gids voor alle gebruikers”, Wolters Kluwer, Mechelen, 2015, 179.

VAN EECKHOUTTE, W., “Sociaal compendium Sociaalzekerheidsrecht 2012-2013”, *Kluwer*, Mechelen, 2012, 2068.

WESTRA, R., “Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing”, Amsterdam, Pantheon Publishing, 2010, 447.

STUDIES

AGHA & HAUGHTON, 1996

TORGLER, 2008.

PACOLET J. & DE WISPELAERE F. (2009c).

Deloitte, “Model teneinde het terugverdieneffect van een mogelijke BTW-verlaging voor de horecasector van 21% naar 6% te bepalen”, Brussel, 2009.

HOUBEN, G., “De horecasector: doorgelicht in Euregionaal perspectief”, UHasselt, 2010.

NBB, “De zwarte economie in Belgische nationale rekeningen”, *Voorlopig werkdocument*, 2010, 16.

KLEVEN, H. J., KNUDSEN, M. B., THUSTRUP KREINER, C., PEDERSEN, S., SAEZ, E.,
“Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark”, *Econometrica*,
Vol. 79, afl. 3, 2011,651-692.

PACOLET, J., PERELMAN, S., DE WISPELAERE, F., SCHOENMAECKERS, J., NISEN, L.,
FEGATILLI, E., KRZESLO, E., DE TROYER, M., MERCKX, S., *Social and fiscal fraud in Belgium. A pilot study on declared and undeclared income and work*, Leuven/Den Haag, Acco, 2012, 152.

GOOS, M. & KONINGS, J., “Verlaging van de lasten op arbeid in de diensteneconomie: de horeca case”, Leuven, KU Leuven & Leuven Institute for Economics, 2015, 30.

SIOD, Resultaten 2016 controles arrondissementen (APC), 2016,
<http://www.siod.belgie.be/sites/default/files/content/download/files/arrondissementen-statistieken2016.pdf> .

GRAYDON, Studie faillissementen, 3 januari 2017, 69,
https://graydon.be/sites/graydon/files/visual_select_file/Graydon%20Barometer%20faillissementen%202016.pdf

GUIDEA, Sectoranalyse horeca 2016, 28 maart 2017, 64, <http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/4a31bd39-57c6-42d7-b3a9-acd0751fce9d.pdf>

GUIDEA, Macro-economische indicatoren van de horeca, 2017, 64,
<http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/4a31bd39-57c6-42d7-b3a9-acd0751fce9d.pdf> .

GUIDEA, “Monitor flexi-jobs”, 28 november 2017, 16, http://www.guidea.be/Portals/0/dtxArt/blok-document/bestand/Monitorflexijobs2017Q1_b81018a0-954f-4fa6-9710-d2d684584e37.pdf.

CASE, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, 72
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

SCHNEIDER, F., “Size and development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2017: A Further Decrease”, Department of Economics, Johannes Kepler University, Linz, 2017, 8.

OESO, jaarlijkse statistieken, 2017, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.

SCRIPTIES

CLYNCKEMAILLIE C., “Politie en sociale inspectiediensten: vriend of vijand? Een zicht op de samenwerkingsrelatie tussen sociale fraudebestrijders”, Masterproef Criminologische Wetenschappen, UGent, 2011-2012

CORNILLIE, J., Het geregistreerd kassasysteem en de compensatiemaatregelen, Masterproef Rechten, UGent, 2016-2017.

DESMADRYL, M., *De discretionaire bevoegdheden van sociale inspectiediensten*, Masterproef Rechten, UGent, 2015-2016.

PEETERS, F., M’HAMMED, T.S., SMEYERS, M., VIVIERS, A., “Invoering van de “black-boxkassa’s”: welke zijn de gevolgen en welke hervormingen moeten deze invoering voorafgaan?”, Masterproef Handelsengineering, Solvay, 2012-2013.

VERAART, S., “Zwartwerk in de horeca: een te verantwoorden criminaliteitsfenomeen?”, Masterproef Criminologische Wetenschappen, UGent, 2009-2010.

OVERIGE

X., “Kassa’s in restaurants krijgen ‘zwarte doos’”, 4 december 2009, <http://nieuwsbrief.cdenv.be/actua/nieuws/kassa%E2%80%99s-in-restaurants-krijgen-zwarte-doo>.

DE LODDERE, J., “Infosessie Blackboxproject - Horeca Vlaanderen Jan De Loddere - Federale Overheidsdienst Financiën”, YouTube, 15 januari 2013.

X., “21.000 banen op de tocht in horeca”, 2013, *De Standaard* http://www.standaard.be/cnt/dmf20131018_00798481

NAR, Activiteitsverslag 2012-2013, 120, <http://www.cnt-nar.be/PUBLICATIES/Activiteitsverslag-2012-2013.pdf>.

X., “Horeca- nieuwe regeling gelegenheidsarbeiders en vast personeel gepubliceerd”, Securex, 13 december 2013, http://www.securex.eu/lex-go.nsf/vwNews_nl/F3FD74EC810E9CC0C1257C40002FAE24?OpenDocument#_ftn2

X., Administratieve instructies RSZ, 2014/02, https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/nl/2014-02/instructions/deductions/structuralreduction_targetgroupreductions/horecanew.html

HORECA VLAANDEREN, jaarverslag 2014, 52.

FOD Financiën, “Wat is een GKS”, 2014, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/hoe-werkt-het/wat-gks

FOD Financiën, “Wat doet GKS”, 2014, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/hoe-werkt-het/wat-doet-een-gks

RvS, officiële berichten, *B.S.* 1 april 2014, 28360 (Horeca Limburg).

RvS, officiële berichten, *B.S.* 6 mei 2014, 36510 (Horeca Vlaanderen).

FOD Financiën, “Wat staat er op een GKS-ticket”, 16 december 2014, <http://www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/hoe-werkt-het/wat-staat-er-op-een-gks-ticket>

FOD Financiën, “Welke fraude bestrijdt het GKS?”, 16 december 2014, <http://www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/waarom/welke-fraude-bestrijdt-het-gks>

FOD Financiën, “Oorsprong van de maatregel”, 16 december 2014 <http://www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/waarom/oorsprong-van-de-maatregel>

FOD Financiën, “Moet ik die kosten alleen dragen of is er steun?”, 16 december 2014, <https://www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/een-gks-kopen/moet-ik-die-kosten-alleen-dragen-er-steun>

VAN EETVELT, K., “Het gaat niet om de witte kassa”, *Deredactie.be*, 28 januari 2015, <http://deredactie.be/cm/vrtnieuws/opinieblog/opinie/1.2221796>

TOMMELEIN, B., “Federale regering kerut Horecaplan 2015 goed”, 6 februari 2015, www.tommelein.com/federale-regering-keurt-horecaplan-2015-goed/

X., “België verkleint loonkostenhandicap: inhaalbeweging is ingezet”, *De Morgen*, 19 juni 2015, <https://www.demorgen.be/economie/belgie-verkleint-loonkosthandicap-inhaalbeweging-is-ingezet-b982bf4c/>.

X., “Horeca protesteer tegen witte kassa”, *De Tijd*, 2015, <https://www.tijd.be/ondernemen/horeca/Horeca-protesteert-tegen-witte-kassa/9593209>.

X., “Raad van State legt bom onder witte kassa”, *De Tijd*, 31 augustus 2015, <https://www.tijd.be/ondernemen/voeding-drank/Raad-van-State-legt-bom-onder-witte-kassa/9670310>.

RvS, “De ‘witte kassa’ in de horeca”, *Nieuws Raad van State*, 2 september 2015, <http://www.raadvst-consetat.be/?page=news&lang=nl&newsitem=279>.

D. VAN ASSCHE, “Als de rook om ons hoofd is verdwenen”, november 2015, <https://www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=479>.

BÖHRER, K., “Maakt u al gebruik van de GKS-doelgroepvermindering?”, 18 februari 2016, <http://www.horecaismijnpassie.be/blog/detail/maakt-u-al-gebruik-van-de-gks-doelgroepvermindering->

X., “Horeca Vlaanderen verbaasd over advies Raad van State”, 14 april 2016, www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=751

FOD Financiën, “Nieuw koninklijk besluit – 25.000 euro-regel vervangt de 10 procent-regel”, 2016, www.geregistreerdkassasysteem.be/nl/nieuws/nieuw-koninklijk-besluit-25000-euro-regel-vervangt-de-10-procent-regel

Adv. RvS nr. 59.085/3 bij het KB van 16 juni 2016 tot wijziging van het KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de uitreiking van een kasticket door middel van een geregistreerd kassasysteem in de horeca, *B.S.* 24 juni 2016.

RvS, officiële berichten, *B.S.* 9 augustus 2016, 48294.

RvS; officiële berichten, *B.S.* 8 september 2016, 60920.

RvS, officiële berichten, *B.S.* 27 september 2016, 67376.

X., “Wallonië en Brussel niet in orde met witte kassa”, *De Standaard*, 1 oktober 2016, http://www.standaard.be/cnt/dmf20161001_02496230.

X., “Laagste aantal faillissementen in zes jaar tijd”, *De Standaard*, 3 januari 2017, http://www.standaard.be/cnt/dmf20170103_02656076.

ABVV HORVAL, “ABVV HORVAL deze woensdag voor het Grondwettelijk Hof om de flexi-jobs te vernietigen”, 6 juni 2017, <https://www.horval.be/nl/sectoren/horeca/actualiteit/abvv-horval-deze-woensdag-voor-het-grondwettelijk-hof-om-de-flexi-jobs-te-vernietigen>

ACLVB, “Vakbonden houden pleidooi voor Grondwettelijk Hof tegen flexi-jobs in de horeca”, 7 juni 2017, <http://www.aclvb.be/nl/voeding-horeca-en-groene-sectoren/horeca/artikels/vakbonden-houden-pleidooi-voor-grondwettelijk-hof>.

PERTRY, V., “Grondwettelijk Hof verwerpt het beroep tot nietigverklaring an de flexi-jobs in de Horeca”, 28 september 2017, <https://www.linkedin.com/pulse/grondwettelijk-hof-verwerpt-het-beroep-tot-van-de-horeca-pertry/>

Adv.RvS nr. 62.045/1/V 2 oktober 2017.

ATTENTIA, “Grondwettelijk Hof: flexi-jobs zijn grondwettelijk”, 6 oktober 2017, <https://www.attentia.be/nl/nieuws/grondwettelijk-hof-flexi-jobs-zijn-grondwettelijk> .

RSZ, “Online statistieken RSZ: tewerkstelling in de horecasector”, laatste update 9 oktober 2017, [https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabell1: tewerkstelling in het refertekwartaal van de flexiwerknemer](https://www.rsz.fgov.be/nl/statistieken/onlinestatistieken/tewerkstelling-de-horeca-sector#Tabell1:tewerkstelling%20in%20het%20refertekwartaal%20van%20de%20flexiwerknemer).

DE BACKER, P., communicatie twitterprofiel, 3 december 2017, <https://twitter.com/debackerphil/status/937572009944469504>

Ontwerp van Algemene Uitgavenbegroting voor het begrotingsjaar 2018 van 8 december 2017 (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2690/039) <http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/54/2690/54K2690039.pdf> .

X., “Controles op witte kassa in horecazaken brengen waslijst onregelmatigheden aan het licht”, *De Morgen*, 11 december 2017, <https://www.demorgen.be/economie/controles-op-witte-kassa-in-horecazaken-brengen-waslijst-onregelmatigheden-aan-het-licht-b9af3d07/>

ADMB, “RSZ-doelgroepvermindering”, <https://www.admb.be/nl/horeca/rsz-doelgroepvermindering>.

NBB, “Online statistieken werkgelegenheid”, <https://stat.nbb.be/?lang=nl> .

UNIZO, Sectorrapport HORECA, https://www.unizo.be/images/res420378_3.pdf .

X., “Gelegenheidsarbeid”, Horeca Vlaanderen,
<https://www.horecavlaanderen.be/cms/showpage.aspx?id=486>

