

# VDV ACCOUNTANTS<sup>BVBA</sup>

ACCOUNTANTS & BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOERDER-VENNOOT

ERKEND ACCOUNTANT  
&  
BELASTINGCONSULENT

ERKENDE ADVIESINSTANTIE  
STARTERSCHEQUES

WWW.VDVACCOUNTANTS.BE

✉ 9520 – VLIERZELE  
TOMT 4

✉ 9000 – GENT  
VOSKENSLAAN 127

TEL.  
053/77 66 66

FAX  
053/77 66 60

E-MAIL  
DEVLOO@VDVACCOUNTANTS.BE

## ACTUALISATIE VENNOOTSCHAPSBELASTING AANSLAGJAAR 2005



Devloo Pieter  
Erkend Accountant & Belastingconsulent  
Zaakvoerder  
Website : [www.vdvaccountants.be](http://www.vdvaccountants.be)

<b>AANGIFTE AANSLAGJAAR 2005 .....</b>	<b>5</b>
<b>VAK I - RESERVES.....</b>	<b>5</b>
<b>Voordelen alle aard.....</b>	<b>5</b>
<b>Voordeel alle aard bij einde vruchtgebruikconstructies .....</b>	<b>5</b>
Ruling en voorafgaande beslissing .....	5
Standpunt Fiscus .....	5
Eventuele belastbaarheid .....	6
<b>Voordeel alle aard bedrijfswagens en solidariteitsbijdrage .....</b>	<b>7</b>
Oude regeling : 33 % van voordeel alle aard.....	7
Nieuwe regeling : forfaitaire bijdrage op basis van CO2 uitstoot.....	7
<b>B.t.w. op voordelen van alle aard .....</b>	<b>9</b>
B.T.W. wordt gerekend op objectieve waarde .....	9
Hof van Justitie : subjectieve waarde nemen of werkelijk ontvangen tegenprestatie.....	9
<b>Prijsverminderingen voor personeel niet altijd voordeel.....</b>	<b>11</b>
Principe .....	11
Arrest.....	12
<b>BTW geheven op animatie bij een personeelsfeest, is aftrekbaar .....</b>	<b>13</b>
Algemene regel en uitzondering .....	13
Parlementaire vraag : personeelsfeest en animatie .....	13
De minister antwoordt duidelijk.....	14
<b>Artikel 344, §1 WIB 92 : economische werkelijkheid.....</b>	<b>15</b>
<b>Artikel 344, §1 WIB 92 : inhoud.....</b>	<b>15</b>
<b>Hof van Cassatie : nog niet moeten oordelen.....</b>	<b>15</b>
<b>Rechtbank van eerste aanleg : fiscus meestal geen gelijk.....</b>	<b>16</b>
Inkoop van eigen aandelen : negatief.....	16
Verkoop van het vruchtgebruik aan vennootschap : negatief.....	17
Verkoop van het vruchtgebruik door een vennootschap : positief doch tegenbewijs.....	17
Huur-onderverhuurconstructie : positief.....	18
Ter beschikkingstelling personeel : positief .....	19
Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (dd. 06/01/2003) en Arbitragehof.....	20
<b>Arbitragehof : art. 344 § 1 WIB 92 schendt de grondwet.....</b>	<b>21</b>
<b>Hof van Beroep van Gent : Fiscus wel gelijk doch beperkt.....</b>	<b>22</b>
<b>Hof van Beroep Brugge geeft fiscus wel gelijk : vruchtgebruik 10 jaar te kort.....</b>	<b>23</b>
Situatie .....	23
Standpunt fiscus : art. 344 § 1 W.I.B. 1992 .....	23
Standpunt rechtbank : geeft fiscus gelijk .....	23
Commentaar : meest belaste weg .....	24
<b>Afschrijvingsexcedenten .....</b>	<b>25</b>
<b>Pro rata afschrijvingen (art. 196 §2, 1° WIB 92).....</b>	<b>25</b>
Arbitragehof (31.3.2004): Alle vennootschappen moeten voortaan “pro rata” afschrijven .....	26
Regering neemt initiatief .....	26
Probleem bij geconsolideerde ondernemingen (CRABV 51 COM 505).....	28
De Raad van State betreft nu artikel 215 W.I.B. 1992 zelf bij het probleem.....	29
<b>Vanaf wanneer beginnen afschrijven ? (CRIV 51 COM 046, p. 2-3) .....</b>	<b>30</b>
Arrest : Antwerpen, 3 juni 2003.....	30
<b>Afschrijven in jaar van vervreemding .....</b>	<b>33</b>
Principe .....	33
Meerwaardeberekening .....	33
Standpunt fiscus : niet pro rata afschrijving in jaar vervreemding .....	33
Hoven en rechtbanken : wel prorata afschrijving in jaar vervreemding.....	34
<b>Waardeverminderingen .....</b>	<b>35</b>
<b>Bijkomende kosten grond .....</b>	<b>35</b>
Hof van Cassatie.....	35
Ook andere hoven en rechtbanken volgen Cassatie.....	36
Administratie verzet zich tegen Cassatierechtspraak .....	37

Oud standpunt Minister van Financiën .....	38
Minister REYNDERS maakte een bocht en wil een definitief tolerant standpunt innemen ...	39
Onderzoek definitief afgerond : waardevermindering fiscaal aftrekbaar .....	40
Wat met onbebouwde terreinen : waardevermindering mogelijk ? .....	40
<b>B.t.w. wordt onmiddellijk terugbetaald bij faillissement .....</b>	<b>43</b>
Directe belastingen : boeken van aftrekbare waardevermindering .....	43
BTW : pas terugvordering bij attest curator .....	43
<b>VAK II – VERWORPEN UITGAVEN .....</b>	<b>45</b>
<b>Aftrekposten .....</b>	<b>45</b>
<b>Restaurantkosten voor 62,5 procent aftrekbaar .....</b>	<b>45</b>
Verhoogde aftrekbaarheid verdwijnt voor de vier administratieve toleranties. ....	45
<b>Is enkel netto meerwaarde aandelen vrijgesteld? .....</b>	<b>47</b>
Enkel netto meerwaarden op aandelen vrijgesteld volgens de fiscus .....	47
Redenering fiscus .....	47
Wat zegt de boekhoudwet .....	47
<b>Abnormale of goedgunstige voordelen .....</b>	<b>49</b>
Renteloze lening aan bestuurder of stille vennoot .....	49
Voordeel van alle aard en bestuurder .....	50
Stille vennoot.....	50
Arrest 20 mei 2003 : renteloos voorschot aan stille vennoot.....	51
Abnormale of goedgunstige voordelen : mag niet forfaitair op basis van artikel 18 W.I.B. 1992 .....	51
Renteloze lening aan dochter .....	52
Ongunstig arrest (Gent, 20 mei 2003) .....	53
Gunstig arrest Hof van Beroep Brussel 12 oktober 2000 .....	54
<b>VAK III– DIVIDENDEN .....</b>	<b>55</b>
<b>Dividenden en 15% RV na kapitaalverhoging met reserves .....</b>	<b>55</b>
Principe : dividenden maken deel uit van de winst en 25% RV .....	55
Afwijking : 15 % roerende voorheffing .....	55
Kapitaalsverhoging door omzetting van een schuldvordering : 15% RV .....	56
Kapitaalsverhoging door incorporatie reserves : 15% RV .....	56
<b>VAK IV– BELASTBARE GRONDSLAG .....</b>	<b>57</b>
<b>DBI-aftrek : verminderingen vervallen voor Europese dividenden .....</b>	<b>57</b>
Principe .....	57
Voorwaarden : minimum participatie en deelnemingsperiode .....	57
Beperkt tot 95% en saldo na vierde bewerking .....	57
Verminderen met bepaalde verworpen uitgaven .....	58
Wetswijziging : vermindering verworpen uitgaven valt weg.....	58
<b>Vorige verliezen en abnormale of goedgunstige voordelen.....</b>	<b>59</b>
Begrip : abnormaal of goedgunstig voordeel .....	59
Drie voorbeelden bij nieuwe regeling .....	59
<b>Extra fiscale aftrek voor investeringen in beveiliging.....</b>	<b>61</b>
Verhoogde eenmalige investeringsaftrek.....	61
Wat zijn investeringen in beveiliging ? .....	61
Formaliteiten .....	62
Verhoging en uitbreiding vanaf aanslagjaar 2006 .....	62

<b>Belastingaftrek voor risicokapitaal .....</b>	<b>63</b>
Principe .....	63
Welke percentage ? .....	63
Berekening .....	63
Correcties .....	64
Compensaties .....	65
 <b>procedure AANSLAGJAAR 2005 .....</b>	 <b>66</b>
<b>Centraal boek afgeschaft met terugwerkende kracht .....</b>	<b>66</b>
Huidige wetgeving : dagboeken moeten op papier.....	66
Dagboeken mogen voortaan op computer bijgehouden worden .....	66
<b>B.t.w. controleur mag snuffelen in kasten.....</b>	<b>68</b>
Situatie .....	68
Btw-wetboek : twee artikelen .....	68
Cassatie : BTW-ambtenaar mag onderzoeken.....	68
Wat mbt ambtenaar directe belastingen ? .....	69
<b>Ruling-regeling wordt uitgebreid en meer autonoom .....</b>	<b>70</b>
Begrip .....	70
Antwoordtermijn van 3 maanden .....	70
Rulingdienst wordt uitgebreid en autonoom .....	70
 <b>Onbeperkt uitstel van de invordering van inkomstenbelastingen .....</b>	 <b>71</b>

# AANGIFTE AANSLAGJAAR 2005

## VAK I - RESERVES

### *Voordelen alle aard*

#### Voordeel alle aard bij einde vruchtgebruikconstructies

##### Ruling en voorafgaande beslissing

Een belastingplichtige overweegt een vruchtgebruikconstructie op te zetten. Maar door alle commotie rond dat onderwerp besluit hij eerst aan de fiscus te vragen of het wel mag. Die vindt van wel maar zegt meteen iets over wat eventueel kan gebeuren bij het einde van het vruchtgebruik.

Een zaakvoerder van een BVBA besluit een **bestaand appartement te kopen**. In plaats van dat zelf volledig te betalen, speelt hij met de idee de BVBA het vruchtgebruik te laten kopen.

- Zo zou hij zelf 20 procent kopen van de volle eigendom.
- De overige 80 procent koopt hij in blote eigendom.
- Zijn vennootschap koopt binnen de krijtlijnen van haar doel het vruchtgebruik van die 80 procent voor 15 jaar.
- Om het vruchtgebruik te betalen zal de vennootschap een investeringskrediet afsluiten.
- De zaakvoerder zal zelf het appartement gebruiken voor privé doeleinden.

Een mooi plan. Maar om geen fiscaal risico te lopen, vraagt de zaakvoerder aan de fiscus een "ruling".

##### Standpunt Fiscus

De fiscus antwoordt duidelijk (Voorafgaande beslissing nr. 300.081 dd. 30.09.2003 ).

- Vooreerst stelt de fiscus dat de vennootschap de **notariskosten, de registratierechten en de bankkosten** van het investeringskrediet als **beroepskost** mag in mindering brengen.
- De fiscus is het er ook mee eens dat de **waarde van het vruchtgebruik** wordt bepaald op basis van **art. 47, tweede lid W.Reg.** Dit artikel bevat een formule om bij de vervreemding van een vruchtgebruik de waarde ervan forfaitair te bepalen als minimum grondslag voor de heffing van de registratierechten. Als het vruchtgebruik voor een beperkte tijd is gevestigd, wordt de forfaitaire waarde in beginsel berekend door het kapitaliseren tegen 4 procent van de jaarlijkse opbrengst, zonder dat ze meer mag bedragen dan twintigmaal de jaarlijkse opbrengst.

De forfaitaire berekening mag bovendien **vier vijfden van de verkoopwaarde** van de **volle eigendom niet** te boven gaan.

Merkwaardig is dat de fiscus art. 47 W.Reg zondermeer aanvaardt voor de berekening van de waarde van het vruchtgebruik. Die formule diende totnogtoe enkel om de minimum basis voor het registratierecht te bepalen. Vanaf nu **geldt** zij ook in de **vennootschapsbelasting!**

#### Voorbeeld

Stel dat die verkoopwaarde 100 is en de jaarlijkse opbrengst 8. De kapitalisatie aan 4 procent over 15 jaar geeft dan 88,95. Vermits dat meer is dan 80 ( $100 \times 4/5$ ), is de forfaitaire waarde van het vruchtgebruik 80.

- De fiscus stelt meteen dat een **afschrijving over een periode van 15 jaar** kan worden aanvaard.
- Wat moet de **zaakvoerder betalen** voor het **privé gebruik van het vruchtgebruik**? Hier past de fiscus gewoon de regels toe. Dit voordeel van alle aard is forfaitair bepaald (**art. 18 K.B. W.I.B. 1992**).
  - Dus moet de zaakvoerder een jaarlijkse huur betalen van minstens 80 procent van het geïndexeerde kadastrale inkomen van het appartement vermenigvuldigd met 100/60 en met 2.
  - Wanneer het een gemeubileerde woning betreft, moet deze minimumhuur verhoogd worden met 2/3.

Betaalt hij dat niet of niet volledig, dan zal bijkomend een voordeel alle aard worden belast voor het verschil. De fiscus voegt er nog aan toe dat als het appartement een tijd niet wordt verhuurd zonder dat de zaakvoerder het gebruikt, geen voordeel van alle aard moet betaald worden.

#### Eventuele belastbaarheid

- Maar het venijn zit hem in de staart. Helemaal op het einde van de ruling schrijft de fiscus sibillijs:

“De aandacht wordt gevestigd op het feit dat deze beslissing geen afbreuk doet aan een eventuele belasting, in hoofde van de zaakvoerder, van een voordeel van alle aard ... wanneer deze ..., na 15 jaar, 80 procent van het vruchtgebruik van het appartement zal verwerven.”. Dus de fiscus vindt dat op het einde de zaakvoerder “**eventueel**” nog een **voordeel zal aangerekend** worden als hij het vruchtgebruik verwerft.
- **Hoe** dat dan wel moet **gewaardeerd** worden, **zegt de fiscus niet**. Onmiddellijke reactie: dan moet die zaakvoerder nog altijd zaakvoerder zijn.
- Maar de vraag is of een **belasting wel kan**. Het antwoord luidt **ontkennend**. Het vruchtgebruik is een recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf, maar onder verplichting om de zaak zelf in stand te houden (art. 578 B.W.).

Op het einde van het vruchtgebruik krijgt de blote eigenaar ook het recht op het genot van de vruchten. Dit is vergelijkbaar met het stoppen van een huurovereenkomst waardoor de eigenaar opnieuw het genot van het voorheen verhuurde goed krijgt.

Dat heeft geen waarde op zich. Dat was trouwens bij de prijsvorming van blote eigendom versus vruchtgebruik ingebouwd. Bij het **einde dooft het vruchtgebruik** dus eenvoudig **uit**.

**Burgerrechtelijk** is er in tegenstelling tot het recht van opstal of de erfpacht **geen natrekking**. De fiscus begrijpt blijkbaar dat tegen een vruchtgebruikconstructie met een bestaand onroerend goed geen kruit opgewassen is. Met de “eventuele” belasting op het einde wil hij de belastingplichtige toch nog wat stuipen op het lijf jagen. Onterecht.

## **Voordeel alle aard bedrijfswagens en solidariteitsbijdrage**

Een wet van midden 1996 voerde een **solidariteitsbijdrage** in voor het **persoonlijk gebruik van een voertuig** ter beschikking gesteld door de werkgever.

Deze bijdrage werd bepaald op **33 procent** op het **voordeel van alle aard** zoals dat door fiscus wordt berekend per kilometer die een werknemer privé of als woon-werk verkeer aflegt.

### **Oude regeling : 33 % van voordeel alle aard**

Het totaal aantal dergelijke kilometers moet dan vermenigvuldigd worden met een in principe jaarlijks geïndexeerd bedrag per kilometer dat afhangt van de fiscale paardenkracht van de auto. Zo moet voor een auto van 12 fiscale PK vandaag 0,3401 per kilometer voordeel gerekend worden.

Door de fiscale bepalingen mag het totaal aantal kilometers daarbij **nooit kleiner zijn dan 5.000 kilometer op jaarbasis**. Gebruikt een werknemer de auto van zijn werkgever enkel privé voor 600 kilometer, dan moet toch 5.000 kilometer voordeel aangerekend worden. Maar om alle discussies rond het bepalen van het aantal privé en als woon-werk verkeer verreden kilometers te vermijden, heeft minister REYNDERS sinds 2004 de regels die gelden voor ambtenaren ook toepasbaar gesteld voor werknemers.

- Is de **afstand** tussen woonplaats en vaste plaats van tewerkstelling **hoogstens 25 kilometer**, dan volstaat het minimum van 5.000 kilometer.
- Is de **afstand groter**, dan is 7.500 kilometer de regel.

Voorbeeld :

Neem aan dat de werknemer een personenwagen met 12 PK van zijn werkgever ter beschikking heeft en 50 kilometer van zijn werk woont, dan zal hij op een voordeel van alle aard belast worden van 2.550,75 EUR (0,3401 x 7.500 km). Daarbovenop moet de werkgever een RSZ solidariteitsbijdrage betalen ten belope van 841,75 EUR (2.550,75 x 33 procent).

Maar de solidariteitsbijdrage is enkel van toepassing op het door de fiscus belaste voordeel van alle aard. Stel dat de werknemer met zijn werkgever overeenkomt zijn **voordeel te betalen** in plaats van zich er op te laten belasten, dan zal in hoofde van die werknemer **geen voordeel belast** worden. Dus is de solidariteitsbijdrage meteen niet van toepassing. Een handige methode om die te omzeilen.

### **Nieuwe regeling : forfaitaire bijdrage op basis van CO2 uitstoot**

De regering wil nu blijkbaar deze pistes afsluiten.

Daartoe zal het huidig criterium "**fiscale pk**" **progressief vervangen** worden door een modulering op basis van **uitstoot**.

In een eerste stap zal dit gebeuren door de thans **bestaande sociale zekerheidsbijdrage te vervangen** door een **forfaitaire bijdrage** op basis van de **klasse van uitstoot** van schadelijke gassen, waaronder **CO2**, waarbij ook voertuigen die om diverse redenen aan deze bijdrage ontsnapt, nu wel zullen worden gevat. Daarbij zal de gemiddelde heffing per voertuig lager uitvallen dan vandaag.

De **invoering** zal dus in **meerdere etappes** verlopen.

- **Eerst** zou de **solidariteitsbijdrage hervormd** worden. Die bijdrage zou losgeknipt worden van de fiscale berekeningswijze van het voordeel alle aard. De bijdrage zou zo **vanaf 01.01.2005** verschuldigd worden voor **elke werknemer** die met een auto van de werkgever rijdt en zou berekend worden op basis van de **afstand woon- werkverkeer**.

Wat betekent dat de bijdrage ook verschuldigd wordt in het geval de werknemer zijn werkgever effectief betaalt voor zijn woon-werk verkeer. Meer nog: stel dat hem fiscaal geen voordeel van alle aard wordt aangerekend, dan toch zou de werkgever de bijdrage moeten betalen.

Meteen is duidelijk dat het hier niet louter gaat om een “betere inning”. Het toepassingsgebied wordt gevoelig uitgebreid. Maar in een eerste fase blijft de solidariteitsbijdrage een RSZ-bijdrage. Wat betekent dat ze in fiscalibus voor de **volle 100 procent aftrekbaar** is. Tevens zou ze net zoals in het verleden **enkel gelden voor werknemers**. De auto's van zelfstandige bestuurders, zaakvoerders en eenmanszaken, blijven dus buiten schot.

- Daarna zou de regering de solidariteitsbijdrage vervangen door een **forfaitaire bijdrage** op basis van de **CO2 uitstoot** van de bedrijfswagens. Dit zou er op neerkomen dat op een bedrijfswagen naast verkeersbelasting en belasting op inverkeerstelling, ook een **CO2 taks** zou moeten betaald worden. Een gewone belastingverhoging dus.

De kans is dan ook groot dat deze bijdrage net zoals de belasting op inverkeerstelling en de verkeersbelasting, maar voor 75 procent aftrekbaar zal zijn. Dat de regering aankondigt dat de gemiddelde heffing per voertuig lager zal uitvallen dan vandaag, is dan ook meteen te begrijpen.

Door het feit dat vandaag een solidariteitsbijdrage van 100 volledig aftrekbaar is, kost ze de werkgever na belastingen maar 66,01 (100 – 33,99 “flat” tarief in de vennootschapsbelasting). Als de bijdrage zakt tot 88,60 brengt die door de beperkte 75 procent aftrekbaarheid evenveel op voor de schatkist, met name 66,01 (88,60 – belastingvoordeel van  $88,60 \times 0,75 \times 0,3399$ ).



## **B.t.w. op voordelen van alle aard**

Heel wat bedrijven verstrekken voordelen aan hun personeelsleden. Sommige van die voordelen worden **belast** binnen de **directe belastingen als voordeel van alle aard** op basis van **forfaitaire regels**. Maar de vraag is of deze forfaitaire regels ook gelden voor de **B.T.W.** Het **Hof van Justitie** vindt van **niet** als de werknemer een **prijs betaalt voor het voordeel**.

### Voorbeeld :

Als een werknemer de auto van de werkgever regelmatig voor persoonlijke doeleinden gebruikt, zal de fiscus de betrokken werknemer belasten op een voordeel van alle aard. De raming van dat voordeel is in de personenbelasting forfaitair geregeld.

Het voordeel is gelijk aan het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers vermenigvuldigd met een kilometerprijs. Als de werkgever een B.T.W. belastingplichtige is, moet op dat voordeel volgens de Belgische fiscus ook B.T.W. gerekend worden.

Neem nu het verstrekken van maaltijden door de werkgever aan de personeelsleden. De Belgische fiscus gaat er van uit dat de verstrekking geschiedt ter uitvoering van een contract onder bezwarende titel tussen werkgever en personeelsleden. De tegenprestatie van de werknemer is ofwel de prijs die hij voor de maaltijd betaalt, ofwel is de maaltijd een bijkomende vergoeding binnen zijn arbeids- of bediendencontract. Dus vindt de fiscus dat B.T.W. op die maaltijden moet gerekend worden.

## **B.T.W. wordt gerekend op objectieve waarde**

De fiscus vindt dat er **drie mogelijkheden** zijn (B.T.W. Commentaar, 12/87).

- Ofwel wordt B.T.W. geheven over de prijs die door de personeelsleden wordt betaald.
- Betalen die niets, dan is B.T.W. verschuldigd op het voordeel van alle aard dat door de administratie, bevoegd inzake directe belastingen, wordt aangenomen.
- Maar indien de administratie oordeelt dat in het geval de werknemer een prijs betaalt, deze niet normaal is, dan moet, voor de berekening van de belasting, het voordeel in natura aan de prijs worden toegevoegd. Neem als voorbeeld een werkgever die zijn werknemers een lunch aanbiedt voor 0,50 EUR (0,41 + 0,09 B.T.W.).

Inzake **directe belastingen** is het voordeel voor een hoofdmaaltijd vastgesteld op 1,09 EUR (0,90 + 0,19 B.T.W.; art. 18 K.B. W.I.B. 1992).

Dus zal de **B.T.W. controleur** B.T.W. berekenen vertrekkende van een bedrag van 1,09 EUR per maaltijd. Hij zal dus de B.T.W. niet beperken tot 0,09 maar het opdrijven tot 0,19. Ondanks het feit dat de werknemer maar 0,09 B.T.W. effectief betaalt.

## **Hof van Justitie : subjectieve waarde nemen of werkelijk ontvangen tegenprestatie**

### Situatie

Maar is dit wel de juiste oplossing? Die vraag werd onlangs door een **Zweeds bedrijf** gesteld aan het Hof van Justitie (20 januari 2005, Zaak C-412/03). Het ging om een bedrijf werkzaam in de hotel en restaurantsector. Aan de 25-koppige staf verstrekt de onderneming in een speciaal daartoe ingerichte kantine lunches tegen een bepaalde prijs. Die kan in de toekomst beneden de kostprijs komen te liggen. Het bedrijf wou weten of in zo'n geval de B.T.W. simpelweg moet geheven worden op de prijs beneden de kostprijs.

In een ruling oordeelde de **Zweedse fiscus** dat B.T.W. moet betaald worden op de kostprijs. Met andere woorden: de Zweedse fiscus dacht er net hetzelfde over als zijn Belgische collega. Maar de Zweedse belastingplichtige was het daar niet mee eens en stapte naar de Zweedse rechtbank die uiteindelijk een prejudiciële vraag stelde aan het Hof van Justitie.

Het **Hof** stelt dat de maatstaf van heffing voor onder bezwarende titel verrichte goederenleveringen of diensten wordt gevormd door de daartoe door de belastingplichtige werkelijk ontvangen tegenprestatie. Deze tegenprestatie is dus de subjectieve waarde, dat wil zeggen de werkelijk ontvangen waarde, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde.

Het Hof besluit dan ook dat de regels voor onttrekkingen niet van toepassing zijn. Die zijn enkel van toepassing als een belastingplichtige de B.T.W. over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed heeft kunnen aftrekken en geen B.T.W. betaalt wanneer hij dit goed voor privé-doeleinden van hemzelf of van zijn personeel aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt.

Als een tv verkoper een tv meeneemt uit zijn zaak om thuis privé tv te kunnen kijken zou die aldus ongerechtvaardigde voordelen genieten in vergelijking met een eindgebruiker die het goed koopt en hierover B.T.W. moet voldoen. Dezelfde redenering geldt bij de onttrekking van diensten. Maar in de Zweedse vraag gaat het niet om een onttrekking. De werknemer betaalt voor zijn maaltijd. Dus moet in ons voorbeeld B.T.W. gerekend worden van 0,09 en niet 0,19. De B.T.W. is verschuldigd op de subjectieve waarde die de werknemer effectief betaalt voor zijn maaltijd.

Dit arrest is ook van **toepassing** op de **Belgische situatie**. De Belgische fiscus beschouwt het verstrekken van een voordeel verkeerdelijk als een **onttrekking**.

#### Voorbeeld

Het voorbeeld kan ook toegepast worden op koning auto. Het voordeel voor een auto kan volgens de regels die gelden inzake directe belastingen 1.500 EUR zijn. Stel dat de werkgever een factuur maakt voor dat voordeel van 500 EUR.

Dan zal de fiscus inzake personenbelasting toch nog een voordeel van 1.000 EUR belasten in hoofde van de werknemer. Dat is het verschil tussen de objectieve waarde van het voordeel inzake directe belastingen en effectief betaalde subjectieve prijs door de werknemer.

Maar de **B.T.W.** moet enkel gerekend worden op de **subjectieve waarde**. Dus op 500 EUR. Daar zit dan 86,78 B.T.W. in. Als de B.T.W. zou gerekend worden op een extra voordeel van 1.000 EUR zou de werkgever extra 78,77 EUR B.T.W. moeten betalen (B.T.W. Commentaar, 19/347: vermits de B.T.W. op automobielen maar voor hoogstens de helft aftrekbaar is, moet de B.T.W. maar op een beperkt gedeelte van het bedrag berekend worden).

Via het arrest van het Hof van Justitie kunnen werkgevers dus hun profijt doen. Maar let er wel op dat dit **arrest enkel geldt** in het geval de **werknemer toch een prijs betaalt voor het voordeel**. In het geval hij dat **niet doet**, gaat het om een **onttrekking** en mag de fiscus de **objectieve waarde** hanteren om de B.T.W. te berekenen.

## Prijsverminderingen voor personeel niet altijd voordeel

### Principe

**Werkgevers** laten hun **personeelsleden** vaak toe de **producten** die het op de markt brengt, te kopen tegen een **verminderde prijs**. Soms vindt de **fiscus** dat dit een **voordeel van alle aard** is voor de werknemers. Maar de rechtbank te Antwerpen is het daar niet mee eens in een FORD dossier.

- Als werkgevers **voordelen van alle aard** toekennen aan hun personeelsleden, zijn die voordelen belastbaar in hoofde van de **werknemers**. Die voordelen worden **belast** bij het betrokken personeelslid voor hun **werkelijke waarde**.

Het voordeel moet dus worden vastgesteld in verhouding tot de waarde die het heeft bij de begunstigde. Bij het bepalen van de hoogte van het voordeel moet de fiscus zich dus de vraag stellen welk bedrag de verkrijger in normale omstandigheden zou moeten betalen om het voordeel te krijgen.

- Deze **regels** gelden in principe ook als de werkgever tegen een **verminderde prijs eigen producten** aan het **personeel** geeft. Als een werkgever kosteloos of tegen een verminderde prijs koopwaren (duurzame of verbruiksgoederen) verstrekt aan zijn personeelsleden, is het belastbaar voordeel in principe gelijk aan de normale verkoopprijs ervan in de kleinhandel, in voorkomend geval verminderd met de door de werknemer betaalde prijs.
- In de eigen commentaar voorziet de fiscus een **uitzondering** op deze regel (Com.I.B., 36/11). Het **voordeel** moet **niet gelijk** zijn aan de **prijs die een normale** consument moet betalen als het personeelslid gebruiksvoorwerpen krijgt die worden vervaardigd of verhandeld door de onderneming zelf.
  - Maar dan moet het wel gaan om goederen voor dagelijks gebruik of om duurzame gebruiksvoorwerpen van een betrekkelijk geringe waarde zoals een radio, een TV of een wagen van een courant type die louter de persoonlijke behoeften van de werknemers dienen.
  - Voor duurzame gebruiksvoorwerpen mag zich dat niet te dikwijls herhalen. Vervanging mag pas na hun normale gebruiksduur.

Als de onderneming dus **zelf het product maakt**, mag het **voordeel beperkt** worden tot wat het de werkgever **zelf kost** en moet niet de winkelprijs genomen worden.

### Voorbeeld

Neem als voorbeeld een VW werknemer die een Golf kan kopen voor 15.000 EUR. De normale verkoopprijs van die auto is 20.000 EUR en de kostprijs voor de werkgever is 14.000 EUR. Vermits de werkgever voor de auto niet minder dan 14.000 EUR vraagt, wordt de werknemer niet belast op een voordeel van alle aard.

Stel dat die de auto toch kan kopen voor 12.000 EUR, dan zal een voordeel volgen van 2.000 EUR. Het moet daarbij wel om een auto van een courant type gaan.

Stel dat de werknemer een Porsche kan kopen voor 40.000 EUR met een normale verkoopprijs van 50.000 EUR, dan vindt de fiscus dat de werknemer toch moet belast worden op een voordeel van 10.000 EUR. Een Porsche is immers geen courante wagen. Zelfs als de Porsche de werkgever maar 40.000 EUR zou kosten.

## Arrest

### Situatie

De werknemers van FORD kunnen ook van dergelijke voordeeltarieven genieten. Die gelden niet alleen voor de personeelsleden zelf, maar ook voor hun gepensioneerde personeelsleden, echtgenoten, hun gezins- en naaste familieleden, weduwen en weduwnaars.

Wie dat wenst kan daartoe een attest aanvragen aan de werkgever zodat hij of zij terechtkan bij een reguliere FORD dealer. Die verkoopt de auto met korting en factureert de gegeven vermindering aan FORD.

Voor FORD is dat niets anders dan een gewone kostenfactuur. Het automerk droeg er wel zorg voor dat geen enkele auto werd verkocht beneden kostprijs. Op basis van de eigen commentaar van de fiscus zouden deze verkopen niet mogen leiden tot fiscale problemen.

De verkochte auto's waren van een courant type en werden weliswaar verkocht beneden de normale verkoopprijs maar niet beneden hun kostprijs.

### Fiscus : abnormaal of goedgunstig voordeel

Maar de **controleur** zag die geboekte kortingen niet zitten en vond toch dat ze moesten **belast** worden. Hij ontzag de personeelsleden en voegde het bedrag van de toegestane kortingen toe aan de belastbare basis van FORD zelf. Aanvankelijk motiveerde de fiscus dat supplement door te zeggen dat het om **sociale voordelen** ging die FORD toekende aan haar personeelsleden.

Eigen aan de door de fiscus bedoelde categorie sociale voordelen is dat de werknemer er niet op belast wordt, maar dat de werkgever er belasting moet op betalen. In het verdere verloop veranderde de fiscus van motivatie. Hij motiveerde de belasting uiteindelijk als een **abnormaal of goedgunstig voordeel** dat FORD aan zijn werknemers gaf. Wat tot een zelfde resultaat leidde. De gegeven kortingen werden toegevoegd aan de belastbare basis van FORD.

### Rechtbank : fiscus ongelijk en beschouwd kortingen als reclame

De **rechtbank te Antwerpen** is het daar niet mee eens (Rb. Antwerpen, 8 maart 2004, T.F.R., 2005/2). Voor de rechter motiveert FORD de **kortingen als reclame**. Via de verkoopmethode naar het personeel toe wordt maximale merkbekendheid bij de consumenten beoogd door massale aanwezigheid van FORD's op de openbare weg. Het automerk wil daardoor haar omzet maximaliseren. De rechter staat dan ook de **fiscale aftrekbaarheid van de kortingen toe** in hoofde van de werkgever. Waarmee de hele commentaar van de fiscus opzij wordt geschoven.

Dit is geen alleenstaand vonnis. Ook FIAT werd eind de jaren tachtig al met deze problematiek geconfronteerd. Het Hof te Bergen volgde de importeur toen ook op basis van de commerciële en promotionele motieven die FIAT aankarte (Bergen, 24 juni 1994, F.J.F., 95/5).

## **BTW geheven op animatie bij een personeelsfeest, is aftrekbaar**

Een **B.T.W. belastingplichtige** mag de betaalde B.T.W. steeds terugvorderen van de B.T.W. administratie. Op die algemene regel bestaat een **uitzondering** voor **kosten van onthaal** van **mensen vreemd aan het bedrijf**.

Maar **personeelsleden** zijn **niet vreemd** aan het bedrijf. Wat maakt dat de **B.T.W.** op sommige facturen voor het organiseren van een personeelsfeest, **aftrekbaar** zijn.

### **Algemene regel en uitzondering**

- Als een ondernemer een B.T.W. belastingplichtige met recht op aftrek is, geldt als **algemene regel** dat hij de B.T.W. die hij aangerekend krijgt op zijn **aankoopfacturen**, kan **terugvorderen** van de **B.T.W.**

De belasting over de toegevoegde waarde is immers een verbruiksbelasting die moet gedragen worden door de finale consument. Een ondernemer is nooit een finale consument omdat hij steeds rechtstreeks of onrechtstreeks producten of diensten verstrekt voor die finale consument.

- Maar op die algemene regel bestaan een in wezen **vier belangrijke uitzonderingen (art. 45 W.B.T.W.)**. Die uitzonderingen betekenen dat ondanks de algemene regel, een B.T.W. belastingplichtige met recht op aftrek in een aantal gevallen de betaalde B.T.W. aan sommige leveranciers niet kan terugvorderen.
  - De B.T.W. op **automobielen voor personenvervoer** is **hoogstens aftrekbaar voor 50 procent** van de betaalde belasting.
  - Leveringen van **tabaksfabrikaten** en van **geestrijke dranken** komen helemaal niet in aanmerking voor aftrek.
  - De B.T.W. op **kosten van logies, spijzen en dranken** (behalve voor het personeel dat buiten de onderneming belast is met een levering van goederen of een dienstverrichting) komen evenmin in aanmerking voor aftrek.
  - Datzelfde lot rust ook op **kosten van onthaal**. Kosten van onthaal zijn kosten die een belastingplichtige maakt in het kader van public relations, ontvangst en vermaak van aan het bedrijf vreemde personen. Dat zijn personen die niet in de onderneming werken als directie, met inbegrip van de raad van bestuur, of als personeelslid.

Het begrip "aan het bedrijf vreemde personen" beoogt dus niet enkel de leveranciers en de klanten, maar ook de aandeelhouders of vennoten van een onderneming en de leden van een vereniging (BTW commentaar; 45/388 e.v.). Aandeelhouders moeten dus voor B.T.W. doeleinden als vreemd aan het bedrijf beschouwd worden.

Deze vier uitzonderingen gelden uiteraard **niet** voor belastingplichtigen die net de uitgesloten **specifieke economische activiteit** bedrijven. Zo zal een voorverkoper van geestrijke dranken wel de B.T.W. kunnen terugvorderen op geestrijke drank die hij zelf kocht om verder te verkopen.

### **Parlementaire vraag : personeelsfeest en animatie**

- Maar wat in het geval een **personeelsfeest** wordt georganiseerd? Dat is dan **niet** voor "**aan het bedrijf vreemde personen**". Die vraag werd door volksvertegenwoordiger CALUWE (CD&V) gesteld aan minister Didier REYNDERS (V&A Senaat, 2004-2004, 3-5). De volksvertegenwoordiger vroeg of de **BTW** geheven op **animatie bij een personeelsfeest**, **aftrekbaar** is. Bij wijze van voorbeeld verwees hij naar kosten van een orkest en een goochelnummer.

De vraagsteller wou ook nog weten of de aftrekbaarheid afhankelijk is van het feit of het feest al dan niet plaatsheeft buiten de lokalen van de onderneming.

### De minister antwoordt duidelijk.

- Wanneer in het **uitsluitend belang van alle personeelsleden**, een bedrijf bepaalde sociale voordelen verstrekt die een collectief karakter hebben en die voor de toepassing van het Wetboek van inkomstenbelasting niet als voordelen van alle aard worden beschouwd, maar waarbij voor de toepassing van dat wetboek de aftrek wordt aanvaard van de goederen en diensten die worden gebruikt om dat voordeel te realiseren, is de **BTW**, die geheven werd op deze goederen en diensten volgens de gewone regels **aftrekbaar**.

In de **directe belastingen** is een **personeelsfeest** (in de regel één per jaar) **aftrekbaar**. Dus is de B.T.W. op goederen en diensten die bestemd zijn voor collectieve doeleinden op een receptie of een feest ter gelegenheid van een benoeming, een bekroning van arbeidslaureaten, een Sinterklaasfeest, en andere dergelijke feesten aftrekbaar. Hierbij is het van geen enkel belang of de receptie of het feest in dan wel buiten de lokalen van de onderneming plaatsvindt.

Als voorbeelden geeft de minister bloemen die de tafels versieren en animatie. Maar het kan evengoed om de huur van een tent, een lichtinstallatie of dergelijke gaan.

- Maar op het feest mogen alleen de personeelsleden uitgenodigd zijn. De vraag is of de **partners en de kinderen** van die personeelsleden daarbij mogen zijn. Want heel letterlijk zijn dat personen vreemd aan het bedrijf. Alhoewel de minister het niet expliciet zegt, staat het toch tussen de lijnen te lezen. De minister geeft een Sinterklaasfeest als voorbeeld. Het kan niet anders of daar zijn de kinderen bij. Hetzelfde geldt meteen ook voor de partners.
- Wel is het zo dat de andere uitzonderingen onverkort blijven bestaan. De **B.T.W. op spijzen en dranken** verschaft **in restaurants en cafés** of in een **tent op het bedrijfsterrein** verzorgd door een cateringbedrijf, blijft niet **aftrekbaar**. Maar stel dat het bedrijf een springkasteel huurt voor de kinderen, dan zal de B.T.W. op die verhuurfactuur voor de werkgever aftrekbaar zijn.

## **Artikel 344, §1 WIB 92 : economische werkelijkheid**

In **1992** werd in het **Wetboek van de Inkomstenbelastingen** een wetsbepaling ingevoerd die het de Belgische fiscus mogelijk moet maken een belastingheffing uit te voeren conform de **economische werkelijkheid**.

De **bedoeling** is dat de fiscus **ingewikkelde juridische constructies** die louter opgezet zijn met het oog op **belastingontwijking**, kan **negeren**. Er zijn al liters inkt gevloeid over de becommentariëring van deze wetsbepaling.

In de **jaren tachtig en begin van de negentiger jaren** maakten dergelijke constructies behoorlijk wat opgeld.

Die konden enkel bestreden worden met de **simulatietheorie**. De fiscus moet daarbij het moeilijke bewijs leveren :

- dat de akte in werkelijkheid niet is gesteld, of
- dat de partijen niet alle gevolgen van deze akte hebben aanvaard.

### **Artikel 344, §1 WIB 92 : inhoud**

De wetsbepaling waarover in de inleiding wordt gesproken, is het ondertussen even beroemde als beruchte **artikel 344, §1 WIB 92**. Het stelt dat :

- de juridische kwalificatie die door partijen gegeven wordt aan een akte of aan een opeenvolging van verschillende akten,
- niet tegenstelbaar is aan de fiscus
- wanneer de administratie kan aantonen dat de kwalificatie tot doel heeft belastingen te ontwijken.

Het **tegenbewijs** kan worden geleverd door aan te tonen dat de kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften voldoet. Vulgariserend zou je kunnen stellen dat de fiscus zich niet hoeft te houden aan artificieel juridisch bochtenwerk dat enkel tot doel heeft een andere, fiscaal minder interessante economische werkelijkheid te camoufleren. Na uitgebreide bespreking van de wetsbepaling in de rechtsleer komt de rechtspraak stilletjes aan tot stand.

### **Hof van Cassatie : nog niet moeten oordelen**

Vandaar dat wetgever de fiscus een nieuw middel aan de hand deed. Met het nieuwe artikel zou de fiscus meer rekening moeten kunnen houden met de economische werkelijkheid. Het probleem is echter dat tot vandaag het **Hof van Cassatie** nog **niet** heeft moeten oordelen over dit artikel.

## **Rechtbank van eerste aanleg : fiscus meestal geen gelijk**

De **rechtbanken van eerste aanleg** hebben dat wél al gedaan. Bekend zijn de vonnissen die een inkoop eigen aandelen behandelen. De fiscus herkwalficeerde deze inkoop stevast tot een dividenduitkering. In zo goed als alle gevallen **volgde de rechtbank de fiscus niet** om vaak uiteenlopende redenen. Maar vonnissen hebben niet zoveel gewicht als arresten. Die waren er tot voor kort niet.

### **Inkoop van eigen aandelen : negatief**

**Twee arresten** werden geveld omtrent de toepassing van **artikel 344, §1 WIB 92** op een **inkoop van eigen aandelen** (Rb. Hasselt 9 januari 2002, Fiscooloog 830, blz. 3 - Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, Fiscooloog 824, blz. 2).

- Wanneer een vennootschap aan haar aandeelhouders een **dividend uitkeert**, moet ze hierop 15 of 25 procent roerende voorheffing inhouden.
- Koopt ze echter een deel van **haar eigen aandelen** terug van haar aandeelhouders, dan was die inkoopprijs tot voor kort vrij van belasting. De bijzondere belastinginspectie (BBI) was echter van mening dat in veel gevallen die inkoop van eigen aandelen niet meer was dan een **verkapte dividenduitkering** en dat de kwalificatie van inkoop enkel en alleen gekozen was om de **roerende voorheffing te vermijden**.

Onlangs werden twee van dergelijke operaties bekeken door respectievelijk de **rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen** (vonnis van 26 oktober 2001) en die van **Hasselt** (9 januari 2002).

In beide gevallen werd de **belastingadministratie teruggefloten**.

- In het **Hasseltse dossier** ging het nog om de volledige uitkoop van een zieke vennoot, die zich uit de vennootschap wenste terug te trekken. De rechtbank van Antwerpen werd evenwel geconfronteerd met een inkoop van een gedeelte van de aandelen van de enige vennoot.

Om een zieke vennoot uit te kopen, kan men geen beroep doen op een dividenduitkering. Dividenden worden immers aan alle aandeelhouders uitgekeerd. Om die reden werd gekozen voor een inkoop van de aandelen van de zieke vennoot. Dit is echter, volgens de administratie, daarin gevolgd door de rechtbank van Hasselt, een persoonsgebonden aangelegenheid, die niet bewijst dat er in hoofde van de inkoopende vennootschap rechtmatige economische of financiële motieven waren om tot een inkoop over te gaan.

letwat verrassend besluit de rechtbank dan ook dat de **vennootschap moet bewijzen** dat de verrichting beantwoordt aan **financiële en economische behoeften** van de vennootschap. Zij neemt uiteindelijk aan dat dit het geval is, omdat het andere alternatief erin zou bestaan de vennootschap te vereffenen, wat haar verdwijning voor gevolg zou hebben.

- De **rechtbank van Antwerpen** ging er daarentegen van uit dat het aan de **administratie** is om te **bewijzen** dat de kwalificatie van **inkoop van eigen aandelen** enkel en alleen **gekozen** werd met de bedoeling de **roerende voorheffing te vermijden**. Alhoewel het dossier met haken en ogen aan mekaar hing -- zo was in de eerste aangifte van de vennootschap geen sprake van een inkoop van aandelen, terwijl de tweede versie vergat melding te maken van het feit dat de vennootschap een deel van haar eigen aandelen in portefeuille had -- volstond dat niet om de rechtbank te overtuigen dat de kwalificatie van inkoop van aandelen (in plaats van dividenduitkering) louter om fiscale redenen was gekozen. Over de verschillende benadering van beide rechtbanken en meer bepaald de verdeling van de bewijslast, zal vermoedelijk nog heel wat inkt vloeien. We kunnen echter uit beide vonnissen onthouden dat een inkoop van eigen aandelen niet noodzakelijk altijd ontsnapt aan de toepassing van de anti-misbruikbepaling.



### **Verkoop van het vruchtgebruik aan vennootschap : negatief**

Ook niet succesvol voor de administratie was de toepassing van artikel 344, §1 WIB 92 op een **verkoop van het vruchtgebruik** (Rb. Antwerpen 19 juni 2002 - Fiscale Koerier 2002/455).

Een belastingplichtige en haar broer **verkochten het vruchtgebruik** van een gebouw met aanpalende garages aan de vennootschap van de vrouw voor 325.000 euro.

De inkomsten uit de vestiging van een vruchtgebruik zijn belastingvrij.

De **fiscus** herkwalficeerde de verkoop van het vruchtgebruik in een verhuur met vooruitbetaalde huur.

Huurinkomsten zijn wél belastbaar, en daarenboven diende een gedeelte van de huur te worden aangemerkt als een beroepsinkomen.

Wat er ook van zij, volgens art.344 §1 WIB 92 kan de belastingplichtige het **tegenbewijs** leveren dat de keuze voor de kwalificatie vruchtgebruik is ingegeven door **rechtmatige financiële of economische motieven**.

Een belangrijke vraag is bij wie, de verhuurder of de huurder, deze motieven moeten aanwezig zijn. De rulingcommissie is van mening dat dit moet beoordeeld worden in hoofde van de persoon die het vruchtgebruik overdraagt, en niet in hoofde van de vennootschap die het verwerft.

Dit standpunt wordt gevolgd door de **rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen** (vonnis van 19 juni 2002, Fiscale Koerier nr. 14) .

De rechtbank aanvaardt de uitleg van de bedrijfsleider, dat de vestiging van het vruchtgebruik hem toeliet onmiddellijk over het totale bedrag ervan te kunnen beschikken, als een voldoende motief om te kiezen voor een overdracht van het vruchtgebruik boven een verhuring.

### **Verkoop van het vruchtgebruik door een vennootschap : positief doch tegenbewijs**

Waar in een eerste zaak de belastingplichtige voor de **rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen** nog aan het langste eind trok (vonnis van 19 juni 2002), dreigt hij nu van dezelfde rechtbank (**vonnis van 6 januari 2003**) het deksel op de neus te krijgen. De constructie was dan ook iets gekunstelder.

In de **tweede zaak** was de toestand iets ingewikkelder. Een eigenaar van een onroerend goed verkocht dat aan twee personen, een bedrijfsleider en zijn vennootschap. De **bedrijfsleider** kocht de blote eigendom en de **vennootschap** het vruchtgebruik. Daarna verhuurde de vennootschap de private gedeelten van het gebouw aan de bedrijfsleider en zijn gezin.

Het voordeel van de verrichting is duidelijk. De bedrijfsleider wordt bij het verstrijken van het vruchtgebruik eigenaar van het gehele gebouw, terwijl het beroepsmatige gedeelte voor het grootste deel is afbetaald door de vennootschap. Bovendien ontvangt de bedrijfsleider tijdens de duur van het vruchtgebruik geen huurgelden en kan hij daarop dan ook niet belast worden.

De **belastingadministratie** is echter van mening dat de **combinatie van de drie aktes** de bedoeling heeft om de bedrijfsleider te huisvesten en dat ze **niet beantwoordt aan rechtmatige economische of financiële behoeften**. Zij past daarop dan ook de anti-misbruikbepaling (**art. 344 § 1 W.I.B./92**) toe die haar toelaat de juridische kwalificatie van een akte te vervangen door een andere. De door de vennootschap aan de verkoper betaalde prijs voor het vruchtgebruik wordt fiscaal beschouwd als een aan de bedrijfsleider **vooruitbetaalde huur**.

In haar **vonnis van 6 januari 2003** veegt de **rechtbank van Antwerpen** de principiële stelling van tafel dat artikel 344 § 1 W.I.B./92 op een dergelijke constructie niet kan worden toegepast.

Volgens de rechtbank moet de **belastingplichtige bewijzen** dat om **economische of financiële redenen** de kwalificatie vruchtgebruik werd verkozen boven die van verhuring. De rechtbank is niet

overtuigd van de argumenten die de bedrijfsleider daarvoor inroept, maar ze geeft hem nog een tweede kans door de heropening van de debatten te bevelen.

Het lijkt ons evenwel dat de bedoeling van de vennootschap om aan haar bedrijfsleider een huisvesting te verschaffen een **eerbare economische bedoeling** is. De fiscale wet voorziet zelfs in een bepaling van het **belastbaar voordeel voor kosteloze huisvesting**.

De vennootschap zou dus kunnen aanvoeren dat zij haar bedrijfsleider een bezoldiging in de vorm van gratis woonst wou aanbieden en dat ze daarvoor een recht op een onroerend goed wou verwerven.

Als de vennootschap moet verantwoorden waarom zij hier koos voor de aankoop van een vruchtgebruik, veeleer dan voor het huren van een woning voor haar zaakvoerder, dan komt men zeer dicht bij inmenging van de fiscus in de bedrijfsvoering.

### **Huur-onderverhuurconstructie : positief**

Wel succesvol voor de administratie was de toepassing van **artikel 344, §1 WIB 92** in een **huur-onderverhuurconstructie** (Rb. Brussel 7 maart 2002 - Fiscale Koerier 2002/403).

#### Wat waren de feiten?

Meneer is aandeelhouder en zaakvoerder van een bvba. Mevrouw is eigenaar van een gebouw waarin de bvba bepaalde lokalen betreft. **Mevrouw** heeft hiervoor met **meneer** een huurcontract afgesloten. Meneer heeft op zijn beurt een **contract van onderverhuur afgesloten** met zijn **vennootschap**, waarin hij de door hem gehuurde lokalen aan precies **dezelfde prijs** verder verhuurt aan zijn vennootschap.

Welk **voordeel** de betrokkenen nastreefden, is duidelijk :

- Omdat **mevrouw** haar gebouw verhuurde aan meneer en meneer er zelf geen beroepsactiviteit in uitoefende, was zij van mening dat zij enkel op het kadastraal inkomen belastbaar was en niet op de reëel ontvangen huur.
- Omdat **meneer** de lokalen voor precies dezelfde prijs onderverhuurde aan zijn vennootschap, was er in zijn hoofd geen als divers inkomen belastbaar inkomen.
- Voor de **vennootschap** was de betaalde huur integraal als beroepskost aftrekbaar.

#### Fiscus

De **belastingcontroleur** van het koppel was echter van mening dat deze **constructie louter om fiscale redenen** was opgezet en geen economische of financiële verantwoording had. Hij hield dan ook geen rekening met de gekozen kwalificaties van huur en onderhuur en **belast** mevrouw alsof ze **rechtstreeks zou verhuren** aan de vennootschap van meneer.

#### Rechtbank

Voor de rechtbank roepen de **belastingplichtigen** in dat de administratie op grond van de anti-misbruikbepaling (art. 344 § 1 W.I.B./92) een akte enkel kan herkwalficeren indien die akte voor meerdere kwalificaties vatbaar is. De rechtbank stelt echter vast dat de taxatieambtenaar abstractie gemaakt heeft van de kwalificaties van een geheel van verschillende juridische akten die één enkele verrichting tot stand brengen.

In het besproken geval was er volgens de **rechtbank** duidelijk **sprake van eenheid van opzet** tussen de **verschillende overeenkomsten** en stond bij het afsluiten van het contract tussen meneer en mevrouw reeds vast dat meneer op zijn beurt een contract zou afsluiten met zijn vennootschap.

In dergelijk geval kan de administratie de **belasting heffen zonder rekening** te houden met de **afzonderlijke akten** wanneer is vastgesteld dat die enkel met de bedoeling van belastingontwijking zijn gesteld. Omdat er voor het afsluiten van de twee contracten geen andere reden dan de belastingbesparing wordt aangetoond, heeft de administratie een terechte toepassing gemaakt van artikel 344 § 1 W.I.B./92. Het gevolg is dat **mevrouw belast** wordt op de **totale ontvangen huurgelden** in plaats van op het kadastraal inkomen.

De administratie maakt daar een toepassing van de **step-by-stepdoctrine**.

De **rechtbank van Brussel** heeft de **administratie** in het **gelijk** gesteld wanneer zij de huur- onderverhuurconstructie opzijschoof omdat die louter werd opgezet om belastingen te ontwijken. De rechtbank laat daarmee een toepassing van de step-by-stepdoctrine toe.

### **Ter beschikkingstelling personeel : positief**

De **Bergense rechtbank van eerste aanleg** heeft onlangs een **opmerkelijk vonnis** geveld (Rb. Bergen 16 oktober 2002 - Fiscoloog 866, blz. 7).

In een casus waarin de **administratie** een taxatie had uitgevoerd op basis van artikel 26 WIB 92 (verleende abnormale of goedgunstige voordelen) heeft de **rechtbank** de taxatie terecht bevonden maar de motivatie veranderd door ambtshalve **artikel 344, §1 WIB 92** toe te passen.

#### Feiten

De feiten waren de volgende. Een zaakvoerder van een Belgische vennootschap A was in loondienst van een Luxemburgse vennootschap B.

Die stelde 'haar werknemer' ter beschikking van de vennootschap A. De bedoeling was dat het loon van de zaakvoerder ten laste van kwam van de Belgische vennootschap A, maar aan Belgische personenbelasting zou ontsnappen.

#### Fiscus

De **fiscus** wou de betalingen aan de Luxemburgse vennootschap toevoegen aan de winst van de Belgische vennootschap omdat tegenover de betalingen, die de prestaties van de betrokkene als werknemer van de Luxemburgse vennootschap B moesten vergoeden, geen reële prestaties staan.

De betrokkene was immers geen werknemer van vennootschap B maar zaakvoerder van vennootschap A, aldus de administratie.

#### Rechtbank

De **rechtbank van Bergen** is van oordeel dat de toepassingsvoorwaarden van artikel 26 WIB 92 niet waren vervuld, maar past wel ambtshalve **artikel 344, §1 WIB 92** toe.

Zij acht zich met andere woorden bevoegd de taxatie te behouden op een andere wettelijke basis wegens het karakter van openbare orde van de fiscale wet.

Inzake de feiten is ook de rechtbank van oordeel dat de belastingplichtige zijn **prestaties** heeft geleverd **in zijn hoedanigheid van zaakvoerder** van de **Belgische vennootschap** en niet als werknemer van de Luxemburgse. Bijgevolg zijn de betalingen niet tegenstelbaar aan de fiscus, en mag de fiscale aftrek worden geweigerd.

### **Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (dd. 06/01/2003) en Arbitragehof**

Maar naast deze belangrijke mening, heeft ook de **rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de juiste interpretatie** van dit cruciale **artikel onder de loep** genomen (Rb. Antwerpen, 6 januari 2003).

#### Situatie

Het gaat om een nogal complex opgezette vruchtgebruikconstructie :

- Een vennootschap kocht het vruchtgebruik van een woning.
- Een echtpaar kocht 60 procent van de blote eigendom, hun twee kinderen de rest van de blote eigendom.

Om het vruchtgebruik te betalen kreeg de vennootschap een krediet van de bank.

De vennootschap verhuurde het pand aan de ouders met uitzondering van sommige delen die de vennootschap zelf gebruikt.

#### Fiscus : vooruitbetaalde huur

De fiscus stelt dat deze hele opzet **geen rechtmatige financiële of economische behoefte** dekt. Het vruchtgebruik wordt **omgebogen tot vooruitbetaalde huur**. Dus wordt de som die de vennootschap betaalde voor het vruchtgebruik belast bij de ouders als huur. Weliswaar gespreid over de looptijd van het vruchtgebruik (27 jaar). Alsof de ouders het hele pand verhuurden aan de vennootschap. Om dit te doen, greep de fiscus naar de anti-rechtsmisbruikbepaling.

#### Belastingplichtige : wel rechtmatige financiële en economische behoeften

Het echtpaar motiveerde dat de constructie voldeed aan rechtmatige financiële en economische behoeften. Ze wisten het pand **niet** aan het **volledige ondernemingsrisico te onderwerpen**. De gescheiden aankoop leidde volgens de ouders bovendien tot **eenvoudige financieringsfaciliteiten**.

#### Arbitragehof

De rechtbank vond het betoog van de ouders niet helder en vroeg in een tussenvonnis verduidelijking en sluitende bewijzen.

- De rechtbank heropent echter zelf ambtshalve de debatten (Rb. Antwerpen, 16 juni 2003). Dit omdat het **Arbitragehof** sinds medio 2003 (belasting)wetten mag **toetsen aan art. 170 G.W.** Deze wetsbepaling stelt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.
- **Art. 344, § 1 W.I.B. 1992** laat volgens de rechtbank de bepaling van de belastbare basis over aan de fiscus, al naargelang diens inzicht en aldus in realiteit volgens een discretionaire beoordeling. Een belastbare basis moet bepaald worden door een wet. Niet door een inzicht van de fiscus.

Dus nodigt de rechtbank de partijen uit te debatteren over de wenselijkheid om aan het Arbitragehof te vragen of de **anti-rechtsmisbruikbepaling al dan niet strijdig** is met de geciteerde **grondwettelijke bepaling**.

Zoals te verwachten, vindt de **fiscus** het **geen goed idee** een **prejudiciële vraag** te stellen. Het geviseerde artikel heeft enkel tot doel de heffing van door de wetgever reeds ingevoerde belastingen te waarborgen. Het artikel is trouwens maar een bewijsmiddel. De belastingplichtige krijgt de kans het tegenbewijs te geven.

Deze argumenten overtuigen de rechtbank niet zomaar. De magistraat vraagt zich luidop af of de wetgever zo niet de bevoegdheid heeft gedelegeerd tot het vastleggen van de voorwaarden tot belastbaarheid. Dus besluit de **rechter de prejudiciële vraag effectief** te stellen (Rb. Antwerpen, 20 oktober 2003).

De rechtbank vraagt aan het **Arbitragehof** of de anti-rechtsmisbruikbepaling de uitvoerende macht toelaat om middels een zelf te bepalen blanco norm belastbare omstandigheden af te leiden buiten enige veinzing om (zie B.S., 28.11.2003, p. 57275). Deze vraag is niet nieuw.

Belangrijke **rechtsleer** stelt dat de **anti-rechtsmisbruikbepaling de grondwet schendt** omdat de bepaling een **einde** maakt aan de **vrijheid van keuze van de minst belaste weg**. Telkens wanneer de belastingplichtige wettelijk een juridische kwalificatie kiest die hem in staat stelt zijn economische doelstelling te bereiken en tegelijk minder belasting te betalen, kan de fiscus een hogere belasting eisen (VAN CROMBRUGGE, T.R.V., 1993, p. 278).

Het is niet enkel bijzonder moedig maar ook correct van de rechtbank deze toetsing te vragen. Het antwoord van het Arbitragehof is niet te voorspellen. In de rechtsleer werd reeds overtuigend geargumenteed dat de anti-rechtsmisbruikbepaling ongrondwettelijk is. Ofwel wordt deze stelling bevestigd, ofwel moet Arbitragehof met nieuwe harde argumenten op de proppen komen.

### **Arbitragehof : art. 344 § 1 WIB 92 schendt de grondwet niet**

Het **Arbitragehof** citeert uitvoerig uit de voorbereidende werken toen het geviseerde artikel werd ingevoerd. De wetgever heeft zelf **stringente voorwaarden** gesteld voor de toepassing van de anti-rechtsmisbruikbepaling.

- Allereerst is vereist dat de constructie die de belastingplichtige opzet, bedoeld is om aan belasting te ontsnappen.
- Bovendien moet het ontwijkingmotief door de fiscus zelf bewezen worden.
- De anti-rechtsmisbruikbepaling blijft daarnaast beperkt tot activiteiten die winst of voordeel opleveren en in beginsel belastbaar zijn.

De verrichtingen die het beheer van een privaat patrimonium behelzen en die op generlei wijze een weerslag hebben op een belastbaar gegeven, blijven buiten schot.

- Bijkomend kan de belastingplichtige het bewijs leveren dat er wel degelijk rechtmatige financiële of economische behoeften voorhanden zijn die aan de basis liggen van die kwalificatie.

Onder deze **stringente voorwaarden** heeft het artikel tot **wettig doel de bestrijding van belastingontwijking**. Zonder evenwel het beginsel van de mogelijkheid van keuze voor de minst belaste weg aan te tasten. De maatregel kan volgens het Hof niet worden beschouwd als een algemene machtiging die de administratie zou toestaan bij algemene maatregel zelf de belastbare materie vast te stellen.

Het is wel een **bewijsmiddel** om in concrete gevallen bijzondere situaties individueel te beoordelen. Het grondwettelijke wettigheidbeginsel in fiscale zaken vereist niet dat de wetgever op nog meer gedetailleerde wijze de inhoudelijke voorwaarden voor de toepassing van de maatregel zou bepalen, vermits zulks vanwege de aard zelf van het verschijnsel dat ermee wordt bestreden, onmogelijk is.

Dus vindt het Hof dat de **anti-rechtsmisbruikbepaling de grondwet niet schendt**. De voorwaarden binnen dewelke de fiscus dit middel mag gebruiken, is voldoende strikt bepaald.

Het Hof volgt de stelling van Stefaan VAN CROMBRUGGE dus niet. Daarmee heeft een eerste torpedo op art. 344, § 1 W.I.B. 1992 doel gemist. En verloren veldslag betekent niet het verlies van de oorlog.

Zo moet nog uitgemaakt worden in **welke akte de fiscus mag herkwalificeren**. Zo is het Gentse Hof van Beroep van mening dat een herkwalificatie enkel kan als de door de partijen **gestelde akte op verschillende manieren juridisch** kan worden **gekwalificeerd**.

Bij een herkwalificatie moet de juridische realiteit die de belastingplichtige tot stand heeft gebracht, worden gerespecteerd. Uitsluitend de juridische kwalificatie van de akte mag worden gewijzigd. **Niet de inhoud en de gevolgen** van de door de belastingplichtige gekozen akte. Alle feitelijke en juridische gevolgen van de verwezenlijkte akte moeten worden geëerbiedigd. Een debat dat dus nog niet is af is.

## **Hof van Beroep van Gent : Fiscus wel gelijk doch beperkt**

In een **arrest van het Hof van Beroep te Gent** wordt wél voor het eerst iets gezegd over het gevreesde artikel.

### Situatie

Het ging daar over een verzekering “tak 21” van het type “uitgesteld kapitaal met terugbetaling van de reserve”.

Het Hof oordeelde dat het om een beleggingsovereenkomst ging en niet om een verzekeringsproduct.

Het Hof besloot daartoe omdat in geval van overlijden enkel de betaling van de opgebouwde reserve verhoogd met de verworven winstdeelneming werd uitgekeerd. Er was dus geen echt risico verzekerd.

Bij overlijden kreeg men enkel datgene wat men zelf gespaard had. De verzekerde en de begunstigde hebben er zo geen financieel belang bij dat de onzekere gebeurtenis, het overlijden, zich al dan niet voordoet.

De verzekeringsonderneming liep geen enkel risico. Een verzekeringscontract moet volgens het Hof een **kanscontract** zijn. In de aan haar voorgelegde casus was dit niet het geval.

De eerste rechter had dezelfde conclusie. Maar die gebruikte art. 344, § 1 W.I.B. 1992. Het Hof daarentegen vindt dat het gaat om een **gesimuleerde bedrijfsleiderverzekering**.

Hof : uitsluitend juridische kwalificatie van de akte mag worden gewijzigd. Niet inhoud

Alhoewel de belastingplichtige dus **geen gelijk** krijgt, zegt het Hof in erg duidelijke bewoordingen wat het vindt van **art. 344, § 1 W.I.B. 1992**.

- Volgens het Hof kan een **herkwalificatie enkel** als de door de partijen **gestelde akte** op **verschillende manieren juridisch** kan worden **gekwalificeerd**. Bij een herkwalificatie moet de juridische realiteit die de belastingplichtige tot stand heeft gebracht, worden gerespecteerd.
- **Uitsluitend de juridische kwalificatie** van de akte mag worden gewijzigd. **Niet de inhoud en de gevolgen** van de door de belastingplichtige **gekozen akte**. Alle feitelijke en juridische gevolgen van de verwezenlijkte akte moeten worden geëerbiedigd. Daarmee bevestigt het Hof een passus uit de voorbereidende werken bij de totstandkoming van art. 344, § 1 W.I.B. 1992.

Het belang van deze passus uit het arrest kan niet worden overschat. Als dit de stelling van onze hoven wordt, is meteen de wind uit de zeilen van art. 344, § 1 W.I.B. 1992 gehaald. Als de fiscus een akte anders kwalificeert, moet de andere kwalificatie exact dezelfde juridische gevolgen hebben.

## **Hof van Beroep Brugge geeft fiscus wel gelijk : vruchtgebruik 10 jaar te kort**

**Vruchtgebruik** is een recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf, maar onder de verplichting de zaak zelf in stand te houden.

Dit stuk uit het **burgerlijk wetboek** heeft niet weinig belastingplichtigen ertoe aangezet een fiscaal mooie constructie op te zetten.

Maar de rechtbank te Brugge ziet dat niet zitten bij een vruchtgebruik beperkt tot 10 jaar.

### **Situatie**

Neem een echtpaar dat op het punt staat een bestaand pand te kopen. Zelf kopen ze de blote eigendom. Hun vennootschap koopt het vruchtgebruik voor een bepaalde periode. Niet zelden is dat in de praktijk 15 jaar. Als de volle eigendom van het pand 100 is, zegt de fiscus in een recente "ruling" dat de vennootschap in dat geval 80 moet betalen en de blote eigenaar 20. De vennootschap kan het **vruchtgebruik** afschrijven over de looptijd. Zo slaagt het echtpaar er in de 80 kosten van de aankoop van het pand ten laste te leggen van de vennootschap.

Zo'n geval werd onlangs behandeld door de rechtbank te Brugge (Rb. Brugge, 22 juni 2004, nog niet gepubliceerd). Enig verschil bestond er in dat het vruchtgebruik maar een **looptijd van 10 jaar** had. Wat dus 5 jaar korter is dan in de "ruling" van de fiscus.

### **Standpunt fiscus : art. 344 § 1 W.I.B. 1992**

De controleur ziet deze constructie niet zitten. Die stelt dat de enige reden waarom de constructie is opgebouwd, van fiscale aard is. Partijen hebben gekozen hun vennootschap het vruchtgebruik te laten kopen om alzo een pak kosten van zich af te schuiven.

Als het **enige motief van fiscale aard** is en de belastingplichtige dus geen rechtmatige economische of financiële behoefte kan voorleggen, mag de fiscus **artikel 344, § 1 W.I.B. 1992** toepassen. Dat artikel laat de fiscus toe de **juridische kwalificatie** door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, **te wijzigen**.

Vandaar dat de controleur het vruchtgebruik **herkwalificeerde** in een **aankoop van de volle eigendom** door het echtpaar **gevolgd** door een **verhuring voor 10 jaar** aan hun vennootschap.

Daarmee vangt de fiscus meteen twee vliegen. De 80 procent die de vennootschap betaalde voor het vruchtgebruik wordt nu belast als huur bij het echtpaar. Maar als een bestuurder een pand verhuurt aan een vennootschap waar hij die functie uitoefent, mag de huurprijs niet meer bedragen dan 5,75 keer het niet-geïndexeerd kadastraal inkomen. Is dat wel het geval, dan wordt het "**overdreven**" deel belast als **beroepsinkomsten** met hoge belastingen en dito sociale bijdragen.

### **Standpunt rechtbank : geeft fiscus gelijk**

- De belastingplichtigen zijn het daar niet mee eens en stappen naar de rechtbank. De rechter stelt dat een **juridische kwalificatie** het resultaat is van een logische redenering waarbij vertrokken wordt van objectieve feiten.

Die zijn volgens de rechter dat het **echtpaar** het beschikkingsrecht als blote eigenaar (het recht de appartementen te verkopen) krijgt van de appartementen en de **vennootschap 10 jaar lang** het genotsrecht heeft.

- Deze objectieve feiten kunnen volgens de rechter evengoed in een verwerving in volle eigendom door het echtpaar met vervolgens verhuring aan de vennootschap gegoten worden.

De **rechtbank** stelt dat het echtpaar juist voor een **vruchtgebruik koos** om de belasting als beroepsinkomen op de **“overdreven” huur te vermijden**.

De rechter erkent wel dat er juridische verschillen bestaan tussen vruchtgebruik en huur. Maar binnen de korte looptijd van het vruchtgebruik (10 jaar) zijn die verschillen te verwaarlozen.

### **Commentaar : meest belaste weg**

Straffe taal. Volledig in tegenstrijd met de voorbereidende werken en arresten van het Hof van Beroep te Gent.

- Een **herkwalificatie** kan **enkel** als de door de partijen **gestelde akte(n)** op **verschillende** manieren **juridisch** kunnen worden **gekwalificeerd**. Bij een herkwalificatie moet de juridische realiteit die de belastingplichtige tot stand heeft gebracht, worden gerespecteerd.

**Uitsluitend de juridische kwalificatie** van de akte mag worden **gewijzigd**. Niet de inhoud en de gevolgen van de door de belastingplichtige gekozen akte.

Alle feitelijke en juridische gevolgen van de verwezenlijkte akte moeten worden geëerbiedigd. De rechter erkent de verschillen, maar veegt die van tafel enkel en alleen omdat het vruchtgebruik te kort zou zijn. Dit kan niet.

- **Huur en vruchtgebruik verschillen** wezenlijk.
  - Zo kan een vruchtgebruik gehypothekeerd worden. Een huurovereenkomst niet.
  - Een vruchtgebruik geeft trouwens absolute rechten op de zaak zelf en biedt een grotere zekerheid naar de vruchtgebruiker toe.
- Het vonnis is trouwens op een ander vlak merkwaardig. De rechter lijkt aan te nemen dat hij voor **“de meest belaste weg”** mag **kiezen** bij zijn **herkwalificatie**. Als het echtpaar niet had gekozen voor een vruchtgebruikconstructie, zou ze simpel de appartementen aangekocht en rechtstreeks verhuurd hebben.



## **Afschrijvingsexcedenten**

De vennootschapsbelasting werd **niet verlaagd** maar **hervormd**, wat inhoudt dat de opbrengst niet mag dalen.

Maar deze tegemoetkomingen moesten gecompenseerd worden. De hervorming mocht de schatkist niets kosten. Dus moest in een **aantal aftrekposten gesneden** worden.

De regering had gezegd iets te doen met de afschrijvingen. Aanvankelijk dacht men het stelsel van de (fiscaal) degressieve afschrijvingen af te schaffen. Maar die blijven overeind.

Wel werd de **eerste afschrijvingsannuïteit** ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte activa voortaan slechts als beroepskosten aangemerkt in verhouding tot het gedeelte van het boekjaar waarin de activa zijn verkregen of tot stand gebracht. Voortaan moet dus afgeschreven worden pro rata temporis in het jaar van aanschaf.

Daarnaast zal het totale bedrag van de **bij de aankoop komende kosten** op dezelfde wijze als de hoofdsom van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de desbetreffende activa moeten worden afgeschreven.

Maar deze maatregelen gelden niet voor de vennootschappen die genieten van het verminderde tarief. Voor KMOs blijft alles dus bij het oude.

Zowel de **pro rata afschrijvingen** als de **afschrijving van de bijkomende kosten** volgens het ritme van de hoofdsom **gelden enkel voor de vennootschapsbelasting** (inschrijving in art. 198 W.I.B. 1992). Bij de personenbelasting blijft alles bij het oude

### **Pro rata afschrijvingen (art. 196 §2, 1° WIB 92)**

De **eerste afschrijvingsannuïteit** ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte activa wordt voortaan slechts als beroepskosten aangemerkt in verhouding tot het gedeelte van het boekjaar waarin de activa zijn verkregen of tot stand gebracht. In het **jaar van aanschaf** zal dus **pro rata temporis afgeschreven** moeten worden. De berekening moet per dag gebeuren. Niet per maand. (**art. 196, & 2, 1° W.I.B. 1992**).

In het ontwerp memorie van toelichting werd gesteld dat de maatregel niet betekent dat in het jaar van vervreemding van een actief nog mag afgeschreven worden. Dat zou niet kunnen omdat enkel rekening gehouden mag worden met voorheen aangenomen afschrijvingen. Die voorheen wordt geïnterpreteerd als vorige belastbare tijdperken, wat in de rechtspraak fel betwist is.

Deze wijziging is van toepassing op de **vaste activa** die zijn **verkregen of tot stand** gebracht tijdens een belastbaar tijdperk dat is verbonden aan het **aanslagjaar 2004 of** aan een **later aanslagjaar**.

Voorbeeld :

Neem een vennootschap met een boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar. Op 26.12.2003 koopt de niet KMO-vennootschap een nieuwe vrachtwagen voor 100.000 EUR.

- Tot en met aanslagjaar 2003 kon nog een afschrijving voor een vol jaar. Als de vrachtwagen lineair wordt afgeschreven over vijf jaar, kon in boekjaar 2002 nog 20.000 EUR meteen in kosten. Ook al kocht de vennootschap maar vijf dagen vóór het einde van het boekjaar.
- Nu kan dat niet langer. De vrachtwagen mag in het eerste jaar maar “pro rata temporis” afgeschreven worden. Dus mag in boekjaar 2003 maar voor 328,77 EUR in kosten ( $100.000 / 5 \times 6/365$ ).

## **Arbitragehof (31.3.2004): Alle vennootschappen moeten voortaan “pro rata” afschrijven**

### Situatie

Veertien Waalse accountantskantoren dienden een beroep tot **nietigverklaring in bij het Arbitragehof** om de **nieuwe afschrijvingsregels** binnen de vennootschapsbelasting te doen **vernietigen**. Ze wensten dat de nieuwe regels integraal zouden vernietigd worden zodat **alles bij het oude bleef**. Maar het Arbitragehof ziet het net andersom.

De verzoekers stellen dat de **zes criteria** die zijn gekozen om al dan niet als **KMO bestempeld** te worden, **geen goede criteria** zijn. Wie niet aan de regels voldoet, kan toch best economisch een KMO zijn. Dus vroegen zij dat het hele **artikel** zou **vernietigd** worden zodat iedereen terug van de oude regels kan genieten.

### Abitragehof

Het **Arbitragehof** vindt dat de wetgever voor **KMO's in een afwijkend afschrijvingsstelsel** mag voorzien. Maar het Hof moet onderzoeken of het criterium dat daarvoor is gekozen, niet discriminerend is. Dat **criterium** moet **objectief en pertinent** zijn ten opzichte van het onderwerp en doel van de maatregel.

Het Hof volgt in deze de stelling van de **Raad van State**. In haar advies rond deze nieuwe wet stelden onze staatsraden dat als een vennootschap niet zou voldoen aan één of meer van de zes criteria, dat helemaal niet wil zeggen dat het niet om een KMO zou gaan. Dus vindt het Arbitragehof dat het gekozen **criterium niet pertinent** is. Maar dan komt de kat op de koord.

In plaats van het volledige nieuwe artikel te vernietigen, **schrap** het **Hof** enkel de **uitzondering**. Dus ook de **fiscale KMO vennootschappen** zullen zich moeten **adapteren** aan het **nieuwe afschrijvingsstelsel**. Ook zij zullen dus steeds in het jaar van aanschaf **pro rata temporis** moeten afschrijven en de bijkomende kosten mee moeten activeren.

Het Hof laat wel de uitzondering voor **aanslagjaar 2004** (veelal boekjaar 2003) bestaan om “fiscale onzekerheid en rechtsonzekerheid” te vermijden. Maar vanaf **aanslagjaar 2005** (boekjaar 2004) gelden voor alle vennootschappen dezelfde strenge regels.

Wie een put graaft voor een ander, valt er dus zelf in. De indieners van het verzoekschrift hebben net het omgekeerde bekomen dan wat ze wensten.

### **Regering neemt initiatief**

De regering wou de maatregel overeind houden en ging op zoek naar een **nieuwe definitie** voor een **KMO**. Ze vond die in **artikel 15 W.Venn**. De Kamer heeft op 08.07.2004 ingestemd met dat regeringsontwerp.

**Vanaf aanslagjaar 2005** blijft de **uitzondering voor KMO's** dus overeind.

Een **voorbeeld**. Een niet BTW belastingplichtige vennootschap met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar investeert in een gebouw. De vennootschap krijgt daarvoor één factuur op één oktober van 121 (incl. B.T.W.).

- Is de vennootschap een kleine vennootschap, dan mag ze de **21 in één keer** in kosten boeken. Wordt het gebouw afgeschreven over 33 jaar, dan mag zij in het jaar van aanschaf een afschrijving boeken van 3,03 (100/33).
- Is de vennootschap geen kleine vennootschap, dan moet ze de 21 mee activeren met de 100. Dat totale bedrag mag ze dan afschrijven, maar enkel voor 92 dagen van de 365. Dus wordt de

afschrijving beperkt tot 0,92 (121/33 x 92/365). Ten opzichte van de 24,03 bij een kleine vennootschap is dat een wereld van verschil.

Wat is nu een kleine vennootschap ? Zo'n vennootschap mag voor het laatst afgesloten boekjaar slechts **één van volgende criteria overschrijden**:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand 50,
- jaaromzet 6,25 mln. EUR en
- balanstotaal 3,125 mln. EUR.

Pas als twee van de drie criteria overschreden worden gaat het niet meer om een kleine vennootschap. Tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

Deze criteria worden trouwens binnenkort verhoogd. De omzet wordt opgetrokken tot 7,3 mln. EUR en het balanstotaal tot 3,65 mln. EUR.

Deze **nieuwe definitie** zal enkel gelden voor het bepalen van de **afschrijvingen** in het **jaar van aanschaf** en de **bijkomende kosten**.

De **overige KMO maatregelen**, de investeringsreserve en het niet moeten voorafbetalen gedurende de eerste drie aanslagjaren van nieuwe vennootschappen (opgericht in aanslagjaar 2004 of later), blijven de oude KMO definitie (de zes tariefvoorwaarden) hanteren. De Raad van State vond dat ook voor die maatregelen een andere KMO definitie wenselijk is. Neem een vennootschap die wél voldoet aan de voorwaarden van artikel 15 W.Venn. maar niet aan de zes tariefvoorwaarden. Die vennootschap krijgt de investeringsreserve niet en blijft in voorkomend geval verstoken van de vrijstelling van voorafbetalingen. Ook hier zal het Arbitragehof zeggen dat de zes tariefvoorwaarden voor deze resterende KMO maatregelen geen objectief criterium zijn. Dit kan in een procedure prejudicieel gevraagd worden. Dit verhaal is nog niet af.

**Maar naast deze simpele regel zijn er nog vijf andere.**

- Eén. Als een vennootschap het **vorige boekjaar de criteria niet overschreed**, blijft ze voor het **lopende boekjaar** een **kleine vennootschap**, ook al overschrijdt ze voor dat boekjaar de criteria.

Omgekeerd: overschreed de vennootschap het vorige boekjaar de criteria, dan wordt ze voor het lopende boekjaar niet als een kleine vennootschap aangezien, ook al voldoet ze voor dat boekjaar aan de criteria.

- Twee. Is het **boekjaar korter dan twaalf maand**, dan moet de **drempel omzet beperkt** worden in verhouding tot het **aantal maanden**.
- Drie. Het **gemiddeld aantal werknemers** moet bepaald worden op basis van voltijdse equivalenten net zoals in de sociale balans.
- Vier. Als de **bedrijfs- en financiële opbrengsten** voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet als omzet zijn geboekt, dan moeten de totale bedrijfs- en financiële opbrengsten genomen worden.

Stel dat een holding prestaties doorfactureert aan haar dochters voor 1 mln. EUR en tevens dividenden kreeg voor 7 mln. EUR. Op zich is de omzet lager dan 7,3 mln. EUR. Maar vermits bedrijfs- en financiële opbrengsten samen 8 mln. EUR zijn en dus voor meer dan de helft bestaan uit andere opbrengsten dan omzet, geldt de volle 8 mln. EUR als omzet.

- De meeste problemen zullen echter opduiken bij de regel dat de **criteria moeten berekend** worden op **geconsolideerde basis**. Wat wil zeggen dat de cijfers van verbonden vennootschappen mee bepalen of een vennootschap klein is.

Neem een vennootschap met een omzet van 9 mln. EUR, een balanstotaal van 3 mln. EUR en 50 werknemers. Op zich is dat een kleine vennootschap. Maar stel dat de vennootschap een dochtervennootschap heeft met een balanstotaal van 0,5 mln. EUR, een omzet van 1 mln. EUR en één werknemer.

Dan moeten de criteria op geconsolideerde basis berekend worden. Dus moet in principe eerst een geconsolideerde jaarrekening opgesteld worden om te zien of de geconsolideerde jaarrekening de criteria overschrijdt. In het voorbeeld ligt het echter voor de hand. Door die éne werknemer bij de dochteronderneming zal de vennootschap geen kleine vennootschap zijn. Maar in sommige gevallen is dat niet zo evident. Hoe gaat de fiscus dit in hemelsnaam controleren? Een doorsnee belastingambtenaar kent de consolidatieregels niet. Laat staan dat hij in een handomdraai alle jaarrekeningen van moeder en dochter kan tevoorschijn toveren.

Voorbeeld :

Stel dat een vennootschap tijdens een boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar 2004 op 01.12.2004 een nieuwe computer koopt voor 100 en die degressief afschrijft over vijf jaar.

Voor de installatie rekent de leverancier een bijkomende kost van 20.

- Door de **algemene regel** moet de vennootschap de computer pro rata temporis afschrijven inclusief de bijkomende kosten. Dus kan in 2004 maar een kost in de resultatenrekening van 4,07 ( $120 \times 0,4 \times 31/366$ ).

Dus ook alle bijkomende kosten moeten mee geactiveerd worden. Naar de mening van de fiscus zijn dat invoerrechten en andere inklaringskosten, vervoerkosten, niet aftrekbare B.T.W., installatiekosten (b.v. kosten van plaatsing, van montage, van aansluiting aan energiebronnen enz.), kosten van studies, expertise, opmeting, plannen enz., honoraria van notarissen, architecten, registratie- of andere soortgelijke rechten (Com.I.B. 1992, nr. 61/67).

- Maar op deze algemene regel bestaat een **belangrijke uitzondering**. KMO's mogen in het jaar van verkrijging of tot stand brengen van een actief toch nog een **volle afschrijvingsannuïteit boeken** en de bijkomende kosten in één keer in kosten nemen.

In ons voorbeeld betekent dit dat meteen 60 in kosten mag (20 bijkomende kosten en  $100 \times 40\%$ ).

### **Probleem bij geconsolideerde ondernemingen (CRABV 51 COM 505)**

Het probleem is nu dat in de fiscale wet enkel naar de eerste paragraaf van art. 15 W.Venn. wordt verwezen en dus niet naar de andere vijf.

**Art. 196, § 2 W.I.B. 1992** heeft het over "vennootschappen die op grond van de in **artikel 15, § 1**, van het Wetboek van vennootschappen bepaalde criteria niet als kleine vennootschappen worden aangemerkt".

De vijf andere paragrafen bevatten vooral de **criteria op geconsolideerde basis**. Wat wil zeggen dat de cijfers van verbonden vennootschappen mee bepalen of een vennootschap klein is.

Voorbeeld :

Neem twee vennootschappen: een moeder heeft 90 procent van de aandelen van een dochtervennootschap. De moeder richtte de dochter mee op en betaalde daarvoor 0,9 mln. EUR.

De moeder heeft een balanstotaal van 2,9 en de dochter van 2 mln. EUR. Beide hebben een omzet van 4 mln. EUR en een gemiddeld personeelsbestand van 5. Zij hebben onderling geen "inter company" vorderingen of verrichtingen.

Elk afzonderlijk overschrijden ze de criteria niet. Maar op geconsolideerde basis wél. Geconsolideerd hebben ze immers een balanstotaal van 4 mln. EUR ( $2,9 - 0,9 + 2$ ; bij consolidatie moet de moeder de 0,9 deelneming elimineren) en een omzet van 8 mln. EUR. Vennootschapsrechtelijk zijn ze dus geen kleine vennootschappen.

Maar gezien de fiscale wet niet verwijst naar de vennootschapsrechtelijke regel dat de berekening op geconsolideerde basis moet, zouden moeder en dochter toch de uitzondering op afschrijvingen en bijkomende kosten krijgen.

## Duidelijke wet

Rond deze problematiek interpeleerde volksvertegenwoordiger Carl DEVLIES minister REYNDERS vorige dinsdag in de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting (CRABV 51 COM 505).

De minister stelde dat de wettekst inderdaad enkel naar de eerste paragraaf verwijst en niet naar de vijf andere. Maar die zijn naar de mening van de **minister** ook van toepassing op basis van de **Memorie van Toelichting**. De wet zegt dat echter niet. Dus wordt die **wet uitgebreid** met de andere paragrafen enkel op basis van de memorie. Het is zeer de vraag of het standpunt van de minister haalbaar is. De wet zelf verwijst enkel naar de eerste paragraaf.

### **De Raad van State betreft nu artikel 215 W.I.B. 1992 zelf bij het probleem.**

- De regering stelt voor deze nieuwe definitie voor een KMO enkel in te bouwen voor de maatregel rond afschrijvingen en bijkomende kosten (art. 196, § 2 W.I.B. 1992).

De **overige KMO maatregelen** ingevoerd door de wet van 24.12.2002, met name de **investeringsreserve** en het niet moeten **voorafbetalen** gedurende de eerste drie aanslagjaren van nieuwe vennootschappen (opgericht in aanslagjaar 2004 of later), blijven de **oude fiscale KMO definitie** hanteren.

- Al in 2002 had de **Raad van State** daar **kritiek** op. Ook voor die maatregelen zou een andere KMO definitie moeten gebruikt worden. De staatsraden herhalen nu deze kritiek in het advies bij dit nieuwe wetsontwerp. Om de toepassingsvoorwaarde van deze extra KMO maatregelen te bestrijden, kan het Arbitragehof niet meer rechtstreeks gevat worden. Dan moet immers binnen de zes maand na de publicatie van een nieuwe wet in het Belgisch Staatsblad. Die termijn liep af op 30.06.2003.

Maar via een **prejudiciële vraag** kan het nog wel. Stel dat een vennootschap de investeringsreserve aanvraagt zonder dat ze voldoet aan de zes fiscale KMO voorwaarden. De fiscus zal dan de toepassing van die investeringsreserve weigeren. Van zodra de vennootschap met haar dispuut voor de rechtbank van eerste aanleg komt, zou deze aan de rechter kunnen vragen het Arbitragehof te vatten met de vraag of het criterium om al dan niet de investeringsreserve te kunnen toepassen, discriminerend is. De Raad van State suggereert nu zelf die piste.

In de memorie van toelichting antwoordt de **regering** op deze kritiek dat ze zal **nagaan** of er ook **redenen voorhanden** zijn om de **criteria aan te passen** bij de investeringsreserve en de vrijstelling tot voorafbetaling. Maar wanneer dat zal gebeuren staat er uiteraard niet bij. De regering zou hopen dat die prejudiciële vragen er niet zouden komen. Dat is hopen dat het nooit meer zal regenen.

- Maar er is meer. **De Raad van State** betreft nu **artikel 215 W.I.B. 1992** zelf bij het probleem. Om het **verminderd tarief** te krijgen vinden de Staatsraden dat de oude zes voorwaarden weg moeten om ook **vervangen** te worden door de definitie van "**kleine vennootschap**".

Dat zou onder meer betekenen dat het uitkeren van een wedde lager dan 27.000 EUR of het uitkeren van een dividend van meer dan 13 procent van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk, geen beletsel meer zou zijn om het verminderd tarief toe te passen. Kortom, het hele KMO beleid binnen de vennootschapsbelasting staat op de helling.

## Vanaf wanneer beginnen afschrijven ? (CRIV 51 COM 046, p. 2-3)

### Arrest : Antwerpen, 3 juni 2003

Soms doet een ondernemer op het einde van een goed boekjaar nog een forse investering om extra afschrijvingen te kunnen boeken en zo minder belasting te betalen. Maar als dat actief niet meteen geleverd wordt, kan dit dan wel?

#### Situatie :

In 1988 kocht een vennootschap drie nieuwe vrachtwagens voor 200.000 EUR. Ze werden maar geleverd eind 1989. De vennootschap betaalde in 1988 een voorschot van 40.000 EUR.

De bestelbon vermeldde dat pas als het volledige verkoopbedrag was betaald, de vrachtwagens zouden geleverd worden.

Toch schreef de vennootschap in 1988 de drie vrachtwagens degressief af over vijf jaar zodat een kost van 80.000 EUR werd geboekt.

#### **Standpunt fiscus : pas afschrijven vanaf juridisch eigenaar wordt**

De fiscus controleerde boekjaar 1988 en weigerde de afschrijving op het niet betaald gedeelte van de aankoopprijs. De afschrijving werd dus herleid tot 16.000 EUR (40.000 x 0.4). Als motivatie voor deze aanpassing stelde de fiscus dat afschrijvingen enkel kunnen in twee gevallen.

- Als het actief tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk in bezit is gekomen van de vennootschap of
- als deze er tijdens het belastbaar tijdperk juridisch eigenaar van wordt door een voltrokken koop met onmiddellijke eigendomsoverdracht (zie Com.I.B. 1992, 61/84-85).

De eerste mogelijk is meteen helder: van zodra de nieuwe vrachtwagen op de parking rijdt van de koper, is hij afschrijfbaar. In de tweede mogelijkheid is die vrachtwagen nog niet in het bezit van de vennootschap maar is hij wel al geïndividualiseerd op naam van de vennootschap met eigendomsoverdracht.

Stel dat de vrachtwagen van de band rolt en er meteen een plakker op komt met de naam op van de koper, dan kan de afschrijving vanaf dat moment. Maar dan moet in de verkoopovereenkomst wel bepaald zijn dat hij vanaf dat tijdstip eigendom wordt van de koper. De fiscus laat wel toe dat een voorschot meteen wordt afgeschreven. Wat de betrokken controleur in deze casus netjes toepaste.

#### Standpunt Hof van Beroep Antwerpen : waardevermindering niet bewezen

Het Hof van Beroep te Antwerpen (Antwerpen, 3 juni 2003, F.J.F., No. 2000/110) gaf een duidelijk antwoord.

- Voor het Hof argumenteerde de belastingplichtige dat van zodra er wilsovereenstemming is tussen partijen over voorwerp en prijs, de koper eigenaar is van het goed, zodat een afschrijving moet kunnen. Het Hof is het met deze afleiding eens.

Als de wilsovereenstemming er is, wordt de koper eigenaar van het goed, ook al is de prijs nog niet betaald of is het goed nog niet geleverd. Maar het goed moet dan wel geïndividualiseerd zijn.

Gezien in 1988 het chassis- of motornummer nog niet gekend was, kon eind 1988 van een individualisatie nog geen sprake zijn. Bovendien stond in de bestelbon te lezen dat de vrachtwagens maar zouden geleverd worden als de volledig koopsom vooraf was betaald. Dus

ging het hier volgens het Hof duidelijk om een koop met uitstel van eigendomsoverdracht. Het actief is tijdens 1988 niet geleverd en het ging ook niet om een voltrokken koop met onmiddellijke eigendomsoverdracht. Dus kon een afschrijving niet.

- Maar het Hof gaat in op een **tweede argument**. Volgens het **boekhoudrecht** moet een **afschrijvingskost** geboekt worden om de aanschaffingskost van een actief met beperkte gebruiksduur te spreiden over de **waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur** (art. 45, eerste lid K.B. W.Venn.).

Om boekhoudrechtelijk een afschrijving te mogen boeken, moet de onderneming dus **niet aantonen** dat tijdens het boekjaar een **werkelijke waardevermindering** heeft plaatsgevonden.

**Fiscaal** is dat **wél** vereist. Afschrijvingen worden fiscaal enkel als beroepskosten aangemerkt voor zover ze samengaan met een **waardevermindering** die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan (**art. 61, eerste lid W.I.B. 1992**). De vennootschap moet dus de werkelijkheid van de waardeverminderingen bewijzen. Dat deed ze niet. Dus is dit volgens het Hof een tweede reden om de afschrijving te weigeren.

Op basis van dit arrest mag dus gezegd worden dat de fiscus het bij het rechte eind heeft in zijn commentaar. Op het einde van het boekjaar nog snel een actief kopen dat evenwel pas in het volgens boekjaar zal geleverd of geïndividualiseerd worden, is zo goed als een doodlopende straat inrijden.

Jammer is wel dat de belastingplichtige het Hof de stelling van minister REYNDERS nog niet kon voorleggen waarin die stelt dat een afschrijving kan van zodra de vennootschap **economisch eigenaar** wordt van een actief met beperkte levensduur. De minister poneerde deze nieuwe visie immers pas in november vorig jaar. In die stelling kan men stellen dat een actief mag afgeschreven worden van zodra een gesloten transactie niet meer geannuleerd kan worden zonder significante schadevergoeding. Stel dat van bij het tekenen van de bestelbon eind 1988 de vennootschap niet meer onder het contract uit kon dan mits een forse schadevergoeding te betalen, dan zou de afschrijving gekund hebben vanaf die datum.

#### Parlementaire vraag : vanaf moment dat juridische of economische eigendom heeft

Veel ondernemers vragen zich af vanaf welke dag ze dan wel mogen beginnen afschrijven. Neem aan dat de vrachtwagen uit ons voorbeeld besteld is op 15.02.2003.

Hij bolt van de fabrieksband op 20.08.2003 met een sticker d'er op die zegt dat het de onze is.

Op 26.12.2003 halen we hem af bij de verkoper. De factuur wordt op die datum uitgereikt.

Vanaf welke datum mag afgeschreven worden? Deze vraag werd begin mondeling gesteld aan de **minister REYNDERS** (CRIV 51 COM 046, p. 2-3).

Gelet op de voorrang van het boekhoudrecht op het fiscaal recht mag **afgeschreven** worden **vanaf het tijdstip** dat een **actiefrekening boekhoudrechtelijk** moet worden **gedebiteerd**.

De minister vindt dat dit kan vanaf de datum waarop de vennootschap de **juridische of economische eigendom** heeft verkregen van een actief.

- De regels rond **juridische eigendom** erkent de fiscus al jaren. Dit betekent dat de afschrijving in ons voorbeeld kan **vanaf 20.08.2003**. Dan wordt het goed geïndividualiseerd. Tenzij de bestelbon bijvoorbeeld zou bepalen dat we pas juridisch eigenaar worden bij de levering. Dan kan de afschrijving pas vanaf 26.12.2003.

Is een voorschot vooraf betaald, dan bevestigt de minister dat de afschrijving mag starten vanaf de datum van betaling van dat voorschot.

- Maar los van deze oude administratieve regels (zie Com.I.B. 1992, 61/84-85) voegt de minister daar een **nieuwe mogelijkheid** aan toe. Boekhoudrechtelijk mag men volgens REYNDERS

voortaan een actief boeken en dus afschrijven van zodra de vennootschap er de **economische eigendom** van heeft.

Een nieuwe mogelijkheid “out of the blue”! Wat is nu “economische eigendom”? In het wetboek inkomstenbelasting of in de bijhorende administratieve commentaar wordt dat begrip **nergens gedefinieerd**. Ook **niet** in het **Belgisch boekhoudrecht**. Zelfs de Commissie voor Boekhoudkundige Normen deed er nooit een duidelijke uitspraak over.

Gezien het niet binnen België vindbaar is, moeten we het land uit. De International Accounting Standards (IAS/IFRS) die nu binnen de Europese Unie hun intrede doen, redeneren bij voorkeur economisch in plaats van juridisch. Eén van hun principes is “substance over form”. De economische realiteit primeert boven de juridische vorm (IAS Raamwerk, § 35). Volgens **IAS** kan een (materieel) **vast actief** geboekt worden als **twee voorwaarden** vervuld zijn.

- De kostprijs van het actief moet op een betrouwbare wijze kunnen bepaald worden.
- Tevens moet het waarschijnlijk zijn dat de toekomstige economische voordelen van het actief naar de onderneming zullen vloeien (IAS 16, § 7).

Volgens IAS is die zekerheid meestal **alleen beschikbaar** wanneer de **risico's en beloningen** aan de onderneming zijn **overgedragen**.

Vóór dit gebeurt, kan de transactie voor de verwerving van het actief meestal zonder significante boete worden geannuleerd (IAS 16, § 9).

Met andere woorden: een actief kan volgens IAS geactiveerd worden van zodra een **gesloten transactie niet meer geannuleerd** kan worden **zonder significante schadevergoeding**. Vanaf dat moment is een actief economisch activeerbaar.

Stel dat van bij het **tekenen van de bestelbon** in ons voorbeeld op **15.02.2003** de vennootschap niet meer onder het contract uit kan dan mits een forse schadevergoeding, dan zou de afschrijving kunnen vanaf die datum.



## Afschrijven in jaar van vervreemding

De vraag of een immaterieel of materieel vast actief nog mag **afgeschreven** worden in het **jaar van vervreemding** wordt door onze hoven en rechtbanken steevast met een “ja” beantwoord. Maar de fiscus blijft vasthouden aan een “njet”. Hij zag zijn kans schoon om dat nog eens in de verf te zetten in de **Memorie van Toelichting bij de hervorming van de vennootschapsbelasting**. Maar de rechtbank van Antwerpen blijft dit fout vinden.

### Principe

Als een **immaterieel of materieel vast actief** wordt **vervreemd**, realiseert een onderneming een **meer- of minderwaarde**.

Het fiscale wetboek definieert een **verwezenlijkte meerwaarde** als “het positieve verschil tussen :

- eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed en
- anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de “voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen” (art. 43 W.I.B. 1992).

Neem volgend **voorbeeld**.

- Een vennootschap kocht een bedrijfsvoertuig aan voor 1000 in het jaar 2000. De vrachtwagen wordt afgeschreven lineair op vijf jaar.
- Midden 2003 wordt hij verkocht voor 500.
- Op het eerste gezicht is de gerealiseerde meerwaarde 100 [500 – (1000 – 600 afschrijvingen voor 2000, 2001 en 2002)].

Maar een sluwe belastingplichtige zal de meerwaarde anders bepalen. Die zal gedurende het jaar van vervreemding nogmaals pro rata temporis afschrijven. Dus zal hij nog een halve lineaire afschrijving boeken in 2003. Wat de meerwaarde doet uitkomen op 150.

### Meerwaardeberekening

Deze aanpak werpt in fiscalibus zijn vruchten af. Sommige **meerwaarden zijn vrijgesteld** zoals meerwaarden op bedrijfsvoertuigen (art. 44bis W.I.B. 1992). Die meerwaarden zijn in de regel helemaal vrijgesteld (van toepassing op de meerwaarden vanaf 01.01.2000 voor zover de datum van de verwezenlijking ten vroegste behoort tot het belastbare tijdperk van aanslagjaar 2001; KB 03.04.2003, B.S., 30.04.2003).

Als de vennootschap nog 50 afschrijving boekt in 2003, zal haar meerwaarde 50 hoger liggen. Die is dan extra vrijgesteld wat een belastingbesparing oplevert van in principe 17 (50 x 0,3399). Door een simpele boeking kan dus geld verdiend worden. Maar ook bij de gespreide taxatie voorzien in art. 47 W.I.B. 1992 kan dit lucratief zijn. Ook in de personenbelasting kan zo'n boeking een mooie belastingbesparing opleveren.

### Standpunt fiscus : niet pro rata afschrijving in jaar vervreemding

Maar de waard is het **niet eens met pro rata afschrijvingen** in het **jaar van vervreemding**. De fiscus vindt dat in dat jaar niet meer kan afgeschreven worden. De Administratie wil zo de extra belastingbesparing in de kiem smoren. Die stelling wordt nog eens herhaald in de Memorie van Toelichting bij de hervorming van de vennootschapsbelasting.

- Bij een **niet fiscale KMO** wordt de eerste afschrijvingsannuïteit ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte vaste activa **vanaf aanslagjaar 2004** slechts als beroepskosten aangemerkt in **verhouding** tot het gedeelte van het boekjaar waarin de **vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht** (art. 196, § 2, 1° W.I.B. 1992).

Dat wil zeggen dat een niet fiscale KMO in het jaar van aanschaffing van een immaterieel of materieel vast actief met beperkte levensduur (de regel geldt niet voor oprichtingskosten) dag op dag moet afschrijven. Is een actief aangekocht op 01.12.2003 dan kan dat in het boekjaar 2003 afgeschreven worden voor 31/365sten.

- In de geciteerde **Memorie van Toelichting** zegt de fiscus dat **deze regel niets verandert** aan de **afschrijvingsregels** in het **jaar van vervreemding**. Het bedrag van de verwezenlijkte meerwaarde is derhalve volgens de memorie nog steeds gelijk aan het positieve verschil tussen, eensdeels, de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed en, anderdeels, de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de "voorheen" fiscaal aangenomen afschrijvingen. Derhalve zou bij voortduur, voor het vaststellen van de verwezenlijkte meerwaarde, tijdens het boekjaar waarin het betreffend vast actief wordt vervreemd, geen pro rata temporis afschrijving in aanmerking mogen worden genomen. (DOC 50 1918/001, p. 39) Om de niet afschrijving in het jaar van vervreemding te motiveren, verwijst de fiscus steevast naar het woord "voorheen" in de wettekst. Daarmee zou de wetgever bedoelen: in vorige boekjaren of inkomstenjaren.

### **Hoven en rechtbanken : wel prorata afschrijving in jaar vervreemding**

- Maar onze hoven en rechtbanken zijn het daar niet mee eens. De trits **arresten** is intussen al indrukwekkend: Luik, 24 mei 1995, F.J.F., No. 95/153; Antwerpen, 25 maart 1996, F.J.F., No. 96/117 en Gent, 24 februari 1999, T.F.R., 1999, 629.
- Nu komt daar een klaar **vonnis van de rechtbank te Antwerpen** bij (Rb. Antwerpen, 2 oktober 2002, F.J.F., No. 2003/104).

De rechtbank weerlegt zeer precies het argument van de fiscus rond het **woordje "voorheen"**. Een belastingplichtige is **gerechtigd** om goederen in het **jaar van vervreemding af te schrijven**. De rechtbank stelt dat de woorden "voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen" van **art. 43 W.I.B. 1992** geen beperkingen opleggen aan dit recht. Het feit dat de goederen in de loop van het belastbaar tijdperk worden overgedragen, impliceert immers niet dat geen daadwerkelijke waardevermindering van deze goederen kan opgetreden zijn in de periode tot aan de vervreemding ervan.

Dat de fiscus, die heel goed op de hoogte is van al deze arresten en vonnissen, toch de memorie van toelichting misbruikt om zijn standpunt nog eens te ventileren, moet hem kwalijk genomen worden.

## Waardeverminderingen

### Bijkomende kosten grond

#### 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 af trek 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** schaart 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 het 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".

### Oud 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.

In deze oude stelling stelde hij immers dat het **boekhoudrecht** zelf zegt hoe de aanschaffingsprijs moet gevormd worden. Vermits de aankoopprijs samen met de bijkomende kosten zoals schrijfkosten de aanschaffingsprijs vormen, kan voor één van die bestanddelen geen waardevermindering geboekt worden. De wet zou zelf zeggen dat ze integrerend en onaantastbaar deel uitmaken van de aanschaffingsprijs.

### **Minister REYNDERS maakte een bocht en wil een definitief tolerant standpunt innemen**

Cassatie stelde nu reeds bij herhaling dat deze handelswijze geoorloofd is. De boeking als **waardevermindering** van de schrijfkosten is **correct** als die kosten bij het afsluiten van het boekjaar **geen waarde meer vertegenwoordigen**. Het **recente arrest van 2 oktober 2003** bevestigt dit enkel.

Een **Volksvertegenwoordigster** legde de hele problematiek nog eens voor aan **minister REYNDERS** (QRVA 51 011, p. 1448). Zij vraagt de minister waarom de fiscus zich niet wil neerleggen bij de mening van het hoogste rechtscollege van dit land.

**Minister REYNDERS** lijkt nu in zijn antwoord de **deur te openen** voor een oplossing. Hij geeft de kritlijnen voor een vergelijk aan.

- De bijkomende kosten bij de aankoop van een terrein maken een integrerend deel uit van de aanschaffingsprijs.
- Elke wijziging die wordt aangebracht aan de aanschaffingsprijs van terreinen, moet geval per geval steunen op feitelijke elementen die eigen zijn aan elke situatie.
- De gegrondheid van een waardevermindering op een terrein moet worden beoordeeld op de datum van het afsluiten van het boekjaar.
- Tot slot: er kan geen sprake zijn van het automatisch en systematisch ten laste nemen van aankoopkosten met als reden dat zij in essentie geen waarde vertegenwoordigen ten aanzien van de waarschijnlijke realisatiewaarde van het terrein op een gegeven ogenblik. Op zich correcte uitgangspunten.

Belangrijk is dat de **minister niet langer** het boeken van **waardevermindering** op de aanschaffingsprijs **betwist**.

REYNDERS stelt nu dat hij zijn **administratie** de **opdracht** heeft gegeven om haar standpunt te bepalen. Op basis daarvan zal blijkbaar een **definitief standpunt** volgen. Het lijkt er dus op dat de fiscus zijn bocht zal maken met als aanknopingspunt dit nieuwe arrest.

Voor zover de **belastingplichtige** de **waardevermindering afdoende bewijst**, zou de fiscus de waardevermindering aanvaarden. Dat is een correct standpunt.

#### **Voorbeeld :**

Stel dat de aankoop van een terrein gebeurt op 5 januari en kost 100. De schrijfkosten bedragen 14. Door het feit dat schrijfkosten betaald worden, stijgt het terrein niet in waarde tot 114. Net na de aankoop zal de (markt)waarde van dat terrein bij voortduring 100 zijn. Dus moet een waardevermindering van 14 geboekt worden.

De boeking van 14 als waardevermindering zal slechts verantwoord zijn als de marktwaarde van dat terrein nog steeds niet boven de 100 uitstijgt op het einde van het boekjaar (31.12).

Als de marktwaarde dan hoger ligt dan 100, zal een waardevermindering voor dat bedrag niet verantwoord zijn. Stel dat intussen de waarde van de grond gestegen is tot 105, dan zal enkel een waardevermindering van 9 kunnen.

### **Onderzoek definitief afgerond : waardevermindering fiscaal aftrekbaar**

Naar aanleiding van een parlementaire vraag van volksvertegenwoordiger COLINIA eind 2003 kondigde minister REYNDEERS een onderzoek aan. Dat onderzoek werd beklonken in een instructie die dateert van 15.07.2004.

In de instructie staat te lezen dat de hoven en rechtbanken van oordeel zijn dat **waardeverminderingen op terreinen** terecht mogen worden **geboekt** ten bedrage van de **bijkomende aankoopkosten** en dat zij hierdoor op **fiscaal vlak** moeten worden aangenomen.

De administratie besluit dan ook zich bij dit standpunt te moeten neerleggen.

Hieruit volgt volgens de fiscus dat op praktisch vlak, de waardeverminderingen op terreinen die worden geboekt tijdens het boekjaar van de aanschaffing ten bedrage van de bijkomende aankoopkosten, voortaan als fiscaal aftrekbaar moeten worden beschouwd, niettegenstaande het ontbreken van feitelijke elementen die geval per geval de werkelijke ontwaarding van het onroerend goed rechtvaardigen.

### **Waardevermindering mag gespreid worden**

Die waardeverminderingen moeten dus **in principe** in het **jaar van aanschaf geboekt** worden. Maar de fiscus laat een deur open. De **boeking** van de waardevermindering mag **gespreid** gebeuren om rekening te houden met de mogelijkheid tot recuperatie van de registratierechten.

In geval van wederverkoop van een onroerend goed, door de verkoper of zijn rechtsvoorgangers verkregen bij een akte waarop het gemene registratierecht (10 procent) is voldaan, wordt drie vijfde van dat recht aan de wederverkoper teruggegeven indien de wederverkoop bij authentieke akte is vastgesteld binnen twee jaar na de datum van de authentieke akte van verkrijging.

Voorbeeld :

Neem een aankoop van een grond door een vennootschap van 100 met daarop 10 registratierecht. Dan kan de vennootschap 6 van het registratierecht terugkrijgen als deze de grond binnen de twee jaar na aankoop terug verkoopt. Dit zou toelaten in het jaar van aanschaf enkel 4 als waardevermindering te boeken en de overige 6 pas te boeken in het boekjaar waarin de twee jaar na aankoop voorbij zijn.

Maar let op: dat is **geen verplichting**. Het in één keer ten laste nemen kan ook. Dat is trouwens beter.

Want neem eens aan dat twee jaar na aankoop, de verkoopwaarde van de grond is gestegen tot 106. In dat geval kan een waardevermindering niet langer. Cassatie stelde immers duidelijk dat de accessoria via een waardevermindering ten laste van het resultaat kunnen komen als zij bij het afsluiten van het boekjaar op zich geen waarde meer vertegenwoordigen.

### **Wat met onbebouwde terreinen : waardevermindering mogelijk ?**

De discussie rond het **afboeken van betaalde registratierechten op terreinen** nadert zijn catharsis. Minister REYNDEERS zou een **definitief tolerant standpunt** innemen. Maar her en der lijkt al een nieuw probleem de kop op te steken. Als een braakliggend terrein wordt bebouwd, mag dan ook een waardevermindering geboekt worden?

Voorbeeld :

Een vennootschap koopt een braakliggend terrein aan voor een prijs van 1000. Meteen daarna bouwt de vennootschap daar een mooie villa op voor in totaal 4000. Is het dan zo dat dit onroerend goed een waarde heeft van 5000? Die vraag is uiteraard niet evident. Alles zal afhangen van de markt.



Wat heeft een doorsnee koper over voor terrein en gebouw samen? Deze waarde kan bepaald worden met behulp van het begrip "**verkoopwaarde**" uit het Wetboek Registratie.

**Artikel 46 W.Reg.** stelt dat de **belastbare grondslag** voor de heffing van het registratierecht in **geen geval lager** mag zijn dan de **verkoopwaarde** van de overgedragen onroerende goederen.

Onder verkoopwaarde wordt verstaan: de prijs waarop mag worden gerekend bij een normale verkoop onder normale omstandigheden. Dit wil zeggen:

- met voldoende publiciteit en
- met aantrekking van een voldoende aantal liefhebbers, en
- met inachtneming van al de objectieve factoren die de waarde van het goed kunnen beïnvloeden.

Het is dus perfect mogelijk dat de markt voor een gebouw dat 5000 kostte, 8000 wil betalen. Maar het is evenzeer mogelijk dat de verkoopwaarde maar 4500 is ondanks het feit dat het gebouw met terrein samen 5000 kostte.

In dit soort verhalen verdient de **prijs van het terrein** bijzondere aandacht. Meestal zal een koper bereid zijn meer te betalen voor een braakliggend terrein dan voor een stuk grond waar reeds een gebouw op staat. Als deze stelling aangenomen wordt, mag gesteld worden dat een **terrein in waarde daalt eenmaal het bebouwd** wordt. Alles hangt af van de concrete marktomstandigheden. Maar veelal klopt deze vaststelling met de realiteit. Dat dit wel zo moet zijn, blijkt als men een gebouw koopt en de waarde van het terrein uitrekent met de normale prijs die betaald wordt voor braakliggende grond. Niet zelden heeft men dan het gevoel dat men het gebouw koopt voor een prikje. Dat klopt uiteraard niet. Het gebouw heeft ook zijn normale waarde. Vandaar dat een boom kan opgezet worden omtrent het feit of een bebouwde grond niet lager moet ingeschat worden dan een braakliggend terrein.

#### Waardevermindering boeken ?

Maar als dit in een concreet geval zo is, moet de vennootschap zich afvragen of zij om die reden een **waardevermindering mag of moet boeken** op het **terrein**.

Een **terrein** is een materieel vast actief met onbeperkte gebruiksduur. Dus komt het niet in aanmerking voor systematische afschrijvingen. Wel stelt het boekhoudrecht dat op dergelijke activa **waardeverminderingen** moeten geboekt worden bij **duurzame minderwaarde of ontwaarding** (art. 64, § 2 K.B. W.Venn.).

Als bebouwde grond minder waard is dan braakliggende, leidt dat tot een duurzame minderwaarde.

Dus moet een waardevermindering geboekt worden. Als de waardevermindering in de feiten gegrond is, zal de fiscus deze kost moeten aanvaarden.

#### Geboekte waardevermindering nadien terugnemen

Wel is het zo dat eenmaal de waardevermindering is geboekt, bij het opmaken van elke volgende jaarrekening moet nagegaan worden of de geboekte waardevermindering nog steeds relevant is.

De **waardeverminderingen** mogen immers **niet worden gehandhaafd** in die mate waarin ze op het einde van het boekjaar **hoger** zijn dan wat vereist is volgens een **actuele beoordeling** (art. 49 K.B. W.Venn.). Is de waarde intussen gestegen, dan moet de waardevermindering teruggenomen worden.

#### **Voorbeeld :**

Stel dat het braakliggend terrein werd gekocht voor 1000.

- Eenmaal het bebouwd is, daalt de waarde tot 700. Dus wordt een waardevermindering van 300 geboekt.
- Op het einde van het vijfde boekjaar is de prijs van het bebouwde terrein gestegen tot 800. Dan wordt 100 van de vijf jaar geleden geboekte waardevermindering teruggenomen.
- Nog eens drie jaar later is het terrein 1100 waard. Dan moet de laatste 200 resterende waardevermindering teruggenomen worden zodat het terrein uiteindelijk weer geboekt staat aan de waarde die men er oorspronkelijk voor betaalde.

### Hoe waardevermindering terugnemen ?

Het **terugnemen van deze waardeverminderingen** kan op **twee wijzen** gebeuren.

- Ofwel wordt dat in **opbrengst** genomen. Maar dan is de 100 (na vijf jaar) en 200 (na acht jaar) belastbaar.

Maar het boekhoudrecht laat nog een andere methode toe. Artikel 100 K.B. W.Venn. stelt "onder de passiefpost '**Herwaarderingsmeerwaarden**' mogen rechtstreeks worden geboekt en gehandhaafd tot op het ogenblik waarop de betrokken goederen gerealiseerd zijn ... de terugneming van waardeverminderingen geboekt op immateriële vaste activa en op materiële vaste activa zonder beperkte gebruiksduur". Een weggestoken sibillijnse tekst die er op neerkomt dat de terugneming van een waardevermindering op een materieel vast actief met onbeperkte gebruiksduur, niet noodzakelijk in opbrengst moet geboekt worden. Wat tot gevolg heeft dat de terugname niet belastbaar is.

## **B.t.w. wordt onmiddellijk terugbetaald bij faillissement**

Als een **klant failliet** gaat, mag de ondernemer zo goed als steeds een kruis maken over zijn tegoed.

Meteen kan de strijd beginnen om de niet betaalde vordering fiscaal aan te wenden. Voor de directe belastingen valt dat nog mee. Maar voor de B.T.W. vraagt dat engelengeduld. Via een wetsvoorstel zou dat verholpen worden.

Faillissementen zijn van alle tijden. Niet zelden een harde dobber voor de gefailleerde. Maar de niet betaalde leveranciers zitten ook vaak op de blaren. Zij zullen het **tegoed op de gefailleerde** zo goed als nooit betaald krijgen. Die vordering bestaat veelal uit zowel **hoofdsom als B.T.W.**

### **Directe belastingen : boeken van aftrekbare waardevermindering**

Voor de hoofdsom bestaat binnen de personen- en vennootschapsbelasting een op het boekhoudrecht gestoelde regeling. Van zodra een klant in falings gaat, zal de ondernemer een **waardevermindering** kunnen boeken op zijn vordering. Zo kan hij vermijden dat de hoofdsom van de factuur opgenomen wordt in de totale opbrengsten van zijn bedrijf. Dateert de verkoopfactuur al van een vorig boekjaar, dan kan de misgelopen opbrengst toch nog in kosten via een waardevermindering.

In de praktijk maken de belastinginspecteurs zo goed als nooit problemen rond het meteen volledig afboeken van de hoofdsom van de vordering. Zij weten ook dat geld ontvangen uit een faillissement een mirakel veronderstelt. Maar daarmee is de kous niet af. In essentie zijn er **twee voorwaarden** om dergelijke **waardevermindering** te mogen boeken (**art. 22, § 1, 2° K.B. W.I.B. 1992**) :

- De waardevermindering moet **scherp omschreven** zijn en
- de **waarschijnlijkheid** ervan moet blijken uit **bijzondere tijdens het belastbare tijdperk** voorgekomen en op het einde daarvan nog bestaande **omstandigheden**.

Het mag dus niet gaan om een louter algemeen risico. Stel dat een ondernemer weet dat hij jaarlijks op zijn omzet gemiddeld 2 procent verliest door faillissementen. In dat geval mag hij boekhoudrechtelijk een algemene waardevermindering boeken. Zo verkrijgt hij een goed getrouw beeld. Maar fiscaal zal deze vlieger niet opgaan. De fiscus zal vragen voor welke klantenvorderingen hij zo'n waardevermindering boekt. Dat antwoord zal de ondernemer niet kunnen geven.

De fiscus zal dan de geboekte waardevermindering verwerpen en toch belasten omdat ze louter vertrekt van een algemeen risico. Daarnaast zal de aanleiding voor het boeken van de waardevermindering moeten dateren van het boekjaar waarin de waardevermindering wordt geboekt.

Deze voorwaarde hangt samen met de annualiteit van onze belastingen. Stel dat het faillissement pas volgt in maart van het volgend boekjaar en het bestuursorgaan van de vennootschap de jaarrekening pas in april finaliseert. Dan moet zonder enige twijfel de openstaande vordering boekhoudrechtelijk nog afgeboekt worden in het af te sluiten boekjaar.

Fiscaal zal de fiscus naar een **bewijs** vragen dat de penibele omstandigheid van de failliete onderneming reeds gekend was uiterlijk op de laatste dag van het af te sluiten boekjaar.

Kan de ondernemer dat niet bewijzen, dan zal de fiscus deze waardevermindering weigeren en een jaar uitstellen. Wat kan betekenen dat de ondernemer eerst belasting moet betalen op een winst die hij nooit zal betaald krijgen.

### **BTW : pas terugvordering bij attest curator**

Op B.T.W. vlak is de problematiek erger. Door de werking van de B.T.W. zal de ondernemer de **B.T.W.** op de verkoopfactuur van zijn nu failliete klant al lang betaald hebben aan de B.T.W. administratie.

- Maar die meteen **terugvragen bij een faillissement** is uitgesloten. Het verlies van de schuldvordering staat maar vast bij de **sluiting van het faillissement** (art. 77, § 1, 7° W.B.T.W.). Dat kan jaren duren.

Wat zou betekenen dat de ondernemer pas na jaren zijn reeds betaalde B.T.W. kan terugkrijgen.

- Vandaar dat de **B.T.W. administratie tolerant** handelt. Indien de schuldeiser een **attest van de curator** krijgt waarin voor de ingediende aangifte van schuldvordering het bedrag vermeld staat dat met zekerheid mag worden beschouwd als volledig verloren, aanvaardt de administratie dat het verlies tot dat bedrag vaststaat vanaf het ogenblik van de uitreiking van dit attest (B.T.W. Commentaar, 77/173).

Maar een curator wacht vaak geruime tijd om een attest te schrijven. Hij wil echt juridisch zeker zijn dat niets zal kunnen betaald worden. Zo mist de ondernemer toch nog vaak een aantal jaar zijn reeds betaalde B.T.W.

- In de Senaat is nu een **wetsvoorstel** ingediend door Jan STEVERLYNCK om vooral de B.T.W. behandeling te versnellen (3-882/1 - 2004/2005). Vooral om het sneeuwbaaleffect van een faillissement naar andere ondernemers te vermijden door hen meteen de al doorbetaalde B.T.W. terug te geven.

De schuldvordering zou geacht worden verloren te gaan op de **datum van het vonnis van faillietverklaring**. In de eerstvolgende B.T.W. aangifte zou de ondernemer de **misgelopen B.T.W.** dan kunnen **terugvragen** aan de fiscus.

Het wetsvoorstel bevat ook een **regeling** voor de **personen- en vennootschapsbelasting**. Van zodra de vordering zou opgenomen zijn in het proces-verbaal van verificatie van de schuldvorderingen, zou de fiscus de geboekte waardevermindering ook aanvaarden. Bij dat laatste ware het misschien nuttig te bepalen dat hier het annualiteitsbeginsel niet geldt. Als pas in een volgend boekjaar het faillissement volgt, kan de waardevermindering nog geboekt worden in een nog niet afgesloten vorig boekjaar.

Zowel de meerderheid als de regering zijn blijkbaar akkoord met het wetsvoorstel. De planning is het wetsvoorstel in januari technisch aan te passen en vervolgens te stemmen in de commissie.

## VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

### Aftrekposten

#### Restaurantkosten voor 62,5 procent aftrekbaar

**Restaurantkosten** zijn vanaf **01.01.2004 voor 62,50 procent aftrekbaar**. Maar om een budgettaire compensatie te waarborgen, verdwijnen met deze **verhoogde aftrekbaarheid vier administratieve toleranties**. Of hoe de ene hand neemt wat de andere heeft gegeven.

- Tot voor kort gold binnen het **Wetboek Inkomstenbelastingen** dat 50 procent van de beroepsmatig gedane restaurantkosten fiscaal niet aftrekbaar zijn (**art. 53, 8° W.I.B. 1992**).

Op die regel bestaat **één wettelijke uitzondering**. Restaurantkosten gemaakt door vertegenwoordigers van de voedingssector zijn volledig aftrekbaar als ze bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid noodzakelijk zijn in het kader van een mogelijke of werkelijke relatie van leverancier tot klant.

- Zoals de regering al lang aankondigde, is de aftrekbaarheid van de restaurantkosten nu definitief verhoogd. Dat gebeurt in drie stappen. De uitgaven gedaan **vanaf 01.01.2004** zijn voor **62,5 procent** aftrekbaar.

De regering heeft onlangs beslist om de aftrekbaarheid van restaurantkosten voor **inkomstenjaar 2005** vast te leggen op **69 %** en om pas voor **inkomstenjaar 2006** over te gaan tot een aftrekbaarheid van **75 %**.

Deze nieuwe wet is vorige week in het **Belgisch Staatsblad gepubliceerd** (Wet 10.05.2004, B.S., 24.05.2004). De eerste stap trad retroactief in werking vanaf begin 2004. De inwerkingtreding wordt dus niet gekoppeld aan een aanslagjaar, maar wel aan een specifieke datum.

De verhoogde aftrekbaarheid is van toepassing op de **uitgaven gedaan vanaf 01.01.2004**.

- Meteen geldt vanaf begin dit jaar de **aftekbepanking tot 50 procent** enkel nog voor beroepsmatig gedane **receptiekosten** en de kosten voor **relatiegeschenken**.

Evenwel blijven de reclameartikelen die opvallend en blijvend de benaming van de schenkende onderneming dragen bij voortduring volledig aftrekbaar.

#### Verhoogde aftrekbaarheid verdwijnt voor de vier administratieve toleranties.

Maar samen met dit goede nieuws werd in hetzelfde Staatsblad meteen ook minder goed nieuws afgekondigd via een loutere mededeling. Omdat deze algemeen verhoogde aftrekbaarheid van restaurantkosten op kruissnelheid 50 mln. EUR zal kosten, wil de regering meteen een compensatie inbouwen. Na de totstandkoming van de nieuwe wet in 1988 die de beperkte aftrekbaarheid invoerde, stond de toenmalige minister van Financiën een **aantal uitzonderingen extra legem toe**. Deze uitzonderingen, die totnogtoe volledig aftrekbaar waren, zullen **voortaan** ook de **algemene regel van 62,5 procent** moeten ondergaan. Het gaat om vier gevallen.

- (1) Zoals reeds aangekondigd tijdens de parlementaire voorbereidingen zullen de **buitenlandse restaurantkosten** niet langer voor de volle honderd procent aftrekbaar zijn (Com.I.B. 2002, 53/137). Zij zullen voortaan ook de beperking tot 62,5 procent ondergaan.

- (2) De **restaurantkosten** begrepen in **hotelrekeningen** delen ook in de klappen. Voorheen aanvaardde de fiscus dat als een onderneming verblijfkosten betaalt voor naar België uitgenodigde buitenlandse klanten, leveranciers of andere zakenrelaties, de normale restaurantkosten die verbonden zijn aan het verblijf in een Belgisch hotel en die in een gezamenlijke factuur van dat hotel begrepen zijn, ten volle aftrekbaar waren (Com.I.B. 2002, 53/138). Ook deze tolerantie verdwijnt.
- (3) De uitzondering voor **restaurantkosten bij seminaries en colloquia** wordt evenzeer geschrapt. Tot nog toe was het zo dat als in de factuur van de opleiding de restaurantkosten slechts bijkomstig waren, zij volledig aftrekbaar waren (Com.I.B. 2002, 53/139). Meer nog: voortaan moet de factuur van het seminarie of het colloquium steeds zodanig uitgesplitst zijn dat de restaurantkosten van de andere kosten kunnen worden onderscheiden.
- (4) Tot slot wordt ook de buitenwettelijke uitzondering voor **bedrijfsrefters van bedrijfsleiders en zakenrelaties** geschrapt.

De opheffing van deze vier toleranties werd gepubliceerd als mededeling in hetzelfde Staatsblad dat de nieuwe wet bevat in afwachting van de publicatie van een administratieve circulaire. Maar de opheffing van deze toleranties geldt net zoals de wet met **terugwerkende kracht tot 01.01.2004**. Waarmee nog maar eens gezondigd wordt tegen de regels van behoorlijk bestuur.

Het bericht in het Staatsblad bevat zelfs een speciale passus voor restaurantkosten bij seminaries en colloquia. Wanneer in de periode van 01.01.2004 tot 24.05.2004 op de factuur van een seminarie of een colloquium geen opsplitsing is gemaakt tussen de restaurantkosten en de andere kosten, wordt het bedrag van de restaurantkosten geacht 20 procent te zijn van het totaalbedrag van de factuur.

## Is enkel netto meerwaarde aandelen vrijgesteld?

**Meerwaarden op aandelen** zullen wel altijd voor beroering blijven zorgen zolang ze **vrijgesteld** blijven van vennootschapsbelasting. Al jaren woedt de discussie tussen fiscus en belastingplichtige of nu de **bruto of netto meerwaarde vrijgesteld** is van **vennootschapsbelasting**.

Maar wat zegt het **boekhoudrecht**?

### Enkel netto meerwaarden op aandelen vrijgesteld volgens de fiscus

- Eind 2003 vroeg volksvertegenwoordigster Trees PIETERS of de fiscus bij het standpunt blijft dat enkel de **netto meerwaarde op aandelen**, dus na aftrek van de kosten, **vrijgesteld** wordt (QRVA 51 026, p. 3979).

Voorbeeld:

Stel dat een meerwaarde op aandelen wordt behaald van 100 en dat de vennootschap om deze meerwaarde te realiseren 10 verkoopkosten heeft gedragen. Dat kan bijvoorbeeld de kost zijn van de "investment banker" die de verkoop begeleidde. De fiscus zal in zo'n geval enkel de 90 vrijstellen.

Wat tot gevolg heeft dat de vennootschap de 10 kosten niet in mindering kan brengen van haar andere belastbare opbrengsten of geen fiscaal overdraagbaar verlies kan opbouwen.

- Maar is dit standpunt wel juist? De **minister antwoordde** op de vraag van Trees PIETERS dat zijn administratie bij haar **standpunt blijft** omdat er nog **geen eensluidende rechtspraak** bestaat. Dus blijft de fiscus vooruit marcheren met een stelling die minstens voor discussie vatbaar is.
- Zowel de **rechtbank van eerste aanleg** als het **hof van beroep te Antwerpen** spraken zich al uit voor de **bruto vrijstelling**. Ook Bergen is die mening toegedaan. De rechtbank te Namen en te Leuven gaven de fiscus gelijk.

### Redenering fiscus

De fiscus bouwt zijn redenering op vanuit de **definitie van wat een meerwaarde** is. Volgens de wet is de verwezenlijkte meerwaarde gelijk aan het positieve verschil tussen (art. 43 W.I.B. 1992) :

- de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed en
- de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen.

In zijn commentaar bij de vrijgestelde meerwaarden in de personenbelasting stelt de fiscus dat de "**verkoopwaarde**" de nettoprijs is na aftrek van de aan de verkoop inherente bijzondere kosten (makelaarslonen, commissielonen, belastingen; zie Com.I.B. 1992, 44/58).

Maar dat is een interpretatie die blijkbaar enkel geldt voor de vrijgestelde meerwaarden in de personenbelasting (uitgedrukte niet verwezenlijkte en monetaire meerwaarden).

Bij de **algemene definitie** van **meerwaarde** zegt de fiscus expliciet dat bij een verkoop de verkoopwaarde **zondermeer gelijk** is aan de **verkoopprijs** (Com.I.B. 1992, 43/2). Maar er is meer. De term "verkoopwaarde" komt uit het **Registratiewetboek (art. 46 W.Reg.)**. Dat is de prijs waarop mag gerekend worden bij een normale verkoop onder normale omstandigheden voorbereid. Het is nu juist typisch dat de fiscus niet aanvaardt dat voor de heffing van de registratierechten de kosten van de verkoop in mindering komen van de bruto verkoopprijs.

### Wat zegt de boekhoudwet

Maar deze discussie mag niet los gezien worden van de **boekhoudkundige benadering** van een en ander. Vandaar dat volksvertegenwoordigster Dalila DOUIFI reeds midden 2003 aan de minister van

Economie de vraag stelde hoe de bijkomende kosten voor het behalen van een meerwaarde boekhoudrechtelijk moeten behandeld worden.

Moeten die in mindering van de meerwaarde of moeten zij apart als kost verwerkt worden? Deze vraag diende al beantwoord te zijn in september 2003. Maar tot op vandaag heeft de minister het antwoord nog niet gegeven. Dat antwoord lijkt alvast eenvoudig.

De **Commissie voor Boekhoudkundige Normen** (C.B.N.) heeft deze vraag **in 1983** al beantwoord. De Commissie heeft er toen op gewezen dat de wettelijke bepalingen niet uitdrukkelijk handelen over de bijkomende kosten bij verkoop maar dat in het schema van de resultatenrekening de kosten worden onderverdeeld naar hun aard en dat de compensatie tussen opbrengsten en kosten uitdrukkelijk is verboden (**Advies C.B.N., 135/1**).

**Artikel 25, § 2 K.B. W.Venn.** stelt immers dat **compensatie tussen kosten en opbrengsten is verboden**, behalve in de gevallen voorzien door de wet. De meerwaarde moet dus als opbrengst los van de kost geboekt worden. De C.B.N. stelde in haar advies dat als het gaat om de vervreemding van vaste activa, het aangewezen is de bij de vervreemding van deze activa gemaakte kosten te boeken onder de post "andere uitzonderlijke kosten". Het resultaat van de vervreemding wordt immers ook onder de uitzonderlijke resultaten geboekt.

**Conclusie** bij dit alles is dat zowel vanuit de definitie van de term "verkoopwaarde" als door de wijze van boeking, de **meerwaarde niet mag verminderd** worden met de **gemaakte kosten**. Die kosten blijven aftrekbaar van de overige belastbare beroepsinkomsten of mogen als fiscaal verlies in rekening gebracht worden in volgende belastbare tijdperken waarin fiscale winst wordt behaald.

Of om het te zeggen met de woorden van het hof van beroep te Antwerpen: de door de vennootschap boekhoudkundig correct verwerkte **kosten** zijn bijgevolg ook **fiscaal aftrekbaar** in het jaar dat ze door de vennootschap werden gedragen of betaald (Antwerpen, 3 april 2001, Fisc. Act., 2002/15).

### **Vanaf aanslagjaar 2007 : meerwaarde steeds netto via wetswijziging**

Vanaf aanslagjaar 2007 wordt de **fiscale berekening van meerwaarden** gewijzigd. Let op: niet enkel voor meerwaarden op aandelen. Het centrale artikel binnen het wetboek wordt aangepakt. Fiscaal is voortaan een **verwezenlijkte meerwaarde** gelijk aan het positieve verschil tussen :

- de ontvangen vergoeding of verkoopwaarde bij vervreemding
- verminderd met de verkoopkosten en de boekwaarde van een actief. De toevoeging van "verminderd met de verkoopkosten" is nieuw.

#### Voorbeeld :

Stel dat een vennootschap aandelen heeft met een fiscale boekwaarde van 100. Ze worden verkocht voor 500 maar het advocatenkantoor dat de overeenkomst uitschreef, stuurt een ereloonnota van 30. Vroeger was de vrijstelbare meerwaarde 400 en kon de vennootschap de 30 kosten aftrekken van andere belastbare winst of desnoods als overdraagbaar fiscaal verlies naar volgende belastbare tijdperken uitstellen. Vanaf aanslagjaar 2007 zal de vrijstelbare meerwaarde maar 370 zijn. Wie aandelen wil verkopen, doet dat dus best nog in een boekjaar dat verbonden is aan het aanslagjaar 2006.



## **Abnormale of goedgunstige voordelen**

**Abnormale of goedgunstige voordelen** zijn krachtige fiscale wapens voor de fiscus om vooral vennootschappen extra belasting te doen betalen.

Abnormale of goedgunstige voordelen kunnen in **twee groepen** opgedeeld worden. Ontvangen en verstrekte abnormale of goedgunstige voordelen.

- Voor de **verstrekte voordelen** staat **artikel 26 W.I.B. 1992** centraal. Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, moeten die voordelen in principe bij haar **eigen winst worden gevoegd**, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger. Een klassiek voorbeeld is het geven van een renteloze lening door een vennootschap aan een natuurlijk persoon. Voor zover die persoon geen specifieke relatie zoals bedrijfsleider of werknemer heeft met de vennootschap, zal dat voordeel niet kunnen belast worden in hoofde van de natuurlijke persoon als voordeel van alle aard. Kan de fiscus de genietter niet aanpakken, dan moet de verstrekker de belasting op het voordeel betalen. Dus moet de vennootschap de belasting op het voordeel betalen
- Voor de **ontvangen voordelen** staan **artikel 79 en 207 W.I.B. 1992** centraal. **Geen aftrek van voorheen gelopen fiscale verliezen**, investeringsaftrek, definitief belaste inkomsten, ... noch compensatie met het **verlies van het belastbare tijdperk** mag worden verricht op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen voor zover die voordelen zijn toegekend door een onderneming waarvan de ontvangende vennootschap zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.

Voorbeeld :

Stel dat een dochtervennootschap een renteloze lening krijgt van haar moederonderneming en dat de dochter fiscale verliezen heeft uit vroegere boekjaren van 1.000. Het voordeel (de niet betaalde interest) bedraagt 600. De fiscus zal dan terecht de verliesaftrek weigeren op die 600. Zo zal de dochtervennootschap toch de belasting moeten betalen op 600.

**Beide sancties tegelijk** lanceren (zowel moeder en dochter belasten op het voordeel) zal voor de fiscus **onmogelijk** zijn. Ofwel zal hij het voordeel belasten bij de genietter van het voordeel. Als hij dat niet doet, zal hij de verstrekker kunnen belasten. Die laatste kan immers enkel belast worden als de genietter er niet op wordt belast.

Maar om deze beide technieken te mogen toepassen, moet de **fiscus bewijzen** dat het om een **abnormaal of goedgunstig voordeel** gaat.

- Voordelen zijn abnormaal wanneer ze volgens de economische omstandigheden strijdig zijn met de gewone gang van zaken en met de gevestigde handelsbeginselen of -gebruiken.
- Voordelen zijn goedgunstig wanneer ze worden verleend zonder dat ze strekken tot nakoming van een verbintenis of zonder enige tegenwaarde.

### ***Renteloze lening aan bestuurder of stille vennoot***

Vennootschappen worden voor veel zaken gebruikt. Zo geeft een vennootschap niet zelden een **renteloze lening** aan een of andere derde. Maar het fiscale wetboek is zo opgebouwd dat in zo'n geval de vennootschap kan verplicht worden belasting te betalen op de niet ontvangen interesten. Een misschien onlogisch verhaal. Maar het Hof te Gent kreeg recent twee zo'n gevallen te verwerken. Telkens werd de fiscus in het gelijk gesteld.

Denk aan een zaakvoerder die privé wil bouwen. Zijn vennootschap heeft een uit de kluiten gewassen bankrekening. Hij zou die bankrekening als **dividend** aan zichzelf kunnen uitkeren. Maar dan moet genoeg winst voorhanden zijn binnen de vennootschap. Zelfs als die er is, heeft dat uiteraard fiscale gevolgen. Op de uitkering zit immers een roerende voorheffing die 15 tot 25 procent kan bedragen.

Bovendien kan hij voor het boekjaar waarover het dividend wordt uitgekeerd, de verminderte tarieven verliezen. Met alle bijhorende voordelen zoals investeringsreserve en belastingkrediet. Vandaar dat soms een **renteloze lening** wordt gegeven. Dat kost op zich niets aan de genietter van de lening. De vennootschap is dan kredietverlener en de zaakvoerder de ontvanger van het krediet.

### Voordeel van alle aard en bestuurder

Maar het Wetboek Inkomstenbelastingen bevat een regeling die dergelijke operaties toch belastbaar stellen (**art. 32, eerste lid en 36 W.I.B. 1992**). Als de lening gaat naar een persoon die binnen de vennootschap een opdracht als **bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent**, kan de genietter van de lening belast worden binnen zijn of haar personenbelasting op een **voordeel van alle aard**.

Dat geldt ook als de lening gaat naar een persoon die in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard, uitoefent buiten een arbeidsovereenkomst.

Maar ook wie een arbeidsovereenkomst heeft met de vennootschap kan zo'n voordeel krijgen.

De redenering ligt voor de hand. Men verkrijgt iets gratis van de vennootschap. Dus maakt dat een voordeel van alle aard uit. Bij een lening is het niet anders dan bij pakweg een ter beschikking gestelde personenwagen. Betaalt de genietter niet een evenwaardige vergoeding aan de vennootschap, dan belast de fiscus de betrokkene op een **voordeel van alle aard**. Nu is het zo dat ook voor een **renteloze lening** of een lening tegen verminderde rentevoet, een door de Koning bepaald **forfait** bestaat (**art. 18, § 3, 1 K.B. W.I.B. 1992**). Afhankelijk van de lening kan dat (voor aanslagjaar 2003) tot 8 procent oplopen. Niet mals. Daar betaalt men dan in beginsel de personenbelasting op. Wat toch meteen leidt tot een kost van 4 procent (tegen een marginaal tarief van 50 procent, inclusief aanvullende gemeentebelastingen).

### Stille vennoot

Vandaar dat de modale Belg aan het zoeken slaat. Stel dat de lening niet gegeven wordt aan iemand die een (bestuurs)functie uitoefent binnen de vennootschap. Maar aan een "vreemde". Neem een vennootschap met twee vennoten. De ene is een werkende vennoot die zaakvoerder is en dus een functie uitoefent in de vennootschap. De andere vennoot is een "**stille**" **vennoot**. Die heeft enkel mee het kapitaal voor de vennootschap volstort. De stille vennoot neemt nu intrestloos bedragen op in **rekening courant** bij de vennootschap.

Dus krijgt de stille vennoot een lening van de vennootschap.

- Vermits de betrokkene geen functie binnen de vennootschap uitoefent, kan de fiscus die stille vennoot **geen voordeel alle aard** aanrekenen die belast wordt in zijn personenbelasting. Maar daarmee is de kous niet af. Het wetboek bevat nog een andere bepaling.
- De **fiscus** kan de vennootschap zelf belasten op een "**abnormaal of goedgunstig voordeel**" (**art. 26 W.I.B. 1992**). Als een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, worden die voordelen bij haar eigen winst gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger. Dat wil zeggen dat als geen rekening wordt gehouden met het toegekende voordeel voor het bepalen van de belastbare basis bij de genietter, de verstrekker van het voordeel (dus de vennootschap zelf) de belasting op het voordeel moet betalen.

De redenering is evident. Als de genietter fiscaal niet kan "gepakt" worden, moet de verstrekker van het voordeel de belasting op het voordeel betalen. Deze regel geldt evenwel niet als het voordeel toch in aanmerking komt voor het bepalen van de belastbare basis bij de ontvanger van het voordeel. In het voorbeeld is dat geenszins het geval. De stille vennoot kan niet belast worden op het verkregen voordeel in zijn personenbelasting. Hij vervult immers geen functie in de vennootschap.

### **Arrest 20 mei 2003 : renteloos voorschot aan stille vennoot**

Dergelijk geval kreeg het Hof van Beroep te Gent onlangs voorgelegd (Gent, 20 mei 2003, CD ROM Fiscale Bronnen, Kluwer Uitgevers, nr. 03541049). De casus valt volledig samen met het voorbeeld.

#### Fiscus : voordeel alle aard

De **fiscus** had de vennootschap dus belast op het **verstrekte voordeel** over de boekjaren 1994 en 1995. Maar de belastingplichtige, die zijn zaak al verloren had voor eerste aanleg te Brugge, geeft zich niet gewonnen.

Als middel werpt de **vennootschap** op dat zij de stille vennoot heeft gedagvaard om vooralsnog het verstrekte krediet terug te krijgen, te vermeerderen met de wettelijke intrest. Het betoog van de belastingplichtige was duidelijk. Hij zou vooralsnog de interest binnenrijven. Pas dan zou die interest kunnen belast worden.

#### Hof : Fiscus heeft gelijk

Maar het **Hof** analyseert de betrokken dagvaarding en komt tot de vaststelling dat het gegeven krediet werkelijk gratis was. De stille vennoot diende toendertijd geen interest te betalen. Daartoe bestond geen enkele verbintenis. Dus besluit het Hof dat dit een abnormaal voordeel uitmaakt. Een voordeel dat volgens de economische omstandigheden van de inkomstenjaren 1994 en 1995 strijdig is met de gewone gang van zaken en met de gevestigde handelsbeginselen of -gebruiken. De vennootschap is immers een handelsvennootschap met als activiteit boekhouding en fiscaliteit, ingeschreven in het handelsregister, die winst nastreeft. Hiermee is niet overeen te brengen het verlenen van een renteloze lening zonder enige tegenprestatie. De **fiscus** kreeg dus terecht zijn **grote gelijk**.

### **Abnormale of goedgunstige voordelen : mag niet forfaitair op basis van artikel 18 W.I.B. 1992**

#### Arrest : verkoop en goedkope lening

Het **Hof van Beroep te Gent** diende een tijdje geleden zo'n geval te behandelen (Gent, 21 oktober 2003, De Fiscale Koerier 2003/655).

Een vennootschap verkoch onroerende goederen aan twee natuurlijke personen die geen uitstaans hadden met de vennootschap. Die werden niet meteen betaald.

De vennootschap gaf aan de kopers een lening tegen 6,5 en 5 procent.

#### Fiscus : gangbare interestvoet = kaskrediet

Vermits de lening geen vast aflossingsschema had, vond de fiscus dat de gangbare interestvoet van een kaskrediet moest genomen worden.

Begin de jaren 90 was de gangbare interestvoet op kaskredieten rond de 11 procent. Dus belastte de administratie de vennootschap op het verschil tussen die 11 procent en de werkelijk aangerekende interest.

#### Hof : gangbare intrest niet ramen op basis van niet forfaitaire waarderingsregels

- Het **Hof** is het met deze redenering niet eens. De fiscus draagt de **bewijslast van de gangbare intrest**. Daartoe moet de fiscus aantonen dat de genieters van het beweerd voordeel een echt

voordeel hebben ontvangen. Stellen dat de vennootschap de middelen tegen een hoger bedrag had kunnen uitlenen, is een foute bewijsvoering.

De fiscus had moeten aantonen dat de genietters, de kopers van de onroerende goederen, zelf nooit een lening hadden kunnen bekomen tegen 6,5 en 5 procent. Het voordeel moet dus bekeken worden in hoofde van de genietters, niet in hoofde van de vennootschap. De fiscus leverde dus het verkeerde bewijs. Dus krijgt de vennootschap haar groot gelijk.

- Maar het Hof voegt daar nog iets aan toe. Ook de **forfaitaire regels** die voor **voordelen van alle aard** staan ingeschreven in **artikel 18 W.I.B. 1992** zijn in deze niet relevant. Als een vennootschap een renteloze lening geeft aan haar bedrijfsleider is dat onmiskenbaar een voordeel van alle aard. Om dat voordeel te ramen bestaan forfaitaire regels. Voor het kalenderjaar 2003 is dat bijvoorbeeld 7,4 procent. Dat tarief gebruiken om een **abnormaal of goedgunstig voordeel** te taxeren, kan **niet**. Zo'n voordeel mag immers niet forfaitair berekend worden. De gangbare marktinterest moet genomen worden. Binnen groepen vertrekt men daartoe veelal van de EURIBOR waarbij een risicopremie van pakweg 30 procent wordt toegevoegd of worden de Fixed Interbank Offered Rates als leidraad genomen.

### **Renteloze lening aan dochter**

**Bedrijfseconomisch** heeft men het voor een moedermaatschappij altijd als de meest normale zaak van de wereld beschouwd dat zij tegen gunstvoorwaarden financiële hulp biedt aan dochtermaatschappijen die in moeilijkheden verkeren. De goede werking, de rentabiliteit en de geloofwaardigheid van de hele groep staan immers op het spel. Deze **financiële hulp** kan **verschillende vormen** aannemen : afstand van schuldvorderingen, toekenning van renteloze leningen, rechtstreekse betaling van schulden van de dochtermaatschappij, enzovoort.

De **Fiscus** heeft dergelijke reddingsoperaties dikwijls met een kwaad oog gezien. Hij ziet er **vrijgevigheden** of **abnormale of goedgunstige voordelen** in : vrijgevigheden zijn niet aftrekbaar als beroepskost (art. 49 W.I.B. 1992); abnormale of goedgunstige voordelen moeten terug bij de winst worden gevoegd (art. 26 W.I.B. 1992 ).

Zo is de **rulingcommissie** van mening dat financiële hulp abnormaal is, wanneer zij niet zou worden geboden aan een onafhankelijke onderneming (Beslissing nr. Ci. COM/020 van 21 september 1994, Bull.Bel, 1994, p. 636). En hoeft het gezegd dat dergelijke hulp tussen onafhankelijke ondernemingen zelden of nooit voorkomt ?

Dit standpunt van de fiscus is onrealistisch. Het is een blinde toepassing van het arm's lenght-principe in zijn meest enge en dan ook meest betwistbare conceptie.

De **Belgische rechtspraak** heeft over financiële hulp in groepsverhoudingen haast altijd veel **soepeler** geoordeeld. Zij aanvaardt geredelijk dat een moedermaatschappij er alle belang bij heeft om door het dragen van bijzondere kosten of door het afzien van onmiddellijke winsten, haar dochtermaatschappij door de moeilijkheden te helpen. Zij ontkent aan de daaruit voortvloeiende kosten elk abnormaal, goedgunstig of vrijgevig karakter en aanvaardt ze als aftrekbare beroepskosten, zodra de belastingplichtige heeft aangetoond dat zij werden gedragen om belastbare inkomsten te behouden of om het commercieel en financieel aanzien van de groep intact te houden (onder andere : Brussel, 14 oktober 1961, J.Prat.Dr.Fisc., 1961, 346; Bergen, 3 november 1989, F.J.F., 1990, nr. 90/12; Antwerpen, 10 mei 1994, Fisc., nr. 476; contra : Antwerpen, 13 mei 1991, F.J.F., 1991, nr. 91/149).

### Ongunstig arrest (Gent, 20 mei 2003)

#### Feiten :

Maar neem nu eens het geval van een **Belgische moedervereniging** met een **Franse dochter**. Op dezelfde dag besliste het Hof te Gent eveneens over zo'n zaak (Gent, 20 mei 2003, op. cit., nr. 03540743). Om de kapitaalstructuur van de Franse dochter (die "Benetton" winkels uitbaatte) te versterken, geeft de Belgische moeder een renteloze lening aan haar dochter.

De Franse dochter wou twee handelsfondsen in "Paris" kopen met een krediet. Maar de Franse bank eiste een eigen inbreng van de moeder. Wat gebeurde via een renteloze lening. De moeder deed het liever met een renteloos krediet omdat zo kosten werden vermeden. Geen kapitaalverhoging, het geld niet geblokkeerd en de mogelijkheid naarmate de Franse dochter geld verdiende, het krediet vlot terug te betalen.

Bovendien stelde de moeder nog dat financiële moeilijkheden de commerciële belangen van "Benetton" op de Franse markt zouden schaden. Een faling van de Franse dochter zou zeker een negatieve invloed gehad hebben op haar relatie met "Benetton". Met andere woorden: in de gegeven omstandigheden vond de moeder dat geen sprake kon zijn van een abnormaal of goedgunstig voordeel.

#### Fiscus : abnormaal of goedgunstig voordeel

De **fiscus** vond van wel. Temeer daar het reeds geciteerde artikel (art. 26 W.I.B. 1992) een voordeel steeds belastbaar stelt als het voordeel wordt toegekend aan een buitenlandse vennootschap waarmee de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.

#### Hof van Beroep: fiscus gelijk

Het **Hof** schetst de feiten uitvoerig. Maar haar conclusie is kort. De ganse transactie heeft zich volgens het Hof afgespeeld op korte tijd. De lening dateerde van eind 1985 en in 1987 werd de Franse dochter met een meerwaarde verkocht. De lening was toen al terugbetaald. De renteloze lening was dus niet ingegeven door betalingsmoeilijkheden maar door de eisen van de Franse kredietmaatschappij. Het Hof vindt dat de Franse dochter bij machte zou geweest zijn toch interessen te vergoeden op het toegestane krediet door de Belgische moeder. De terugbetaling kon al na twee jaar. Dus besluit het Hof toch tot een **abnormaal én goedgunstig voordeel**. Pittig detail. De eisende partij liet verstek gaan. Ze kwam dus niet opdagen voor het Hof ... Nooit goed.

Dit is een voorbeeld van een arrest dat toch besluit tot een abnormaal of goedgunstig voordeel. Alhoewel er gevallen zijn dat, als de dochter werkelijk in moeilijkheden is en het geld broodnodig is omdat banken geen (extra) geld meer willen verschaffen, vaak wel wordt afgezien van het belasten bij de moeder van een voordeel (zie o.m. Fisc. Act., 2002, nr. 21/5 en 2001). Maar als de feiten liggen zoals in het geschetste geval, kan anders besloten worden. En het mag gezegd: terecht.

## Gunstig arrest Hof van Beroep Brussel 12 oktober 2000

Deze soepele en groepsvriendelijke houding van de Belgische rechtspraak werd wel geïllustreerd door een arrest van het **Hof van Beroep te Brussel** van 12 oktober 2000.

### Feiten : afstand schuldvordering

Een BVBA had ten belope van 2.500.000 frank definitief afstand gedaan van schuldvorderingen die zij had op een dochtermaatschappij in moeilijkheden. Ze bleef schuldeiser voor ongeveer 4.250.000 frank.

De dochter had een kapitaal van 1.200.000 frank en haar verliezen waren al opgelopen tot zowat 8 miljoen frank. In het contract tot afstand was bepaald dat de afstand gebeurde "gelet op de geringe kans om nog te worden terugbetaald en met het doel de schuldenaar de kans te geven zijn financiële toestand recht te zetten".

### Fiscus : geen uitzonderlijke kost

De **fiscus weigerde** de uit deze afstand voortvloeiende kost als beroepskost te aanvaarden :

- Volgens hem hield de afstand geen noodzakelijk verband met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid,
- liet de afstand niet toe belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, omdat de moedermaatschappij geen bestuurdersvergoedingen verkreeg van haar dochter, en
- was er een flagrante wanverhouding tussen de afstand (2.500.000 frank) en het mogelijke rendement op een participatie van 1.200.000 frank in de dochter.
- De fiscus hield ook voor dat het oninbaar karakter van de schuldvordering niet vaststond. Hij vroeg zich af of de dochter haar moedermaatschappij niet bij voorrang zou hebben terugbetaald, indien deze laatste daarop had aangedrongen.

### Hof : belastingplichtige heeft gelijk

Het **Hof te Brussel** geeft de **belastingplichtige gelijk**.

Gelet op de omvang van de verliezen, was de vordering ongetwijfeld oninbaar.

- De moedermaatschappij had helemaal geen prioritaire betaling kunnen vragen, want ze beschikte, niet over een voorrecht; overigens zou zulke betaling vernietigbaar geweest zijn op basis van het toenmalige artikel 446 van de oude Faillissementswet.
- Het Hof aanvaardt dat de afstand van schuldvordering is gebeurd in het kader van de beroepswerkzaamheid en tot doel had inkomsten te verkrijgen of te behouden : door de afstand heeft de moedermaatschappij haar participatie veilig gesteld, zodat ze later nog dividenden en eventueel meerwaarden kon verkrijgen, alsook haar overige schuldvorderingen (4.250.000 frank) en de interesten daarop.
- De omstandigheden dat de moedermaatschappij geen bestuurdersvergoedingen van haar dochtermaatschappij verkrijgt, en dat het bedrag van de afgestane vorderingen hoger zou zijn dan het rendement dat van de participatie kon worden verhoopt, zijn zonder betekenis.

Het Hof besluit dan ook dat de afstand van schuldvordering een uitzonderlijke kost uitmaakt, die op basis van artikel 49 W.I.B. 1992 aftrekbaar is.

## VAK III- DIVIDENDEN

### Dividenden en 15% RV na kapitaalverhoging met reserves

Heel wat ik-bvba's die maar één vennoot hebben, moeten **uiterlijk op 02.08.2005** hun **gestort kapitaal verhogen tot minimum 12.400 EUR**.

De bijkomende 6.200 EUR wordt niet steeds in geld gestort. Soms gebeurt dat door een **inbreng in natura van een schuldvordering of het incorporeren van belaste reserves**. Wordt de roerende voorheffing op dividenduitkeringen dan meteen 25 procent in plaats van 15 procent? De fiscus en minister REYNDERS vinden van niet.

#### Principe : dividenden maken deel uit van de winst en 25% RV

Dividenduitkeringen zijn dure operaties. Een dividend is geboekte winst die wordt uitgekeerd aan de aandeelhouders. Op de **winst** die in aanmerking komt voor dividenduitkering, moet eerst de normale **vennootschapsbelasting** betaald worden. Vanaf aanslagjaar 2004 is dat maximaal **33,99 procent**.

Wie een winst vóór belastingen behaalt van 100, dient daarop dus 33,99 vennootschapsbelasting te betalen. Als de vennootschap dan de resterende 66,01 wil uitkeren aan een aandeelhouder natuurlijk persoon, dient de vennootschap op het uit te keren bedrag, **roerende voorheffing** in te houden. Die bedraagt voor dividenden in principe **25 procent** (art. 269, eerste lid, 2° W.I.B. 1992).

Als een vennootschap de winst na belasting van 66,01 wil uitkeren, moet ze daarop eerst 16,50 roerende voorheffing inhouden en meteen betalen aan de fiscus. De aandeelhouder ontvangt dan netto 49,51. Al bij al een behoorlijke belasting van alles samen 50,49 procent. Niet weinig. De aandeelhouder moet dan wel de ontvangen 49,51 niet meer aangeven in zijn aangifte in de personenbelasting. Als de roerende voorheffing betaald is op het dividend, moet verder geen belasting betaald worden. Maar dat is een magere troost.

#### Afwijking : 15 % roerende voorheffing

Dividenduitkeringen worden dus zwaar belast. Vandaar dat de wetgever een aantal wettelijke initiatieven heeft genomen om een **dividenduitkering** wat **aantrekkelijker** te maken. Het fameuze K.B. 15 begin de jaren 80 was daar een schitterend voorbeeld van. Op een uitgekeerd dividend diende helemaal geen vennootschapsbelasting betaald te worden. Dus dat scheelde een serieuze slok op de borrel. Maar dat systeem bestaat al lang niet meer.

Midden de jaren negentig voerde de toenmalige regering wel een **roerende voorheffingstarief** in op dividenden van **15 procent** (art. 269, derde lid W.I.B. 1992). Tien procent lager dan het normale tarief.

Maar om dat lagere tarief te krijgen, moeten een aantal **strikte voorwaarden** gevolgd worden.

- Wat KMO vennootschappen betreft, moet het gaan om dividenden op aandelen die, vanaf hun uitgifte ofwel op naam zijn ofwel in België in open bewaargeving zijn gegeven.
- Bovendien dienen die aandelen uitgegeven te zijn vanaf 01.01.1994 ter vertegenwoordiging van maatschappelijk kapitaal dat overeenstemt met inbrengen in geld.
- Tevens mogen de aandelen waarop de dividenden betrekking hebben geen enkel voorrecht krijgen in vergelijking met de andere door de vennootschap uitgegeven aandelen. Aan de nieuwe aandelen een bevoorrecht dividend toekennen of een hoger dividend laten genieten dan de "oude" aandelen, is dus uit den boze.
- Als vennootschappen na 31.12.1993 hun kapitaal verminderen, worden de doorgevoerde kapitaalverhogingen slechts in aanmerking genomen in de mate dat zij meer bedragen dan die

kapitaalverminderingen. Zo wordt vermeden dat de vennootschappen eerst hun kapitaal verhogen om op dat nieuwe kapitaal het lage tarief te krijgen om meteen daarna een kapitaalvermindering door te voeren van het "oude" kapitaal. Zo zou enkel kapitaal overblijven dat van het lage tarief zou genieten.

Deze regel geldt evenwel niet als de kapitaalverminderingen beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Dat is onder meer het geval als de kapitaalverminderingen worden gebruikt om verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren of om onbeschikbare reserves aan te leggen.

### **Kapitaalsverhoging door omzetting van een schuldvordering : 15% RV**

In deze hele regeling valt op dat het in elk geval moet gaan om **kapitaal dat volstort is in geld**.

Kapitaal gevormd door incorporatie van andere bestanddelen van het eigen vermogen zoals reserves met uitgifte van nieuwe aandelen, komen duidelijk niet in aanmerking voor het lagere roerende voorheffingtarief.

Maar komt **kapitaal** gevormd door een **inbreng in natura** in aanmerking voor het verlaagde roerende voorheffingtarief? Een inbreng in natura is immers bij uitstek geen inbreng in geld. In zijn commentaar bouwt de **fiscus** een **moie tolerantie** in.

- Aandelen die voortkomen uit de **omzetting van een schuldvordering** (ongeacht de vorm ervan) worden aangemerkt als aandelen ter vertegenwoordiging van een inbreng in geld (Com.I.B., 261/103).  
Wat betekent dat de volstorting van kapitaal door een simpele overboeking van een schuld van de vennootschap aan de vennoot, in aanmerking kan komen.
- Ook een **inbreng in natura** komt in aanmerking. Maar dan moet de inbreng in natura betrekking hebben op de **omzetting** in kapitaal van een **lening in geld** van een vennoot aan de vennootschap. Is het bijvoorbeeld een inbreng in natura van een gebouwd onroerend goed, dan zal dat kapitaal niet in aanmerking komen. Dus wie de 6.200 EUR bijkomend kapitaal geeft via zo'n overboeking of inbreng in natura van een schuldvordering, zal kunnen blijven genieten van het **verlaagd tarief van 15 procent**.

### **Kapitaalsverhoging door incorporatie reserves : 15% RV**

Vorige week voegde minister REYNDERS daar een **moie uitzondering** aan toe. Hoe zit het als nu als die **6.200 EUR extra volstort kapitaal** wordt gevormd door **reserves te incorporeren**? Reserves zijn niets anders dan niet uitgekeerde winsten uit het verleden. Dus dat is geen inbreng in geld.

De minister vindt dat in zo'n geval de toepassing van het verlaagd tarief van 15 procent roerende voorheffing behouden blijft op voorwaarde dat de kapitaalverhoging gebeurt **zonder uitgifte van nieuwe aandelen** (CRIV 51 COM 532). Logisch, vermits fiscaal reserves, reserves blijven. Ook al zitten ze in kapitaal. Deze redenering geldt dus mutatis mutandis ook voor de verhoging van het kapitaal van bvba's tot 18.600 EUR om hun statuten aan te passen aan de nieuwe euro bedragen.



## VAK IV– BELASTBARE GRONDSLAG

### DBI-aftrek : verminderingen vervallen voor Europese dividenden

Binnen de vennootschapsbelasting bestaat de techniek **Definitief Belast Inkomen** die er moet voor zorgen dat een moeder geen tweede keer wordt belast op dividenden die ze krijgt van haar dochters.

Maar **België vermindert deze vrijstelling extra** met een aantal **fiscaal niet aanvaarde kosten**. De **Europese Commissie** vindt dat dit niet kan voor dividenden die uit lidstaten van de Unie komen.

**België** past daarom zijn **wetboek aan**.

#### Principe

Binnen de vennootschapsbelasting is de techniek van het "definitief" belast inkomen ingevoerd om **dubbele belasting te vermijden**. Als een moedervenootschap van haar dochter een dividend ontvangt, zal dat dividend bij die dochter reeds belast zijn. Dividenden worden immers geput uit de winst van het boekjaar.

#### Voorbeeld :

Dat is het netto bedrag van de winst waar de vennootschapsbelasting al van afgetrokken is. Stel dat een Belgische dochter een winst vóór belasting heeft van 100. Tegen het normale Belgische tarief vennootschapsbelasting zal ze daar 33,99 procent op betalen. Dus schiet netto 66,01 over. Keert de dochter dat bedrag uit naar haar moeder, dan krijgt die moeder een opbrengst binnen van 66,01. Als de moeder daar nog eens belasting moet op betalen, zou dat neerkomen op een dubbele belasting. Dat wordt vermeden via de techniek van het "definitief belast inkomen" (DBI). Een DBI-aftrek moet er voor zorgen dat die uitgekeerde winst van 66,01 bij de moeder niet nogmaals wordt belast.

#### Voorwaarden : minimum participatie en deelnemingsperiode

De DBI-aftrek is gekoppeld aan een aantal **strikte voorwaarden** :

- De aandeelhouder moet op de datum van toekenning of betaalbaarstelling een deelneming hebben van ten minste 10 procent of met een aanschaffingswaarde van ten minste 1.200.000 EUR.
- De aandelen moeten de aard van financiële vaste activa hebben en gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom werden of worden behouden. Dat laatste betekent dat op het ogenblik dat het dividend er komt, de vennootschap de aandelen nog geen jaar moet hebben. Maar dan moet ze dat jaar wel afmaken na de ontvangst van het dividend.

#### Beperkt tot 95% en saldo na vierde bewerking

Naast deze voorwaarden, bestaan nog **tal van andere beperkingen** die de DBI-aftrek viseren.

- Zo is een DBI niet voor de volle honderd procent aftrekbaar. De aftrek geldt maar voor 95 procent.
- Verder kan een DBI-aftrek maar van wat overblijft van de belastbare basis na de zogenaamde "vierde bewerking".
  - Eerst wordt de mutatie in de reserves geteld bij de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden. Die vormen samen het fiscaal resultaat.
  - In een tweede bewerking wordt het fiscaal resultaat gesplitst tussen Belgische en buitenlandse winst.

- Bij de derde bewerking wordt onder meer de bij verdrag vrijgestelde winst, de aftrekbare giften en de vrijstelling voor bijkomend personeel afgetrokken. Van het bedrag dat dan nog rest, is een DBI-aftrek mogelijk.

Stel dat een vennootschap een fiscale winst heeft van 1.000, aftrekbare giften voor 30 en een aftrek voor bijkomend personeel van 300, dan zal uiteindelijk 670 overblijven om een DBI-aftrek op los te laten. Stel dat de vennootschap een DBI heeft van 1.200, dan zal 530 DBI-aftrek verloren gaan.

### **Verminderen met bepaalde verworpen uitgaven**

Daar komt bij dat het bedrag waarop de DBI-aftrek mag losgelaten worden, nog eens wordt **verminderd** met een **aantal verworpen uitgaven** (zie voor volledige lijst art. 205, § 2 W.I.B. 1992).

- Verworpen uitgaven zijn uitgaven die voor een groot deel wel boekhoudrechtelijke kosten zijn, maar fiscaal door de wet niet als beroepskosten worden aanvaard.
- Zo moet het bedrag waarop een DBI-aftrek mag verrekend worden verminderd worden met geldboeten, niet specifieke kledijkosten, receptiekosten, restaurantkosten, kosten van allerlei aard met betrekking tot jacht, visvangst, yachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen, en kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, die in de verworpen uitgaven zijn opgenomen.

Stel dat in het voorbeeld binnen de 1.000 fiscale winst niet aftrekbare restaurantkosten zitten voor 100, dan zal de DBI-aftrek maar kunnen voor 570 in plaats van de resterende 670. Deze extra verminderingen kunnen pijn doen.

### **Wetswijziging : vermindering verworpen uitgaven valt weg**

Door deze regels is het perfect mogelijk dat **wél een dubbele belasting** ontstaat van een **ontvangen dividend**. Vandaar vermoedelijk dat de **Europese Commissie** een en ander niet ziet zitten.

Binnen de Europese Unie bestaat immers de "moeder-dochterrichtlijn" (Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990) die het principe invoerde dat elke lidstaat zich dient te onthouden van het belasten van uitgekeerde winsten van dochters aan moeders. De Commissie vindt dat een DBI-aftrek niet toestaan op sommige verworpen uitgaven, zondermeer **strijdig** is met de moeder-dochterrichtlijn.

Dus past de regering nu via een wetsontwerp de tekst van het artikel aan. **Alle verminderingen** zullen meteen **vanaf aanslagjaar 2005 niet meer** gelden op **inkomsten verleend of toegekend** door een **dochteronderneming** gevestigd in een **Lidstaat van de Europese Economische Ruimte**. Dus ook voor Belgische dochters. Zodat in ons voorbeeld de moeder toch een DBI-aftrek krijgt van 670 ondanks de niet aftrekbare restaurantkosten van 100.

Maar België voert deze tolerantie enkel in op de inkomsten die bedoeld zijn in de richtlijn. Zo zal de **aftekbeperving wel blijven gelden** voor een DBI ontstaan uit de inkoop eigen aandelen door een vennootschap en de liquidatieboni die een vennootschap ontvangt bij de ontbinding en vereffening van een dochter. Daarnaast blijven de verminderingen gelden voor dividenden die niet uit lidstaten van de Europese Unie komen. De Kamer heeft in plenaire zitting op 17.03.2005 dit wetsontwerp goedgekeurd. De Senaat evoceerde het ontwerp niet, zodat het nu op weg is naar het Staatsblad. Wat betekent dat de opheffing al zal gelden voor de eerstvolgende in te dienen aangifte vennootschapsbelasting.

## Vorige verliezen en abnormale of goedgunstige voordelen

Vanaf aanslagjaar 2004 geldt in de vennootschapsbelasting de regel dat **verliezen** van het **belastbaar tijdperk niet compenseerbaar** zijn met **abnormale of goedgunstige voordelen** die in het jaar zelf zijn verkregen.

Tot aanslagjaar 2003 kon dat enkel voor zover verliezen van vorige belastbare tijdperken in mindering werden gebracht. Minister REYNDERS verduidelijkt nu de nieuwe maatregel.

### Begrip : abnormaal of goedgunstig voordeel

- Een **voordeel** is **abnormaal** als het in strijd is met de normale gang van zaken, de regels en de gevestigde gebruiken of met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is.
- Een **voordeel** is **goedgunstig** als het wordt verleend zonder enige tegenprestatie. In al deze gevallen heeft de verkrijger van het voordeel zich dus verrijkt zonder een adequate en een daadwerkelijke tegenprestatie te leveren. (Com.I.B. 1992, nr. 26/16).

Stel dat een moedervenootschap een renteloze lening geeft aan haar dochtervenootschap van 600, dan is dat voor die dochter een cadeau. Zij moet immers geen (markt)interest betalen van pakweg 20.

Gratis geld geven is minstens goedgunstig. De dochter moet geen tegenprestatie leveren.

Maar om de sanctie te kunnen toepassen moet het gaan om **abnormale of goedgunstige voordelen** die een belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in **enige band van wederzijdse afhankelijkheid** bevindt (**art. 79 W.I.B. 1992**). Het is duidelijk dat in het voorbeeld de dochter zich, zelfs rechtstreeks, in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt. Dus hier kan de sanctie toegepast worden.

- In de wet die gold tot aanslagjaar 2003 kon de fiscus enkel sanctioneren als de dochter in ons voorbeeld **fiscale verliezen uit het verleden** aanrekende op haar fiscale winst.

Voorbeeld :

Neem aan dat de fiscale winst van de vennootschap 100 is, daarin begrepen de 20 abnormaal of goedgunstig voordeel. De verliezen uit vorige tijdperken bedragen 300.

Dus lijkt het er op dat de vennootschap voor dat jaar geen belasting zal moeten betalen. De compenseerbare verliezen van 300 zijn groter dan de winst. Dus wordt de belastbare basis herleid tot nul en verminderen de compenseerbare verliezen tot 200. Deze berekening is fout.

De verliezen zijn niet compenseerbaar met de 20 voordelen. Dus zijn maar 80 verliezen aanrekenbaar. Het belastbaar resultaat is 20. De verliezen die overdraagbaar zijn naar volgende belastbare tijdperken zijn 220.

- Deze regel is nu ook toepasbaar in één en hetzelfde boekjaar zonder dat fiscaal verrekenbare verliezen bestaan. De wet stelt dat **geen compensatie** kan met "**het verlies van het belastbare tijdperk**" (**art. 207, tweede lid W.I.B. 1992**). Betekent dit nu dat de maatregel geen toepassing vindt als er geen "verlies van het belastbaar tijdperk" is? Minister REYNDERS gaf toelichting met mooie voorbeelden in een parlementaire vraag (QRVA 51 040, p. 6204).

### Drie voorbeelden bij nieuwe regeling

- Een dochtervenootschap heeft 500 opbrengsten en 510 kosten. Het boekhoudkundig verlies is dus 10. In dit voorbeeld en de volgende wordt ervan uitgegaan dat er geen verworpen uitgaven zijn en dat het fiscaal resultaat (voór de aftrekbeperking op de voordelen wordt toegepast) gelijk is aan het boekhoudkundig resultaat. Opnieuw heeft zij 20 voordeel door het niet moeten betalen van interest aan haar moeder.

Is in dit geval het belastbare resultaat 10 (-10 boekhoudkundig verlies + 20 voordelen) of 20? Met andere woorden, moet het abnormaal of goedgunstig voordeel geteld worden bij het boekhoudkundig verlies of is de belastbare basis net gelijk aan het bedrag van het verkregen voordeel? De minister antwoordt dat 20 de juiste oplossing is. Het bedrag van het verkregen voordeel. De keerzijde van de medaille is dat zo 30 kosten niet in mindering konden gebracht worden. De 10 boekhoudkundig verlies en de 20 abnormale of goedgunstige voordelen. Dat laatste lijkt onlogisch. Maar de dochter krijgt die 20 niet betaalde interest nu fiscaal aangerekend. De fiscus brengt de kost niet in rekening, dus wordt hij aftrekbaar naar volgende belastbare tijdperken toe.

- In een tweede voorbeeld bedragen de opbrengsten 1 en de kosten 11. Het boekhoudkundig verlies is opnieuw 10. De niet betaalde interest opnieuw 20. Dat geeft net dezelfde oplossing als het eerste voordeel. De dochter betaalt belasting op 20 en het recupereerbaar verlies is 30.
- Het derde voorbeeld vertrekt van 510 opbrengsten en 500 kosten. Nu is er 10 boekhoudkundige winst. De niet betaalde interesten blijven 20. Blijft nu het belastbaar resultaat 10 omdat er "geen verlies van het belastbaar tijdperk" is? Neen, zegt REYNDERS. Ook hier is de belastbare basis 20. Het bedrag van het verkregen voordeel. Het overdraagbaar verlies wordt dan 10. Dit resultaat geldt ook in een laatste voorbeeld als de opbrengsten 11 zouden zijn en de kosten 10.

Conclusie: met ingang van het aanslagjaar 2004 zal het **belastbaar resultaat** minstens **gelijk** moeten zijn aan het **verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel**, en zulks ongeacht het resultaat van dat tijdperk. Stel dat in alle voorbeelden het belastbaar resultaat zonder het verkregen voordeel er bij te tellen, 20 of hoger is, dan stelt zich geen probleem. De antwoorden van de minister zijn dus correct.

## **Extra fiscale aftrek voor investeringen in beveiliging**

Als u investeert, heeft u in bepaalde gevallen recht op de zgn. **investeringsaftrek**. Dit is een fiscale aftrek boven op de afschrijvingen ten belope van een bepaald percentage van de investering. Sinds dit jaar kunt u voor het eerst een **verhoogde investeringsaftrek** genieten als u investeringen doet om uw **beroepslokalen te beveiligen**.

### **Verhoogde eenmalige investeringsaftrek**

Doet u een investering in beveiliging, dan krijgt u daar (vanaf aanslagjaar 2004, in principe boekjaar 2003) een **verhoogde investeringsaftrek** voor die gelijk is aan **13,5 %** i.p.v. 3,5 % van het bedrag van de investering als u een **eenmanszaak** heeft of van **13 %** i.p.v. 3 % als u een **vennootschap** heeft. U krijgt m.a.w. een extra aftrek die gelijk is aan 10 % van het bedrag van de investering.

Let op ! Enkel de eenmalige investeringsaftrek wordt verhoogd voor investeringen in veiligheid. Het is dus niet interessant om te kiezen voor de gespreide investeringsaftrek, die in dit geval immers minder bedraagt (10,5 %).

### **Voorwaarden :**

Om er recht op te hebben, moet u in eerste instantie uiteraard voldoen aan de **voorwaarden** van de **“gewone” investeringsaftrek**.

- Normaal krijgt een ondernemer als hij investeert in materiële vaste activa die in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en in nieuwe immateriële vaste activa, een extra fiscale korting indien die vaste activa in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt (art. 68 W.I.B. 1992).

Het is een korting die kan in mindering gebracht worden van de fiscale winst van een onderneming. In de personenbelasting krijgt een ondernemer op zo'n investering een extra korting van 3,5 procent. In de vennootschapsbelasting is dat 3 procent (cijfers voor aanslagjaar 2004).

Neem een investering van 10.000 EUR. Als die in aanmerking komt voor de investeringsaftrek, mag het jaar waarin de investering wordt verricht een extra aftrek van 300 EUR in de aangifte ingeschreven worden.

Vermits de aftrek in één keer gebeurt, wordt dat in het jargon de **eenmalige investeringsaftrek** genoemd. In de **vennootschapsbelasting** geldt wel een extra regel om van de investeringsaftrek te kunnen genieten.

- Het moet gaan om een binnenlandse vennootschap waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen.
- Bijkomend mag de vennootschap geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort.
- Bovendien bestaat een plafond binnen de vennootschapsbelasting: het percentage van de investeringsaftrek is slechts van toepassing op de eerste schijf van 6.800.000 EUR (art. 201, eerste lid, 1° W.I.B. 1992; cijfer voor aanslagjaar 2004).

### **Wat zijn investeringen in beveiliging ?**

Waarin investeren ? Er bestond echter veel onduidelijkheid over welke investeringen er nu precies in aanmerking komen voor deze nieuwe maatregel. Daarom heeft de minister onlangs verwezen naar een **website over veiligheids- en preventiebeleid** (<http://www.vps.fgov.be> - rubriek Preventie) waar u een “indicatieve checklist” terugvindt inzake beveiligingsmaatregelen.

Een leidraad. Dit is echter geen lijst van investeringen die in aanmerking komen, maar drie vragenlijsten over mogelijke veiligheidsmaatregelen die u kunt nemen. Zo wordt er o.a. gevraagd of

uw deuren voorzien zijn van een zoemer of bel, of uw kassa een beschermkap heeft, of u inbraakwerende beglazing heeft, veiligheidsverlichting, gepantserde deuren, veiligheidssloten, een alarmsysteem, beveiligde rolluiken, videocamera's, enz. U kunt er dan van uitgaan dat de maatregelen waarnaar gevraagd wordt ook recht kunnen geven op de verhoogde investeringsaftrek.

### **Formaliteiten**

Eerst aanvragen. Alvorens u de investering doet moet u steeds een **aanbeveling aanvragen** bij "de **ambtenaar** belast met de **adviezen inzake technopreventie** in de **politiezone** waar de activa gebruikt worden". Hiervoor kunt u terecht bij het bevoegde gemeentebestuur.

Laten **goedkeuren**. Na de uitvoering van de werken moet u bij dezelfde ambtenaar ook nog een **goedkeuringsattest** aanvragen. Dit attest moet u dan bij uw belastingaangifte voegen. Meer details over de formulieren die u daarvoor moet gebruiken en de procedure die u daarbij moet volgen, kunt u terugvinden op de bovenvermelde website.

De eerste maanden van 2003 was het nog niet mogelijk om een aanbeveling te vragen, vermits de betreffende wet te laat gepubliceerd werd. Daarom wordt er aanvaard dat u, ook zonder de vereiste aanbeveling, toch de verhoogde investeringsaftrek krijgt als u vóór 1 juni 2003 reeds een investering in beveiliging deed. In dat geval volstaat het dat u alsnog een goedkeuring vraagt.

### **Verhoging en uitbreiding vanaf aanslagjaar 2006**

Om ondernemers toe te laten **fiscaalvriendelijk te investeren in beveiliging**, doet de regering twee zaken binnen de investeringsaftrek.

- In eerste instantie wordt de **aftrek verhoogd**. Het percentage gaat met 7 procent omhoog. Vanaf dan zal een ondernemer, wanneer hij een beveiliging plaatst, bovenop de afschrijvingen een extra fiscale vermindering kunnen krijgen van **20,5 procent** (indien het basispercentage onveranderd blijft tegenover aanslagjaar 2005). Stel dat de beveiliging 1.000 EUR kost, dan zal hij fiscaal uiteindelijk 1.205 EUR kunnen in mindering brengen.
- Daarnaast zullen vennootschappen die vennootschapsrechtelijk **kleine vennootschappen** zijn (art. 15 W.Venn.), allemaal de verhoogde investeringsaftrek krijgen voor beveiliging. De voorwaarde dat hun aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, valt dus weg.

Deze maatregel gaat in **vanaf aanslagjaar 2006**.

## **Belastingaftrek voor risicokapitaal**

### **Principe**

Wij Vlamingen zijn een hardwerkend volk. We willen vooruit. Maar het typeert onze KMO vennootschappen dat ze krap bemeten zijn in eigen vermogen. De Vlaming richt een vennootschap op met zo weinig mogelijk kapitaal. Dus moet eigen vermogen opgebouwd worden door winst te maken en dat toe te voegen aan het startkapitaal. Wordt winst niet uitgekeerd aan de aandeelhouders of bestuurders, maar blijft ze binnen de vennootschap, dan spreekt men in het jargon van gezonde "autofinanciering".

Maar om **winst** te kunnen toevoegen aan het eigen vermogen, moet eerst **belasting** betaald worden.

Heeft een vennootschap 100 winst vóór belastingen, dan moet ze daar in principe 33,99 procent vennootschapsbelasting op betalen. Dus blijft er 66,01 over om toe te voegen aan het eigen vermogen. Maar 33,99 gaat naar de fiscus.

De regering wil dat verhelpen door een "**belastingaftrek voor risicokapitaal**" vanaf aanslagjaar **2007** in te voeren.

De maatregel komt er op neer dat een vennootschap elk belastbaar tijdperk een bedrag gelijk aan een **percentage** van het **eigen vermogen extra in mindering** zal mogen brengen van haar belastbare basis.

De redenering is dat een vennootschap moet **beloond** worden voor het **financieren** van haar activiteit met **eigen middelen**. Die eigen middelen kunnen kapitaal zijn dat de ondernemer zelf stort of inbrengt in de vennootschap.

### **Welke percentage ?**

- Dat percentage zal gelijk zijn aan de rentevoet van lineaire obligaties op 10 jaar (nu net iets meer dan **3,7 procent**).
- **Kleine vennootschappen** (zoals gedefinieerd in het Wetboek Vennootschappen) zullen daar bovenop **0,50 procent extra** krijgen. Wat maakt dat zij een fictieve interest in mindering zullen kunnen brengen van **4,20 procent**.

#### Voorbeeld

Stel dat die OLO op 31.12.2005 3,7 procent noteert en het gecorrigeerd eigen vermogen 100.000 EUR is, dan zal de vennootschap een extra aftrek op het belastbaar inkomen genieten van 3.700 EUR. Kleine vennootschappen krijgen daar 0,5 procent bovenop zodat de aftrek in het voorbeeld 4.200 EUR wordt.

Heeft een vennootschap **onvoldoende belastbaar inkomen** om deze aftrek op te compenseren, dan wordt de voor dat belastbaar tijdperk niet verleende vrijstelling achtereenvolgens **overgedragen** op de **winst van de zeven volgende jaren**. Het bedrag van de notionele interestaftrek moet echter **drie jaar** lang op een afzonderlijke **onbeschikbare rekening van het passief** worden geboekt. Wat praktisch wil zeggen dat in ons voorbeeld de 3.700 EUR gedurende drie jaar nadat ze werd verkregen, niet in aanmerking mag komen om als dividend uitgekeerd te worden.

### **Berekening**

Maar de berekening van de basis waarop de notionele interest moet berekend worden, wordt een huzarenstuk. Om te beginnen moet niet de stand van het **eigen vermogen** van het belastbaar tijdperk zelf genomen worden, maar dat van het **vroegere belastbaar tijdperk**.

#### Voorbeeld :

Neem een vennootschap met een boekjaar gelijk aan het kalenderjaar.

Voor het boekjaar 2006 past deze vennootschap voor het eerst de notionele interest toe. Dan moet ze vertrekken van het eigen vermogen dat ze had op 31.12.2005. Stel dat het boekhoudrechtelijk eigen vermogen toen 1 mln. EUR was.

Op het eerste gezicht zou deze vennootschap een bijkomende aftrek krijgen van 37.000 EUR. In het geval het om een kleine KMO vennootschap gaat, zal dat 42.000 EUR zijn. Maar die vlieger gaat niet zomaar op. Het eigen vermogen waar de notionele interest mag op losgelaten worden, moet op vijf punten gecorrigeerd worden.

### Correcties

- In eerste instantie moet de **fiscale waarde van eigen aandelen** die de vennootschap bezit en die in aanmerking komen voor de **DBI-aftrek** (definitief belast inkomen), afgetrokken worden.

Stel dat de vennootschap eind 2005 voor 50.000 EUR eigen aandelen bezat, dan moet die 50.000 EUR afgetrokken worden van het basisbedrag van 1 mln. EUR.

Voor de **financiële vaste activa** die uit **deelnemingen en andere aandelen** bestaan en de aandelen van beleggingsvennootschappen, die genieten van de DBI-aftrek, geldt een zelfde regel.

Stel dat de vennootschap dochtervennootschappen heeft met een fiscale waarde van 200.000 EUR, dan zal het basisbedrag door deze berekening verminderd worden tot 750.000 EUR.

- De **tweede aftrekpost** richt zijn pijlen op de **(vaste) inrichtingen** die een vennootschap heeft in het **buitenland** waarvan de inkomsten hier in België vrijgesteld zijn krachtens overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting. In dat geval moet het basisbedrag verminderd worden met de **netto investering** in die vaste inrichtingen. Heeft zo'n vaste inrichting 200.000 activa en 120.000 EUR schulden, dan moet 80.000 EUR in mindering van het basisbedrag van de notionele interest zodat de berekeningsgrondslag daalt tot 670.000 EUR.
- De **derde correctie** viseert in het **buitenland gelegen onroerende goederen** van de vennootschap die geen deel uitmaken van een vaste inrichting wanneer de inkomsten uit deze activa vrijgesteld zijn krachtens overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting. Neem een vennootschap met een optrekje in Toscane die binnen de vennootschap een boekwaarde van 250.000 EUR heeft en gefinancierd is met een lening van 175.000 EUR. De netto investering van 75.000 EUR moet dan evenzeer in mindering van het basisbedrag zodat het nog 595.000 EUR bedraagt.
- De **vierde groep** correcties viseert sommige balansposten van de vennootschap waarvan de regering vindt dat ze geen recht kunnen geven op de notionele interestaftrek. Het gaat over materiële vaste **activa** of een gedeelte ervan in zover de erop betrekking hebbende kosten op **onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen**, bestanddelen die als belegging worden gehouden en die door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen, gewone herwaarderingsmeerwaarden en kapitaalsubsidies.

Voor de hand liggende voorbeelden zijn juwelen, edele metalen en kunstwerken die de vennootschap passief bezit, zonder dat zij rechtstreeks of onrechtstreeks dienen voor het uitoefenen van een economische activiteit die door de vennootschap effectief wordt verricht. Maar dat zal uiteraard aanleiding geven tot flinke discussies. Als een vennootschap haar inkomhal versiert met een mooi kunstwerk of zo'n schilderij hangt in het bureau van de CEO, is het maar de vraag of de boekwaarde ervan in min moet van het eigen vermogen. In dat geval wordt dat schilderij toch minstens onrechtstreeks gebruikt voor het uitoefenen van een economische activiteit?

De fiscus toetst dat met een kwantitatieve (behoort dat tot de standing van dat bedrijf) en een kwalitatieve test (kan de vennootschap die kost redelijkerwijs dragen). Stel dat een bedrijfsleider kunst koopt voor een boekwaarde van 80.000 EUR, dan levert dat geen periodiek inkomen op en zal de boekwaarde ervan in min komen van het basisbedrag zodat het nog 515.000 EUR hoog is.



Van dat eigen vermogen moeten ook onroerende goederen of andere zakelijke rechten afgetrokken worden die een zaakvoerder, bestuurder of vereffenaar van de vennootschap gebruikt. Die uitsluiting geldt ook als hun echtgeno(o)t(e) of hun kinderen (in de regel tot ze 18 zijn) het gebruik ervan hebben. Op die wijze verhindert de wetgever dat de aftrek voor risicokapitaal zou gelden voor dat deel van het eigen vermogen dat gebruikt wordt om een villa te bouwen met de vennootschap of pakweg een vruchtgebruik te financieren.

- Maar de **vijfde correctie** is de moeilijkste. Als de **waarde** van één van de **correctieposten** gedurende het belastbaar tijdperk zelf is gewijzigd, dan moet het in aanmerking te nemen **risicokapitaal** naar gelang van het geval **vermeerderd of verminderd** worden met het bedrag van deze **wijzigingen**, berekend als **gewogen gemiddelde** waarbij de wijzigingen geacht worden te hebben plaatsgevonden de eerste dag van de kalendermaand volgend op die waarin ze zich hebben voorgedaan. Neem aan dat midden 2006 het kunstwerk werd verkocht, dan mag de vermindering van 80.000 EUR gemilderd worden tot 40.000 EUR. De uiteindelijke basis voor de berekening van de notionele interest wordt dan 555.000 EUR.

### **Compensaties**

Maar om deze nieuwe fiscale stimulans mogelijk te maken, worden een aantal bestaande fiscale stimuli opgedoekt.

- Een KMO vennootschap kon bij een kapitaalverhoging met contant geld een **belastingkrediet** krijgen. Die extra aftrek bedroeg **7,5 procent** van het **in geld gestort kapitaal** met een maximum van 19.850 EUR. Die aftrek **verdwijnt met ingang van aanslagjaar 2007**. Zondermeer logisch. Zoniet zou men voor een zelfde kapitaal tot tweemaal toe een aftrek kunnen genieten.
- Erger is dat binnen de vennootschapsbelasting vanaf aanslagjaar 2007 ook de **gewone investeringsaftrek verdwijnt**. Binnenlandse vennootschappen waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, en die geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort, konden op nogal wat nieuwe investeringen een extra aftrek krijgen van **3 procent**.

Kocht een vennootschap een nieuwe machine van 50.000 EUR, dan kreeg de vennootschap een extra aftrek van 1.500 EUR op haar belastbaar inkomen. Zelfs al was de machine betaald met een banklening.

Ook de **gespreide investeringsaftrek** verdwijnt. Had de vennootschap op de eerste dag van het belastbaar tijdperk minder dan 20 werknemers in dienst, dan kreeg de vennootschap voor haar investeringen **10,50 procent** extra aftrek. Niet meteen, maar berekend over de **afschrijvingen** die elk boekjaar werden geboekt. De notionele investeringsaftrek geeft maar 4,2 procent voor een KMO. Maar daar moet meteen bijgezegd worden dat die dan wel elk jaar geldt. Betaalde een vennootschap de machine met een bankkrediet, dan zal de notionele interestaftrek niets opleveren. Wat meteen duidelijk maakt dat jonge groei KMO's die geen andere keus hebben dat te werken met bankkredieten, duidelijk slechter af zijn. En die bedrijven hebben het al zo moeilijk.

Gelukkig blijven de "**speciale**" **investeringsaftrekken** (voor octrooien, R&D, rationeler energieverbruik en beveiliging) onverkort **bestaan**.

- De **investeringsreserve** blijft wel overeind. Die komt er op neer dat fiscale KMO's de helft van hun gereserveerde winst belastingvrij mogen houden met een maximum van 18.750 EUR. Maar de combinatie van én notionele interestaftrek én investeringsreserve is uit den boze. Een KMO zal dus moeten kiezen. **Kiest** de vennootschap voor de **investeringsreserve**, dan geldt die keuze meteen ook voor de **volgende twee belastbare tijdperken**.

# PROCEDURE AANSLAGJAAR 2005

## Centraal boek afgeschaft met terugwerkende kracht

### Huidige wetgeving : dagboeken moeten op papier

- Alle verrichtingen moeten zonder uitstel, getrouw en volledig worden “ingeschreven” in een **ongesplitst dagboek of een hulpdagboek** (dat verder kan worden onderverdeeld in bijzondere hulpdagboeken).

Deze boekingen geschieden **chronologisch** aan de hand van een **gedagtekend verantwoordingsstuk**.

Voor **gezamenlijke mutaties** die in de loop van de “boekhoudkundige periode” in het ongesplitste hulpdagboek of de bijzondere hulpdagboeken zijn geboekt, moet **maandelijks** meestal een **samenvattende opgave** gebeuren in een “**centraal boek**”.

Verder dient elke onderneming **éénmaal per jaar** een **inventaris** van haar bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen op te maken en in te schrijven in een “inventarisboek”. Die boeken zelf moeten op zodanige wijze gehouden worden dat de materiële continuïteit, evenals de regelmatigheid en de onveranderlijkheid van de boekingen verzekerd zijn.

- Om de onveranderlijkheid van de boeken te waarborgen worden een aantal **vormvoorschriften** opgelegd. Zo moeten :
  - de boeken doorlopend per blad genummerd zijn,
  - dienen zij de vermelding van hun soort, plaats in de reeks en firmanaam te dragen,
  - mag er geen wit vak of weglating in voorkomen en dient, ingeval van correctie, het oorspronkelijke leesbaar te blijven.
- Daarbovenop moet een onderneming minstens het **centraal boek** en het **inventarisboek** vóór hun gebruik laten **viseren** en soms **paraferen** door de **griffie van de rechtbank van koophandel** waar de onderneming is ingeschreven in het handelsregister.

Maar het probleem is dat een boekhouding zo goed als nooit nog bijgehouden wordt in boeken. Dus zit er voor de ondernemers niets anders op dan computerlijsten uit te printen en **manueel in te kleven** in de **wettelijk voorgeschreven boeken**.

Maar het viseren en paraferen van de boeken is intussen een probleem geworden. **Sinds 01.07.2003** bestaat het **handelsregister niet meer**. Handelsondernemingen zijn vanaf die datum niet langer ingeschreven bij een griffie, maar wel bij de Kruispuntbank Ondernemingen (KBO). Dus kan de ondernemer met de boeken niet meer naar de griffie gaan om ze laten viseren en zo nodig paraferen.

### Dagboeken mogen voortaan op computer bijgehouden worden

De staatssecretaris voor administratieve vereenvoudiging, Vincent VAN QUICKENBORNE voert de algemene regel in dat een **boekhouding op computer** voortaan kan. De boeken en **dagboeken** mogen gehouden worden via **geïnformatiseerde systemen**.

Maar dan moeten deze geïnformatiseerde systemen er voor zorgen dat de onderneming haar boekhouding kan voeren in **overeenstemming** met de **wettelijke en reglementaire bepalingen**.

Wordt de boekhouding zo gevoerd, dan moet **geen centraal boek** meer bijgehouden worden. Deze wettelijke bepaling treedt in werking met **terugwerkende kracht vanaf 01.07.2003**. De dag dat de KBO werd opgericht.

Verder is het voortaan ook mogelijk het **inventarisboek niet langer** bij te houden in een **boek**, maar via **informaticadrager**.

## **B.t.w. controleur mag snuffelen in kasten**

Binnen fiscalibus werd totnogtoe algemeen aangenomen dat de **fiscus** bij een controle **geen zoekrecht** heeft zodat hij niet mag op zoek gaan naar documenten in de beroepslokalen van de belastingplichtige. Maar het **Hof van Cassatie nuanceert** deze regel voor **B.T.W. ambtenaren**.

### **Situatie**

De BBI controleert in 1993 onaangekondigd een controle van een houtbedrijf. Ze vinden daarbij notaboekjes. In die notaboekjes staan een resem gegevens die aantonen dat het houtbedrijf fictieve facturen opstelde en sommige verkopen niet als omzet had aangegeven. Het lukte de BBI de notaboekjes te pakken te krijgen.

Maar volgens de feiten zou het zo zijn dat de BBI zelf de boekjes uit de bureauladen haalde en daarna de secretaresse van de bedrijfsleider om uitleg vroegen. De notaboekjes werden dus niet door de belastingplichtige overhandigd aan de BBI. De BBI haalde ze zelf uit de bureauladen. Op basis van dit feit oordeelde zowel de raadkamer als de kamer van inbeschuldigingstelling dat de **BBI ambtenaren geen zoekrecht** hebben. Zij mogen enkel de stukken inzien die ze krijgen van de belastingplichtige.

De procureur-generaal vond het oordeel van de kamer van inbeschuldigingstelling niet terecht en stapte naar Cassatie (**Cassatie, 16 december 2003**, NJW, 2004, p. 738).

Centrale vraag was uiteraard of de **controleur kasten en schuiven mag opendoen en doorzoeken** om er de documenten uit te halen waarvan hij of zij vindt dat ze nodig zijn om de belastingtoestand te onderzoeken?

### **Btw-wetboek : twee artikelen**

- Om op die vraag een antwoord te geven, vertrekt het hof van **art. 61, § 1, eerste lid W.B.T.W.** Elke BTW-belastingplichtige moet de boeken, facturen en andere stukken, die hij conform de B.T.W. wetgeving moet bewaren, ter inzage voorleggen zodat de fiscus de juiste heffing van de belasting kan nagaan.

Dit artikel, dat ook bestaat binnen het Wetboek Inkomstenbelastingen, laat dus enkel toe dat de fiscus de stukken die door de belastingplichtige worden overhandigd, controleert. Hij mag er zelf niet naar op zoek gaan. Maar daarmee is de kous niet af.

- In het B.T.W. wetboek staat nog een tweede artikel. **Art. 63, eerste lid, 1° W.B.T.W.** stelt dat elke B.T.W.-belastingplichtige aan de B.T.W. inspecteurs op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, **vrije toegang** moet verlenen tot de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend om hen in staat te stellen de **boeken en stukken te onderzoeken** die zich daar bevinden.

### **Cassatie : BTW-ambtenaar mag onderzoeken**

Beide artikelen moeten volgens **Cassatie** afzonderlijk gelezen worden zodat de fiscus volgens het tweede artikel het **recht** heeft na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimte waar de activiteit wordt uitgeoefend alsook de boeken en stukken die zij aldaar aantreffen, **te onderzoeken**, zonder voorafgaand om de voorlegging van de stukken te moeten verzoeken.

- Meteen gooit Cassatie de stok in het hoenderhok. **Totnogtoe** werd zo goed als steeds aangenomen dat de **fiscus enkel de boeken en stukken kon vragen** aan de belastingplichtige. Gaf deze de stukken niet, dan kon de controleur ze zelf niet nemen.
- **Nu** wijzigt Cassatie deze stelling. In de wet staat dat de ambtenaren de vrije toegang hebben tot de ruimten waar de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent. Die **vrije toegang** betekent dus volgens Cassatie dat de fiscus de **hele inboedel mag doorzoeken**. De facto krijgt de fiscus hier de mogelijkheid tot een huiszoeking in de bedrijfslokalen zonder dat daar een onderzoeksrechter aan te pas komt die als onafhankelijk rechter tussen overheid en burger oordeelt of dit middel wel noodzakelijk is.

Een ambtenaar kan eigenmachtig beslissen tot een huiszoeking. Merkwaaardig. Een arrest dat de controles grimmiger zal maken.

### **Wat mbt ambtenaar directe belastingen ?**

Maar de vraag is of deze regel ook geldt inzake de **directe belastingen**. **Cassatie** beantwoordt deze vraag **ontkennend**.

- **Art. 319, eerste lid W.I.B. 1992** verleent aan de ambtenaren van de directe belastingen geen vrije toegang tot de beroepslokalen om de boeken en stukken te onderzoeken die zich daar bevinden.

Inzake directe belastingen dient die vrije toegang enkel om de ambtenaren de mogelijkheid te geven de aard en de belangrijkheid van de werkzaamheden vast te stellen en het bestaan, de aard en de hoeveelheid na te zien van de voorraden en voorwerpen van alle aard welke die personen er bezitten of er uit enigen hoofde onder zich hebben, met inbegrip van de installaties en het rollend materieel.

- Dus met “voorwerpen van alle aard” worden **geen boekhoudstukken** bedoeld volgens Cassatie. Dat lijkt op het eerste gezicht goed nieuws. De mogelijkheid tot de facto huiszoeking zou dus beperkt zijn tot de B.T.W.

Maar via **art. 327 W.I.B. 1992** kunnen de ambtenaren van de directe belastingen aan hun **collega's van de B.T.W.** alle in hun bezit zijnde **inlichtingen vragen**. Dus via deze omweg kan een controleur personenbelasting toch in het bezit komen van de stukken die zijn B.T.W. collega heeft bemachtigd via een zoektocht in de lokalen van de belastingplichtige.

## Ruling-regeling wordt uitgebreid en meer autonoom

Sinds 2003 bestaat in ons land een **algemeen systeem van voorafgaande beslissingen** in fiscale zaken ("ruling"). Dat betekent dat een belastingplichtige om het even welke vraag kan stellen aan de fiscus zelf rond de toepassing van de fiscale wetten.

Maar dat **systeem functioneert niet**. Op achttien maand werden maar 473 aanvragen ingediend. De helft blijft onbeantwoord.

### Begrip

- Een "**voorafgaande beslissing**" is een juridische handeling waarbij de fiscus vaststelt hoe de wet moet toegepast worden op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.  
Dat kan een investering, een contract of, voor multinationale groepen, een vestiging in België zijn. Het moet gaan om een concreet project waarvan de realisatie minstens ernstig wordt overwogen.
- De verrichting mag op **fiscaal vlak** bovendien nog **geen uitwerking** hebben gehad. Een ruling moet per definitie de fase van de vestiging van de belasting voorafgaan. Van zodra de beschouwde verrichting of situatie wordt verwezenlijkt of zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen. Dan kan een ruling niet langer.

Maar deze regel moet soepel geïnterpreteerd worden. De memorie bij de wet geeft zelfs het voorbeeld van het aanvragen van een beslissing rond een afschrijvingsannuïteit van een nieuwe reeds verwezenlijkte investering of het aanleggen van een voorziening voor risico's en kosten vóór het boeken, of zelfs als ze geboekt zijn, vóór de goedkeuring van de jaarrekening. Stel dat het boekjaar van een vennootschap samenvalt met het kalenderjaar. Bij het opmaken van de jaarrekening 2003, begin 2004, vraagt de vennootschap zich af of ze een waardevermindering op een belangrijke openstaande klant kan boeken omwille van het feit dat die klant een trits facturen voor een belangrijk bedrag betwist. Hiervoor kan dus nog een ruling gevraagd worden ondanks het feit dat het boekjaar al voorbij is. Het kan voor zover de jaarrekening nog niet is goedgekeurd.

### Antwoordtermijn van 3 maanden

- Een **ruling** moet door de fiscus **beantwoord** worden **binnen de drie maand** (art. 21 Wet 24.12.2002). De fiscus mag echter vragen deze termijn te wijzigen. Let wel: de belastingplichtige kan op zijn strepen staan en een antwoord binnen de drie maand eisen.
- Met die **termijn** heeft de fiscus een **probleem**. Op 30.06.2004 hadden al 473 belastingplichtigen een ruling gevraagd. Maar 213 wachten nog op een antwoord. Net iets minder dan de helft. Deze die wel een antwoord kregen, moesten daar gemiddeld 166 dagen op wachten. Bijna dubbel zo lang als wettelijk bepaald. De **oorzaak** van deze achterstand is tweërlei.
  - De dienst die deze vragen moet beantwoorden is schromelijk onderbemand.
  - Bovendien kan hij niet autonoom handelen. Dat laatste betekent dat alvorens een principiële standpunt in te nemen, de dienst zo goed als steeds contact opneemt met het bevoegd hoofdbestuur dat uiteindelijk de verrichting zal moeten controleren. Wat inhoudt dat feitelijk niet de dienst maar het bevoegd hoofdbestuur beslist. Dat neemt tijd in beslag en leidt tot vaak erg strenge rulings.

### Rulingdienst wordt uitgebreid en autonoom

Vandaar dat via een **wettelijk initiatief** (Wet 21.06.2004) en een **koninklijk besluit** (K.B. 13.08.2004) de **rulingdienst wordt uitgebreid en autonoom** wordt. Het verplicht nummer naar het bevoegd hoofdbestuur zal dus niet meer moeten. In het verslag aan de Koning verwijst de regering trouwens naar de zorgvuldigheidsplicht die de fiscus heeft. Het te laat of niet beantwoorden van rulingaanvragen zou volgens de regering kunnen leiden tot een burgerlijke aansprakelijkheid van de Staat.

## **Onbeperkt uitstel van de invordering van inkomstenbelastingen**

Op het einde van een kalenderjaar plant een regering al van oudsher een programmawet. Daarin giet ze die bepalingen die ze in HST vaart nog door het parlement wil krijgen. Het is dit jaar niet anders. Een wet van 493 artikelen. Zoals steeds bevat zo'n programmawet een aantal fiscale bepalingen. Een overzicht van meteen in het oog springende geplande wijzigingen.

De meest opvallende maatregel is deze rond het onbeperkt uitstel van de invordering van directe belastingen. Een natuurlijk persoon kan **vanaf 1 januari 2005** aan de **directeur der belastingen** vragen hem of haar **onbeperkt uitstel van de invordering van inkomstenbelastingen** te verlenen.

- Het onbeperkt uitstel geldt dus **enkel voor inkomstenbelastingen**. Niet voor bijvoorbeeld B.T.W. Het kan ook niet voor belastingen gevestigd tengevolge van de vaststelling van een fiscale fraude. Bij zo'n **uitstel verdwijnt de schuld juridisch niet**. Ze blijft bestaan. Maar de **invordering wordt onbeperkt uitgesteld**.
- Dit onbeperkt uitstel geldt niet enkel voor de **belasting zelf**, maar tevens voor **belastingverhogingen, boeten en interesten**. Een kwijtschelding kan echter niet voor voorheffingen. Heeft een belastingplichtige zijn onroerende voorheffing niet betaald, dan zal hij daarvoor geen onbeperkt uitstel kunnen krijgen.
- Bovendien is het verlenen van onbeperkt uitstel op **alle openstaande sommen niet mogelijk**. De directeur moet immers zijn beslissing koppelen aan de voorwaarde dat de verzoeker **onmiddellijk of gespreid** toch een **betaling** doet.
- De grootte van dat bedrag wordt **bepaald** door de **directeur**. Pas als die som betaald is, gaat het onbeperkt uitstel in. De directeur kan de kwijtschelding trouwens koppelen aan een aantal voorwaarden. Zo'n "eeuwig uitstel" kan enkel als de belastingplichtige zijn eigen onvermogen niet heeft georganiseerd en hij in de voorbijge vijf jaar geen onbeperkt uitstel heeft verkregen.
- Krijgt de belastingplichtige **geen onbeperkt uitstel**, dan kan hij **beroep aantekenen**. Zondermeer een goede maatregel. Mensen die ongelukkig maar te goeder trouw op een berg schulden directe belastingen zitten, zullen dus een tweede kans krijgen. Het menselijk gelaat van deze maatregel blijkt ook uit het feit dat een ontvanger die merkt dat een belastingplichtige gewoon niet kan betalen, ambtshalve onbeperkt uitstel kan vragen.

Ook een gefaillieerde natuurlijk persoon kan zo zijn slecht fiscaal verleden opdoeken. Jammer is wel dat de rechterlijke macht niet kan tussenbeide komen. Beroep tegen een beslissing van een directeur is enkel mogelijk bij een commissie in de schoot van de FOD Financiën zelf. Daarnaast komt er in het belang van de Staat een eenvoudiger procedure om B.T.W. teruggaven te compenseren met te betalen inkomstenbelastingen en vice versa.

Opgemaakt te Gent,

Pieter Devloo  
Erkend Accountant & Belastingconsulent