

Fiscaal Recht

Actualia fiscaliteit voor (gewone) juristen

Axel HAELTERMAN
deeltijds hoofddocent Faculteit Rechtsgeleerdheid KU Leuven

I. De fiscale leefwereld met zijn uitdagingen anno 2014

Een blik in heden en toekomst

Het uitgangspunt van de uiteenzetting is de vaststelling dat een evolutie in de regels inzake belastingheffing in België zich opdringt. De redenen of aanleiding is veelvoudig:

- De wens de lasten op arbeid te verminderen in een gelijkblijvend budgettair kader;
- De impact van de vergrijzing op de fiscale ontvangsten doordat het proportioneel aandeel van de bevolking die via heffingen op arbeidsinkomsten sterk fiscaal bijdraagt afneemt, zodat het rendement per belastingplichtige van het huidige stelsel van de personenbelasting afneemt;
- De wens te komen tot een lager tarief vennootschapsbelasting, met name wat betreft de KMO's.

Bij het uittekenen van de gewenste 'tax shift', modernisering en vereenvoudiging kunnen volgende vaststellingen worden geformuleerd.

Heffingen die de draagkracht van natuurlijke personen capteren kunnen betrekking hebben op (i) de inkomsten, (ii) het vermogen en (iii) de bestedingen.

Wat betreft de inkomsten heeft men oog voor:

- De beroepsinkomsten: op dit vlak dient eerder een belastingvermindering zich aan. De discussie over het optrekken van de belastingvrije som tot het niveau van het leefloon, het invoeren van een federale jobkorting en de aanpassingen aan de tariefschaal situeren zich in dit kader.
- De roerende inkomsten: dit is de weg van de 'proven technology' die door de huidige regering is bewandeld door het optrekken van de roerende voorheffing naar een algemeen tarief van 25%, de verhoging van de roerende voorheffing op de liquidatiebonus, de uitbreiding van de belastbaarheid van Beveks enz.
- De onroerende inkomsten: ...

De vraagstelling omtrent een vermogensbelasting is gekend. De vermogensrendementsheffing vormt een alternatief systeem dat de tussenweg bewandelt tussen de taxatie van de roerende inkomsten en de taxatie van vermogen.

Bestedingsheffingen zijn mogelijk een passende keuze voor de toekomst. Deze dienen de vorm aan te nemen van lage heffingen op brede inelastische basisen, die een maatschappelijke relevantie vertonen.

II. Highlights uit de Di Rupo fiscaliteit

§1. De nieuwe algemene antimisbruikbepaling

Invoering van het begrip 'fiscaal misbruik' indien een handeling of gedraging leidt tot een fiscaal voordeel op een wijze die ingaat tegen de doelstellingen van de wetgever (de wetgever 'frustreert') en waarvoor geen 'andere motieven' dan het fiscale voordeel voorhanden zijn.

Toepassingsgevallen zijn legio:

- tussengeplaatste entiteiten: de juridisch en financieel reële tussenplaatsing is thans onvoldoende indien het oogmerk uitsluitend (of voornamelijk) fiscaal is;
- het gebruik van een managementvennootschap?;
- toepassingen op het vlak van de successieplanning: artikel 9 W. Succ. als het typevoorbeeld. Aangezien een gelijktijdige verwerving van vastgoed door de ouders voor het vruchtgebruik en door de kinderen voor de blote eigendom het gehele goed in de nalatenschap brengt voor de toepassing van de successierechten indien de verrichting een ‘bedekte bevoordeling’ behelst, is het thans ook niet meer werkbaar een cash-schenking aan de kinderen te verrichten met het oog op deze gezamenlijke aankoop. De voorafgaande schenking is wel nog mogelijk indien deze ofwel aan het schenkingsrecht wordt onderworpen, ofwel duidelijk vooraf plaatsvond en niet met het oog op de gesplitste aankoop.

§2. De verhoging heffingen op roerende inkomsten

§3. Maatregelen in het kader van de vennootschapsbelasting

De beperkingen gesteld aan de notionele interest aftrek betreffen voornamelijk:

- de niet meer overdraagbaarheid in de tijd van het niet-gebruikte deel;
- de beperkte bruikbaarheid van overgedragen notionele interestaftrek uit het verleden;
- een gewijzigde referentieperiode voor de vaststelling van het tarief, die in concreto tot een lagere aftrek leidde;
- de invoering van een zogenaamde ‘fairness tax’: een alternatieve heffing vennootschapsbelasting van 5,15% op het gedeelte van het theoretisch belastbaar inkomen dat als dividend wordt uitgekeerd in de mate dit vrijgesteld was van vennootschapsbelasting door toepassing van ofwel de notionele interestaftrek, ofwel de aftrek van overgedragen verliezen.

De ingevoerde thin cap regeling sluit de interestaftrek uit op leningen verkregen van verbonden vennootschappen indien dit bedrag aan leningen meer dan 5 maal het eigen vermogen van de vennootschap bedraagt.

§4. De nieuwe auto-fiscaliteit

De omvorming van het belastbaar voordeel van alle aard wegens gebruik van een bedrijfswagen is een maatregel met onduidelijk budgettair effect. De regeling waarbij een belastbaar voordeel werd in aanmerking genomen gebaseerd op het aantal km privégebruik en woon-werk gebruik van de wagen, werd omgevormd naar een stelsel waarbij het voordeel van alle aard bepaald wordt in functie van de aankoop prijs van de wagen, vermenigvuldigd met een coëfficiënt die toeneemt naarmate de wagen een hogere CO-uitstoot heeft. Het doel van de maatregel is duidelijk budgettair aangezien naarmate de gemiddelde

CO-uitstoot van het wagenpark zou/zal dalen de gehanteerde coëfficiënten zullen verhogen.

III. Enkele recente maatregelen

§1. Fiscale bepalingen i.v.m. het eenheidsstatuut

In het kader van de invoering van het eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden door de wet van 26 december 2013 betreffende de invoering van een eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden inzake de opzeggingstermijnen en de carensdag en begeleidende maatregelen, heeft de wetgever eveneens een aantal fiscale wijzigingen doorgevoerd.

Een aantal kersverse vrijstellingen worden geschrapt: art. 38, §1, 17° (van toepassing sinds aj. 2013):

- gedeeltelijke vrijstelling voor bezoldigingen en opzeggingsvergoedingen i.h.k.v. ontslag van max. 640 EUR (aj. 2014): geschrapt vanaf aj. 2015, maar ...
- er komen 2 overgangsregelingen in art. 538 (nieuw) WIB:
 - werknemers ontslagen voor 1.1.2014
 - werknemers ontslagen vanaf 1.1.2014 mits i.h.k.v. collectief ontslag waarvan sociaal plan vòòr eind 2013 vastligt in cao (verhoogd grensbedrag 850 EUR (niet-geïndexeerd) voor zover opzegging door werkgever niet vroeger dan 2014 ter kennis is gebracht!)

Vervanging door vrijstelling van de ‘ontslagcompensatievergoeding’: dit is de compensatie voor arbeiders met een lange anciënniteit (uit periode voor 2014) en een lage opzeggingstermijn, waarbij de RVA het verschil bijpast tussen het bedrag dat de werkgever betaalt en het bedrag waarop de werknemer volgens de nieuwe wetgeving recht heeft. Geen belasting of sociale bijdrage zijn hierop verschuldigd (maar geen cumul met uitkeringen).

Een nieuwe vrijstelling ‘sociaal passief’ in art. 67^{quater} WIB92 (nieuw) vangt de stijging op van de ontslagkost na 5 jaar anciënniteit te rekenen vanaf 2014 (voor arbeiders en lagere bedienden), kent dus een 1ste toepassing vanaf aj. 2020.

Het vrijstelbaar bedrag is 3 weken bezoldiging per begonnen dienstjaar vanaf 1.1.2014, dit bedrag is dan terug op te nemen onder winsten of baten van belastbaar tijdperk waarop werknemer onderneming verlaat.

§2. Fiscale maatregelen i.h.k.v. het relanceplan 2013

1° Opnieuw invoering van een investeringsaftrek KMO's in art. 201, 2de tot 6de lid (nieuw) WIB92 voor de jaren 2014 en 2015 (doch verlengbaar bij KB). Betreft 4% van aanschaffingswaarde MVA of IVA, is niet cumuleerbaar met NIA, en enkel overdraagbaar naar volgend tijdperk.

Uitsluitingen: activa niet uitsluitend gebruikt voor BWZH en ook Overname uitsluitingen NIA (art. 205^{ter}).

2° Loonlastverlagingen voor nacht- en ploegenarbeid in volcontinu, onder de vorm van een vrijstelling doorstorting BV die met 2,2% wordt verhoogd tot 17,8% vanaf 1.1.2014 (art. 275/5 WIB92).

Volcontinu betekent werken in minstens 4 ploegen.

Men sleutelt ook aan het belastingkrediet lage lonen (art. 289^{ter}/1 WIB92). De huidige 8,95% van werkbonus (max. 130 EUR, aj. 2014) wordt verhoogd naar 14,40% vanaf 1.4.2014.

Vrijstelling doorstorting BV voor KMO's: 1,12% vanaf 1.1.2014 (ontwerp KB in uitvoering van art. 275/7 WIB92).

§3. Lastenverlaging horeca

- Wet van 11.11.2013 houdende diverse wijzigingen tot invoering van een nieuwe sociale en fiscale regeling voor de gelegenheidsarbeiders in de horeca (*BS* 27.11.2013).
- Art. 48 en 50 van het ontwerp van Programmawet (Kamer, doc 53, stuk 3147/001).
- OntwerpKB tot wijziging van het KB van 16 mei 2003 tot uitvoering van het Hoofdstuk 7 van Titel IV van de programmawet van 24 december 2002 (I), betreffende de harmonisering en vereenvoudiging van de regelingen inzake verminderingen van de sociale zekerheidsbijdragen.

§4. Procedurewijzigingen

Verruiming van de mogelijkheid voor de fiscus om de boeken mee te nemen, in lijn met de regels inzake btw, mits opmaak van een PV van retentie (nieuw art. 315^{ter} WIB92 en wijziging art. 61, § 2 WBTW).

Verplichting tot voorlegging stukken buitenlandse levensverzekering (toevoeging art. 315, 1^{ste} lid, 1° WIB92).

Opheffing bankgeheim op vraag buitenlandse fiscus: ook vooraf belastingplichtige verwittigen, tenzij rechten schatkist in gevaar (wijziging art. 333/1, §1, lid 3 WIB92).

§5. Notionele interestaftrek

De regeling wordt aangepast ten gevolge van het Argenta arrest.

Voordien was er geen aftrek op het gedeelte van het vermogen dat geïnvesteerd werd in een buitenlandse vaste inrichting (VI) in een verdragsland. Dit werd strijdig met de vrijheid vestiging beoordeeld (HvJ, C-350/11).

Oplossing vanaf aj. 2013 (wijziging art. 205^{ter} en nieuw art. 205^{quinquies} WIB92): het eigen vermogen toerekenbaar aan VI is niet langer uitgesloten van de berekeningsbasis NIA, maar het totaal bedrag van NIA wordt vermindert met deel NIA m.b.t. eigen vermogen toerekenbaar aan VI in het verdragsland.

Uitz. EER-landen: NIA m.b.t. VI toch aftrekbaar van Belgische winst in de mate NIA m.b.t. VI meer bedraagt dan de winst VI.

Een gelijkaardige oplossing wordt gehanteerd voor onroerende goederen in verdragsland.

§6. Wet 28 juni 2013: verlaagde RV op dividenden uitgekeerd door KMO's

Deze maatregel is van toepassing op dividenden op aandelen uitgegeven vanaf 1 juli 2013. De aandelen moeten volstort zijn en moeten ononderbroken in volle eigendom blijven van de inbrenger (behoudens vererving e.d.). De nieuwe aandelen mogen geen voorkeursbehandeling genieten.

Het tarief is 15% op dividenden uit de winstverdeling voor het derde boekjaar en volgende, volgend op het jaar van de inbreng en 20% op winstverdeling van het tweede boekjaar volgend op jaar van de inbreng.

Er gelden de gebruikelijke antimisbruikmaatregelen.

IV. De problematiek van de interne meerwaarden

1° Aanvulling van het eerste advies van de Rulingdienst inzake liquiditeiten 22.3.2013 ‘verrichting mag niet tot doel hebben overtollige liquiditeiten die voorheen door operationele vennootschappen werden opgebouwd, belastingvrij uit te keren’.

Belangrijkste aanvullingen en verduidelijkingen:

- ‘ongeacht waar deze werden opgebouwd’: o.a. aanwezige liquiditeiten in bestaande holding worden ook beoogd;
- ook rekening houden met bedrijfseconomische context: overtollige liquiditeiten kunnen in de toekomst wel nodig zijn als ‘buffer’;
- geen verschil tussen klassieke ‘spaarpot’ en geldbeleggingen of onroerend goed dat geen deel uitmaakt van core-business;
- de nadruk wordt gelegd op de motivering aanvragers m.b.t. noodzaak tot behoud huidige beleggingen en m.b.t. toekomstige besteding overtollige liquiditeiten.

2° Nieuwe ‘a posteriori’ benadering, t.g.v. invloed huidig art. 344, § 1, WIB 92.

Motieven die tot een gunstige beslissing inzake inbreng in een holding hebben geleid, kunnen op ogenblik van evt. latere kapitaalvermindering worden getoetst aan hun realisatie.

Idem m.b.t. motieven inzake zowel behoud als besteding van (al dan niet) overtollige liquiditeiten en beleggingen.

Engagementen (zie vorige adviezen en parlementaire vraag van dhr. Van Campenhout: gedurende 3 jaar geen kapitaalvermindering bij inbrenggenietende holding en werkvennootschappen, geen wijziging dividend- en bezoldigingspolitiek, ...) zijn niet langer zinvol, daar zij een ‘valse zekerheid’ geven.

In elke nieuwe beslissing m.b.t. interne meerwaarden zal volgende ‘warning’ worden opgenomen: ‘Onderhavige beslissing is gebaseerd op elementen zoals deze door de aanvrager vermeld worden. De Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken spreekt zich in deze beslissing niet uit over de mogelijke toe-

passing van de antimisbruikbepaling voorzien in artikel 344, §1, WIB 92 ten gevolge van verrichtingen die niet omschreven zijn in deze beslissing, inzonderheid een latere kapitaalvermindering’.

Deze benadering geldt zonder onderscheid voor dossiers m.b.t. interne meerwaarden waarvoor destijds een positieve ruling werd afgeleverd inzake de notie ‘normaal beheer van een privévermogen’.

Conclusie: de Rulingdienst doet wel uitspraak bij inbreng over al dan niet ‘normaal beheer privévermogen’, maar niet over evt. latere kapitaalverminderingen (specifieke bepaling vs. algemene antimisbruikbepaling). Mogelijkheid bestaat echter om later opnieuw een ruling te vragen inzake kapitaalvermindering (normaal beheer wordt niet meer in vraag gesteld, wel wordt a.d.h.v. de feitelijke elementen ‘eenheid van handelen’ afgetoetst).

V. De personenbelasting na de nieuwe bijzondere financieringswet (BFW)

De wet is gepubliceerd in het BS van 31 januari 2014.

De wijzingen aan de bijzondere financieringswet van 16 januari 1989 ingevoerd door de bijzondere wet van 6 januari 2014 tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden (BS 31 januari 2014), hertekent op grondige wijze de fiscale bevoegdheidsregeling en financiering van de deelstaten.

De hervormingen treden in werking op 1 juli 2014, waarbij de fiscale bevoegdheden van de gewesten m.b.t. de PB van toepassing zijn vanaf aj. 2015. De BFW voorziet in een overgangsregeling voor de aj. 2015 en volgende tot wanneer de gewesten hun eigen regels hebben aangenomen.

Huidige regeling:

DE GEWESTEN krijgen FEDERALE DOTATIES en kunnen:

- opcentiemen heffen respectievelijk kortingen toestaan die beide worden toegepast op alle personen die personenbelasting verschuldigd zijn;
- algemene belastingverminderingen en -vermeerderingen invoeren die verbonden zijn aan de bevoegdheden van de gewesten.

Nieuwe regeling: model van uitgebreide opcentiemen.

De gewesten krijgen ontvangsten uit de uitoefening van de fiscale autonomie inzake de PB (art. 1, §2, 3° BFW).

Door invoering van een nieuwe Titel III/1 BFW bekommen de gewesten die ontvangsten concreet door::

- opcentiemen te heffen op een deel van de personenbelasting, d.i. de gereduceerde belasting staat (art. 5/1, §1, 1° BFW), en
- eventueel belastingvermeerderingen toe te passen wanneer die verbonden zijn met bevoegdheden van de gewesten.

Op die ontvangsten kunnen de gewesten:

- kortingen toestaan
- belastingverminderingen toepassen, en
- belastingkredieten toestaan

... zonder dat daaruit een vermindering of vermeerdering van de belastbare grondslag ontstaat.

Zie schema:

Model uitgebreide opcentiemen	
samenstelling van het belastbaar inkomen	
Totaal netto inkomen	
Netto onroerend inkomen	
+ netto inkomen uit roerende goederen en kapitalen	
+ netto beroepsinkomen	
+ netto divers inkomen	
- aftrek van het netto inkomen: onderhoudsgelden ¹	
= belastbaar inkomen (gezamenlijk BI + afzonderlijk BI)	
berekening van de belasting	
belasting op de afzonderlijk belaste inkomsten	basibelasting volgens tariefstaat op GBI
	- belasting op de belastingvrije sommen
	= om te slane belasting
	- belastingvermindering pensioenen en vervangingsinkomsten
	- belastingvermindering buitenlandse inkomsten
	= hoofdsom
	→ samenvoeging van de belasting op de afzonderlijk belaste inkomsten
	↙ en de hoofdsom op de gezamenlijk belaste inkomsten →
	belasting op de andere inkomsten
	= belasting staat
belasting op: interesten, dividenden, royalty's, loen van effecten van leningen en als diverse inkomsten belaste meerwaarden op effecten en waarden	
- andere federale belastingverminderingen	
= <i>gereduceerde belasting staat</i>	
= <i>gewestelijke opcentiemen op gereduceerde belasting staat</i>	
+ gewestelijke belastingverminderingen	
- gewestelijke forfaitaire kortingen	
- gewestelijke belastingverminderingen	
= <i>gewestelijke personenbelasting</i>	
= <i>totale belasting</i>	
(som van de federale en de gewestelijke personenbelasting na een eventuele verrekening van een overschot aan gewestelijke verminderingen met de federale personenbelasting of een eventuele verrekening van een overschot aan federale verminderingen met de gewestelijke personenbelasting)	
+ federale belastingverminderingen	
- federale verrekenbare niet terugbetaalbare bestanddelen	
- federale en gewestelijke terugbetaalbare belastingkredieten	
- federale verrekenbare en terugbetaalbare bestanddelen	
+ opcentiemen gemeente en agglomeratie op de totale belasting, met uitzondering van de belasting die verband houdt met interesten en dividenden	
= <i>verschuldigde of terug te starten belasting</i>	

¹ de andere vroegere aftrekken zijn d.w.z. federale verminderingen geworden giften, kinderopvang, huisbedennde die in mindering komen van de gereduceerde belasting staat of ge-
verminderingen (woonbonus -nog om te zetten in een vermindering op 20 -1.2013-, en monumenten en landscappen) die in min- deeling komen van de gewestelijke opcentiemen

gewestelijke

Nieuwe begrippen

Het totaal van de opcentiemen, kortingen en belastingverminderingen en – vermeerderingen vormt samen de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting, hierna de ‘gewestelijke personenbelasting’.

Weliswaar is enkel de federale overheid bevoegd voor de regelgeving van de RV en de BV alsook voor de inning van de PB (art. 5/1, §5, eerste lid BFW).

VASTSTELLING VAN DE BELASTBARE GRONDSLAG:

- blijft een exclusieve federale bevoegdheid
- samenstelling van het belastbaar inkomen:
 - netto onroerend inkomen
 - + netto inkomen uit roerende goederen en kapitalen
 - + netto beroepsinkomen
 - + netto divers inkomen
 - aftrek van het netto inkomen: onderhoudsgelden (1)
 - = belastbaar inkomen (gezamenlijk BI + afzonderlijk BI)

belasting op de afzonderlijk belaste inkomsten	basisbelasting volgens tariefschaal op GBI
	- belasting op de belastingvrije sommen
	= om te slane belasting
	- belastingvermindering pensioenen en vervangingsinkomsten
	- belastingvermindering buitenlandse inkomsten
	= hoofdsom
samenvoeging van de belasting op de afzonderlijk belaste inkomsten en de hoofdsom op de gezamenlijk belaste inkomsten	
belasting op interesten, dividenden, royalty's, loten van effecten van leningen en als diverse inkomsten belaste meerwaarden op effecten en waarden	belasting op de andere inkomsten
	= belasting staat
	- (belasting staat * autonomiefactor)
	= gereduceerde belasting staat

belasting op interesten, dividenden, royalty's, loten van effecten van leningen en als diverse inkomsten belaste meerwaarden op effecten en waarden	belasting op de andere inkomsten
	= belasting staat
	- (belasting staat * autonomiefactor)
	= gereduceerde belasting staat
- andere federale belastingverminderingen	
= federale personenbelasting	

= federale personenbelasting	= gewestelijke personenbelasting
= totale belasting	
(som van de federale en de gewestelijke personenbelasting na een eventuele verrekening van een overschot aan gewestelijke verminderingen met de federale personenbelasting of een eventuele verrekening van een overschot aan federale verminderingen met de gewestelijke personenbelasting)	

= totale belasting	
+	federale belastingvermeerderingen
-	federale verrekenbare niet terugbetaalbare bestanddelen
-	federale en gewestelijke terugbetaalbare belastingkredieten
-	federale verrekenbare en terugbetaalbare bestanddelen
+	opcentiemen gemeente en agglomeratie op de totale belasting, met uitzondering van de belasting die verband houdt met intresten en dividenden

= verschuldigde of terug te storten belasting

Gewesten zijn exclusief bevoegd voor:

- 1° uitgaven voor het verwerven of het behouden van de eigen woning
- 2° uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand
- 3° uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen
- 4° uitgaven betaald voor prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen en voor prestaties betaald met dienstencheques andere dan sociale dienstencheques
- 5° energiebesparende uitgaven in een woning met uitzondering van de interesten die betrekking hebben op de zogeheten groene leningen
- 6° uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid
- 7° uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen

Regime 'eigen woning' vanaf AJ 2015

De gewesten zijn vanaf 1.7.2014 exclusief bevoegd voor alle voordelen i.v.m. 'eigen woning' (definitie in art. 5/5, §4, eerste lid, 1° BFW). De invoering van een nieuwe onderafdeling 'Belastingvermindering voor de eigen woning' (nieuwe art. 145/37 tot en met 145/46 WIB92) groepeerde alle voordelen verbonden aan eigen woning.

Huidige regime:

- aftrek eigen woning (vermindering marginaal tarief)
- lange termijn sparen (vermindering aan 30%)

Uitdovende maatregelen:

- bouwsparen (vermindering marginaal tarief)
- verrekening OV (vermindering aan 12,5%)
- bijkomende interestaftrek (vermindering marginaal tarief)

Voor contracten vanaf 1.1.2015:

De gewesten kiezen een vast of proportioneel tarief.

Wijzigen de gewesten de maatregel niet, dan geldt een belastingvermindering tegen 45% (art. 81^{quater} BFW).

Indien de woning niet gedurende een volledig belastbaar tijdperk als eigen woning kwalificeert, dan wordt van dag tot dag beoordeeld en uitgaven van dag tot dag opgedeeld (art. 5/5, §4, 8ste lid BFW).

Belasting der niet-inwoners

De federale overheid blijft uitsluitend bevoegd voor de belasting der niet-inwoners.

Art. 54/2, §1 BFW: het belastingstelsel van de niet-inwoners zal echter rekening houden met de gewestelijke belastingregels, teneinde het EU-verdrag (vrij verkeer) na te leven (art. 54/2, §1 BFW).

Om te bepalen met welke gewestelijke belastingregels rekening moet worden gehouden, wordt de lokalisatie van niet-inwoners aan een van de 3 gewesten vastgelegd bij wet (= nieuwe art. 248/1 tot 248/3 WIB92).