

VDV ACCOUNTANTS BVBA

ACCOUNTANTS &
BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOERDER-VENNOOT

ERKEND ACCOUNTANT
&
BELASTINGCONSULENT

ERKENDE ADVIESINSTANTIE
STARTERSCHEQUES

WWW.VDVACCOUNTANTS.BE

✉ 9520 – VLIERZELE
TOMT 4

✉ 9000 – GENT
VOSKENS LAAN 127

TEL.
053/77 66 66

FAX
053/77 66 60

E-MAIL
DEVLOO@VDVACCOUNTANTS.BE



ACTUALISATIE

VENNOOTSCHAPSBELASTING

AJ 2002

Devloo Pieter
Erkend belastingconsulent
Vennoot Vlasschaert-Devloo Accountants &
Belastingconsulenten

Website : www.vdvaccountants.be
Email : devloo@vdvaccountants.be

| | |
|---|-----------|
| INLEIDING | 4 |
| VAK I - RESERVES | 5 |
| Voorzieningen | 5 |
| Voorziening vakantiegeld | 5 |
| Voorzieningen voor risico's en kosten | 5 |
| Parlementaire vragen | 9 |
| Bijkomende kosten grond | 11 |
| Aftrek bijkomende kosten grond : Minister bevestigt administratieve zienswijze | 11 |
| Voordelen alle aard | 16 |
| Bedrijfswagens : berekening van het voordeel van alle aard vanaf 1 januari 2002 | 16 |
| Geen solidariteitsbijdrage van 33% bij gebruik van een motor of motorfiets | 16 |
| Renteloze leningen of leningen tegen verminderde rentevoet | 17 |
| Aanschaffingswaarde van activa verkregen om niet | 18 |
| Inbreng in natura tegen lagere waarde | 23 |
| Vrijstelling voor meerwaarden op aandelen | 25 |
| VAK II – VERWORPEN UITGAVEN..... | 26 |
| Kosten eigen aan de werkgever | 26 |
| kilometervergoeding voor verplaatsingskosten | 26 |
| Autokosten..... | 26 |
| Autokosten GPS in de wagen..... | 26 |
| Representatiekosten | 26 |
| Eten en drank tijdens modeshows niet voor 100 procent aftrekbaar | 26 |
| Sociale voordelen..... | 29 |
| Maaltijdcheques en Hof van Cassatie verwerpt aftrek | 29 |
| Eurominikit | 31 |
| Collectieve hospitalisatieverzekering | 32 |
| Statusuitgaven..... | 34 |
| Onredelijke autokosten | 34 |
| Onredelijke uitgaven | 36 |
| Andere verworpen uitgaven..... | 36 |
| Terugbetaling maribel bis en ter | 36 |
| VAK III – DIVIDENDEN | 37 |
| Werknemersparticipatie | 37 |
| Inkoop eigen aandelen | 40 |
| Inkoop eigen aandelen en art. 344 §1 WIB 92 | 40 |
| Fusie en splitsing | 43 |
| Belastingneutraliteit voor partiële splitsing | 43 |

| | |
|--|---------------|
| VAK IV– BELASTBARE GRONDSLAG..... | 44 |
| Vrijgestelde winstbestanddelen | 44 |
| Personeel wetenschappelijk onderzoek | 44 |
| Vrijstelling voor bijkomend tewerkgesteld personeel in KMO's | 44 |
| DBI - Aftrek..... | 45 |
| Vorige verliezen | 46 |
| Verlies van vorig belastbare tijdperken en investeringsaftrek in geval van wijziging van controle : Administratieve commentaar | 46 |
| Investeringsaftrek | 47 |
| Tarieven..... | 47 |
| Investeringsaftrek en gebruik afgestaan aan derde | 48 |
| VAK VIII – TARIEF VAN DE BELASTING..... | 50 |
| Voorafbetalingen aanslagjaar 2002..... | 50 |
| VAK V – AFZONDERLIJKE AANSLAGEN | 51 |
| Verdoken meerwinsten | 51 |
| Verdoken meerwinst : arbitragehof retroactieve vernietiging | 51 |
| Niet verantwoorde kosten | 51 |
| Commissies uitgekeerd aan niet-inwoners en fiches 281.50 | 51 |
| Laattijdige indiening fiches | 51 |

Aangifte vennootschapsbelasting Aj. 2002

INLEIDING

Nu er tijdelijk rust gekomen is op het wetgevend vlak inzake inkomstenbelastingen (meer in het bijzonder inzake vennootschapsbelasting) wordt de kans aangegrepen om eens stelselmatig te overlopen wat er tijdens het laatste jaar verschenen is aan parlementaire vragen, administratieve richtlijnen en rechtspraak m.b.t. de vennootschapsbelasting.

Naast de bespreking van de nieuwigheden inzake wetgeving zal volgens de opbouw van het belastbaar resultaat in de Ven.B., per onderwerp, een overzicht gegeven worden van een aantal interessante verduidelijkingen m.b.t. de toepassing van een aantal wetsartikels.

VAK I - RESERVES

Voorzieningen

Voorziening vakantiegeld

Bron : Gepubliceerd B.s. 11/2/2002

De sommen die in de balansen, opgesteld op **31 december 2001**, werden opgenomen om in 2002 het vakantiegeld van de personeelsleden uit te betalen, zouden beschouwd kunnen worden als **aftrekbare beroepskosten** in de mate dat ze **niet hoger** zijn dan :

- **18,8%** van de vaste en variabele vergoedingen toegekend in 2001 aan het tewerkgesteld personeel dat recht heeft op het voordeel van de wetgeving op de jaarlijkse vakantie van bedienden;
- **10,27 %** van **108/100** van de lonen toegekend in 2001 aan de werklieden en leerlingen die kunnen genieten van het voordeel van dezelfde wetgeving.

Voorzieningen voor risico's en kosten

Bron : Vr. en Antw. Kamer 2000-2001, 5 februari 2001, 6976 (Vr. nr. 459 EERDEKENS) - gepubliceerd het 5/3/2001 – PV nr. 458 van de volksvertegenwoordiger Claude EERDEKENS van 21.09.2000, QRVA 50 061, p. 6892

De droom van elk fiscalist of belastingconsulent is het vinden van een kost die niet moet betaald worden. De belastingbesparing blijft dan binnen de onderneming. Om zo'n kost te creëren kan een beroep gedaan worden op het **boeken** van **voorzieningen voor risico's en kosten**.

Zo kan men een kost vroeger boeken dan dat hij moet betaald worden. **Fiscaal** worden deze **kosten** aanvaard als zij aan **strikte voorwaarden** voldoen. Maar in de praktijk stelt men vast dat deze techniek vaak onbenut blijft.

Boekhoudrecht

Het **boekhoudrecht** omschrijft **voorzieningen voor risico's en kosten** als een **techniek** die toelaat :

- duidelijk omschreven verliezen of kosten op voorhand te boeken die
- op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn,
- doch waarvan het bedrag niet vaststaat.

Ze mogen **niet** worden **gebruikt** voor **waardecorrecties op activa** (art. 50 K.B. W.Venn.).

- De voorzieningen voor risico's en kosten moeten voldoen aan de eisen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw (art. 51 K.B. W.Venn.).
- Zij moeten stelselmatig worden gevormd volgens de door de vennootschap gehanteerde waarderingsregels.

- Ze mogen niet afhangen van het resultaat van het boekjaar. (art. 53 K.B. W.Venn.).
- Meer specifiek stelt het boekhoudrecht dat voorzieningen ondermeer moeten gevormd worden voor de kosten van grote herstellings- of onderhoudswerken (art. 54, c) K.B. W.Venn.).

In feite zijn voorzieningen voor risico's en kosten een boekhoudtechniek om geplande uitgaven vervroegd in kosten te boeken. Men mag ze al **boeken** nog vóór **deze kosten effectief** zijn **gemaakt**.

Een **voorbeeld** kan een en ander illustreren. Het dak van een gebouw moet af en toe vernieuwd worden. Neem aan dat dit om de tien jaar moet gebeuren en dat de geraamde kostprijs 1 mln. BEF is.

In dat geval betekent het boeken van een voorziening voor risico's en kosten dat elk jaar een kost wordt geboekt van 100.000 BEF.

Na tien jaar wordt dan het dak vernieuwd. Op dat ogenblik zal die kost niet meer in kosten mogen geboekt worden voor zover de effectieve kostprijs het totaal voorziene bedrag van 1 mln. BEF niet overstijgt.

- Is de uiteindelijke factuur hoger dan 1 mln. BEF, dan zal het surplus wel nog in kosten kunnen genomen worden.
- Is de kost kleiner dan het voorziene bedrag, dan zal het verschil in min van de kosten worden geboekt.

De op een balansdatum gevormde voorzieningen zijn trouwens op een afzonderlijke rubriek op het passief van de balans ingeschreven.

Fiscaal

De vraag is nu of **dergelijke voorzieningen** ook **fiscaal als beroepskost** aanvaard worden. Het basisartikel in het wetboek daartoe is **art. 48 W.I.B. 1992**. Dat stelt als algemeen principe dat

- de waardeverminderingen en de voorzieningen voor risico's en kosten die worden geboekt om het hoofd te bieden aan
- scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, fiscaal aftrekbaar zijn.

Maar het artikel geeft de bevoegdheid aan de Koning om de grenzen en de voorwaarden te bepalen.

Om **fiscaal aftrekbaar** te zijn, moeten **drie voorwaarden** voldaan zijn.

- 1 De **toekomstige kosten** waarvoor de **voorzieningen** bestemd zijn, moeten **vooreerst aftrekbaar** zijn als **beroepskosten** en geacht worden normaal op de uitslagen van het belastbaar tijdperk te drukken. Dat laatste is het geval als de kosten het gevolg zijn van :
 - de in dat tijdperk uitgeoefende beroepswerkzaamheid of van alsdan voorgekomen gebeurtenissen.
 - Het kunnen ook kosten zijn die bij voorbaat gedekt zijn door tijdens hetzelfde tijdperk verkregen vergoedingen wegens schadegevallen, onteigeningen, opeisingen in eigendom of andere gelijkaardige gebeurtenissen.
 - Tevens kosten die, evenredig met de duur van het belastbare tijdperk, betrekking hebben op grote herstellingen aan gebouwen, materieel en outillage die periodiek met regelmatige tussenpozen van niet meer dan 10 jaar worden uitgevoerd, met uitsluiting van enige vernieuwing.
- 2 De **voorziening** moet in tweede instantie **geboekt** zijn bij de **afsluiting van de boekhouding** van het belastbare tijdperk op één of meer **afzonderlijke rekeningen**.

- 3 Tot slot moet de **voorziening verantwoord** en uiteengezet worden in een **speciaal formulier** dat de fiscus ter beschikking stelt. (art. 24 en 25 K.B. W.I.B. 1992)

Enkel **scherp omschreven kosten** kunnen als voorziening aanvaard worden. Dat zijn kosten die volgens de **aan gang zijnde gebeurtenissen** waarschijnlijk zijn. De fiscus stelt dat concrete en wel omliggende kosten waarvan men met een vrij grote zekerheid kan voorspellen dat zij zich wel degelijk zullen voordoen en waarvan men het bedrag kan ramen, als voorziening kunnen aanvaard worden.

De loutere aankoop van een activum kan op zichzelf niet worden aangemerkt als een aan gang zijnde gebeurtenis die de waarschijnlijkheid van herstellingskosten aantoont.

Arresten mbt waarborgverplichtingen

Een **NV** die een aannemingsbedrijf uitbaatte en als **bouwpromotor** optrad, had een **voorziening** aangelegd voor haar **tienjarige aansprakelijkheid** (art. 1792 B.W.). De voorziening bedroeg 1,5 % van het bedrag dat zij bij de oplevering aan haar afnemers factureerde. Bij de raming daarvan had zij zich gesteund op de berekeningswijze van verzekeringspremies voor polissen die gelijkaardige risico's dekken.

De **fiscus** wou die voorziening niet aanvaarden. En het **Hof van Beroep** te Brussel geeft hem gelijk (arrest van 12 mei 2000).

Het Hof bestempelt artikel 48 W.I.B. 1992, zoals uitgevoerd door de artikelen 24 en 25 van het K.B./W.I.B. 1992, als een uitzonderingsregel op artikel 25, 5° W.I.B. 1992, volgens welk om het even welke voorzieningen als **belastbare ondernemingswinsten** moeten worden aangemerkt. Als uitzondering op de algemene regel moet deze bepaling strikt geïnterpreteerd worden.

Het **Hof aanvaardt** in casu **niet de wijze van vaststelling van de voorziening**.

- Er is een wezenlijk verschil met de situatie van professionele verzekeraars bij het berekenen van de verzekeringspremie voor het dekken van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van aannemers. De door professionele verzekeraars gebruikte werkwijze is immers gesteund op niet nader omschreven risico's; zodra het risico nader omschreven is, kan het niet meer verzekerd worden.
- Daarentegen moet de belastingplichtige voor de niet-aanmerking als winst van de voorzieningen het bedrag ervan bepalen aan de hand van scherp omschreven risico's. De berekeningsmethode die professionele verzekeraars gebruiken om de premie voor het dekken van de aansprakelijkheid te bepalen, kan bijgevolg niet gehanteerd worden om de vereiste waarschijnlijkheid van scherp omschreven lasten aan te tonen, vermits die berekeningsmethode precies gesteund is op niet nader omschreven risico's.

Dit betekent dat het door de belastingplichtige gehanteerde percentage een algemeen percentage op de gefactureerde bedragen is, dat niet kan worden beschouwd als een raming van het bedrag van scherp omschreven lasten.

De voorziening is dus enkel gesteund op de mogelijkheid dat de belastingplichtige aansprakelijk zou worden gesteld voor één of andere tekortkoming, zonder dat verwezen wordt naar enige concrete aanduiding dat het gevaar voor dergelijke aansprakelijkheid reëel aanwezig is op het ogenblik van het aanleggen van de reserve.

Het **Hof** geeft de **fiscus gelijk** waar hij stelt dat de voorziening slechts vrijgesteld zou kunnen worden indien de belastingplichtige zou aantonen dat in de voorbije boekjaren regelmatig een bepaald percentage van zijn omzet verloren is gegaan ingevolge de tienjarige aansprakelijkheid.

Situering in de rechtspraak

Dit **arrest** is eigenlijk een **bijna perfecte weergave en samenvatting** van de visie die de **rechtspraak** en de doctrine tot nu toe op de techniek van de voorzieningen voor risico's en kosten hebben ontwikkeld, zowel op boekhoud- als op fiscaalrechtelijk vlak.

De **Commissie voor Boekhoudkundige Normen** heeft in dit verband gepreciseerd dat de vorming van voorzieningen voor algemene risico's niet toegelaten is en dat het uitgesloten is voorzieningen aan te leggen tot dekking van on nauwkeurig omschreven risico's (Bull.C.B.N., nr. 5 van mei 1979, p. 7-9). Een loutere mogelijkheid kan geen basis zijn voor de boeking van een voorziening (Bull.C.B.N., nr. 9 van december 1981, p. 61).

Het **Hof van Cassatie** heeft op fiscaal vlak beslist dat artikel 48 W.I.B. 1992, met zijn vereiste van scherpe omschrijving van de risico's en kosten, de eenvoudige verwachtingen en approximatieve ramingen uitsluit (Cass., 23 december 1971, Arr.Cass., 1972, 415).

De **Hoven van Beroep** hebben dit zo vertaald dat voor algemene risico's en voor louter hypothetische risico's geen belastingvrije voorzieningen kunnen worden gevormd.

- **Voorzieningen voor de tienjarige aansprakelijkheid van aannemers en architecten** (art. 1792 B.W.) worden door de rechtspraak van de Hoven van Beroep duidelijk **niet** met een goed oog gezien.

In elk van de gevallen die de Hoven te behandelen kregen, was de voorziening telkens berekend als een forfaitair percentage van de omzet of van de erelonen. De Hoven oordeelden dat de voorziening aldus enkel gesteund was op de mogelijkheid van aansprakelijkstelling voor een of andere tekortkoming, zonder dat werd verwezen naar enige concrete aanduiding dat het gevaar voor dergelijke aansprakelijkheid reëel aanwezig was op het ogenblik van het aanleggen van de voorziening. De voorziening dekt m.a.w. een algemeen of louter hypothetisch risico (Gent, 20 juni 1986, FJF, 1987, nr. 87/146; Antwerpen, 27 juni 1989, TRV, 1990, 198).

Het voor elke aannemer of architect geldende risico dat volgt uit de wettelijke bepalingen inzake de tienjarige aansprakelijkheid, volstaat op zich niet om de vereiste waarschijnlijkheid van verliezen en kosten aan te tonen (Antwerpen, 24 mei 1993, FJF, 1994, nr. 94/114). De loutere definitieve oplevering die plaatsvindt bij iedere architecturale opdracht of bouwopdracht, kan op zichzelf niet worden aangezien als een aan de gang zijnde gebeurtenis die de waarschijnlijkheid van een verlies of kost, aantoot (Gent, 17 december 1992, TRV, 1993, 78).

- Men is ook **aansprakelijk** voor de **verborgen gebreken van goederen** die men geleverd heeft, en voor de **slechte uitvoering van allerlei werken en installaties**.

De voorziening voor een **garantieverplichting** die sloeg op de brede waaier van handelswerkzaamheden die in het statutair doel van een vennootschap omschreven stond (vervaardigen, plaatsen, stellen, herstellen, onderhouden, enz. van metaalconstructies, metalen kunstwerken, industriële pijpleidingen en kanalisaties, enz.), werd door de rechtspraak niet aanvaard: de voorzieningen moeten concrete feiten behelzen. Met betrekking tot een zo ruime waaier van werkzaamheden gaat het weer om een mogelijkheid, niet om een waarschijnlijkheid: een algemeen risico volstaat niet om een voorziening te verantwoorden (Antwerpen, 13 september 1994, FJ.F., 1995, nr. 95/158).

Meer geluk had een installateur van sanitaire toestellen en centrale verwarming. Ook hij had de voorzieningen voor zijn waarborgverplichtingen berekend als een percentage van zijn omzet. Maar hij had dat percentage wel gehaald uit de vroegere verhouding tussen zijn omzet en zijn effectieve kosten wegens garantieverplichtingen. Het Hof te Luik aanvaardde de voorziening. Het oordeelde dat elke verkoop een kost meebrengt, waarvoor een voorziening kan worden aangelegd, en dat de waardering van die waarschijnlijke kosten mag gebeuren op basis van de ervaring uit vroegere jaren (Luik, 18 maart 1987, FJF, 1987, nr. 87/123).

- Ten slotte vindt men in de rechtspraak ook nog een geval waarin een vennootschap zich **borg** gesteld had voor de **financiële verplichtingen** van een **andere vennootschap**. Op die borgstelling kon slechts een beroep worden gedaan wanneer zich een politiek of betalingsrisico werd contractueel omschreven als het in gebreke blijven of de willekeur van een overheidsdebiteur. Het politieke risico was omschreven als allerlei overheidshandelingen, oorlogen, revoluties, enz.

Het Hof te Antwerpen oordeelde weer dat het om een louter hypothetisch en algemeen risico ging, waarvan de waarschijnlijkheid en de orde van grootte op de balansdata zelfs niet bij benadering kon worden geraamd : er hadden zich geen gebeurtenissen voorgedaan, die de solvabiliteit van de schuldenaar in twijfel trokken; uit een informatieverslag bleek dat op de solvabiliteit van de schuldenaar niets aan te merken was; ten slotte waren er in het geheel geen schadeclaims bekend. De voorziening werd dan ook niet aanvaard (Antwerpen, 23 november 1993, F.J.F., 1994, nr. 94/60).

Arresten mbt verhuiskosten en geplande beurs

- In het verleden zijn op dit vlak al mooie arresten geweest. Bekend is het **arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen** (11 september 1995, F.J.F., No. 95/207) van een onderneming die besliste te **verhuizen** in de loop van het **volgend boekjaar**.

Op het einde van het boekjaar waarin de beslissing werd genomen, boekte de onderneming een **voorziening om de toekomstige verhuiskosten** te dekken. De fiscus was het daar helemaal niet mee eens. Die wou de effectieve kost enkel aanvaarden in het boekjaar waarin de verhuis effectief doorging.

Maar het Hof volgt die stelling niet. Gezien de flinke uitbreiding van de onderneming waren op het einde van het boekjaar waarin de voorziening werd geboekt **voldoende elementen** aanwezig om de **verhuis als waarschijnlijk** te beschouwen. Vermits de beslissing tot verhuis in dat boekjaar werd genomen, drukken de kosten van de verhuis op dat boekjaar.

- Een al even mooi **arrest** is dat waarbij een onderneming de **kosten** van een in het volgend boekjaar **geplande beurs, tentoonstelling of uitgave van een nieuwe catalogus** met passende mailing ten laste neemt in het boekjaar waarin de **beslissing** daartoe is genomen (Brussel, 26 mei 1994, F.J.F., No. 94/241).

Parlementaire vragen

- Vorig jaar werd rond deze problematiek een **parlementaire vraag** gesteld aan de **Minister van Financiën**. Een onderneming plant een **onderhoudswerk om de zes jaar**. Maar zij start pas in het derde jaar na de vorige onderhoudsbeurt met het **boeken van voorzieningen** met het oog op het volgende onderhoud.

Mag zij dan **gedurende de vier volgende jaren** telkens **één vierde van de geraamde onderhoudskost** boeken of moet zij zich beperken tot het boeken van telkens **één zesde** in die **resterende periode**?

In dat laatste geval zou zij aldus maar vier zesden van de totale geraamde kost op voorhand in kosten kunnen nemen.

De **Minister** steunt zijn antwoord op de passus "**evenredig met de duur van het belastbare tijdperk**" van **art. 25 K.B. W.I.B. 1992**. Hieruit volgt volgens de Minister dat enkel de jaarlijkse toevoeging die overeenstemt met **een zesde** van het vermoedelijke bedrag van de grote herstellingen in principe zal kunnen worden vrijgesteld (PV nr. 458 van de volksvertegenwoordiger Claude EERDEKENS van 21.09.2000, QRVA 50 061, p. 6892).

- Voor **kosten** die betrekking hebben "op **grote herstellingen aan gebouwen, materieel en outillage** en die **periodiek**, met **regelmatige tussenpozen van niet meer dan tien jaar**, worden uitgevoerd", kan een **vrijgestelde voorziening** worden aangelegd voor het gedeelte van die kosten dat evenredig is met de duur van het belastbaar tijdperk (cf. art. 25 K.B./W.I.B. 1992).

Quid wanneer een **voorziening** wordt aangelegd voor herstellingswerken die **binnen 9 jaar** zullen worden **uitgevoerd**, maar waarvan achteraf blijkt dat zij pas 11 jaar na het aanleggen van de voorziening werden verricht ?

Volgens de Minister van Financiën moet in dergelijk geval de voorziening in haar totaliteit "als winst worden aangemerkt van het belastbare tijdperk tijdens hetwelk blijkt dat de periodiciteit van de grote herstellingen 10 jaar overschrijdt".

Bijkomende kosten grond

Aftrek bijkomende kosten grond : Minister bevestigt administratieve zienswijze

Bron : mondelinge vraag n° 5058, Moerman, Analytisch rapport, Commissie voor Financiën en Begroting, Kamer, 3 Juli 2001

Hof van Cassatie

In drie arresten zegt het **Hof van Cassatie uitdrukkelijk** dat de **bijkomende kosten** bij de **aanschaf van gronden**, wel degelijk **fiscaal aftrekbaar** zijn (Cass., 22 juni 2000, drie arresten).

De **redering** van het **Hof van Cassatie** is in de twee arresten identiek. Zij luidt als volgt.

- "De belastbare winst van de ondernemingen wordt vastgesteld overeenkomstig de boekhoudkundige regels, tenzij de belastingwet uitdrukkelijk daarvan afziet".
- "Artikel 20 van het K.B. van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen bepaalt dat elk actiefbestanddeel gewaardeerd wordt tegen aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen wordt onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen en dat onder aanschaffingswaarde onder meer verstaan wordt de aanschaffingsprijs zoals bepaald in artikel 21".
- "Krachtens voornoemd artikel 21 omvat de aanschaffingsprijs, naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten zoals niet terugbetaalbare belastingen en vervoerskosten".
- "Krachtens artikel 28, § 3 van hetzelfde koninklijk besluit, kan, voor onder meer materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet is beperkt, tot waardeverminderingen worden overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding".
- "Onder waardeverminderingen wordt verstaan, krachtens art. 12, tweede lid van hetzelfde koninklijk besluit, correcties op de aanschaffingswaarde om rekening te houden met al dan niet definitief aan te merken ontwaardingen bij het afsluiten van het boekjaar".
- "Uit deze bepalingen volgt dat de boekhoudkundige regels niet beletten dat inzake gronden een correctie op de aanschaffingsprijs in aanmerking wordt genomen".
- "Een correctie die hierin bestaat dat de kosten die gepaard gaan met de aankoop van gronden en in de aanschaffingsprijs begrepen zijn, in mindering worden gebracht van de aanschaffingsprijs waartegen de gronden aanvankelijk gewaardeerd werden, strijdt niet met de genoemde boekhoudkundige regels voor zover die kosten bij het afsluiten van het boekjaar geen waarde meer vertegenwoordigen".
- "De rechters in het Hof van Beroep te Brussel hebben geoordeeld "op grond van een beoordeling van de gegevens van de zaak dat de aankoopkosten 'uit het patrimonium van de vennootschap (zijn) verdwenen en in het actief er niets (tegenoverstaat)' derwijze dat "deze kosten in de boekhouding als een deel van het actief laten (neerkomt) op het vertekenen van de vermogenstoestand van de vennootschap".
- "Zij hebben aldus te kennen gegeven "dat het de vennootschap toegelaten was een correctie op de aanvankelijke waardering van de gronden tegen de aanschaffingsprijs in aanmerking te nemen ten bedrage van de aankoopkosten".
- "Zij konden derhalve zonder schending van de voornoemde artikelen van het jaarrekeningenbesluit en zonder schending van art. (...) 44 W.I.B. (oud), nu art. 49 W.I.B. 1992 (inzake de aftrek van beroepskosten) "beslissen dat de aankoopkosten voor het geheel ten laste

van de resultatenrekening genomen konden worden en als bedrijfsuitgaven aanvaard moeten worden".

- Hieruit volgt tevens dat het bedrag van de aankoopkosten niet gelijkgesteld kan worden aan sommen gebruikt tot uitbreiding van de onderneming in de zin van art. 22, 4° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964)", thans art. 25, 4° W.I.B. 1992.

Conclusie : de **boekhoudwetgeving** laat toe de **aanschaffingsprijs van gronden te corrigeren** ten belope van de **bijkomende kosten**. De aldus toegepaste waardevermindering is fiscaal als beroepskost aftrekbaar.

Ook andere hoven en rechtbanken volgen Cassatie

Gent, 21 december 2000
Antwerpen, 19 december 2000
Rb. Gent, 9 november 2000

De rechtspraak van het Hof van Cassatie over de mogelijke onmiddellijke aftrekbaarheid van bijkomende kosten bij investeringen in gronden, zij het langs de omweg van de waardevermindering, maakt, school. Het **Hof van Beroep te Gent (Gent, 21 december 2000)** spreekt zich nu op basis van dezelfde redenering in die zin uit.

Het Gentse Hof is niet alleen. Ook het **Hof van Beroep te Antwerpen** schaaft zich achter de rechtspraak van het Hof van Cassatie. In casu betrof het een vennootschap die een grond aangekocht had tegen 2.400.000 F. De registratierechten en notariskosten beliepen 389.000 F. Zij boekte het perceel op het actief tegen een initiële waarde van 2.789.000 F, en boekte vervolgens een waardevermindering van 389.000 F.

De **Administratie verwierp de fiscale aftrek** van deze **waardevermindering**. Zij legde de vennootschap zelfs een **belastingverhoging op van 50 %** wegens het opzet de belasting te ontduiken. Zij nam er vooral aanstoot aan dat de fiscale belangen van de vennootschap behartigd werden door een "IDAC-erkend accountantskantoor". "Door de aanschaffingswaarde van het aangekocht terrein onder het mom van een waardevermindering te verminderen met de bijkomende kosten, heeft de belastingplichtige zich bewust en moedwillig willen onttrekken aan zowel de boekhoudwetgeving als de fiscale wetgeving".

Aangezien haar fiscale belangen behartigd werden door een erkend accountantskantoor was de vennootschap volgens de Administratie "niet onwetend van de gevolgen van deze onverantwoorde waardevermindering", zodat een belastingverhoging van 50 % terecht zou zijn.

Het **Hof van Beroep** wijst deze administratieve zienswijze evenwel volledig van de hand. Volstrekt in overeenstemming met de recente arresten van het Hof van Cassatie oordeelt het, dat de vennootschap de **bijkomende kosten** via het boeken van een **waardevermindering** wel degelijk **fiscaal in aftrek** kon brengen. De vennootschap heeft de **boekhoud- en fiscale wetgeving "op juiste wijze" toegepast**. Bijgevolg is er ook "geen enkele reden" voorhanden om een belastingverhoging op te leggen (Antwerpen, 19 december 2000).

Ook de **Rechtbank van eerste aanleg te Gent** onderschrijft de rechtspraak van het Hof van Cassatie. In een vrij bondig vonnis besluit het - ook volstrekt in overeenstemming met de nieuwste leer van het Hof van Cassatie - dat de bijkomende kosten bij de aankoop van gronden, wel degelijk als beroepskosten aftrekbaar zijn (Rb. Gent, 9 november 2000).

Vraag is alleen hoe de **Administratie** nu op deze evolutie in de rechtspraak zal reageren. Zoals geweten, **weigert** zij immers hardnekkig om zich bij de rechtspraak van het Hof van Cassatie **neer te leggen**.

Administratie verzet zich tegen Cassatierechtspraak

De **Administratie weigert** de recente **rechtspraak** van het **Hof van Cassatie** inzake de aftrek van bijkomende kosten die op gronden betrekking hebben, **als "vaste" rechtspraak te aanvaarden**. Dit blijkt uit een brief van 13 november 2000 die de Administratie van de Oudememings- en inkomensfiscaliteit (A.O.I.F.) naar alle Gewestelijke directeurs heeft verstuurd.

Na een "grondig onderzoek" dat de A.O.I.F. aan deze arresten heeft gewijd, komt zij evenwel tot de conclusie dat "deze arresten niet als vaste rechtspraak kunnen worden beschouwd". De A.O.I.F. ontwikkelt daartoe de volgende redenering.

Boekhoudwetgeving

De Administratie verwijst om te beginnen naar de boekhoudwetgeving. Krachtens die wetgeving moet elk actiefbestanddeel gewaardeerd worden tegen de aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in (de balans opgenomen worden, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen). Onder die "aanschaffingswaarde" wordt o.m. verstaan, de "aanschaffingsprijs" (art. 20 van het jaarrekeningenbesluit van 8 oktober 1976).

Die aanschaffingsprijs omvat, "naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten zoals niet terugbetaalbare belastingen en vervoerskosten" (art. 21, K.B. 8 oktober 1976).

Volgens de Belgische boekhoudwetgeving maken de voormelde bijkomende kosten derhalve een integreerend deel uit van de aanschaffingswaarde en moeten zij als zodanig geactiveerd worden. De aankoopkosten op terreinen zijn dus volgens de Administratie "aan te merken als kosten die deel uitmaken van de aanschaffingswaarde van de terreinen".

Tot daar geen probleem, De Administratie knoopt daar evenwel meteen de volgende bedenking aan vast : de verplichting om deze bijkomende kosten als integraal deel van de aanschaffingswaarde in de activa van de onderneming op te nemen, is (...) in strijd met de kwalificatie die door de Hoven aan dergelijke aankoopkosten wordt gegeven als zijnde kosten die geen reële tegenwaarde voor de koper vertegenwoordigen ".

De Administratie verwijst vervolgens - zoals trouwens ook het Hof van Cassatie heeft gedaan - naar de wetsartikelen van de boekhoudwetgeving die het hebben over de toepassing van waardeverminderingen.

Voor "materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet beperkt is, wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding" (art. 28, 5 3, K.B. 8 oktober 1976). En onder "waardeverminderingen" worden verstaan, «correcties op de aanschaffingswaarde van de actiefbestanddelen (...) om rekening te houden met al dan niet als definitief aan te merken ontwaarding bij het afsluiten van het boekjaar" (art. 12, al. 2, K.B. 8 oktober 1976).

Het Hof van Cassatie leidde uit deze principes af, dat "de boekhoudkundige regels niet beletten dat inzake gronden een correctie op de aanschaffingsprijs in aanmerking wordt genomen"; en, dat een correctie die "hierin bestaat dat de kosten die gepaard gaan met de aankoop van gronden en in de aanschaffingsprijs begrepen zijn, in mindering worden gebracht van de aanschaffingsprijs waartegen de gronden aanvankelijk gewaardeerd werden, niet strijdt met de genoemde boekhoudkundige regels voor zover die kosten bij het afsluiten van liet boekjaar geen waarde meer vertegenwoordigen".

De Administratie vertrekt - bij haar interpretatie - van de volgende "algemene principes" die volgens haar van toepassing zijn in de boekhoudreglementering:

- "de waardering van actiefbestanddelen is gesteund op het **continuïteitsprincipe**, wat inhoudt dat er bij de vaststelling en de toepassing van de waarderingsregels van uitgegaan wordt dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten";

- "de waardeverminderingen worden toegepast op de aanschaffingswaarde en moeten gepaard gaan met een **werkelijke en duurzame ontwaarding**, die beoordeeld moet worden op basis van de evolutie van de gebruikswaarde van het betrokken goed voor de onderneming";
- "een effectieve en duurzame ontwaarding" (van activa waarvan de gebruiksduur niet beperkt is) - kan slechts voortvloeien uit welbepaalde specifieke omstandigheden of gebeurtenissen die zich **pas na de verwerving** (en niet bij de verwerving) van het desbetreffende actiefbestanddeel hebben voorgedaan".

Fiscale wetgeving

Gezien de **voorrang** van de **boekhoudwetgeving**, en gezien het **gebrek** aan **specifieke andersluidende fiscale bepalingen**, moet volgens de Administratie worden besloten dat de principes van de boekhoudwetgeving in deze materie ook op **fiscaal gebied doorwerken**.

En de Administratie vervolgt : "gelet op het **continuïteitsprincipe**, is de basis het waarden van activabestanden de **gebruikswaarde** ervan en **niet de realisatiewaarde**. Indien de onderneming bereid is een bepaalde prijs te betalen voor de verwerving van een onroerend goed, inclusief de bijkomende kosten (registratiekosten, notariskosten, ...), dan kan men ervan uitgaan dat deze prijs de gebruikswaarde van het goed vertegenwoordigt voor de onderneming. Het feit dat de onderneming bij verkoop van het betrokken goed deze bijkomende kosten niet zou kunnen recupereren kan, gelet oa. op het reeds vermelde continuïteitsprincipe, niet worden aangegrepen om te argumenteren dat het gaat om "kosten zonder tegenwaarde".

Zij knoopt daar de volgende **fiscale conclusies** aan vast :

- "een geboekte waardevermindering op de aanschaffingswaarde van een terrein kan op het fiscaal vlak slechts worden aanvaard in de mate dat zij voortvloeit uit een duurzame ontwaarding van het terrein zelf.

Het systematisch boeken van een waardevermindering op de aankoopkosten die betrekking hebben op een terrein - kosten die een integrerend deel uitmaken van de aanschaffingswaarde van het terrein zelf - is manifest in strijd met de (hoger) vermelde boekhoudkundige bepalingen";

- "bovendien vormt een geboekte waardevermindering slechts een fiscaal aanvaardbare beroepskost indien zij overeenstemt met een ontwaarding die zich tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk heeft voorgedaan; zoals voor andere beroepskosten, rust de bewijslast op de belastingplichtige en kan een dergelijke waardevermindering in principe slechts worden aangenomen, wanneer dienaangaande door de belastingplichtige de nodige overtuigende verantwoordingsstukken worden voorgelegd".

Ten slotte verwijst ze nog naar het principe dat vervat ligt in art. 19, laatste lid van het jaarrekeningenbesluit : waardeverminderingen die toegepast zijn ten aanzien van activa met een onbeperkte gebruiksduur, mogen niet worden gehandhaafd, in de mate waarin ze op het einde van het boekjaar hoger zijn dan wat volgens een actuele beoordeling nodig is bij toepassing van de principes van "voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw".

Standpunt Minister van Financiën

De kamercommissie voor de Financiën en Begroting vroeg aan de minister enige opheldering inzake deze problematiek. De **minister** repliceerde kort maar bondig dat hij de **zienswijze van de administratie deelt** aangaande de **fiscale behandeling** van **bijkomende kosten** opgelopen naar aanleiding van de **aankoop van grond** (registratierechten edm.).

Niettegenstaande het feit dat het **Hof van Cassatie** reeds in **drie uitspraken** tijdens de maand juni 2000 tot de conclusie kwam dat **dergelijke kosten fiscaal aftrekbaar** waren, neemt de **administratie**- en dus nu ook de minister- het standpunt in dat in lijn met de bepalingen van het

boekhoudrecht ter zake, deze **kosten integraal** deel uitmaken van de **aankoopprijs van de grond** en dus mee dienen **geactiveerd** te worden.

Deze kosten zijn dus **niet aftrekbaar** en kunnen ook **niet** worden **afgeschreven**. Alleen een **waardevermindering** zou eventueel kunnen worden toegepast ingeval van een werkelijke en definitieve ontwaarding van het actief.

Voordelen alle aard

Bedrijfswagens : berekening van het voordeel van alle aard vanaf 1 januari 2002

Bron : K.B. 2 februari 2001 tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard, B.S. 16 februari 2001 - gepubliceerd het 14/3/2002

Het **voordeel van alle aard** dat voortvloeit uit het **privé-gebruik van een bedrijfswagen** wordt berekend door het aantal privé-kilometers (dat niet lager mag zijn dan 5.000 km.) te vermenigvuldigen met een bedrag in euro dat varieert naargelang het fiscaal vermogen van de wagen. **Sedert 1 januari 2001** werden de bedragen geïndexeerd en het zijn de volgende :

| Belastbare kracht in PK | Voordeel in EUR vanaf 2001 per afgelegde kilometer Geïndexeerd bedrag | Voordeel in EUR vanaf 2002 per afgelegde kilometer Geïndexeerd bedrag |
|-------------------------|---|---|
| 4 | 0,1472 | 0,1494 |
| 5 | 0,1723 | 0,1753 |
| 6 | 0,1906 | 0,1937 |
| 7 | 0,2105 | 0,2143 |
| 8 | 0,2303 | 0,2338 |
| 9 | 0,2499 | 0,2544 |
| 10 | 0,2762 | 0,2814 |
| 11 | 0,3024 | 0,3085 |
| 12 | 0,3210 | 0,3269 |
| 13 | 0,3406 | 0,3475 |
| 14 | 0,3537 | 0,3604 |
| 15 | 0,3684 | 0,3756 |
| 16 | 0,3788 | 0,3864 |
| 17 | 0,3867 | 0,3940 |
| 18 | 0,3959 | 0,4037 |
| 19 en meer | 0,4038 | 0,4113 |

Geen solidariteitsbijdrage van 33% bij gebruik van een motor of motorfiets

Gepubliceerd het 9/4/2001

Artikel 38 par.3 quater van de Algemene Beginselenwet van 29 juni 1981 bepaalt dat een **solidariteitsbijdrage van 33%** verschuldigd is door de **werkgever** op het voordeel betreffende het **persoonlijk en individueel gebruik** van een **voertuig ter beschikking** gesteld door de werkgever.

De Rijksdienst voor Sociale Zekerheid heeft recent gesteld dat een **motor of motorfiets niet** moet worden beschouwd als een **voertuig** in de zin van voormeld artikel zodat de **solidariteitsbijdrage van 33% niet verschuldigd is** op het voordeel van het privé-gebruik van een motor of motorfiets die door de werkgever gratis ter beschikking wordt gesteld van de werknemer.

Aangezien het voordeel van het privé gebruik van een motor of motorfiets, in tegenstelling tot het voordeel van het privé gebruik van een bedrijfswagen, niet uitgesloten wordt uit het loonbegrip waarop socialezekerheidsbijdragen verschuldigd zijn, zullen de **gewone (persoonlijke en patronale) socialezekerheidsbijdragen** verschuldigd zijn op de waarde van het voordeel van het privé gebruik van een motor of motorfiets.

Wel dient bij het bepalen van de waarde van het voordeel in natura van de motor of motorfiets geen rekening te worden gehouden met de kilometers voor het woon-werkverkeer aangezien deze worden uitgesloten uit het loonbegrip op basis van artikel 19, par. 2, 4° van het K.B. van 28 november 1969. Er zullen dus **enkel socialezekerheidsbijdragen** verschuldigd zijn op de "**zuivere privé-kilometers**".

Renteloze leningen of leningen tegen verminderde rentevoet

Bron : Koninklijk besluit tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard, B.S. 19 maart 2002, 11.572. Gepubliceerd het 25/3/2002

Sommige voordelen van alle aard die werknemers of bedrijfsleiders van hun werkgever of vennootschap verkrijgen, worden **forfaitair geraamd**.

Voor renteloze leningen of leningen tegen verminderde rentevoet wordt het voordeel berekend op basis van het verschil tussen de referentierentevoet van het jaar die per type van lening is aangegeven en de rentevoet aan de ontlener aangerekend.

1) Hypothecaire leningen

- Voor hypothecaire leningen met vaste rentevoet toegestaan in 2000 gelden de volgende referentierentevoeten:
 - voor leningen waarvan de terugbetaling gewaarborgd is door een gemengde levensverzekering: 5,60%;
 - voor de andere leningen: 6,10%.
- Voor hypothecaire leningen met variabele rentevoet, nodigen we u uit de referentierentevoeten te raadplegen die op het eind van elke maand in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd worden.

2) Niet-hypothecaire leningen met vaste looptijd

- ofwel wordt de rentevoet bepaald op basis van een maandelijks lastenpercentage :
 - van 0,26% voor leningen gesloten om de aankoop van een wagen te financieren en
 - 0,32% voor de andere leningen;
- ofwel wordt de rentevoet bepaald op basis van een reëel jaarlijks lastenpercentage berekend met de formule: $p \times 24 \times n/n+1 = i$ waarin p = maandelijks lastenpercentage, n = terugbetalingstermijn in maanden en i = reëel jaarlijks lastenpercentage.

3) Niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd

- De referentierentevoet voor deze leningen bedraagt **8,60%**.

Aanschaffingswaarde van activa verkregen om niet

Bron : Cassatie, 18 mei 2001- gepubliceerd het 3/7/2001

Bron : advies van de Commissie van Boekhoudkundige Normen nr. 126/17, november 2001 - gepubliceerd het 19/11/2001

In het **Belgisch boekhoudrecht** staat te lezen dat **elk actiefbestanddeel** moet **gewaardeerd** worden aan **aanschaffingswaarde**. Een eenvoudige regel. Maar betekent dit dat als een onderneming een gebouw gratis verwerft, niets moet geboekt worden? De aanschaffingswaarde is in dat geval immers nul. Het Hof van Beroep te Antwerpen vond in 1999 dat er wel iets moet geboekt worden in zo'n geval.

De **Commissie voor Boekhoudkundige Normen** was **ook al deze mening toegedaan**.

Cassatie heeft ook haar gezaghebbende mening hieromtrent.

Arrest Hof van Beroep te Antwerpen

Het **Hof van Beroep te Antwerpen** had zich uitgesproken over het **fiscale stelsel van de kosteloze verkrijging van gebouwen** bij de beëindiging van een **recht van opstal** in hoofde van een vennootschap (Antwerpen, 5 oktober 1999).

Feiten

Een N.V van wie het maatschappelijk doel bestond in het beheren, in stand houden en uitbreiden van een hoofdzakelijk onroerend patrimonium, had in 1986 en 1989 gronden voor 12 jaar in opstal gegeven aan een andere N.V., met het beding dat zij na het verstrijken van de termijn zonder vergoeding eigenares zou worden van de inmiddels door de opstalhouder opgerichte gebouwen.

Reeds in 1991 deed de opstalhouder **afstand van het recht van opstal** en werd de gewezen opstalgever door natrekking eigenaar van de gebouwen, zonder vergoeding. Zij nam de aldus verkregen gebouwen niet op in haar balans.

De **fiscus** vond dat de **werkelijke waarde** van deze gebouwen, in casu 19.400.000 frank (20.000.000 verminderd met een eerste afschrijving van 600.000) een **gewone exploitatiewinst** was en derhalve belastbaar in de vennootschapsbelasting. En het Hof te Antwerpen geeft hem gelijk.

Het Hof

Naar de mening van het **Hof** staat het onbetwistbaar vast dat de **voordelen** die de N.V. bij het beëindigen van de contracten van opstal te beurt vielen, **exploitatiewinst** uitmaken zoals bedoeld in artikel 24, eerste alinea, 1° WIB 1992, omdat het gratis verkrijgen van de door de opstalhouder opgetrokken gebouwen deel uitmaakt en het gevolg is van een commerciële transactie die de N.V. als opstalgever in het kader van haar beroepswerkzaamheid heeft aangegaan.

De N.V. beriep zich op **artikel 20 van het K.B. van 8 oktober 1976** met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, naar luid waarvan elk actiefbestanddeel gewaardeerd wordt tegen aanschaffingswaarde, waaronder wordt verstaan de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde. Vermits de aanschaffingswaarde in casu nihil is, geeft het verwerven van de betrokken gebouwen volgens de NV geen aanleiding tot het behalen van enige meerwinst, zodat er hoogstens sprake kan zijn van een niet-uitgedrukte en bijgevolg niet belastbare meerwaarde.

Het Hof wijst die argumentatie af. Overeenkomstig **artikel 3 van het K.B. van 8 oktober 1976** moet de jaarrekening een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van (de onderneming).

En **artikel 16 van het KB** vormt een **uitzondering** op voormeld **artikel 20**; het stelt dat, indien de toepassing van de in Hoofdstuk II van het KB bedoelde waarderingsregels niet leidt tot nakoming van dit getrouw beeld, daarvan moet worden afgeweken om te voldoen aan het getrouw beeld.

Een getrouw beeld van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming vereist dat het ten kosteloze titel verworven vermogensbestanddeel in de boekhouding tegen de reële waarde wordt verwerkt. Het voorzichtigheidsbeginsel, van toepassing in het boekhoudrecht, stond dergelijke verwerking op het ogenblik van de kosteloze verwerving niet in de weg, nu de verwerving van het actiefbestanddeel alsdan niet werd betwist.

Mening C.B.N.

In het **Belgisch boekhoudrecht** staat bij de boeking van actiefbestanddelen de **historische (kost)prijs centraal**. Elk actiefbestanddeel wordt in principe **gewaardeerd** tegen **aanschaffingswaarde** en voor dat bedrag in de balans opgenomen, onder aftrek van de desbetreffende afschrijvingen en waardeverminderingen (art. 35 K.B. W.Venn.).

De **aanschaffingswaarde** kan drie vormen aannemen. Koopt men een actief bij derden, dan moet dit gewaardeerd worden tegen de aanschaffingsprijs. Wordt een actief binnen de vennootschap zelf gemaakt, dan moet dergelijk actief gewaardeerd worden tegen vervaardigingsprijs. Als een actief wordt ingebracht, geldt als waarderingsmaatstaf de inbrengwaarde.

Overeenkomsten om niet

Een eerste advies handelt over de bepaling van de aanschaffingswaarde bij overeenkomsten om niet. Het **Belgische jaarrekeningenrecht** bevat immers **geen bijzondere waarderingsgrondslag** voor de bepaling van de **aanschaffingswaarde** bij **overeenkomsten om niet**.

In een eerste reactie zou men kunnen verwijzen naar de definitie van aanschaffingsprijs. De aanschaffingsprijs omvat, naast de aankoopprijs, de bijkomende kosten zoals niet terugbetaalbare belastingen en vervoerkosten (art. 36 K.B. W.Venn.). Op basis van die definitie zou men kunnen stellen dat vermits de aankoopprijs nul is, niets moet geboekt worden.

Maar de **C.B.N.** verdedigt in deze de stelling dat voor de bepaling van de aanschaffingswaarde bij overeenkomsten om niet geredeneerd moet worden in termen van **vermogenstoename**. **Niet** in termen van **historische kostprijs**. Bij een overeenkomst om niet is immers geen prijs bepaald. Dus is elke verwijzing naar de historische kostprijs onmogelijk. Vandaar dat de C.B.N. voorstelt de gerealiseerde vermogenstoename te waarderen.

Als een vennootschap een actief verwerft zonder dat ze daar iets moet voor betalen, is het duidelijk dat de vennootschap zich verrijkt. Zij maakt dus winst. Het **gratis verworven actief** moet bijgevolg **gewaardeerd** worden tegen "**werkelijke waarde**" ("fair value").

De **werkelijke waarde** kan omschreven worden als :

- het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld of een verplichting kan worden afgewikkeld
- tussen ter zake goed geïnformeerde, onafhankelijke partijen
- die uit vrije wil een transactie afsluiten.

De aanschaffingswaarde bij overeenkomsten om niet moet dus gewaardeerd worden tegen werkelijke waarde. Dat impliceert dat de begunstigde een **resultaat moet erkennen** ten belope van de werkelijke waarde van het gratis ontvangen actief. Neem aan dat een vennootschap een aandeel gratis ontvangt.

Dan zal zij een actiefrekening (naargelang het geval de rekening Financiële vaste activa of Geldbeleggingen) moeten debiteren. Als creditpost zal een opbrengstrekening moeten gekozen worden. Zo goed als zeker een rekening binnen de uitzonderlijke opbrengsten. Een actief krijg je

niet elke dag zomaar cadeau. Maar feit is wel dat ten belope van de werkelijke waarde van het actief een opbrengst zou moeten erkend worden. En die is principieel belastbaar ...

Verdoken schenking

Dezelfde problematiek komt voor bij wat een **gedeeltelijke overeenkomst om niet** wordt genoemd. In feite komt dergelijke overeenkomst neer op een **verdoken schenking**.

Om een actief te verwerven moet de vennootschap een **prijs betalen**. Maar in sommige overeenkomsten ligt die prijs **duidelijk beneden de "fair value"**.

De partijen betrokken bij een overeenkomst onder bezwarende titel zijn principieel vrij de prijs te bepalen. Maar bij het bepalen van die prijs kan een **belangrijk onevenwicht** in de **wederzijdse prestaties** een vermoeden opleveren dat partijen bewust een (gedeeltelijke) vermogensverschuiving om niet hebben beoogd maar deze hebben ingebouwd in een overeenkomst onder bezwarende titel.

Opdat er sprake zou zijn van een **verdoken schenking** dienen evenwel **twee karakteristieken** aanwezig te zijn :

- Enerzijds een belangrijk onevenwicht in de waarde van de wederkerige prestaties (**objectief element**) en
- anderzijds de wil van de éne partij om de andere te bevoordelen (**subjectief element**).

Maar het aanwezig zijn van het objectief element alleen is strikt onvoldoende om te spreken van een verdoken schenking. Ook het subjectief element moet aanwezig zijn.

Stel dat een gebouw te koop wordt gesteld. Iedereen is het er over eens dat het gebouw een waarde heeft van 100 mln. BEF. Maar niemand wil het voor die prijs kopen. Dus verkoopt de eigenaar het aan de hoogst biedende voor 60 mln. BEF. Dan was het zeker niet de bedoeling van de verkoper iemand te bevoordelen. Het subjectief element ontbreekt zodat niet kan gesproken worden van een gedeeltelijke overeenkomst om niet. Is dat wel het geval, dan gaat het om een verdoken schenking.

In dergelijk geval dient de **transactie opgedeeld** te worden in een **vergoedend** en een **niet-vergoedend bestanddeel**. Dit betekent dat ook hier het bedrag van het niet-vergoedend bestanddeel volgens de Commissie in **opbrengst** moet genomen worden en dus **belastbaar** is.

Stel dat aandelen door een vennootschap worden gekocht voor 1.000 BEF die in werkelijkheid 5.000 BEF waard zijn. Als sprake is van een verdoken schenking zal de vennootschap het verworven actief moeten boeken aan 5.000 BEF en dus 4.000 BEF moeten erkennen als uitzonderlijke opbrengst. Die principieel belastbaar is.

Cassatie

De patrimoniumvennootschap uit ons arrest was het met de uitspraak van het Hof niet eens en stelde een **voorziening in Cassatie** in. Dat Hof gaf zijn mening in een **arrest van 18 mei 2001**.

Het Hof start zijn analyse vanuit het **centrale winstbegrip** in fiscalibus. Het Wetboek stelt dat winsten van handelsbedrijven **inkomsten** zijn die voortvloeien uit **alle verrichtingen** gedaan door de inrichtingen van die bedrijven of door tussenkomst daarvan (**art. 24, eerste lid, 1° W.I.B. 1992**).

Als het door de opstalhouder opgerichte gebouw op het einde van de opstal om niet aan de opstalgever toekomt, wordt dat actief toegevoegd aan het vermogen van de opstalgever.

Als de **verkrijging deel** uitmaakt van een **commerciële verrichting** gedaan door de opstalgever in **het kader** van zijn **beroepswerkzaamheid** en de contracterende partijen met de kosteloosheid van

de verkrijging op het einde reeds rekening hebben gehouden bij de vaststelling van het bedrag van de jaarvergoeding (canon), leidt de verkrijging om niet volgens het hoogste rechtscollege tot een **exploitatiewinst**.

Het Hof verzoent deze fiscale bepaling met de boekhoudwet. Het Hof beaamt dat de **boekhoudwet** voorschrijft dat de **actiefbestanddelen** moeten **geboekt** worden aan **aanschaffingswaarde**. Maar het voegt daar aan toe dat de jaarrekening een **getrouw beeld** moet geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de onderneming. Deze principes **beletten niet** dat de fiscus de **waarde van het gebouw** fiscaal deel uitmaakt van het **exploitatieresultaat** en dus als **winst** wordt belast. Cassatie heeft dus geoordeeld. Volledig in lijn met het ontwerpadvies van de C.B.N.

Het Hof citeert wel duidelijk twee aanleidingen die haar doen besluiten tot belastbare winst.

- De **verkrijging** moet **deel uitmaken** van een **commerciële verrichting** in het kader van de beroepswerkzaamheid.

Die voorwaarde zal steeds voldaan zijn in het geval van een vennootschap. Indien het opbouwen van een onroerend patrimonium en (dus) het werken met rechten van opstal geen deel zouden uitmaken van het maatschappelijk doel van de vennootschap belet dit niet dan de winst daaruit kan belast worden.

Vermits een vennootschap geen ander doel heeft dan winst maken, vormt alles wat zij buiten het voor exploitatie bijeengebrachte kapitaal en buiten haar vreemd vermogen verkrijgt, een opbrengst van haar bedrijfsactiviteit (na aftrek van de beroepskosten; zie Cass. 20 februari 1962, Pas., 1962, I, 706).

- Daarnaast merkt Cassatie op dat de **partijen** bij de **vaststelling van de canon rekening** hebben gehouden met de **kosteloze verkrijging** door de opstalgever van het gebouw. Met deze passus wijst Cassatie op de vaak lage gebruiksprijs die de opstalhouder eenmalig (bij de aanvang) of periodiek moet betalen aan de opstalgever.

Die laatste is immers vaak bereid dat tegen een goedkope prijs te doen omdat hij op het einde ruim zal vergoed worden in natura. Cassatie zet zich dus blijkbaar op de piste rond de verkrijgende vergoedingen om niet. Dat zijn dan betalingen in natura als tegenprestatie voor verrichtingen die kaderen in de bedrijfsuitoefening. In dat geval komen de ruilbepalingen binnen het boekhoudrecht naar voor.

Maar men mag hieruit niet besluiten dat het arrest er anders had uitgezien als wel een flinke vergoeding was gevraagd voor het gebruik van de grond. Ook in dat geval kan de opstalgever op het einde een flinke winst maken in de geest van dit Cassatiearrest doordat deze gratis een gebouw zal verwerven via natrekking. Maar Cassatie verwijst wel impliciet naar de verkrijgende vergoedingen om niet.

Opmerkelijk is ook dat **Cassatie niet de nadruk** legt op het feit dat **vennootschap B** al **na amper twee jaar eenzijdig afstand** deed van het **gebouw**. Het recht van opstal was immers oorspronkelijk gepland voor twaalf jaar. Blijkbaar doet dat voor het Hof niet veel ter zake. Vermits er een actief met een substantiële waarde gratis wordt toegevoegd op het einde (in dit geval na twee jaar) moet besloten worden tot winst.

Cassatie sluit trouwens ook de **piste van het boeken** van een **(herwaarderings)meerwaarde uit**. Wanneer het gebouw op het einde van de opstal om niet aan een opstalgever toekomt, maakt de waarde van dit gebouw geen eigenlijke waardevermeerdering uit van activa (de grond) die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt. Het gebouw is een toegevoegd actief element. Daarmee sluit Cassatie heel duidelijk het boeken van een herwaarderingsmeerwaarde (en een niet belastbaarheid via art. 24, eerste lid, 4° W.I.B. 1992) als mogelijke oplossing uit.

Opmerkelijk is enigszins dat **Cassatie niet ingaat** op de **belastbaarheid** in hoofde van **vennootschap A** als **voordeel alle aard**. Dit was immers de aanloop die de fiscus nam om tot belastbaarheid te komen (op basis van art. 25, 2° W.I.B. 1992). Maar de voornaamste reden is dat

dit argument niet als apart middel werd opgeworpen. Cassatie neemt trouwens meteen de kop door te beslissen op basis van het algemeen fiscaal **winstbegrip**.

Recht van opstal afgedaan ?

Betekent dit alles nu dat het **recht van opstal heeft afgedaan**? Zeker niet. Deze figuur wordt vaak gebruikt om toch te kunnen bouwen met B.T.W. Daartoe kan deze rechtsfiguur verder nuttig zijn.

Maar het **kosteloos overgaan van het gebouw** op het einde zal kritischer moeten bekeken worden.

- Is het gebouw op het einde van de opstalperiode zo goed als niets meer waard, dan zal er geen probleem zijn.
- Wordt de marktwaarde van het goed betaald, dan is er ook geen probleem.
- Als op het einde een uitgesproken verrijking om niet plaatsvond zal dit wel voldoende zijn om de waarde van het gebouw te belasten.

Maar heel belangrijk is dat door de **verplichting de natrekking** te erkennen als **winst**, een **actief** wordt **geboekt** binnen de **balans**.

- Vennootschap A verwerft dus een actief van 20 miljoen frank. Stel dat zij dat **nadien verkoopt** voor die 20 miljoen, dan zal zij geen vennootschapsbelasting meer betalen vermits de fiscus die al inde in het belastbaar tijdperk waarin de natrekking van het gebouw door de opstalgever gebeurde.
- In het geval het verworven gebouw **niet** wordt **verkocht**, zal vennootschap A dit gebouw kunnen afschrijven (desnoods enkel fiscaal via de reservebeweging).

Dat betekent dus dat de **betaalde belasting** op het ogenblik van de **natrekking geen verloren geld** is. Dat had men moeten betalen bij verkoop of niet-afschrijving. Het is dus een "timing difference". Als dat als troost kan helpen.

Inbreng in natura tegen lagere waarde

Bron : advies van de Commissie van Boekhoudkundige Normen nr. 126/17, november 2001 - gepubliceerd het 19/11/2001

Vorig jaar werd een eerste ontwerpadvies van de C.B.N. rond de boeking van een verdoken schenking bij verkopen behandeld. Maar naast dit ontwerpadvies, bestaat nog een tweede dat specifiek ingaat op de problematiek bij een **inbreng in natura** waarbij de **waarde in de akte verschilt** van de **werkelijk bedongen waarde**. Stel dat die **inbreng** gebeurt tegen een **lagere waarde** dan de **werkelijke**, gelden dan **dezelfde principes** als bij een **verkoop**?

Na de commentaarperiode zal de C.B.N. de antwoorden bekijken en een definitief advies op poten zetten. Dit advies is in de eerste plaats bedoeld om duidelijkheid te brengen over de draagwijdte van de **boekhoudrechtelijke inbrengwaarde** in hoofde van de **inbreng ontvangende** en in hoofde van de **inbrengende vennootschap**.

In beide gevallen dient de **boekhoudrechtelijke aanschaffingswaarde** bepaald te worden met verwijzing naar de **werkelijk overeengekomen waarde**, die wordt gewaardeerd tegen de werkelijke waarde van de uitgegeven aandelen. Deze stellingname gaat in tegen de vaak voorkomende praktijk waarin de inbrengwaarde in hoofde van de inbreng ontvangende vennootschap wordt bepaald met verwijzing naar de lagere, in de inbrengakte bepaalde inbrengwaarde. Ook de C.B.N. zelf ging er overigens in het verleden vanuit dat deze praktijk boekhoudrechtelijk mogelijk was (zie Bull. C.B.N. 43, 126/14).

Bij een **inbreng in natura** tussen **twee vennootschappen** zijn er uiteraard **twee aspecten**. De inbrengende vennootschap zal activa afstaan en in de plaats daarvoor aandelen ontvangen. Daar staat tegenover dat de vennootschap die de inbreng ontvangt, de ontvangen activa zal moeten waarderen. Tegen welke waarde moeten deze beide waarderungen nu gebeuren?

Inbrengende vennootschap

Voor de **vennootschap die de inbreng doet**, bestaat specifiek boekhoudrecht.

De **aanschaffingswaarde** van deelnemingen of **aandelen ontvangen als vergoeding** voor **inbrengen** die niet bestaan in contanten of die voortkomen uit de omzetting van vorderingen, stemt overeen met de **conventionele waarde** van de **ingebrachte goederen** en waarden of van de omgezette vorderingen.

Als evenwel die **conventionele waarde lager** is dan de **marktwaarde van de ingebrachte goederen** en waarden of van de omgezette vorderingen, dan **stemt** de aanschaffingswaarde overeen met de **hogere marktwaarde** (artikel 41, § 1 K.B. W.Venn.).

Algemeen kan gesteld worden dat de **inbrengwaarde** moet begrepen worden in het kader van de algemene principes die gelden ter bepaling van de aanschaffingswaarde als fundamentele waarderingsgrondslag voor verkregen activa. De waardering tegen aanschaffingswaarde is principieel gesteund op de tussen partijen overeengekomen transactiewaarde.

De aanschaffingswaarde zal dus, buiten de gevallen van verdoken schenking, zowel wat betreft de ingebrachte goederen in hoofde van de inbreng ontvangende vennootschap als wat betreft de ontvangen aandelen in hoofde van de inbrengende vennootschap overeenstemmen met de tussen partijen overeengekomen waarde van de ingebrachte goederen die gelijk is aan de "werkelijke" waarde van de uitgegeven aandelen.

De C.B.N. stelt dus duidelijk dat de marktwaarde in het geciteerd artikel in de regel verwijst naar de werkelijk overeengekomen waarde. De werkelijk overeengekomen waarde is dus in voorkomend geval de hogere marktwaarde. De commissie merkt op dat er vennootschapsrechtelijk geen bezwaar zou zijn om in de inbrengakte een lagere dan de werkelijk overeengekomen waarde op te nemen.

Eenzijds bepalen de artikelen 218 en 444 W.Venn. dat het verslag van de revisor moet aangeven of de waarden waartoe de gebruikte waarderingsmethoden leiden, ten minste overeenkomen met het aantal en de nominale of fractiewaarde van de tegen de inbreng uitgegeven aandelen. Anderzijds zijn voor een billijke vergoeding van partijen enkel de ruilwaarden en het daaruit voortvloeiende aantal uit te geven aandelen van belang.

Stel dat partijen bij de inbreng van een aandelenpakket met een boekwaarde van 100 in de inbrengakte de waarde bepalen op 100 maar dat de werkelijk overeengekomen inbrengwaarde 300 is.

In dit geval zal de inbrengende vennootschap de nieuwe aandelen die zij ontvangt van de vennootschap waarin de inbreng gebeurt, moeten waarderen tegen 300 op haar actief.

Het verschil van 200 tussen de werkelijk overeengekomen waarde van de inbreng en de boekwaarde van de ingebrachte activa zal zij als resultaat moeten erkennen. Op de opbrengsten binnen de resultatenrekening zal 200 gecrediteerd worden. Fiscaal stelt zich hier geen probleem. De opbrengst van 200 is in dit geval niets anders dan een gerealiseerde meerwaarde op de ingebrachte aandelen. En op meerwaarden op aandelen bestaat principiële belastingvrijstelling (art. 192, § 1, eerste lid W.I.B. 1992). Maar in het geval de onderneming andere activa inbrengt, kan wel belastbaarheid ontstaan.

Neem aan dat in het in ons voorbeeld niet gaat om aandelen, maar om goodwill. In dat geval zal de vennootschap die de inbreng doet belasting moeten betalen op een te erkennen resultaat van 200.

Ontvangende vennootschap

Bij de **ontvangende vennootschap** is de problematiek gelijklopend. Maar in ons **boekhoudrecht** bestaat **geen expliciete bepaling** in dat geval.

Het **uitvoeringsbesluit** stelt enkel dat de **inbrengwaarde** overeenstemt met de **bedongen waarde van de inbreng** (artikel 39, eerste lid K.B. W.Venn.).

De commissie stelt in het ontwerpadvies dat de principes die gelden bij de inbrengende vennootschap mutatis mutandis gelden in hoofde van de vennootschap die de inbreng ontvangt.

Daarbij geeft de C.B.N. aan dat het **verschil** tussen de **werkelijk overeengekomen inbrengwaarde** en de **in de inbrengakte bepaalde waarde** boekhoudkundig eenvoudigweg dient verwerkt te worden als een **uitgiftepremie**.

In het voorbeeld rond de aandelen betekent dit dat in eerste instantie de inbrengakte wordt geboekt. Dat zal leiden tot het debiteren van (vermoedelijk) financiële vaste activa (of geldbeleggingen). Op het credit zal een kapitaal gevormd worden van 100.

Maar daarna zal het actief moeten verhoogd worden met 200 (het verschil tussen de werkelijk overeengekomen waarde en de waarde in de akte). Dat zal gecompenseerd worden binnen het eigen vermogen door een uitgiftepremie te erkennen van 200. Fiscaal stelt zich hier dus geen probleem.

Zelfs in het geval dat het niet om aandelen, maar om goodwill zou gaan, zal de vennootschap die de inbreng ontvangt geen belastbare basis hebben. Dat is ook logisch. De inbrengende vennootschap heeft de belasting op het verschil betaald.

Vrijstelling voor meerwaarden op aandelen

Bron : beknopt verslag Kamer 1999-2000, 21 maart 2000 (Mond. Vr.) ; Vr. en Antw. Kamer 2000-2001, 5 februari 2001, 6985 (Vr. nr. 470 EERDEKENS) - gepubliceerd het 12/3/2001
Bron : Antwerpen, 3 april 2001 - gepubliceerd het 21/5/2001

Parlementaire vraag

Voor de **vennootschapsbelasting** zijn de **meerwaarden op aandelen vrijgesteld**, terwijl de **minderwaarden niet aftrekbaar** zijn. De antwoorden van de Minister van Financiën op parlementaire vragen doe wel enige twijfel rijzen omtrent het bedrag van de meerwaarde (of minderwaarde) waarmee men rekening moet houden.

Tot op heden nam de **Administratie** aan dat men **alleen rekening** moest houden met **bruto-bedrag** van de **meerwaarde** die was **vrijgesteld** (of de minderwaarde die niet aftrekbaar was).

De **Minister van Financiën** heeft evenwel een voorkeur voor het **netto-bedrag**, zoals mag blijken uit zijn antwoorden op de parlementaire vragen. De eerste betrof meerwaarden, de tweede die begin februari 2001 werd gepubliceerd, had betrekking op minderwaarden.

De **kosten bij de verkoop van aandelen** moeten dus, volgens de Minister, worden gevoegd bij het **verschil** tussen de **aankoopprijs** en de **verkoopprijs** om de **niet-aftrekbare minderwaarde** te berekenen...

Arrest

Het **Hof van Beroep te Antwerpen** lijkt de mening niet te delen van de Minister van Financiën omtrent de **berekeningswijze** voor de **meerwaarde**, gerealiseerd bij de **verkoop van aandelen**.

De **Minister van Financiën** zei, in zijn antwoord op een parlementaire vraag, dat het bedrag van de **vrijgestelde meerwaarde** het **netto-bedrag** is.

Volgens hem moet de **gerealiseerde meerwaarde verminderd** worden met de hiermee gepaard gaande **kosten**.

In een **recent arrest** stelt het Hof van Beroep te Antwerpen impliciet dat het wel degelijk het **ganse bedrag** van de **meerwaarde** is dat **vrijgesteld** moet worden, zonder zich uit te spreken over de aftrekbaarheid van de bijkomende kosten bij een aan- of verkoop van aandelen.

VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

Kosten eigen aan de werkgever

kilometervergoeding voor verplaatsingskosten

Bron : Ministerie van het Openbaar Ambt, circ. nr. 510 van 25 juli 2001, B.S. 9 augustus 2001 -gepubliceerd het 13/8/2001
Bron : Circ. nr. Ci.RH.241/535.316, 18 september 2001 - gepubliceerd het 15/10/2001

De vergoedingen, die een werkgever toekent aan zijn personeel voor het **gebruik van hun eigen voertuig** voor beroepsgebonden verplaatsingen, zijn **kosten eigen aan de werkgever** die :

- niet worden belast in hoofde van de begunstigde
- in de mate dat deze vergoedingen niet hoger zijn dan dezelfde vergoedingen die de Staat toekent aan haar ambtenaren.

Vanaf 1 september 2000 was dit bedrag vastgesteld op **10 BEF per kilometer**. Dit werd als volgt aangepast :

- voor de periode van **1 juli 2001 tot 31 december 2001** is dit **10,63 BEF** per kilometer;
- voor de periode van **1 januari 2002 tot 30 juni 2002** is dit **0,2636 EUR** per kilometer.

Autokosten

Autokosten GPS in de wagen

Bron : Vr. en Antw. Kamer 2000-2001, 2 april 2001, 7920 (Vr. nr. 536 VAN PARYS) - gepubliceerd het 17/4/2001

De **kosten** van de **aankoop, installatie en het gebruik van GPS** - het navigatiesysteem dat toelaat om je geografische positie nauwkeurig te bepalen - in een voertuig, een voertuig voor gemengd gebruik of een minibus, zijn volgens de Minister van Financiën kosten in verband met de wagen, waarvan de **kosten voor 75% aftrekbaar** zijn.

Het gaat dus niet om mobilfoonkosten die 100% aftrekbaar zijn.

Representatiekosten

Eten en drank tijdens modeshows niet voor 100 procent aftrekbaar

Sinds 1989 zijn **beroepsmatige receptie- en restaurantkosten** maar voor de **helft fiscaal aftrekbaar**. Vooral minister MAYSTADT heeft indertijd **tal van uitzonderingen** op deze regel toegestaan.

Zo dacht de textielsector dat **alle kosten van een modeshow**, inclusief **eten en drank**, voor de **volle honderd procent aftrekbaar** zijn. De sector steunde zich daarbij op een parlementaire vraag die dateert van 1989. Maar **minister REYNDERS** zegt in een **recent antwoord** dat die **interpretatie fout** is.

Volksvertegenwoordigster Trees PIETERS stelde aan de minister een vraag rond restaurant- en receptiekosten. In het Wetboek Inkomstenbelastingen (W.I.B. 1992) staat sinds de wet van

07.12.1998 het principe ingeschreven dat de beroepsmatig gedane restaurant- en receptiekosten en de kosten voor relatiegeschenken maar voor vijftig procent aftrekbaar zijn (art. 53, 8° W.I.B. 1992).

Op die regel bestaan **twee wettelijke uitzonderingen**.

- De **restaurantkosten van vertegenwoordigers** van de **voedingssector** die bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid noodzakelijk zijn in het kader van een mogelijke of werkelijke relatie van leverancier tot klant blijven volledig aftrekbaar.
- Ook **reclameartikelen** die **opvallend en blijvend de benaming van de schenkende onderneming** dragen zijn voor de volle honderd procent aftrekbaar.

Uitzonderingen "extra legem"

Het probleem is dat op deze wettelijke regeling **tal van uitzondering "extra legem"** door de minister zijn toegestaan. Ondanks het feit dat ze dus wettelijk gezien niet aftrekbaar zijn, heeft minister MAYSTADT indertijd **tal van toleranties** toegestaan.

- Zo heeft hij gezegd dat om de exportnijverheid niet te benadelen, **alle uitgaven voor zakenreizen** in het **buitenland**, voor zover zij beroepsdoeleinden hebben, **volledig aftrekbaar** blijven (zie Senaat, buitengew. zitt. 1988, stuk 440/2, p. 113 - zie eveneens Kamer, gew. zitt. 1988-1989, stuk 597/7, p. 13 en 29).

Hieruit volgt dat voor iedere reis naar het buitenland waarvan de belastingplichtige kan aantonen dat die reis een duidelijk belang inhoudt voor zijn zaken of voor de zaken van een derde in België die hij in het buitenland vertegenwoordigt, de daarmee gepaard gaande receptie- of restaurantkost in weerwil van de wettelijke beperking, toch honderd procent aftrekbaar blijft (zie Circulaire nr. Ci.D.19/402.192, 23.02.1999, II/270). Dit is maar één voorbeeld van een uitzondering extra legem.

- Volksvertegenwoordiger VANGANSBEKE (QRVA, Kamer, 1988-1989, nr. 64, blz. 5139; zie ook: Bull. Bel., nr. 689, blz. 2620 en 2621) liet de minister kort na de invoering van de wettelijke bepaling verklaren dat enerzijds de **kosten voor de bedeling van soep, koffie, thee, bier of frisdranken** aan het **personeel tijdens de werkuren volledig aftrekbaar** blijven (let op het woord "tijdens" ...). Deze kosten worden dus niet als receptiekosten aangemerkt.
- Anderzijds stelde MAYSTADT in dezelfde vraag dat de "**eigenlijke kosten**" met betrekking tot zogenaamde "**showrooms**" gelegen in een onderneming en waar de door een onderneming geproduceerde of verkochte goederen worden tentoongesteld, eveneens **geen receptiekosten** zijn. Ook die kosten bleven volledig aftrekbaar.

Parlementaire vraag

Volksvertegenwoordigster Trees PIETERS vroeg nu aan de minister meer uitleg over de kosten met betrekking tot showrooms. Is het zo dat **alle eigenlijke receptie-, restaurant-, en onthaalkosten** evenals **demonstratiekosten** met betrekking tot de zogenaamde **showrooms** gelegen in een onderneming niet vallen onder de geciteerde beperking?

Het kamerlid gaf als concreet voorbeeld de **modeshows** die in de **textielsector** vaak uitsluitend binnen de muren van het bedrijf, de winkel, het magazijn of zelfs in een aangebouwde tent worden georganiseerd. Ter gelegenheid van die beroepsmatige modeshows en die tentoonstellingen worden aan de potentiële klanten immers **dranken, hapjes en maaltijden geserveerd** door de directie of het personeel van de firma en/of door gespecialiseerde evenementenbureaus. Zijn die kosten in weerwil van de wet toch volledig aftrekbaar?

De **minister** houdt zijn antwoord kort. Hij beperkt er zich terecht toe de betekenis van de woorden "**eigenlijke kosten met betrekking tot showrooms**" te verklaren. Deze "eigenlijke kosten" omvatten geenszins de mogelijke restaurant-, receptie- of onthaalkosten die in deze showrooms worden gemaakt.

Bedoeld worden **enkel** de **kosten** die op de **showrooms zelf** betrekking hebben, zoals de afschrijvingen van het gebouw en het meubilair, de inrichtingskosten, de personeelskosten en de kosten van onderhoud en verwarming.

De kosten die betrekking hebben op dranken, hapjes of maaltijden welke ter gelegenheid van binnen de onderneming georganiseerde modeshows worden aangeboden, dienen daarentegen als receptie- of restaurantkosten te worden aangemerkt. Ze zijn dus maar aftrekbaar voor 50 procent (QRVA, Kamer, 2001-2002, nr. 102, blz. 11904).

Personeelsfeest

Om toch niet in mineur te moeten eindigen, een **uitzondering** op **restaurant- en receptiekosten** die nog altijd overeind is gebleven en in deze tijd van het jaar nuttig is. Nogal wat bedrijven gaan begin januari met alle medewerkers eten. Om het **nieuwe jaar** in te luiden. Normaliter zijn beroepsmatig gemaakte restaurantkosten maar voor de helft aftrekbaar. De fiscus aanvaardt dat **restaurantkosten ten belope van 100 procent** worden **afgetrokken** indien zij betrekking hebben op vriendschappelijke manifestaties die voor het **geheel van de personeelsleden** worden georganiseerd.

Twee soorten manifestaties moeten onderscheiden worden.

- **Eenzijds** feesten ter gelegenheid van Sinterklaas, Kerstmis, Nieuwjaar of een patroonsfeest zoals Sint-Elooi of Sinte-Barbara. Per belastbaar tijdperk mag deze uitzondering maar voor één feest gebruikt worden. Worden meerdere van die feesten georganiseerd, dan zal maar voor één enkele de volledige aftrekbaarheid toegestaan worden.
- Anderzijds wordt de volledige aftrekbaarheid ook toegestaan voor de overhandiging van eretekens aan personeelsleden of de pensionering van personeelsleden. Maar bij deze feesten stelde de minister niet dat de uitzondering maar geldt voor één enkel feest per jaar. Meerdere keren per jaar decoraties uitreiken met volledig aftrekbaar eten, zou dus moeten kunnen.

Bij de twee soorten feesten is het van **geen belang** of de viering plaatsvindt in de **lokalen van de onderneming zelf** (eventueel verzorgd door een traiteur) **dan wel in een restaurant**. Om misbruiken te vermijden heeft de minister bij het toestaan van deze uitzondering expliciet gesteld dat de feesten moeten openstaan voor het **geheel van het personeel**. Als enkel een bepaalde categorie personeelsleden of uitsluitend bestuurders of vennoten aan de dis mogen plaatsnemen, zal de fiscus de volledige aftrekbaarheid weigeren. (QRVA, Kamer, 1996-97, nr. 1349, zie Fiscale Bronnen, 9542138).

Sociale voordelen

Maaltijdcheques en Hof van Cassatie verwerpt aftrek

Bron : Brussel, 7 maart 2001 - gepubliceerd het 2/4/2001

Bron : Cassatie, 28 september 2001, onuitg. - gepubliceerd het 5/11/2001

Maaltijdcheques hebben zich het laatste jaar fiscaal even hard in de kijker gereden als de bijkomende kosten bij de aankoop van een terrein. Voor de aankoopkosten van een terrein ziet het er tot op vandaag goed uit. Daar oordeelde Cassatie dat de fiscus het niet bij het rechte eind had. Maar in het verhaal van de maaltijdcheque treedt Cassatie de fiscus bij.

Arrest Hof van Beroep te Antwerpen

Het verhaal begint met het arrest van het **hof van beroep in Antwerpen van 16 mei 2000** (Fiscale Bronnen, nr. 0051918). Het hof van beroep in Antwerpen had de eenvoudige redenering gelanceerd dat het **niet-aftrekbare gedeelte** van de **uitgave** om het **sociaal voordeel** toe te kennen, wordt bepaald op grond van de **waarde van het voordeel voor de genietter**.

Dus niet op basis van de kostprijs voor de werkgever.

- Stel dat het bedrijf aan een werknemer een maaltijdcheque geeft van 6,05 euro (224 frank).
- De werknemer betaalt een bijdrage van 1,09 euro (44 frank).
- De werkgever betaalt dan de overige 4,46 euro (180 frank).

Als een **werknemer** een **maaltijdcheque ontvangt**, is dat voor hem een **belastingvrije vergoeding** op voorwaarde dat hij **strikte voorwaarden** naleeft (zie art. 19bis, 2 K.B. 28.11.1969 en art. 38, 11 W.I.B. 1992). De basis voor deze niet-belastbaarheid is logisch. Als een werknemer thuis zijn eigen kost kookt, kan hij dat doen tegen de kostprijs van de ingrediënten. Als hij door zijn werk niet naar huis kan gaan eten, moet hij op restaurant eten. Maar dat kost meer dan wanneer hij thuis zelf kookt. Daarom mag het gros van de maaltijdcheque (in dit geval 4,46 euro) betaald worden door de werkgever, zonder dat dit deel belastbaar is in hoofde van de werknemer.

Maar de prijs voor de niet-belastbaarheid in hoofde van de werknemer is dat het **sociaal voordeel niet aftrekbaar is** in hoofde van de **werkgever** (art. 53, 14 W.I.B. 1992).

De **fiscus** hanteerde altijd de stelling dat daarmee wordt bedoeld dat de **4,46 euro die de werkgever betaalt**, moet worden opgenomen onder de **verworpen uitgaven**.

Het **hof van beroep in Antwerpen** zag dat anders. Het hof verwijst naar **art. 18 K.B. W.I.B. 1992**. Dat artikel is het uitvoeringsbesluit van de **forfaitaire raming van voordelen van alle aard** (in uitvoering van art. 36 W.I.B. 1992). In dat artikel wordt het **voordeel van een middagmaal** bepaald op 1,09 euro (art. 18, 3, 8 K.B. W.I.B. 1992). Door deze bepaling mag volgens de Antwerpse magistraten besloten worden dat het voordeel 1,09 euro is. Het hof stelt dat het voordeel van een maaltijdcheque niet anders moet worden beoordeeld dan het voordeel van een maaltijd in een eigen bedrijfsrestaurant (dat kan aan 1,09 euro). Het eerste waarden op de werkelijke kostprijs voor de werkgever van de maaltijdcheque en het tweede forfaitair ramen op 1,09 euro gaat niet op, vindt het hof. Vermits de werknemer zijn voordeel betaalde (1,09 euro) volgens de forfaitaire raming voorzien voor voordelen alle aard, kan geen sprake meer zijn van een voordeel. Dus is de som die de werkgever betaalt (4,46 euro) een aftrekbare kost.

Arrest Hof van Beroep te Brussel

Nadat het **Hof van Beroep te Antwerpen** op **16 mei 2000** vond dat de **kosten** voor de toekenning van **maaltijdcheques**, in hoofde van de werkgever, **wel aftrekbaar** waren, was het de beurt aan het Hof van Beroep in Brussel om zich over deze vraag te buigen.

In haar **arrest** van **7 maart 2001**, neemt het Hof een totaal ander standpunt in dan het Hof in Antwerpen. Het Hof volgt een redenering die nauw aansluit bij die van de Administratie. Volgens het Hof van Brussel bestaat er **geen gelijkenis** tussen :

- een **sociale maaltijd** (in de bedrijfskantine, forfaitair vastgesteld op 44 BEF, waarvan de kosten aftrekbaar zijn wanneer de werknemer 44 BEF of meer betaalt aan zijn werkgever) en
- een **maaltijdcheque**.

Volgens het Hof kan men het systeem van het **forfait van de sociale maaltijd** voorzien in het K.B. / WIB 1992 **niet toepassen op maaltijdcheques**.

Het voordeel van een maaltijdcheque kan nauwkeurig berekend worden in hoofde van de begunstigde, daar dit overeenkomt met de verhoging van de koopkracht van deze laatste (verschil tussen de waarde van de cheque en de waarde van zijn eigen bijdrage).

Het Hof verwerpt eveneens de argumentatie van de eisende vennootschap, die inriep dat de maaltijdcheques geen sociale voordelen zijn, doch voordelen van alle aard. Het Hof stelde dat, als dat het geval zou zijn, de aftrek afhankelijk zou zijn van de aangifte van deze voordelen van alle aard in de individuele fiches en de samenvattende opgaven.

Arrest Hof van Cassatie : voordeel of sociaal voordeel

De fiscus stapte naar Cassatie. Dé cruciale vraag was of als **verworpen uitgave**

- de **werkelijke kostprijs van de cheque** genomen moet worden,
- dan wel de **waarde van het voordeel** in hoofde van de werknemer.

Cassatie kiest voor het **eerste**. De forfaitaire raming van 1,09 euro voor een hoofdmaaltijd geldt voor kosteloos verstrekte maaltijden die voor de betrokkenen een voordeel van alle aard uitmaken.

Bij **maaltijdcheques** gaat het **niét** om **voordelen van alle aard**, maar om **sociale voordelen**. De omvang van het voordeel van de verkrijger mag bijgevolg niet bepaald worden op grond van de regels die gelden voor voordelen van alle aard. Die regels gelden enkel voor anders dan in geld verkregen voordelen. Alleen die kunnen door de Koning forfaitair worden bepaald.

Dat het hof van beroep in Antwerpen in zijn arrest wel erkent dat het om sociale voordelen gaat, maar dan besluit dit voordeel te ramen op basis van de regels die enkel gelden voor voordelen van alle aard, om daaruit af te leiden dat er geen voordeel was, is een stap te ver. Dus vernietigt Cassatie het arrest en verwijst het door naar het hof van beroep in Brussel. Dat hof heeft eerder al zon geval behandeld.

En in dat arrest had Brussel de fiscus al in het gelijk gesteld (Brussel, 7 maart 2001, Fiscale Bronnen, nr. 0152355).

Eurominikit

Bron : circulaire Cl.RH.241/542.264 van 15 juni 2001

Bron : advies nr. 1348 van de Nationale Arbeidsraad van 15 mei 2001

Bron : circulaire nr RH.243/545.720 van 26 november 2001

Directe belastingen : sociaal voordeel en aftrekbare beroepskost

De minister van financiën had sinds enkel maanden aangekondigd dat de **eurominikits**, van een **waarde van 500 BEF**, die de werkgevers kunnen geven aan hun werknemers in de loop van de tweede helft van december 2001 een **fiscaal gunstig regime** zullen genieten.

Voor de werknemer zal het gratis voordeel behandeld worden als een **sociaal voordeel** vrijgesteld mits de volgende **voorwaarden tegelijkertijd** door de werkgever worden vervuld:

1. de eurominikit moet aan alle werknemers die op 15 december 2001 bij hem in dienst zijn, worden toegekend;
2. er mag slechts 1 eurominikit per werknemer worden toegekend;
3. de eurominikit moet effectief materieel door de werkgever worden ter beschikking gesteld;
4. de eurominikit moet een bijkomend sociaal voordeel zijn dat geenszins in mindering mag worden gebracht van de vergoedingen waarop de werknemers reeds krachtens hun arbeidsovereenkomst of collectieve arbeidsovereenkomst recht hebben.

Gelet op het uitzonderlijke karakter van de invoering van de chartale euro, is tevens beslist dat de **aankooprijks van de eurominikits** als een **aftrekbare beroepskost** mag worden aangemerkt bij de onderneming die ze onder de voormelde voorwaarden aan haar personeel toekent.

Geen relatiegeschenk

Eurominikits die door ondernemingen of zelfstandigen aan hun **klanten** zouden worden **uitgedeeld** kunnen **niet als relatiegeschenken** in de zin van **artikel 53, 8°, WIB 92** worden aangemerkt. Het gaat hier immers niet om echte geschenken maar om geld.

Dit impliceert dat de kosten verbonden met het kopen en het uitdelen van dergelijke eurominikits **slechts als beroepskosten** kunnen worden aangemerkt indien

- de volledige identiteit van de genieter(s) en de datum waarop de kits werden toegekend voorgelegd kan worden. In voorkomend geval dienen de schenkers trouwens ten name van de verkrijgers fiches 281.50 en een samenvattende opgave 325.50 opmaken.
- Bovendien moet de verstrekking van eurominikits, om als aftrekbare beroepskost beschouwd te worden, verband houden met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid en niet de vorm nemen van een zuivere liberaliteit.

Wat ondernemingen of zelfstandigen betreft die zelf een eurominikit krijgen van hun leveranciers, de verstrekking hiervan zal als een **belastbaar voordeel van alle aard** worden beschouwd.

RSZ : geen sociale zekerheidsbijdragen

Werkgevers zullen **geen sociale zekerheidsbijdragen** moeten betalen op de Euro-minikits die zij aan hun werknemers geven, wanneer voldaan is aan de **volgende voorwaarden**:

1. de Eurominikit heeft een waarde van 500 BEF;
2. de Eurominikit wordt toegekend aan iedere werknemer die op 15 december 2001 in dienst is in de onderneming;
3. de Eurominikit komt niet in de plaats van een bestaand voordeel.

Collectieve hospitalisatieverzekering

Bron : RVA, Kamer, 2001-2002, nr. 104, blz. 12148

Een **werkgever** betaalt vaak **sociale voordelen** ten gunste van **personeelsleden en bedrijfsleiders**. De **algemene regel** bij sociale voordelen is dat deze **niet belastbaar** zijn bij de **werknemer**. Daar staat tegenover dat de kost om dat sociaal voordeel te geven **niet aftrekbaar** is bij de **werkgever**.

Sociale voordelen zijn onbelangrijke voordelen die met een uitgesproken sociaal oogmerk door de werkgever worden verstrekt met de bedoeling de betrekkingen tussen het personeel te verbeteren en om de binding van het personeel aan de onderneming te bevorderen (Com.IB. 1992, 38/24).

Het wetboek omschrijft welke **sociale voordelen** in hoofde van de **werknemer niet belastbaar** zijn (art. 38, eerste lid, 11° W.I.B. 1992). Het moet vooreerst gaan om voordelen die door de onderneming **toegekend** worden aan haar **werknemers of bedrijfsleiders of hun rechtverkrijgenden**.

Meteen mag duidelijk zijn dat sociale voordelen niet enkel kunnen toegekend worden aan werknemers, maar ook aan (zelfstandige) bedrijfsleiders. Een bestuurder of een zaakvoerder kan evenzeer van sociale voordelen genieten.

Het wetboek erkent **drie categorieën sociale voordelen** :

1. Het moet ofwel gaan om **voordelen** waarvoor het wegens de **wijze van toekenning niet mogelijk** is het door **iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag** vast te stellen. Neem als voorbeeld de kosteloze bedeling van soep, koffie, thee, bier of frisdranken tijdens de werkuren. Wie wat drinkt zal niet te achterhalen zijn. De werkgever zal enkel het totale bedrag kennen.
2. Een **tweede soort sociale voordelen** zijn voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, **niet de aard** van een **werkelijke bezoldiging** hebben. Denk maar het occasioneel gebruik door een werknemer of bedrijfsleider van de accommodatie van de onderneming voor sport, cultuur of vrijetijdsbesteding.
3. Tot slot kwalificeert de wet ook **geringe voordelen of gelegenhedsgeschenken bij gebeurtenissen** die **niet rechtstreeks** in verband staan met de **beroepswerkzaamheid** als vrijgestelde sociale voordelen. Klassiek voorbeeld is hier het geschenk bij een geboorte of een huwelijk. Valt het toegekende voordeel onder één van de drie categorieën, dan is dat voordeel vrijgesteld bij de werknemer. Hij zal er dus niet op belast worden.

Maar in weerwil van deze wettelijke bepaling heeft de fiscus een **beperkte lijst gepubliceerd** van **sociale voordelen** die **toch aftrekbaar** zijn in hoofde van de **werkgever** (Com.IB. 1992, 53/214). Een paar voorbeelden:

- gezelschapsreizen voor het personeel van ten hoogste één dag en
- de kosteloze verstrekking van soep, koffie, thee, bier of frisdranken tijdens de werkuren.

Dit zijn dus de "top" sociale voordelen: **niet belastbaar** bij de **werknemer** én aftrekbaar bij de werkgever.

Hospitalisatie

Aan **minister REYNDERS** werd nu gevraagd hoe het zit met de **premies** die een **werkgever betaalt** in het kader van een **collectieve verzekering** van het type "**hospitalisatie**" of "**gezondheidszorgen**" (QRVA, Kamer, 2001-2002, nr. 104, blz. 12148).

De **minister antwoordt** in lijn met de commentaar van de fiscus (zie Com.IB. 1992, 53/203). Indien dergelijke verzekering alleen tussenkomsten in uitzonderlijke omstandigheden (bijvoorbeeld ernstige ziekte, heelkundige ingreep, ongeval) voorziet, zijn deze tussenkomsten als **sociaal voordeel** vrijgesteld in hoofde van de werknemer.

- De werknemer zal dus op de waarde van het genoten voordeel geen belasting moeten betalen.
- Maar de werkgever zal de betaalde premie aan de verzekeringsmaatschappij niet als beroepskost kunnen aftrekken. Hij zal deze kost moeten inschrijven bij de verworpen uitgaven in zijn aangifte.

Voorwaarde 1 :

Maar om van dit gunstige stelsel te kunnen genieten mag de **collectieve verzekering enkel uitzonderlijke hulp** vergoeden. Wanneer is een hulp nu uitzonderlijk? REYNDERS stelt eerst dat het uitzonderlijk karakter van de tussenkomsten waarin het contract voorziet, slechts aan de hand van feitelijke gegevens kan worden beoordeeld. Maar de minister laat uitschijnen dat zelfs in het geval enkel opnamen in het ziekenhuis zouden gedekt worden, dat niet voldoende is om zondermeer te stellen dat het om uitzonderlijke tussenkomsten gaat. Blijkbaar is niet elke ziekenhuisopname uitzonderlijk.

- Stel dat de **polis** voorziet in het **systematisch terugbetalen** van al of een gedeelte van de **uitgaven** die de **tussenkomsten van de ziekenfondsen overschrijden**. In dat geval kan dat voordeel **niet** als een **fiscaal sociaal voordeel** worden beschouwd.
- Maar stel dat de polis **enkel zware ziekte, medische kosten na een ongeval of een chirurgische ingreep** dekt, dan zullen de effectieve tussenkomsten niet belastbaar zijn als voordeel van alle aard bij de werknemer. Conform de uiteengezette regels zal de kost van de verzekeringsovereenkomst niet fiscaal aftrekbaar zijn.

Voorwaarde 2 : het moet wel om een **collectieve polis** gaan.

De bijdrage van de werkgever in de betaling van de premie voor een individuele polis die het personeelslid zelf heeft gesloten, moet dus bij het personeelslid als een belastbare bezoldiging worden aangemerkt.

In dat geval zal de door de werkgever betaalde premie bij hem fiscaal wel als beroepskost in aanmerking komen. Het is immers in dat geval een in natura betaalde bezoldiging aan de betrokken werknemer.

Maar in zo goed als alle gevallen zal de werkgever deze gevolgen willen vermijden. Hij zal de ingevoerde hospitalisatieverzekering willen voorstellen als een extra voordeel voor de werknemer. Zonder dat het hem iets kost. Als de werknemer er zondermeer op belast wordt, is dat voor hem geen pluspunt.

Voorwaarde 3 :

De **minister** stelt wel dat **niet alle personeelsleden** aan de **collectieve hospitalisatieverzekering** moeten **deelnemen** opdat de **betaalde premie niet belastbaar** zou zijn. De omstandigheid dat enkel premies worden betaald voor diegenen, die kenbaar maken dat zij willen genieten van de voorwaarden van een verzekering (de zogenaamde individuele collectieve verzekering), voor zover die aan alle personeelsleden of aan een bepaalde categorie van het personeel wordt aangeboden, doet op zich echter geen afbreuk aan het collectief karakter van deze verzekering.

Statusuitgaven

Onredelijke autokosten

Bron : Gent, 10 februari 2000, F.J.F., 2000/285

Feiten

In een geval dat aan het Hof van Beroep in Gent werd voorgelegd (Gent, 10 februari 2000, F.J.F., 2000/285) betwistte de fiscus een deel van de autokosten. Een belastingplichtige richt een **managementvennootschap** op in 1991. Het doel van de vennootschap is ruim. De vennootschap kan management- en beheersfuncties uitoefenen in ondernemingen, en onroerend patrimonium verwerven, beheren, instandhouden en valoriseren. Ook het verwerven en beheren van roerend patrimonium behoort tot de doelstellingen.

De managementvennootschap werkt zo goed als **uitsluitend** voor een **zustervenootschap**. Verondersteld wordt dat zowel de managementvennootschap als de zustervenootschap **dezelfde aandeelhouders** heeft. De managementvennootschap oefent logischerwijs de managementfuncties uit in de zustervenootschap. Daarvoor rekent zij voor de aanslagjaren 1994 en 1995 een bedrag aan van respectievelijk **3 en 3,6 miljoen frank**. De zustervenootschap behaalt een omzet van 300 miljoen frank. Een mooi detail is dat de zustervenootschap zelf geen voertuigen heeft.

De moeilijkheden beginnen als de Administratie naar de kosten van de managementvennootschap kijkt. Daarbij worden autokosten gerapporteerd. De **managementvennootschap** beschikt over **twee Porsches**. Een Porsche 928 is haar volle eigendom. Een Porsche 911 werd in leasing genomen sinds het aanslagjaar 1994. Het gaat om een niet-boekhoudrechtelijke lease (off balance lease, ook wel renting genoemd). Dat betekent dat alle facturen van de leasingmaatschappij door de managementvennootschap meteen in kosten genomen konden worden.

Fiscus

De **fiscus** maakt **problemen** over de afschrijvingen van de Porsche 928 en de integrale leasingkosten van de Porsche 911. De fiscus meende dat **een derde** van de geboekte afschrijvingen en leasingkosten als **onredelijk** is.

- Om dat standpunt met de wet te verzoenen, deed de fiscus een beroep op **art. 53, 10 W.I.B. 1992**.

Volgens **Art. 53, 10 W.I.B. 1992** worden **alle kosten** die op **onredelijke wijze** de **beroepsbehoeften overtreffen**, niet als **beroepskosten** aangemerkt.

Het **onredelijke karakter** moet gesteund zijn op zowel **kwantitatieve** (hoogte van de kosten) als op **kwalitatieve** (afhankelijk van de beroepssector) elementen (Com.I.B. 1992, 53/188).

- Voor personenwagens is het **kwantitatief element** de kostprijs van de auto per kilometer. Indien die hoger ligt dan gemiddeld anderhalve maal de kilometervergoeding die ambtenaren krijgen, moet de fiscus het stuk dat boven deze grens ligt, verwerpen als buitensporige kosten (Com.I.B. 53/189). Het tarief per kilometer voor de ambtenaren bedraagt vandaag 0,25 euro (10 frank). Maar volgens het commentaar van de fiscus kan de belastingplichtige uitzonderlijke omstandigheden inroepen, die hogere kosten rechtvaardigen.
- Als **kwalitatief criterium** kan voor personenwagens gekeken worden naar de beroepssector van de belastingplichtige en de mogelijkheden die deze biedt om belastbare inkomsten voort te brengen. De fiscus beschouwt een stagiair-advocaat die met een Mercedes 320 SL rijdt en deze ook als fiscale beroepskosten rapporteert, bijvoorbeeld als onredelijk.

Het **Hof** stelt dat die voertuigen eigendom zijn of in leasing genomen zijn door de vennootschap. Zij worden dus **ingezet** om haar **maatschappelijk doel** te bereiken. De fiscus mag zich **niet inlaten** met de **opportuniteit van deze uitgave**. De kosten die daarmee gepaard gaan, zijn dus principieel aftrekbaar.

De regel van art. 53, 10 W.I.B. 1992 vormt een uitzondering op de algemene regel dat kosten aftrekbaar zijn als ze voldoen aan art. 49 W.I.B. 1992. Dat is het centrale artikel dat de voorwaarden opsomt waaraan kosten moeten voldoen om als beroepskosten te worden aanvaard. Het artikel stelt dat beroepskosten kosten zijn die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk maakte of droeg om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door bewijsstukken of door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Vermits art. 53, 10 W.I.B. 1992 een uitzondering vormt op die algemene regel, moet dat artikel dus beperkend geïnterpreteerd worden.

- Daarnaast meent de fiscus dat de **kosten** van de twee Porsches **in vergelijking** met de **behaalde omzet** te groot waren.

De magistraten vinden dat de **vergelijking** van de **autokosten** met de **omzet niet determinerend is** om uit te maken of de **beroepskosten onredelijk** zijn.

Nergens in de wet staat dat als **kosten** een (te) **groot deel** van de **omzet** uitmaken, deze **niet (volledig) aftrekbaar** zouden zijn. Het hof stelt dat de autos aangewend worden om belangrijke taken te vervullen conform het maatschappelijk doel van de vennootschap. De uitgaven stemmen overeen met de omvang en de aard van de onderneming die nog in volle expansie is.

Bovendien vindt het **hof** het **geenszins onredelijk** dat de managementvennootschap tegenover haar opdrachtgevers een **zekere standing en prestige** moet uitstralen. De vergelijking van de autokosten met de omzet volstaat niet om die kosten als onredelijk te beschouwen. Het hof besluit dan ook dat de fiscus geen rekening hield met zowel de kwantitatieve als de kwantitatieve elementen eigen aan de uitgave.

Conclusie: de **kosten van de Porsches** worden **integraal aanvaard**.

Onredelijke uitgaven

Bron : Rb. Antwerpen, 5 januari 2001

Een beroemd Antwerps politicus en advocaat schaft zich voor zijn **advocatenpraktijk** - noblesse oblige - een conferentietafel in Chinese stijl "Peking" aan tegen de ronde prijs van 506.100 BEF en een archiefkast in dezelfde stijl tegen 774.213 BEF. De aankoop gebeurt midden de jaren negentig bij **gerenommeerde kunsthandelaren**. De advocaat wil deze meubelen volgens de gewone regels **afschrijven**. Tevens wil hij de **financieringskosten** als beroepskosten in aftrek brengen.

De **Administratie** aanvaardt weliswaar het principe van de afschrijving, maar wenst slechts rekening te houden met een aanschaffingswaarde van respectievelijk ± 150.000 en ± 290.000 BEF. De aankooprijzen overtreffen volgens haar op "onredelijke wijze" de beroepsbehoeften.

De **Rechtbank van eerste aanleg** te Antwerpen geeft de Administratie gelijk (Rb. Antwerpen, 5 januari 2001). Zelfs voor een vooraanstaand zakenadvocaat met een internationaal clientele "heeft de aankoop van kunstmeubelen niets te maken met de redelijke beroepsbehoeften". In de mate dat de aankoop van meubelen "bij gerenommeerde kunsthandelaren" tot "**meerkosten**" leidt, moet het overeenstemmend gedeelte van de afschrijving verworpen worden.

Volgens de Rechtbank is het «duidelijk bewezen» dat de aankoop van de conferentietafel en de archiefkast bij gerenommeerde kunsthandelaren tegen de voormelde prijzen "tot meerkosten" heeft geleid "die op **onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen**".

Die meerkosten zijn volgens de Rechtbank "**standing**"- **uitgaven** die niet aftrekbaar zijn; ze moeten geacht worden "persoonlijke uitgaven" te zijn. De financieringskosten die op die meerkosten betrekking hebben, zijn volgens de Rechtbank ook niet aftrekbaar

Andere verworpen uitgaven

Terugbetaling maribel bis en ter

Bron : Programmawet 30 december 2001, B.S. 31 december 2001- gepubliceerd het 7/1/2002

de **terugbetaling van Maribel bis en ter** die nog uitgevoerd moeten worden (overeenkomstig de wet van 24 december 1999) is **niet meer aftrekbaar**. Op de tot 31 december 2001 terugbetaalde bedragen wordt niet teruggekomen. De bedrijven die zulke terugbetalingen hebben gedaan moeten evenwel een bedrag terugbetalen overeenstemmend met de belastingvoordelen die ze hebben genoten in het kader van deze aftrekbaarheid. De werkgever kan kiezen tussen een éénmalige terugbetaling en een jaarlijkse terugbetaling in drie schijven, aanvangend in 2002. De aldus terugbetaalde bedragen zijn geen aftrekbare beroepskosten.

VAK III – DIVIDENDEN

Werknemersparticipatie

Bron : wet 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen, B.S. 9 juni 2001 - gepubliceerd het 11/6/2001

Bron : K.B. 21 december 2001 tot uitvoering van artikel 6, § 2 en artikel 8, § 4 van de wet van 22 mei 2001 betreffende werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen, B.S. 29 december 2001 - gepubliceerd het 7/1/2002

De **wet van 22 mei 2001** betreffende de **werknemersparticipatie** in het **kapitaal** en in de **winst** van vennootschappen werd **gepubliceerd** in het **Staatsblad van 9 juni 2001**.

Aandelenopties

Dit systeem onderscheid zich duidelijk van de **aandelenopties** die in 1999 werden ingevoerd (Wet betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen van 26.03.1999, B.S., 01.04.1999). Via die techniek kunnen enkel opties aan het personeel gegeven worden. De wet zelf omschrijft de **optie** als :

- het **recht** om, gedurende een **welbepaalde termijn** een
- **bepaald aantal aandelen** aan te **kopen** of, naar aanleiding van een kapitaalverhoging van een vennootschap, op een bepaald aantal aandelen in te schrijven
- **tegen een vastgestelde of een nog vast te stellen prijs** (art. 41, 3 Wet 26.03.1999).

De optie geeft dus duidelijk recht op aandelen. Maar de werknemer ontvangt die aandelen niet onmiddellijk. Daartoe zal hij zijn opties moeten uitoefenen. Maar bij die uitoefening zal hij zo goed als steeds een bedrag moeten betalen.

Werknemersparticipatie

- Bij een **kapitaalsparticipatie** zal de werknemer rechtstreeks **aandelen** bekomen . Hiertoe bestaan **drie systemen** :
 1. Het bezorgen van de aandelen door de werkgever-vennootschap aan de werknemer kan gebeuren via een **klassieke kapitaalverhoging** waarbij de werkgever (een deel van) het te bestemmen resultaat van het boekjaar inbrengt in het eigen kapitaal (indien gewenst gecombineerd met een uitgiftepremie). Zo ontvangt de werknemer aandelen van het eigen bedrijf.
 2. Het plan kan ook voorzien in het geven van aandelen van een vennootschap die verbonden is met de **werkgever-vennootschap**. Dat kan de moedervenootschap zijn. In zo'n geval zal die eerst het kapitaal moeten verhogen (al dan niet met een uitgiftepremie). Eenmaal dat gebeurd is, zullen de aandelen van de verbonden vennootschap terug moeten verkocht worden aan de vennootschap-werkgever. Die zal ze dan kunnen aanwenden binnen de krijtlijnen van het te bestemmen resultaat.
 3. Het eenvoudigst is uiteraard dat de **vennootschap-werkgever** simpelweg haar **eigen aandelen** of die van een verbonden onderneming **inkoopt**. Vervolgens kunnen ze aan de werknemers gegeven worden. Indien deze aandelen voor het totstandkomen van de werknemersparticipatie in bezit waren van de vennootschap-werkgever zal in niet weinig gevallen een resultaat tot uitdrukking komen. Dat resultaat zal gelijk zijn aan het vastgestelde verschil tussen de boekwaarde van de betrokken aandelen en het bedrag van de kapitaalsparticipatie.

- In plaats van aandelen kan aan de werknemer een **deel van de winst** uitgekeerd worden. De vennootschaps- en boekhoudrechtelijke behandeling van een winstuitkering ligt voor de hand. Dit wordt een loutere bestemming van het resultaat direct gevolgd door een gelduitkering.

Voorwaarden

- Het plan geldt nog steeds **enkel** voor **vennootschappen**. Aanvankelijk werd de exclusieve toepassing voor vennootschappen niet in de titel van het ontwerp opgenomen. De Raad van State vroeg dit wél te doen. Wat nu is gebeurd. Maar het mag duidelijk zijn dat het ontwerp niet zal gelden voor eenmanszaken. Zij zullen niet kunnen genieten van de winstparticipatie.
- Zoals van meet af aan was gepland moeten **alle betrokken werknemers** de **mogelijkheid** hebben aan het **participatieplan** deel te nemen. Wel kan voorzien worden in een minimum anciënniteit. Maar die mag niet groter zijn dan één jaar. Al wie één jaar in dienst is, moet kunnen toetreden tot het plan. Als de werknemer in dienst genomen werd op basis van opeenvolgende contracten, wordt de vereiste anciënniteit berekend rekening houdend met de samenvoeging van de opeenvolgende contracten.
- Het **totaal bedrag** van de **deelnames in het kapitaal en in de winst** mag, bij afsluiting van het betreffende boekjaar, één van de volgende limieten **niet overschrijden** :
 - 10 procent van de totale bruto loonmassa en
 - 20 procent van de winst van het boekjaar (na belasting).

Stel dat een onderneming een winst van het boekjaar heeft van 1 mln. BEF en een bruto loonmassa van 5 mln. BEF, dan wordt het maximale bedrag voor dat boekjaar beperkt tot 0,2 mln. BEF. Als het participatieplan werd ingevoerd op het niveau van een groep, worden de totale bruto loonmassa en de winst na belasting berekend op geconsolideerde basis. Opvallend is dat het plan elke werknemer kan verplichten toe te treden (zie art. 9, § 1, 2°). Elke ondernemingswerkgever kan op het niveau van de groep een afzonderlijk en geïsoleerd initiatief tot opstelling van een participatieplan nemen. Het kan dus dat slechts één of enkele ondernemingen binnen de groep een participatieplan uitwerken.

Belastingtarieven

- Bij een **deelname in het kapitaal** is de enige kost een belasting van **15 procent**. Die belasting moet berekend worden op het bedrag dat toe te kennen is aan de deelname in het kapitaal. Om die **belastbare grondslag** vast te stellen is hetzelfde systeem ingevoerd als deze die geldt voor de aandelenopties.
 - Wanneer de **aandelen genoteerd** of verhandeld worden op de **beurs** mag de belastbare grondslag niet kleiner zijn dan het bedrag dat overeenkomt met, naar keuze van de vennootschap die de aandelen toekent, de gemiddelde koers van het aandeel, gedurende dertig dagen die de dag van de toekenning van de aandelen aan de werknemers voorafgaat, of de laatste slotkoers die voorafgaat aan de dag van de toekenning.
 - In de **andere gevallen** mag de belastbare basis niet kleiner zijn dan de werkelijke waarde van het aandeel op het moment van de toekenning ervan. Die waarde moet vastgesteld worden door de werkgever-vennootschap. Daarbij dient een gelijkkluidend advies van een bedrijfsrevisor of externe accountant bekomen te worden. Die waarde mag evenwel niet lager zijn dan de boekwaarde van de aandelen zoals blijkt uit de laatste jaarrekening van de uitgevende vennootschap die afgesloten en goedgekeurd is door het bevoegde orgaan vóór de datum van de toekenning.

Deze tarieven zijn echter enkel van toepassing als de **onbeschikbaarheidsvoorwaarde** strikt wordt nageleefd. Dat betekent dat de **werknemer de aandelen** moet blijven aanhouden **gedurende minstens twee en maximum vijf jaar**.

- De aandelen of deelbewijzen aan **toonder** maken het voorwerp uit van een open bewaargeving, naar keuze van de werkgever, bij een kredietinstelling of een beursvennootschap.
- De aandelen of deelbewijzen op **naam** maken het voorwerp uit van een speciale vermelding in het aandeelhoudersregister van de uitgevende vennootschap en, in voorkomend geval, op het certificaat ter vertegenwoordiging van de effecten op naam.
- Gaat het om een **winstparticipatie**, dus een **uitkering in geld**, dan zijn andere en hogere tarieven van toepassing.
 - Op die **winstuitkering** zal de werkgever-vennootschap vooreerst een **solidariteitsbijdrage** moeten inhouden van **13,07 procent**.
 - Op het **verschil** zal vervolgens een belasting moeten betaald worden van **25 procent**. Evenwel kan dat tarief van 25 procent herleid worden tot **15 procent** voor zover de vennootschap een **kleine vennootschap** is (zie art. 15 W.Venn.). Maar dan moet de winstparticipatie gecombineerd worden met een **investeringspaarplan**.
 - De toegekende winst moet alsdan door de werknemers ter beschikking van de vennootschap worden gesteld in het kader van een niet achtergestelde lening die onder een afzonderlijke rubriek van de schulden van de onderneming wordt geboekt.
 - De bedragen die de werknemer dan meteen terug uitleent aan de werkgever-vennootschap moeten terugbetaald worden door de werkgever aan de werknemer na het verstrijken van een periode die niet kleiner mag zijn dan twee jaar en niet langer dan vijf jaar. Tijdens de kredietperiode moet de werkgever aan de werknemer een interest betalen die niet kleiner mag zijn dan de interestvoet op een OLO van gelijkaardige duur.
 - De vennootschap-werkgever moet dit krediet aanwenden voor investeringen in vaste activa.

Inwerkingtreding

De **bepalingen** van de **inwerkingtreding van de wet van 22 mei 2001** betreffende de **werknemersparticipatie** in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen, bepalen het volgende:

- De **sociale, financiële en vennootschapsrechtelijke bepalingen** zullen van toepassing zijn op de participatieplannen ingevoerd vanaf de datum van de publicatie van wet, d.i. **vanaf 9 juni 2001**, krachtens dewelke een deel van de winst van het boekjaar met afsluitdatum ten vroegste op 31 december 2001 wordt toegekend aan de werknemers als participatie in de winst of in het kapitaal;
- De **fiscale bepalingen** treden in werking vanaf het **aanslagjaar 2002**.
- De bepalingen betreffende het **tarief van de roerende voorheffing op dividenden** uitgekeerd door een coöperatieve participatievennootschap in het kader van een participatieplan, zijn van toepassing op de dividenden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf **1 januari 2002**.
- De **vrijstelling van registratierechten** voor de **statutaire kapitaalverhoging**, uitgevoerd bij toepassing van een participatieplan en voor de inbreng in een coöperatieve participatievennootschap treedt in werking vanaf **1 januari 2002**.

Inkoop eigen aandelen

Inkoop eigen aandelen en art. 344 §1 WIB 92

Bron : Kamer 1F met enig rechter, Rb. Antwerpen, 26 oktober 2001, Fiscale Bronnen, Ced Samsom, nr. 01581897

Inkoop eigen aandelen blijft één van de **fiscale routes** die zeker in het verleden is bewandeld om sommen fiscaalvriendelijk ter beschikking te stellen van de aandeelhouders van een vennootschap zonder daar extra belastingen op te betalen. De fiscus vindt echter dat deze **techniek pure belastingontwijking** is en dus gevisieerd wordt door de intussen **alomgekende anti-rechtsmisbruikbepaling**. De **rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen** kreeg een eerste geval voorgeschoteld.

Het is dan eindelijk toch aan het gebeuren. Het fameuze **artikel 344, § 1 W.I.B. 1992** begint stilaan door te dringen tot onze rechtbanken en hoven. De **anti-rechtsmisbruikbepaling** is sinds 31.03.1993 ingeschreven in het Wetboek Inkomstenbelastingen (W.I.B. 1992). Het artikel luidt als volgt: "

- Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden teggengeworpen,
- de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen,
- wanneer de administratie door vermoedens of door andere [door het wetboek toegelaten] bewijsmiddelen vaststelt dat
- die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken,
- tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt."

Deze bepaling werd ingevoerd door de Wet van 22.07.1993 (zoals gesteld, met terugwerkende kracht tot 31.03.1993). De inschrijving van deze passus was en blijft een mijlpaal in fiscalibus. Hij werd trouwens niet enkel ingevoerd binnen de inkomstenbelastingen. Later zou het **registratie- en successiewetboek** volgen (vanaf 01.07.1995).

Deze **wetsbepaling** werd **destijds ingevoerd** omdat de fiscus er maar niet in slaagde om via het klassiek instrumentarium een constructie die enkel en alleen was opgezet om de belasting te ontwijken, te bekampen en te belasten op de onderliggende economische werkelijkheid.

Na wat strubbelingen eind van de zeventiger jaren, bleef de legendarische **Brepolsdoctrine** van het Hof van Cassatie overeind. Ze werd steeds meer bevestigd sinds het midden van de jaren tachtig. De fiscus kon enkel bij **simulatie** een constructie afschieten. Opdat in fiscale zaken sprake zou zijn van veinzing of simulatie moet de fiscus aantonen dat de akte in werkelijkheid niet is gesteld, of dat de partijen niet alle gevolgen van deze akte aanvaarden (Cass., 6 juni 1961, Pas., 1961, I, 1082).

Door het Brepolsarrest werd veinzing in fiscale zaken "geobjectiveerd". De Administratie wou vóór de Brepolsdoctrine met vermoedens afleiden dat de belastingplichtige niet de bedoeling had de naar buiten toe voorgehouden rechtshandeling te stellen, maar dat hij die enkel en alleen wou verrichten om er een fiscaal voordeel uit te halen. Daartoe gebruikte de fiscus de wilsleer. Wat is de bedoeling van partijen? Maar Cassatie maakte komaf met deze subjectieve benadering. Vandaar dat de fiscus maar al te blij was met de invoering van de anti-rechtsmisbruikbepaling. Met dat wapen in de hand moest de fiscus niet langer steeds de veinzing bewijzen.

Rechtbank

In een **recent vonnis** van de **rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen** (Kamer 1F met enig rechter, Rb. Antwerpen, 26 oktober 2001, Fiscale Bronnen, Ced Samsom, nr. 01581897) moest de rechter een toepassing van art. 344, § 1 W.I.B. 1992 toetsen. Een belastingplichtige had een **inkoop eigen aandelen** verricht. Een naamloze vennootschap, een commanditaire vennootschap op aandelen en een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid kunnen krachtens het Wetboek van Vennootschappen eigen aandelen of winstbewijzen verkrijgen (**art. 620 en 321 W.Venn.**).

De vennootschap koopt aldus haar eigen aandelen in. Maar de **nominale waarde of fractiewaarde** van de aldus verkregen aandelen of winstbewijzen mag in de regel **niet hoger** zijn dan **tien procent** van het **geplaatste kapitaal**. Heeft een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid een geplaatst kapitaal van 25.000 euro verdeeld over 100 aandelen die elk één honderdste vertegenwoordigen van het kapitaal, dan mag de vennootschap zelf hoogstens 10 aandelen inkopen.

De prijs tegen dewelke dit mag gebeuren, is de **marktprijs van die aandelen**. Stel dat één aandeel 5.000 euro waard is, dan kan de vennootschap die 10 aandelen inkopen voor 50.000 euro. Inzake vennootschapsbelasting voorziet het wetboek in een speciale behandeling van de inkoop eigen aandelen (**art. 186 W.I.B. 1992**). In principe is de inkoop **onbelast**. Bovendien moet op de uitkering **geen roerende voorheffing** ingehouden worden (art. 264, eerste lid, 2° W.I.B. 1992). Dus de vennootschap keert 50.000 euro uit aan haar aandeelhouder zonder dat vennootschap of aandeelhouder daar een euro belasting extra moet op betalen. Mooier kan bijna niet.

In het geval dat de rechtbank te Antwerpen moest behandelen, ging het om een Nederlandse besloten vennootschap die in 1996 de zetel van werkelijke leiding naar België overbracht en haar statuten in overeenstemming bracht met die van een Belgische besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. De vennootschap had maar één vennoot. Het **kapitaal** bedroeg om en nabij de **32.000 euro**. De opgebouwde **beschikbare reserves** ruim **2.000.000 euro**. Nog geen maand na de overbrenging van de zetel naar België, organiseerde de vennootschap een **inkoop eigen aandelen**.

De inkoop gebeurde de laatste dag van 1996 via een notariële akte voor **iets meer dan 200.000 euro**. Maar behalve de notariële akte werden **zowat alle regels** die bij een **inkoop eigen aandelen** moeten gevolgd worden, **met voeten getreden**.

- Eerst had de belastingplichtige trouwens een jaarrekening bij de aangifte gevoegd waar hij vergeten was de inkoop te akteren. Pas nadat de aangifte binnen was, stuurde hij een nieuwe jaarrekening met herwerkte aangifte op.
- Maar de onbeschikbare reserve die bij een inkoop eigen aandelen moet gevormd worden ten belope van de prijs van de inkoop, werd niet geboekt. Als de fiscus dat opmerkte stuurde hij een derde verbeterde jaarrekening op.
- Ook de aandelen zelf werden nooit op het actief van de balans geboekt.
- Het verslag dat de zaakvoerder opmaakte bij de jaarrekening stelde dat de vennootschap nooit aandelen had verkregen, maar achteraf bleek het toch niet om een vernietiging te gaan. De belangenconflict procedure werd niet gevolgd (maar art. 261 W.Venn. stelt duidelijk dat als de enige zaakvoerder-aandeelhouder voor een tegenstrijdigheid van belangen is geplaatst, hij de beslissing toch kan nemen).
- De inkoop werd wel meteen afgeboekt van de vordering die de vennootschap had op haar enige zaakvoerder-aandeelhouder.

Fiscus

De rechtbank moest dus oordelen over een heel typisch voorbeeld van een inkoop eigen aandelen die duizenden vennootschappen hebben verricht. Bovendien is het een **proportionele inkoop eigen aandelen**. De gevaarlijkste. Het kon ook niet anders. De vennootschap had maar één aandeelhouder.

Bij een proportionele inkoop eigen aandelen koopt de vennootschap van elke aandeelhouder verhoudingsgewijs evenveel aandelen in. Dus **iedereen** krijgt afhankelijk van het aantal aandelen die hij of zij bezit, **pondsgewijs evenveel aandelen terugbetaald**. Bij een dividenduitkering is dat ook zo.

De **controleur** ziet al die dingen en besluit dat de uitgevoerde **inkoop eigen aandelen** in wezen een **gewone dividenduitkering** is die als een inkoop eigen aandelen wordt verpakt met als **enig doel de roerende voorheffing van 25 procent** die op een dividenduitkering verschuldigd is te **ontlopen**. De administratie herkwalificeert de inkoop tot een gewone dividenduitkering. Dus vordert de controleur toch nog de roerende voorheffing op. De belastingplichtige stelt dat de inkoop eigen aandelen een juridisch feit is dat niet in aanmerking komt voor de toepassing van art. 344, § 1 W.I.B. 1992. Vermits de inkoop eigen aandelen zondermeer is ingeschreven in het Wetboek van Vennootschappen en een specifieke behandeling krijgt in het W.I.B. 1992, kan de belastingplichtige er zonder verdere motivatie gebruik van maken voor zover hij zich houdt aan de voorwaarden ingeschreven in de vennootschappenwet.

Maar de fiscus doet de inkohiering. In bezwaar stelt de gewestelijke directeur dat het fictief karakter van de als inkoop eigen aandelen voorgestelde transactie blijkt uit diverse elementen en het duidelijk is dat het systeem van de inkoop met een louter fiscaal doel werd toegepast om de aandeelhouder toe te laten een deel van de beschikbare reserves met vrijstelling van roerende voorheffing te bekomen. De directeur besluit dat van rechtsmisbruik sprake is en dat "de drie voorwaarden voor de toepassing van art. 344, § 1 W.I.B. 1992 vervuld zijn".

Rechtbank

De **rechtbank** stelt dat de **administratie moet bewijzen** dat de juridische kwalificatie die de partijen aan de handeling geven, hoewel werkelijk gewild en uitgevoerd, werd uitgedokterd om belasting te ontwijken. De fiscus moet dus volgens de rechter bewijzen dat de **betaling van 200.000 euro** juridisch werd gekwalificeerd als een inkoop van eigen aandelen met als **doel de belastingen te ontwijken**. De rechter somt dan de verschillende elementen op die de fiscus inroept om het fictief karakter te bewijzen. In haar conclusies had de fiscus heel wat elementen opgesomd. Naast de reeds toegelichte gebreken (niet boeken onbeschikbare reserve, de aandelen werd toch niet vernietigd, ...) stelt de fiscus in zijn conclusies dat een zinvolle rechtmatige financiële of economische drijfveer of behoefte ontbreekt. Alle aandelen berusten zowel vóór als na de inkoop eigen aandelen bij één en dezelfde persoon zodat deze transactie in feite geen reden van bestaan heeft.

Maar de **rechter** stelt dat **alle voorgelegde elementen** en tegenstrijdigheden **niet bewijzen** dat de betaling van 200.000 euro juridisch werd gekwalificeerd als een inkoop eigen aandelen met als **doel de belasting te ontwijken**.

- Vermoedelijk gezien al de inbreuken op de Wetboek van Vennootschappen, verwijst de rechter expliciet naar art. 186 W.I.B. 1992. Dat artikel is van toepassing of de vennootschappenwet al dan niet wordt gevolgd. Het artikel maakt zelf een onderscheid naargelang de regels van het vennootschapsrecht worden nageleefd. Uit het loutere feit dat de vennootschapsrechtelijke regels niet werden gevolgd, kan niet afgeleid worden dat de inkoop van eigen aandelen tot doel had de belasting te ontwijken.
- Dat de enige aandeelhouder voor en na de inkoop dezelfde was, bewijst volgens de rechtbank evenmin dat de inkoop tot doel had de belasting te ontwijken. De rechter voegt daar nog aan toe dat de fiscus volledig ten onrechte stelt dat alle aandelen voor en na de operatie bij een persoon berusten zodat deze transactie geen reden van bestaan had. Dit is een miskennis van de scheiding tussen het persoonlijk vermogen van de aandeelhouder en dat van de vennootschap. De belastingplichtige krijgt dus van de rechter gelijk.

Fusie en splitsing

Belastingneutraliteit voor partiële splitsing

Bron : Wet van 16 juli 2001 tot wijziging van de wet van 29 april 1999 met betrekking tot de organisatie van de elektriciteitsmarkt, de wet van 12 april 1965 inzake het vervoer van gas- en aanverwante producten via pijpleidingen en het Wetboek der Inkomstenbelastingen 1992, O.G., 20 juli 2001, 24.689

De **belastingneutraliteit** voor een **partiële splitsing** werd gecreëerd door de **wet van 16 juli 2001**.

Een **partiële splitsing** bestaat uit de **overdracht** van een **deel van de activa** van **vennootschap A** naar **vennootschap B**.

De **aandeelhouders van A** behouden hun aandelen in A en verkrijgen verder **aandelen van B**.

Vennootschap A verdwijnt hiermee niet maar ziet zijn activa verminderen ten belope van het gedeelte dat is overgedragen naar B.

Vanuit het perspectief van het vennootschappenrecht is een partiële splitsing een **gelijkaardige operatie** als een **fusie of een splitsing**. Het nieuwe regime is van toepassing op alle transacties uitgevoerd **vanaf 6 februari 2001**.

VAK IV– BELASTBARE GRONDSLAG

Vrijgestelde winstbestanddelen

Personeel wetenschappelijk onderzoek

Bron : gepubliceerd het 15/3/2002

De Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit heeft **twee berichten** gepubliceerd in verband met de automatische indexering inzake inkomstenbelastingen:

Wat meer bepaald **vennootschappen** betreft hebben we **enkele geïndexeerde bedragen** genoteerd.

- Vrijstelling voor bijkomend aangeworven personeel voor het wetenschappelijk onderzoek, de uitbouw van het technologisch potentieel van de onderneming, een betrekking van diensthoofd van de uitvoer en een betrekking van diensthoofd van de afdeling integrale kwaliteitszorg
 - Aj. 2002: 11.510,00 EUR of 464.312 BEF;
 - Aj. 2003: 11.800,00 EUR
- Verhoogde vrijstelling voor hooggekwalificeerd onderzoeker
 - Aj. 2002: 23.030,00 EUR of 929.028 BEF;
 - Aj. 2003: 23.590,00 EUR

Vrijstelling voor bijkomend tewerkgesteld personeel in KMO's

Bron : Programmawet 30 december 2001, B.S. 31 december 2001- gepubliceerd het 7/1/2002

- de **vrijstelling** voor **bijkomend tewerkgesteld personeel in KMO's**, ingevoerd door de wet van 10 februari 1998 tot bevordering van het zelfstandig ondernemerschap wordt **met 3 jaar verlengd** tot de winsten van de **belastbare tijdperken 2001, 2002 en 2003**.

De vrijstelling bedraagt voor :

- Aj. 2002: 4.280,00 EUR of 172.655 BEF en
- Aj. 2003: 4.390,00 EUR

Deze vrijstelling, heeft betrekking op :

- elk bijkomend personeelslid in België tewerkgesteld
- voor de ondernemingen die, op 31 december 2001, minder dan 11 werknemers tewerkstelden en heeft toepassing op winsten van de belastbare tijdperken 2001, 2002 en 2003.

DBI - Aftrek

Bron : Circ. nr Ci.RH.421/506.082, 4 september 2001 - gepubliceerd het 15/10/2001

In een **circulaire van 4 september 2001**, **becommentarieert** de **Administratie** het regime van de **definitief belaste inkomsten**, van toepassing op toegekende of betaalde dividenden **sedert 1 januari 1997**. Het Koninklijk Besluit van 20 december 1996 bracht belangrijke wijzigingen aan in het regime van de DBI.

De circulaire licht de **belangrijkste verschillen** toe tussen het « **oude** » en het « **nieuwe** » regime van de DBI :

- Er wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen Belgische en buitenlandse ondernemingen, zodat de twijfel die zou kunnen rijzen voor de toepassing van de uitsluitingsclausules op Belgische ondernemingen verdwijnt ;
- De transparatieregel voor financierings- en investeringsvennootschappen wordt afgeschaft ; een voorwaardelijke en proportionele transparantie blijft evenwel bestaan voor investeringsvennootschappen ;

Het begrip « financieringsvennootschap » wordt gewijzigd : een dergelijke vennootschap mag alleen nog werkzaamheden uitoefenen voor rekening van vennootschappen die geen deel uitmaken van zijn groep ;

- De **vroegere proportionele transparantiereg**el die van toepassing was op **dividenden** van **tussenvennootschappen**, is vervangen door een **transparatiereg**el die gepaard gaat met een drempel en een afzwakking ;
- De **thesaurievennootschappen** en de **beleggingsvennootschappen** worden door dezelfde taxatievoorwaarde beoogd als die voor financieringsvennootschappen ;
- Specifieke maatregelen zijn voorzien voor de in het buitenland gevestigde « **off shore** »-**vennootschappen** en inrichtingen.

Vorige verliezen

Verlies van vorig belastbare tijdperken en investeringsaftrek in geval van wijziging van controle : Administratieve commentaar

Bron : Circulaire Ci.RH.421/521.807, 15 december 1999 - gepubliceerd het 8/1/2001

Het koninklijk besluit van 20 december 1996 introduceerde in het WIB een maatregel die de **af trek** van **uitgestelde investeringen** en **verliezen van vorige belastbare tijdperken afschafte**, ingeval van een **verwerving of belangrijke wijziging** van de **controle** over een vennootschap, die **niet** gerechtvaardigd wordt door **rechtmatige behoeften van financiële of economische aard**.

- In een circulaire van 15 december 2000, preciseert de fiscale Administratie de notie « **controle over een vennootschap** » in dit kader.
- Zij wijst er eveneens op dat deze maatregel niet van toepassing is wanneer de wijziging in de aandeelhoudersstructuren het gevolg is van een erfenis (enkel vrijwillige afstand van aandelen wordt beoogd).
- Voor wat de « **rechtmatige behoeften van financiële of economische aard** » waaraan de wijziging van controle moet beantwoorden betreft, vermeldt de circulaire dat er sprake is van rechtmatige behoeften in geval van :
 - wijziging van de controle over een vennootschap in moeilijkheden met behoud, zelfs gedeeltelijk, van de tewerkstelling en van de werkzaamheden uitgeoefend door deze onderneming voor de verwerving of de wijziging van controle,
 - alsook bij wijzigingen van de controle ingevolge overdrachten van aandelen of van bedrijfsleiders binnen een geheel samengesteld uit ondernemingen opgenomen in de boekhoudkundige consolidatie.

Investeringsaftrek

Tarieven

Bron : Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit. Inkomstenbelastingen. Bericht in verband met de investeringsaftrek, B.S. 20 maart 2001, B.S. 9 maart 2002, gepubliceerd het 17/3/2002

Voor het aanslagjaar 2002 en 2003 zijn de tarieven voor de investeringsaftrek de volgende :

- octrooien, energiebesparende investeringen en milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling: 14,5% AJ 2002 , 13,5% AJ 2003
- andere investeringen:
 - a) natuurlijke personen: 4,5 % AJ 2002 en 3,5% AJ 2003
 - b) vennootschappen:
 1. investeringen ter bevordering van het hergebruik van verpakkingen van dranken en nijverheidsproducten: **3%**
 2. andere investeringen:
 - Belgische KMO: **4%** AJ 2002 en **3 %** AJ 2003 (slechts van toepassing op de eerste schijf van EUR 6.690.000 investeringen voor AJ 2003) (Aj. 2002: 6.528.500,00 EUR of 263.359.037 BEF)
 - andere vennootschappen: 0%

Deze percentages:

worden toegepast op de aanschaffings- of beleggingswaarde van de in aanmerking komende investeringen;

worden met 5 procentpunten verhoogd voor investeringen van innovatievennootschappen.

De **gespreide investeringsaftrek** bedraagt

- 21,5% AJ 2002 en 20,5% AJ 2003 van de jaarlijkse afschrijvingen wanneer het gaat om milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling en
- **11,5%** AJ 2002 en **10,5%** AJ 2003 voor andere investeringen die werden gedaan door belastingplichtigen die minder dan 20 werknemers tewerkstelden op 1 januari 2002 resp. 2003.

Investeringsaftrek en gebruik afgestaan aan derde

Bron : Cassatie, 22 november 2001 - gepubliceerd het 21/12/2001

Sommige **Belgische bedrijven** hebben **recht op een vrijstelling** van een **gedeelte van hun winst** indien zij **investeren** in **nieuwe bedrijfsactiva**. Die vrijstelling is beter bekend als de '**investeringsaftrek**'.

In de loop der jaren is het toepassingsgebied van die investeringsaftrek aanzienlijk ingekrompen. Om te **vermijden** dat **sommige investeringen tweemaal recht** zouden geven op **investeringsaftrek** of dat bedrijven die geen recht hebben op die aftrek hun investeringen zouden laten aankopen door ondernemingen die er wel recht op hebben, is de investeringsaftrek in de regel **uitgesloten** voor **verhuurde activa**. Enkele opmerkelijke rechterlijke uitspraken gaven recentelijk een speciale invulling van dat begrip.

Concreet geven **verhuurde investeringen enkel recht** op een **investeringsaftrek** indien zij worden **verhuurd aan** :

- **natuurlijke personen** die deze **activa** gebruiken voor hun **onderneming of vrij beroep** in België en
- die zelf deze **activa niet verder verhuren aan derden**.

Fiscus

Op basis van die regel **weigerde de belastingadministratie de investeringsaftrek** aan een onderneming die **feesttenten verhuurde** aan **particulieren voor feesten**, recepties, enzovoort.

Omdat de eindgebruikers natuurlijke personen waren die de gehuurde tenten niet gebruikten voor hun onderneming of vrij beroep, kon de verhuurder volgens de letterlijke tekst van de wet geen aanspraak maken op de investeringsaftrek.

Hof van Beroep Gent

Het **Hof van Beroep van Gent** (juni 2000) stelde de **fiscus** in het **gelijk** . Dat oordeelde dat de tekst van de wet dermate duidelijk was dat hij geen interpretatie behoeft.

Hof van Cassatie

De **tentenverhuurder** legt de zaak echter voor aan het **Hof van Cassatie**. Alhoewel dat Hof zich normalerwijs strikt houdt aan de tekst van de wet, grijpt het in dit geval toch terug naar de ontstaansgeschiedenis en de bedoeling van de wet.

Die **bedoeling** bestond er, volgens het **Hof van Cassatie**, in om te vermijden dat **twee verschillende ondernemingen de investeringsaftrek** zouden vragen voor **dezelfde investering**.

Het Hof van Cassatie meent dan ook dat het Hof van Beroep dat de verhuurder de investeringsaftrek weigert omdat de eindgebruiker een particulier is die de tenten niet voor

beroepsdoeleinden gebruikt, zijn beslissing niet rechtsgeldig verantwoordt. Op **22 november 2001** heeft het **Hof van Cassatie** dit **arrest verbroken**

Het is opvallend dat het Hof van Cassatie blijkbaar geen oog heeft voor een andere bedoeling van de wetgever, namelijk vermijden dat personen of ondernemingen die geen recht hebben op investeringsaftrek op hun aangekochte activa, dat toch zouden kunnen realiseren via de oprichting van een speciale verhuuronderneming die deze investeringen achteraf aan de 'uitgesloten persoon' verhuurt.

Dan lijkt de oplossing van het Hof van Beroep van Brussel (arrest van 11 oktober 2001, T.F.R., 2001, p. 364) toch iets eleganter. Dat Hof is van mening dat een bedrijf dat **tentoonstellingsstands beheert** voor **andere ondernemingen** die stands niet 'verhuurt' aan die andere ondernemingen, maar ze gebruikt in het kader van een **totale dienstverlening** die bestaat uit het aankopen, aanpassen, transporteren, monteren, afbreken en opslaan van die stands.

Omdat de aangekochte investeringen gebruikt worden voor een totale dienstverlening, heeft de eigenaar ervan terecht aanspraak gemaakt op de investeringsaftrek.

VAK VIII – TARIEF VAN DE BELASTING

Voorafbetalingen aanslagjaar 2002

Bron : administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit. Directe belastingen. Voorafbetalingen. Aanslagjaar 2002, B.S. 4 april 2001, 11.419

Het **referentietarief** van de **voorafbetalingen die in 2001** worden gedaan bedraagt **5%**.

In geval van **onvoldoende voorafbetalingen** bedraagt het **tarief 11,25%** (5% x 2,25). De voordelen verbonden aan de voorafbetalingen per trimester zijn de volgende:

- voorafbetaling 1 (10/04/2001) : 15% (5% x 3)
- voorafbetaling 2 (10/07/2001) : 12,5% (5% x 2,5)
- voorafbetaling 3 (10/10/2001) : 10% (5% x 2)
- voorafbetaling 4 (20/12/2001) : 7,5% (5% x 1,5)

VAK V – AFZONDERLIJKE AANSLAGEN

Verdoken meerwinsten

Verdoken meerwinst : arbitragehof retroactieve vernietiging

Bron : Arbitragehof nr. 45/2001, 18 april 2001

De **wet van 4 mei 1999** breidde het toepassingsgebied van de **bijzondere aanslag op geheime commissielonen** (aan 300%) uit tot de **verdoken meerwinsten** die zich niet in het patrimonium van de vennootschap bevinden.

Deze maatregel trad met **terugwerkende kracht in werking** vanaf **aanslagjaar 1999**.

Dit **retroactief effect** wordt **vernietigd** door het **Arbitragehof**. De door de regering aangehaalde argumentatie - steunend op niet-constante rechtspraak - die de positie van de Administratie ten aanzien van de verdoken meerwinsten diende te ondersteunen, verantwoordt de terugwerkende kracht geenszins in de ogen van het Arbitragehof.

Niet verantwoorde kosten

Commissies uitgekeerd aan niet-inwoners en fiches 281.50

Bron : Vr. en Antw. Senaat 2000-2001, 20 maart 2001, 1.578 (Vr. nr. 792 DE CLIPPELE)

Tot 1999 was het **niet nodig individuele fiches** (281.50) noch **samenvattende opgaven** (325.50) op te maken voor de **betalingen** die werden uitgevoerd aan begunstigde **niet-inwoners zonder een vaste inrichting in België** in de mate dat deze inkomsten geen winst vormen voortkomend uit de vervreemding of de verhuring van in België gelegen onroerende goederen (behalve wanneer de begunstigten gevestigd zijn in een land dat voorkomt op de door de fiscale Administratie opgestelde lijst die werd gepubliceerd in het Staatsblad).

Vanaf heden is deze uitzondering op het opstellen van fiches niet meer van toepassing. De Minister van Financiën bevestigde onlangs dat er **geen enkele uitzondering** meer wordt **toegelaten** voor uitgevoerde betalingen aan **niet-inwoners zonder vestiging in België**, zelfs wanneer deze laatsten zijn onderworpen aan boekhoudkundige regels gelijkaardig aan de wet van 17 juli 1975.

Laattijdige indiening fiches

Bron : Vragen en Antwoorden Senaat, 3 april 2001, nr. 2-33, p. 1627

Het **Wetboek Inkomstenbelasting** (W.I.B. 1992) legt daarom een harde **verplichting** op aan **iedereen** die **sommige inkomsten** toekent aan een **andere belastingplichtige**. Diegene die de inkomsten uitbetaalt, moet de fiscus daarvan verwittigen. Doet de belastingplichtige dat niet, dan is de sanctie zwaar.

De **geviseerde kosten** worden in de personenbelasting slechts als **beroepskosten** aangenomen wanneer ze worden **verantwoord** door **individuele fiches en een samenvattende opgave** die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt (art. 57 W.I.B. 1992).

Meldt de belastingplichtige dat niet met een fiche, dan zijn die kosten voor de schuldenaar van die inkomsten niet aftrekbaar. Als een werkgever nalaat de fiscus fiches te sturen voor de belastbare bezoldiging die hij toekende aan zijn werknemers, dan zullen zijn personeelskosten voor dat jaar geen aftrekbare beroepskosten zijn. Bikkelhard. In de **vennootschapsbelasting** wordt die sanctie vervangen door het vestigen van een erg hoge extra belasting in hoofde van de werkgever.

De verplichting om fiches en opgaven op te stellen en toe te sturen aan de fiscus bestaat voor **drie soorten vergoedingen**.

1. Deze formaliteit moet in eerste instantie vervuld worden voor **commissies, makelaarslonen, handels- of andere restornos**, toevallige of niet-toevallige vakantiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of **voordelen van alle aard** die voor de **verkrijgers beroepsinkomsten** zijn.

Voorbeeld zijn hier erelonen betaald aan advocaten of notarissen. Of ze al dan niet werken met een vennootschap speelt geen enkele rol. Ondernemingen die erelonen betalen aan deze personen moeten per schuldeiser een individuele fiche opmaken. Daarnaast moeten ze al deze fiches nog eens overschrijven op een samenvattende opgave. Beide worden dan toegestuurd aan de fiscus. Deze verspreidt dan deze fiches zo binnen de administratie dat elke individuele fiche terechtkomt in het dossier van de betrokken advocaat of notaris. De controleur van de vrije beroepen gaat dan bij controle na of deze inkomsten wel door hem of haar daadwerkelijk werden aangegeven. Alle bedragen die door ondernemers (zij die winsten of baten behalen) worden betaald, dienen dus in principe op een individuele fiche en samenvattende opgave te komen.

Maar dat moet niet gebeuren voor vergoedingen betaald aan ondernemers die onderworpen zijn aan de Boekhoudwet (Wet 17.07.1975) voor zover zij tevens onderworpen zijn aan de verplichting binnen het Wetboek B.T.W. om facturen uit te reiken (Com.I.B. 1992 57/62). Bestond deze uitzondering niet, dan zou elke ondernemer voor zo goed als alle betaalde bedragen een fiche en opgave moeten uitreiken. Door de ruime uitzondering wordt dat beperkt tot een in de regel kleine categorie. Zij die in elk geval geen boekhouding moeten voeren volgens het gemene boekhoudrecht.

2. Het opmaken van fiches en opgaven is in **tweede instantie** verplicht voor de **schuldenaar** van **bezoldigingen, pensioenen, renten** of als zodanig geldende toelagen, betaald aan **personeelsleden**, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden (met uitzondering van de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld). Dit is de meest logische categorie. Personen die deze vergoedingen ontvangen, zullen zo goed als steeds geen enkele vorm van boekhouding voeren. Dus is het logisch dat de werkgever de noodzakelijke informatie levert aan de fiscus. De genietter van het inkomen moet trouwens een kopie van die documenten ontvangen. In niet weinig gevallen zal hij of zij zich baseren op deze documenten om zijn aangifte in de personenbelasting correct in te vullen.

Deze tweede soort hangt tevens nauw samen met de derde en laatste soort vergoedingen die moeten gerapporteerd worden via fiches en opgaven.

3. In laatste instantie moet ook een fiche met opgave gemaakt worden voor **vaste vergoedingen**, toegekend aan de leden van het personeel als **terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever**. Als de werkgever bijvoorbeeld een stuk van de persoonlijke telefoonkosten betaalt omdat de werknemer vaak voor beroepsdoeleinden zijn privé-telefoon gebruikt, kan dat. Maar dan moet dat wel vermeld worden op een fiche en opgave. Dat zal uiteraard voorkomen op dezelfde documenten waarop ook de bezoldiging vermeld staat. Dezelfde fiches en opgaven worden dus gebruikt voor de tweede en derde categorie.

De indiendatum is verschillend. De fiches en opgaven krachtens de eerste categorie moeten ingediend zijn voor 30 juni van het jaar na dat waarop deze documenten betrekking hebben (art.

30, laatste lid K.B. W.I.B. 1992). Voor de andere is dat zelfs 1 maart (art. 93, eerste lid K.B. W.I.B. 1992). Erg vroeg dus. Maar dit jaar werd die datum verlengd tot 23 mei 2001 (B.S., 21 en 24.04.2001).

Worden deze **fiches en opgaven niet (tijdig) ingediend**, dan komen de kosten die er hadden moeten ontstaan niet in aanmerking als aftrekbare beroepskosten binnen de personenbelasting. Deze sanctie geldt niet voor ondernemingen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting.

Voor die belastingplichtigen blijven de niet-verantwoorde kosten aftrekbare beroepskosten (art. 197 W.I.B. 1992). Daar staat echter tegenover dat op die kosten een **afzonderlijke aanslag** zal gevestigd worden van **300 procent** (art. 219 W.I.B. 1992; nog steeds te verhogen met 3 procent crisisbelasting conform art. 463bis W.I.B. 1992). Een magere troost is dat deze bijkomende aanslag in het jaar dat hij geboekt wordt, aftrekbaar is als beroepskosten. Hij kost dus maar 120 procent van de niet-verantwoorde kosten..

De fiscus weet dat deze sancties zwaar zijn. Daarom is enige tolerantie ingebouwd. De fiscus stelt dat de aftrek van de kosten toch mag worden toegestaan wanneer de belastingplichtige laattijdig de vereiste rechtvaardigingsstukken overlegt, tenzij het laattijdig overleggen tot gevolg zou hebben dat de administratie de verkrijgers van die inkomsten niet meer binnen de wettelijke termijnen kan belasten (Com.I.B. 1992 57/69).

Reynders

Aan de federale minister van Financiën, Didier Reynders, werd onlangs gevraagd of de **fiscus** deze **tolerantie** moet **toepassen** en of deze ook van toepassing is **binnen de vennootschapsbelasting** (Vragen en Antwoorden Senaat, 3 april 2001, nr. 2-33, p. 1627).

Met andere woorden, mag de **aanslag aan 300 procent** achterwege blijven als de belastingplichtige **laattijdig de verantwoordingsstukken** overlegt, maar **toch nog vroeg genoeg** zodat de fiscus desnoods de **genieter** er nog op kan **belasten** als deze dat niet spontaan had aangegeven?

De **minister** antwoordt dat de richtlijnen voorgeschreven in de geciteerde commentaar inderdaad worden nageleefd door de taxatieambtenaren. Zij moeten dus de kosten verwerpen (personenbelasting) of de extra aanslag van 300 procent vestigen (vennootschapsbelasting) tenzij de voorwaarden voor het toepassen van de **tolerantie** zijn vervuld.

Maar de minister voegt daar meteen aan toe dat de **tolerantie niet van toepassing** zal zijn indien aan de **goede trouw van de schuldenaar** van de inkomsten kan worden **getwijfeld**. Dat zal nog steeds volgens minister Reynders het geval zijn als :

- de fiches en opgaven herhaaldelijk laattijdig worden ingediend of
- indien de schuldenaar van de inkomsten systematisch het onderzoek van zijn fiscale toestand afwacht om ze in te dienen. Buiten deze tolerantie, is art. 219 W.I.B. 1992, naar gelang van het geval, uiteraard van toepassing.

Dit antwoord is dus zonder meer positief. De minister stelt dat de tolerantie ook geldt in het geval van de vennootschapsbelasting. De taxatie aan 300 procent mag tevens achterwege blijven als de fiches en opgaven weliswaar **laattijdig** zijn ingediend, maar toch nog **vroeg genoeg** om de **genieter** eventueel nog **bijkomend te belasten**. Tevens stelt de minister dat als het een keer zou voorkomen dat de belastingplichtige pas zijn fiches indient als de fiscus hem controleert, de tolerantie ook geldt.

Enkel bij een systematische politiek om pas de fiches en opgaven in te dienen bij controle, geldt de tolerantie niet.

Opgemaakt door Devloo Pieter

Erkend belastingconsulent

Vennoot Vlasschaert-Devloo Accountants & Belastingconsulenten

Website : www.vdvaccountants.be Email : devloo@vdvaccountants.be