

# VDV ACCOUNTANTS<sup>BVBA</sup>

ACCOUNTANTS & BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOORDER-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 2006



<b>VAK I - RESERVES.....</b>	<b>4</b>
<b>Vruchtgebruik : hoe waarden en wat op einde van rit ? .....</b>	<b>4</b>
Parlementaire vraag.....	4
Vraag 1 : vruchtgebruik welke deel aftrekbaar als kost ? .....	4
Vraag 2 : Voordeel alle aard op het einde ? .....	5
<b>Ruling vruchtgebruik : art. 344, § 1 W.I.B. 1992 van toepassing.....</b>	<b>6</b>
Situatie .....	6
Motivatie belastingplichtige rechtmatige financiële of economische behoeften .....	6
Standpunt Dienst Voorafgaande Beslissingen : art. 344, § 1 W.I.B. 1992 van toepassing.....	6
Besluit : herkwalificatie niet eenvoudig .....	7
<b>Vruchtgebruik : niet herkwalificeerbaar.....</b>	<b>8</b>
Situatie : .....	8
Standpunt fiscus : herkwalificatie in huur.....	8
Standpunt Rechtbank van Brugge : Art.344 § 1 WIB 92 is van toepassing .....	8
Standpunt Rechtbank van Gent : herkwalificatie niet mogelijk.....	9
<b>Opstal einde termijn : belastbaar ? .....</b>	<b>10</b>
Definitie .....	10
Op einde opstalovereenkomst : voordeel alle aard ? .....	10
Arrest (Antwerpen, 27 september 2005).....	11
<b>Recht van opstal : looptijd afschrijvingsperiode ?.....</b>	<b>12</b>
<b>Waardeverminderingen op handelsvorderingen en BTW.....</b>	<b>14</b>
Principe : btw doorstorten .....	14
Nieuwe wet vanaf 30.04.05 : bij faillissement en gerechtelijk akkoord.....	14
Maar wat als achteraf toch een stuk van de vordering wordt gerecupereerd?.....	15
<b>Belastingvrijstelling voor sommige subsidies vanaf 2006 .....</b>	<b>16</b>
Bestaande systeem : alle subsidies belastbaar .....	16
Sommige subsidies voortaan vrijgesteld .....	16
Andere subsidies niet vrijgesteld .....	16
Vanaf wanneer geldt nu de belastingvrijstelling?.....	17
<b>VAK II – VERWORPEN UITGAVEN .....</b>	<b>18</b>
<b>Doeloverschrijdende handelingen aftrekbaar ? .....</b>	<b>18</b>
Hof van Cassatie : doeloverschrijdende handeling niet aftrekbaar .....	18
Rechtbank te Luik : wel aftrekbaar als deel uitmaakt van verloningspakket .....	18
<b>Seeling-arrest ook voor vennootschap ? .....</b>	<b>20</b>
Arrest Hof van Justitie dd. 8 mei 2003 : is geen verhuur .....	20
Circulaire : enkel van toepassing op natuurlijke personen .....	20
Parlementaire vraag : niet van toepassing op vennootschappen want verhuur.....	21
Parlementaire vraag : waarom BTW terugstorten over 15 jaar ? .....	22
<b>Zijn kosten van vervreemding aandelen aftrekbaar? .....</b>	<b>23</b>
Principe : meerwaarden op aandelen vrij .....	23
Standpunt fiscus : na aftrek inherent bijzondere kosten .....	23
Verdeeldheid in rechtspraak .....	23
Aanpassing wet : netto meerwaarde vrijgesteld .....	24

<b>VAK III – DIVIDENDEN .....</b>	<b>25</b>
<b>Belasten van interne meerwaarden bij aandelen .....</b>	<b>25</b>
Situatie : .....	25
Motieven opzetten holding .....	25
Positieve ruling bij opzet van een holding via de inbreng van de aandelen in een holding....	26
Positief vonnis : interne meerwaarde niet belastbaar bij verkoop aandelen aan holding.....	27
Negatief vonnis : interne meerwaarde wel belastbaar bij verkoop aandelen aan holding.....	28
Standpunt Minister : interne meerwaarde bij inbreng niet belastbaar .....	29
<b>Herkwalificatie interest hoeft niet altijd .....</b>	<b>30</b>
Fiscus : R/C is wel geldlening .....	31
Sommige rechtspraak niet mee akkoord : geen geldlening.....	31
<b>VAK IV – BELASTBARE GRONDSLAG .....</b>	<b>32</b>
<b>Notionele interest .....</b>	<b>32</b>
Hoe eigen vermogen van de vennootschap maximeren ? .....	32
Gecorrigeerde eigen vermogen .....	33
Rekening houden met wijzigingen tijdens boekjaar.....	35
Boeken op een belastingvrije reserve.....	36
Geen sperperiode meer van drie jaar .....	36
<b>Aanpassing verworpen uitgaven op Europese DBI's verdwijnen .....</b>	<b>37</b>
Principe : vermijden dubbele belasting .....	37
Voorwaarden.....	37
Verminderen met verworpen uitgaven.....	37
Standpunt Europese Commissie : niet verminderen met verworpen uitgaven.....	38
<b>Voortaan kan investeringsaftrek soms als belastingkrediet .....</b>	<b>39</b>
Investeringsaftrek voor R&D .....	39
Investeringsaftrek wordt getransfereerd naar een belastingkrediet voor R&D.....	39
Wat is nu het voordeel van dat tweede systeem ? .....	40
<b>Forfaitaire belasting nu ook van toepassing op Belgische ondernemingen .....</b>	<b>41</b>
Buitenlandse onderneming : aangifte forfaitair mogelijk (art. 342, § 2 W.I.B. 1992) .....	41
Forfaitaire systeem nu ook van toepassing op Belgische ondernemingen .....	41
<b>VAK – PROCEDURE .....</b>	<b>43</b>
<b>Digitalisering van de boekhouding .....</b>	<b>43</b>
Oude wetgeving : dagboeken moeten op papier .....	43
Viseren en paraferen van de boeken : hoeft niet meer.....	43
Dagboeken mogen voortaan op computer bijgehouden worden (KB 25.01.2005) .....	43
De bewaartermijn van facturen verminderd.....	44
Facturen mogen voortaan digitaal in de kast.....	44
Anti-rechtsmisbruikbepaling voortaan ook voor BTW.....	44
<b>Commerciële VZW's en boekhoudregels.....</b>	<b>46</b>
Principe .....	46
Tarief van VZW .....	46
Hoeveel jaar kan de fiscus teruggaan om VZW te belasten ?.....	46

# AANGIFTE AANSLAGJAAR 2006

## VAK I - RESERVES

### Vruchtgebruik : hoe waarderen en wat op einde van rit ?

Ons **Burgerlijk Wetboek** definieert wat **vruchtgebruik** is. Vruchtgebruik is het 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. Het kan worden gevestigd op alle soorten van roerende of onroerende goederen.

#### Parlementaire vraag

Aan de minister Didier REYNDERS werd de vraag gesteld of op het einde van het vruchtgebruik de blote eigenaar kan belast worden op een voordeel van alle aard (QRVA 51 077, p. 12904). Zonder het met zoveel woorden te stellen, wil de volksvertegenwoordiger weten of bij het uitdoven van het vruchtgebruik, de blote eigenaar kan belast worden op het voordeel dat hij genoten heeft door het feit dat zijn vennootschap de kost van het vruchtgebruik gedurende jaren heeft gedragen. De minister antwoordt behoedzaam door te stellen dat de fiscale gevolgen van vruchtgebruikconstructies aan de hand van de feitelijke en juridische gegevens moeten worden beoordeeld.

#### Vraag 1 : vruchtgebruik welke deel aftrekbaar als kost ?

Eerst gaat de minister in op de waarde van het vruchtgebruik. Hij stelt dat de **geactualiseerde huuropbrengst** daarbij één van die gegevens is. Dus moet niet noodzakelijkerwijze verwezen worden naar de regels die zijn vermeld in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten of in het Wetboek der successierechten. Dit antwoord van de minister is terecht.

De waarde van het vruchtgebruik is niets anders dan de **contante waarde** van de **netto toekomstige huuropbrengsten**. Dit bestaat in wezen uit de huuropbrengst die het pand zal opleveren verminderd met de geraamde kosten die de vruchtgebruiker zal moeten betalen. Dan moet dit bedrag per jaar telkens vertaald worden in franken van vandaag.

Voorbeeld :

Stel dat het vruchtgebruik loopt over 15 jaar. De huurprijs is 6.000 EUR per jaar. De kosten per jaar kunnen geraamd worden op 500 EUR. Dan blijft een jaarlijkse netto baat over van 5.500 EUR. Deze moet nu geactualiseerd worden over 15 jaar. Tegen een marktconforme interestvoet van 5 procent, bedraagt dit vertaald in euro's van vandaag 59.942,53 EUR.

Is nu de waarde van de volle eigendom 100.000 EUR, dan is de waarde van het vruchtgebruik 59.942,53 EUR en de waarde van de blote eigendom het verschil tussen beide: 40.057,47 EUR.

Al te vaak grijpen belastingplichtigen naar een **80/20 verhouding**. Wat wil zeggen dat in ons voorbeeld de blote eigendom maar 20.000 EUR waard zou zijn en het leeuwendeel van het bedrag, 80.000 EUR, de prijs voor het vruchtgebruik uitmaakt. Om dat te doen steunen ze zich op **art. 47, tweede lid van het Registratiewetboek**.

Maar dat artikel zit zo niet in elkaar. 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.

Voorbeeld :

In ons voorbeeld betekent dit dat de contante waarde van 6.000 EUR jaarlijkse huuropbrengst over vijftien jaar moet afgerent worden aan 4 procent. Dat geeft 66.710,32 EUR. Geen 80.000 EUR. Die 80/20 verhouding mag enkel gebruikt worden als de berekende contante waarde van de huuropbrengsten hoger is dan 80.000 EUR. Dus de 80/20 verhouding is niet de regel, wel de uitzondering. Voor panden gebruikt als woning zal trouwens zelden over een periode van 15 jaar met deze formule de 80.000 EUR als waarde voor het vruchtgebruik bereikt worden. Een Belg geeft economisch gewoon te veel uit aan zijn eigen woning. Dus met beide methodes kan een goed beeld bekomen worden van de waarde van het vruchtgebruik.

### **Vraag 2 : Voordeel alle aard op het einde ?**

Op de vraag of nu de blote eigenaar op het **einde van de vruchtgebruikperiode kan belast** worden op een **voordeel alle aard**, antwoordt de minister dat opnieuw dat de **feitelijke gegevens** gelden. In tegenstelling tot de eerder positieve ruling zegt REYNDERS nu meer. Eventueel moet daarbij gekeken worden naar de **uitgevoerde verbeteringswerken**. Daar zit de minister juist. Als de vruchtgebruiker tijdens de looptijd van het vruchtgebruik een stuk bijbouwt, bezit de vruchtgebruiker die garage in volle eigendom (art. 555 B.W.; WERDEFROY, F., T.Not, 1996, p. 108-109). Dus verwerft de blote eigenaar door natrekking op het einde van de vruchtgebruikperiode die garage (cf. het zogenaamde "turbo vruchtgebruik"). Voor die garage bevindt de blote eigenaar zich in geen andere situatie dan dat hij voor het bouwen van die garage een recht van opstal had gegeven aan de vennootschap. Als die blote eigenaar dan een band heeft met de vennootschap die de fiscus toelaat hem te belasten op een voordeel van alle aard, kan de fiscus de waarde die de garage nog heeft op het einde van het vruchtgebruik, in zijn hoofde belasten. Die regel geldt ook voor **echte verbeteringswerken**. De grens met herstelling en loutere inrichting is vaak vaag. Maar als het ingrijpende verbeteringswerken zijn (bv. een grote garage ombouwen tot zwembad) kan dit ook leiden tot de belastbaarheid van een voordeel van alle aard. De minister stapt dus af van de algemene bewoordingen van de ruling die de belastbaarheid op het einde te algemeen formuleerde. Belasting op het einde is enkel mogelijk als dat de blote eigenaar **iets bijkomend verwerft door natrekking**.

## **Ruling vruchtgebruik : art. 344, § 1 W.I.B. 1992 van toepassing**

Een koppel wil het **beroepsmatig gedeelte** van hun **nieuwe woning** ter beschikking stellen van hun **vennootschap** via een **vruchtgebruik**. Voor alle zekerheid vragen ze aan de fiscus of deze het onbelaste vruchtgebruik niet zal vervangen door een belaste huur. De fiscus besluit dat het niet uingesloten wordt dat het fameuze herkwalficatie artikel zal gebruikt worden.

### **Situatie**

Een koppel bouwt een nieuw huis om in te wonen. Maar van dat huis wordt exact 18,60 procent gebruikt door hun vennootschap. Het koppel beslist om het deel van het huis dat gebruikt wordt door hun vennootschap via een duidelijke akte ter beschikking te stellen van hun rechtspersoon. Ze willen een **vruchtgebruik voor acht jaar** vestigen ten voordele van de vennootschap. Maar met alle commotie rond het vruchtgebruik vragen ze voor alle zekerheid een **ruling** voor de geplande operatie aan de fiscus.

Kan de **fiscus** het **vruchtgebruik herkwalficeren** in een **andere akte**? Dat is immers de finaliteit van art. 344, § 1 W.I.B. 1992. De fiscus moet de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte niet aanvaarden wanneer hij vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt. De ratio legis van de gestelde vraag is evident.

- De vergoeding die het koppel krijgt van de vennootschap bij het vestigen van een vruchtgebruik is bij hun niet belastbaar.
- Bovendien kan de vennootschap de betaalde som als beroepskost boeken. Als het echtpaar het beroepsgedeelte zou verhuren aan hun vennootschap, zou dat in hun personenbelasting wél belastbaar zijn.

Het koppel vraagt dus dat de fiscus zou bevestigen dat hij de kwalificatie vruchtgebruik ongemoeid zal laten en de akte tot het vestigen van het vruchtgebruik bijgevolg voor de doeleinden van belastingheffing niet zal herkwalficeren naar een huurovereenkomst.

### **Motivatie belastingplichtige rechtmatige financiële of econimische behoeften**

Het **koppelt motiveert** de **keuze** voor een **vruchtgebruik** uitvoerig. Daarmee willen ze aantonen dat de keuze voor een vruchtgebruik meer gepast is dan het sluiten van een huurovereenkomst met de vennootschap.

- Door het feit dat een vruchtgebruik als actief op de balans van de vennootschap komt, zou dat de kredietwaardigheid van de vennootschap verhogen. Een huur komt niet op de balans. Dat wordt gewoon jaarlijks in kosten geboekt.
- Het koppel wenst niet in te staan voor de kosten en de eventuele herstellingen van het beroepsgedeelte. Dat is standaard voorzien bij een vruchtgebruik. Niet bij een huur.
- Voorts argumenteert het koppel dat een vruchtgebruik juridisch steviger is dan een huurovereenkomst. Via het vruchtgebruik wordt de fysische eigendom volgens het koppel gesplitst in blote eigendom en in vruchtgebruik en wordt een exclusief gebruiksrecht toegestaan.

### **Standpunt Dienst Voorafgaande Beslissingen : art. 344, § 1 W.I.B. 1992 van toepassing**

De Dienst Voorafgaande Beslissingen (D.V.B.) weerlegt de argumenten van het koppel één voor één.

- Bij een huur kan men in de overeenkomst voorzien dat de gehele huursom vooraf wordt betaald. Die voorafbetaalde huur moet dan boekhoudrechtelijk gespreid worden over de looptijd van het huurcontract. Da gebeurt door de huur voor latere tijdperken te boeken als actief. Dus dat enkel een vruchtgebruik op de balans komt, is niet juist.
- Ook bij een huurovereenkomst kunnen de kosten voor herstelling en onderhoud ten laste van de huurder worden gelegd.
- Dat een vruchtgebruik juridisch steviger zou zijn dan huur, weerlegt de D.V.B. Een vruchtgebruik leidt niet tot een fysische opsplitsing van het eigendomsrecht. Het vruchtgebruik is geen onderdeel van het eigendomsrecht. Het vruchtgebruik is een zakelijk recht waarmee het eigendomsrecht kan worden bezwaard. Dus mag men niet stellen dat bij het vestigen van een vruchtgebruik het eigendomsrecht wordt gesplitst in een blote eigendom en een vruchtgebruik. Wat correct is. Het

burgerlijk wetboek spreek niet van "blote eigenaar". Enkel van "eigenaar". Het vruchtgebruik is immers het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben, zoals de eigenaar zelf.

Dus **besluit** de D.V.B. begin vorige maand dat de **rechtmatige financiële of economische behoeften** die het koppel aanreikt, **geen steek houden**. De rulingcommissie besluit dan ook het **niet uitgesloten** is dat **art. 344, § 1 W.I.B. 1992** zal toegepast worden.

#### **Besluit : herkwalificatie niet eenvoudig**

Met deze ruling loopt de fiscus op eieren. In feite zit deze ruling op heel wat punten juist. De **fiscus** zegt enkel dat **art. 344, § 1 W.I.B. 1992** kan **toegepast** worden. Dat is zondermeer juist. Maar om te kunnen herkwalificeren, moet de fiscus drie hindernissen nemen.

- Eerst moet hij aantonen dat het koppel gekozen heeft voor een vruchtgebruik om belasting te ontwijken. Daarin slaagt hij.
- Ten tweede moet hij aantonen dat de rechtmatige financiële of economische behoeften die het koppel aanreikt, er geen zijn. Ook daarin lijkt hij te slagen.
- Maar dan komt de derde stap. Dan moet hij het vruchtgebruik herkwalificeren naar een huurovereenkomst.

Daarbij heeft het **Hof van Cassatie** op 4 november vorig jaar beslist " que seule la qualification d'un acte peut être rendue inopposable à l'administration fiscale et que celle-ci **ne peut**, partant, lui **donner une autre qualification** qu'en **respectant les effets juridiques** de cet acte ".

Daaromtrent zei het **hof te Gent** in september vorig jaar dat een **vruchtgebruik niet dezelfde gevolgen** heeft als een **huur**. Dus loopt het mis bij de derde hindernis. Maar de fiscus zegt nergens dat deze hindernis met succes zal kunnen genomen worden. Hij zegt enkel dat het bewuste herkwalificatie artikel kan toegepast worden.

## **Vruchtgebruik : niet herkwalficeerbaar**

Sinds 31.03.1993 beschikt de fiscus over een massavernietigingswapen om de welig tierende fiscale constructies de das om te doen. Als constructies worden opgezet met als enige motief de belasting te ontwijken, kan de fiscus ze vervangen door een meer belaste. Maar het Hof te Gent haalt de wind uit de zeilen. Sommige akten kunnen niet geherkwalficeerd worden. Groot nieuws in fiscalibus.

### **Situatie :**

Een echtpaar koopt in 1996 en 1998 telkens een appartement waarbij ze zelf de **blote eigendom** kopen en hun **vennootschap** het **vruchtgebruik** verwerft voor 10 jaar.

Daarbij **weken** ze bovendien **af** van de gewone regels voor **verbeteringswerken die in art. 605 B.W.** staan. Als partijen niets anders overeenkomen is de vruchtgebruiker slechts verplicht de herstellingen tot onderhoud te doen. In dit geval bepaalden partijen dat ook de verbeteringswerken moesten betaald worden door de vennootschap en dat deze gratis zouden overgaan naar de eigenaar bij het uitdoven van het vruchtgebruik.

### **Standpunt fiscus : herkwalficatie in huur**

De fiscus ziet deze doorgedreven **vruchtgebruikconstructie niet zitten**. Hij 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** naar hun **vennootschap**.
- Tevens heeft het echtpaar naar de mening van de fiscus gekozen voor de aankoop van de blote eigendom in plaats van in volle eigendom om zo de **huurherkwalficatie te kunnen ontlopen**.

Immers, als een bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of iemand die gelijksoortige functies uitoefent, een eigen pand verhuurt aan "zijn" vennootschap, mag die huur niet meer bedragen dan 5,75 keer (coëfficiënt voor aanslagjaar 2005) het niet-geïndexeerde kadastrale inkomen. Is dat wel het geval, dan wordt het excessief gedeelte belast als bezoldiging binnen de personenbelasting tegen de hoge tarieven en moeten daar ook sociale bijdragen op betaald worden. Door met vruchtgebruik te werken, konden zij deze sancties ontlopen.

Als het **enige motief belastingontwijking** is en de belastingplichtige **geen rechtmatige economische of financiële behoefte** kan voorleggen, mag de fiscus grijpen naar **artikel 344, § 1 W.I.B. 1992**.

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. Weliswaar mag de belastingplichtige in zo'n geval aantonen dat hij koos voor die constructie op basis van "rechtmatige financiële of economische behoeften". Het echtpaar dacht die ook te hebben. Maar de fiscus vond dat geen goede motieven. Vandaar dat de fiscus het **vruchtgebruik herkwalficeert** 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. Wat de vennootschap betaalde voor het vruchtgebruik wordt nu belast als huur bij het echtpaar. Maar tevens werd een stuk van die huur gekwalficeerd als beroepsinkomen.

### **Standpunt Rechtbank van Brugge : Art.344 § 1 WIB 92 is van toepassing**

De belastingplichtigen zijn het daar niet mee eens en stapten na een **negatief bezwaarschrift** bij de fiscus naar de rechtbank (Rb. Brugge, 22 juni 2004). Die 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 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**. De "rechtmatige financiële of economische behoeften" die de belastingplichtigen ten overvloede beschreven, werden door de eerste rechter niet aanvaard.

### **Standpunt Rechtbank van Gent : herkwalificatie niet mogelijk**

Het echtpaar kon niet leven met deze beslissing en stapte naar het Hof te Gent. Dat Hof bevestigt de stelling van de eerste rechter dat het echtpaar inderdaad koos voor een vruchtgebruikconstructie om belasting te ontwijken. Dus is **art. 344, § 1 W.I.B. 1992** zondermeer van **toepassing**.

Het **tegenbewijs** dat de belastingplichtigen leverden om aan te tonen dat "**rechtmatige financiële of economische behoeften**" aan de grondslag als basis dienden voor de vruchtgebruikconstructie, veegt het Hof net zoals de eerste rechter ook van tafel. Dus lijkt het de verkeerde kant op te gaan voor het echtpaar: het ontwikingmotief acht het Hof bewezen en de "rechtmatige financiële of economische behoeften" worden niet aanvaard. Dus mag de fiscus de akte tot vestiging van een vruchtgebruik herkwalificeren.

Maar dan komt de kat op de koord. Mag de fiscus die akte vervangen door twee akten, met name een **aankoop in volle eigendom gevolgd** door een **huurcontract**?

Het Hof verwijst in eerste instantie naar een **arrest van het Arbitragehof** (24 november 2004). Dat Hof stelde rond art. 344, § 1 W.I.B. 1992 dat de fiscus **één akte mag kwalificeren** als aan die akte **meer dan één juridische kwalificatie kan gekoppeld** worden, wat volgens Arbitrage in de praktijk vrij uitzonderlijk lijkt.

Dit heeft dus tot gevolg dat de finaliteit van art. 344, § 1 W.I.B. 1992 niet mogelijk is als de rechtshandelingen niet anders kunnen gekwalificeerd worden dan zoals ze door de partijen werden gekwalificeerd.

Daarbij moet de **juridische realiteit** die de belastingplichtigen tot stand hebben gebracht, worden **gerespecteerd**. **Uitsluitend de juridische kwalificatie** van de akte mag worden **gewijzigd**. **Niet de inhoud** en de **gevolgen**. Alle feitelijke en juridische gevolgen moeten worden geëerbiedigd. Het Hof zegt dan ook dat de vervanging van vruchtgebruik door huur niet kan zonder aan de juridische gevolgen te raken. Een vruchtgebruik is totaal verschillend van een huur.

Dat het Hof te Gent dit standpunt inneemt, is geen verrassing. Reeds in een arrest van eind 2003 hield het Hof er deze mening op na (zie krant 12.02.2004). Dus ook al is art. 344, § 1 W.I.B. 1992 van toepassing en kan de belastingplichtige geen rechtmatige behoeften aanbrengen, dan zal het voor de fiscus met deze stelling van het Hof te Gent niet zelden fout lopen bij de herkwalificatie. Een vreselijk arrest voor de fiscus die al zijn hoop had gesteld op dat sinds 1993 nieuwe artikel. De fiscus onderzoekt momenteel of ze al dan niet Cassatie zullen aantekenen tegen het arrest. Als het Hof van Cassatie deze stelling echter bevestigt, lijkt de wind uit de zeilen van art. 344, § 1 W.I.B. 1992. Dan zal de aloude Brepolsdoctrine aan een nieuw leven beginnen.

## Opstal einde termijn : belastbaar ?

Heel wat ondernemers hebben hun vennootschap laten bouwen op grond die ze privé bezitten. Daartoe hebben ze veelal een recht van opstal aan hun vennootschap gegeven. Op het einde van het recht krijgen ze dan de gebouwen gratis van de vennootschap. Het Hof van Beroep te Antwerpen vindt dat de ondernemer daar niet noodzakelijk belasting moet op betalen.

### Definitie

De basis voor het **recht van opstal** (en trouwens ook de erfpacht) is gelegd door Willem van Oranje in 1824. In die wet wordt het recht van opstal gedefinieerd als "een zakelijk recht om gebouwen, werken of beplantingen op eens anders grond te hebben" (art. 1 Wet 10.01.1824). Willem van Oranje deed dat om zijn graven en baronnen gunstig te stemmen. Die hadden niet liever dan dat de boeren een hoeve met stallingen bouwden op hun grond. Maar de boeren waren toen al slimme mensen. Ze deden dat niet. Want ze wisten dat door natrekking die gebouwen meteen eigendom werden van de graaf. Met die nieuwe wet kon de graaf aan de boer zeggen dat hij mocht bouwen en dat die gebouwen gedurende ruime tijd eigendom bleven van hem en zijn familie. Het recht van opstal en de erfpacht stopt immers niet bij het overlijden van de opstalhouder of erfpachter. Het gaat over op zijn erfgenamen.

Vanaf de **jaren zeventig** is vooral het recht van opstal dat voor een relatief korte termijn kan, terug verrezen. Om bij het oprichten van een gebouw de **B.T.W.** als verhuurder niet te verliezen.

Als de grondeigenaar zou bouwen op zijn eigen grond en het gebouw nadien **verhuurt** aan de vennootschap, kan hij de B.T.W. in de regel **niet recupereren**. Klassieke verhuur kan in dit land niet met B.T.W.

Het **recht van opstal** bracht redding. De grondeigenaar blijft eigenaar van zijn grond. Maar door het geven van een recht van opstal aan de vennootschap kan deze op de grond gebouwen optrekken die gedurende de looptijd van het recht van opstal **volle eigendom** blijven van de vennootschap. Dus kan de vennootschap bouwen onder **af trek van de B.T.W.**

### Op einde opstalovereenkomst : voordeel alle aard ?

In heel wat opstalovereenkomsten wordt gesteld dat op het einde van het recht de door de vennootschap opgetrokken gebouwen zonder vergoeding eigendom worden van de grondeigenaar.

Traditioneel neemt men aan dat op deze verkrijging door de **grondeigenaar belasting** verschuldigd is.

- Als die grondeigenaar zelf een **vennootschap** is, vindt het Hof van Cassatie dat de waarde van de gebouwen een belastbare winst uitmaakt (Cass., 18 mei 2001).
- Als de grondeigenaar een **natuurlijk persoon** is, gaat nogal wat rechtsleer er van uit dat ook hier belasting moet betaald worden. De zwaarste sanctie doet zich voor als de grondeigenaar bedrijfsleider is van de vennootschap. Dat is zo als hij bijvoorbeeld een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent. In dat geval staat de weg voor de fiscus open om de verkoopwaarde van het gebouw dat die bedrijfsleider op het einde de opstalperiode krijgt te belasten als **voordeel van alle aard** (art. 36 W.I.B. 1992).

Maar in zo'n geval is het de **fiscus** die het **bestaan van het voordeel** moet **bewijzen**. In fiscale zaken geldt immers als algemeen principe dat de fiscus het bewijs dient te leveren van de positieve bestanddelen van het belastbaar resultaat (Cass., 16 januari 1992).

Bovendien moet het voordeel verkregen zijn uit **hoofde van of naar aanleiding** van het uitoefenen van de **beroepswerkzaamheid**.

De fiscus gaat er altijd van uit dat er steeds een **causaal verband** bestaat tussen de toegekende voordelen en de beroepswerkzaamheid. Het voordeel is dus volgens de fiscus dus steeds belastbaar tenzij de bedrijfsleider aantoont dat andere oorzaken aan de basis liggen van de toekenning van het

voordeel (zie Com.I.B., 1992 31/8). Deze commentaar van de fiscus is contra legem. Het bewijs van het causale verband moet steeds **door de fiscus bewezen** worden (zie o.m. Gent, 25 maart 1983).

### **Arrest (Antwerpen, 27 september 2005)**

Net zo'n geval kreeg het **Hof van Beroep te Antwerpen** te behandelen. Een bestuurder koopt samen met zijn echtgenote in 1969 een perceel grond aan te Kontich.

In 1985 wordt door het echtpaar een recht van opstal voor 15 jaar toegestaan aan de NV waarin de man bestuurder is. Daarbij wordt overeengekomen dat in geval het echtpaar op het einde van het opstalrecht eigenaar zou worden van de door de opstalhouder opgerichte gebouwen, zij uit dien hoofde geen enkele terugbetaling of vergoeding zouden moeten betalen aan de vennootschap. Als jaarlijkse canon moet de vennootschap één oude Belgische frank betalen.

De vennootschap bouwt op het stuk grond een magazijn van 100.000 EUR. Bij het aflopen van het recht van opstal heeft dat materieel vast actief nog een boekwaarde van 25.000 EUR. De marktwaarde van het magazijn was op dat ogenblik volgens de ontvanger van registratie 200.000 EUR.

De **fiscus** belast dan ook de verkrijging van het gebouw bij de bestuurder als **voordeel van alle aard** voor een even groot bedrag.

### **Rechtbank van eerste aanleg : geen voordeel alle aard**

In navolging van de rechtbank van eerste aanleg (Rb. Antwerpen, 19 maart 2002) is het Hof te Antwerpen het daar niet mee eens. Het Hof vindt dat de **fiscus niet bewijst** dat de **gratis verkrijging** een **voordeel van alle aard** is dat zijn oorsprong vindt in het bestuurdersmandaat. Het Hof zegt dus dat de fiscus faalt in zijn bewijs van het bestaan van het voordeel en in het aantonen van het **causale verband** tussen de gratis verkrijging en het feit dat de eigenaar bestuurder is van de vennootschap.

De fiscus argumenteerde dat het om een voordeel gaat omdat de gratis verkrijging van het magazijn een vergoeding is voor de toch wel erg lage canon. Maar het Hof vindt dat uit deze vaststelling niet kan afgeleid worden dat het dan om een voordeel van alle aard zou gaan. De **duurtijd** van het opstalrecht kan **niet als abnormaal kort** worden beschouwd gelet op het feit dat het om een magazijn gaat. Zo'n gebouw gaat immers niet zo lang mee als een reguliere woning. De gratis verkrijging die de bestuurder op het einde krijgt, is volgens het Hof dan ook een **normaal gevolg** van een **civilrechtelijke constructie**. Het Hof stelt verder dat de fiscus niet bewijst dat de gratis verkrijging op het einde niet in de overeenkomst zou hebben gestaan als de opstalgever geen bestuurder was geweest. De raming van het voordeel vindt het Hof trouwens irrelevant.

Dit is een belangrijk arrest. Het opent perspectieven om te verdedigen dat de gratis verkrijging van een recht van opstal op het einde geen voordeel van alle aard uitmaakt voor een bedrijfsleider. Klemtoon ligt daarbij op de vaststelling dat de gratis verkrijging een normaal gevolg is van een civilrechtelijke constructie. Het is aan de **fiscus om te bewijzen** dat dit **geen normaal gevolg is**. In deze casus faalde de administratie daarin. Tot op heden werd door de fiscus tegen dit arrest nog geen voorziening in cassatie ingediend.

## Recht van opstal : looptijd afschrijvingsperiode ?

Sommige ondernemers laten hun vennootschap bouwen op hun grond. Maar **over welke termijn** moet dan het **gebouw** door de vennootschap **afgeschreven worden**?

### Standpunt belastingplichtige : afschrijven over duur recht van opstal

In 1998 verleent een zaakvoerder een recht van opstal op een terrein aan zijn BVBA voor een looptijd van **21 jaar**. De vennootschap bouwt op het terrein een woning. De vennootschap **schrijft** die **woning** af over een **duurtijd van 21 jaar**. Haar redenering is eenvoudig: vermits het recht van opstal maar 21 jaar duurt, moet het gebouw door de vennootschap worden afgeschreven over de looptijd dat deze over de woning zal kunnen beschikken. Na 21 jaar zal de vennootschap de woning door het ophouden van het recht van opstal en bijgevolg door natrekking (art. 555 B.W.) verliezen ten voordele van de zaakvoerder.

### Standpunt fiscus : afschrijven over economische levensduur

In de opstalakte was immers bepaald dat de zaakvoerder na 21 jaar het gebouw kosteloos zal verkrijgen. De **fiscus** was het met deze zienswijze niet eens. Het **gebouw moet afgeschreven** worden over zijn **normale looptijd** zonder rekening te houden met het feit dat de vennootschap het gebouw maar 21 jaar in bezit zal hebben. Volgens de administratie is de normale afschrijvingstermijn voor niet-industriële gebouwen en woningen **33 jaar**. Dus wijzigde de fiscus het afschrijvingsritme en belaste het verschil.

### Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (Rb. Antwerpen, 5 mei 2004) : fiscus gelijk

De rechtbank van eerste aanleg te brengen in Antwerpen (Rb. Antwerpen, 5 mei 2004) gaf de fiscus gelijk. Om daartoe te besluiten baseerde de rechter zich op de **definitie van afschrijvingen**. Volgens **art. 45, eerste lid K.B. W.Venn.** moet via afschrijvingen het bedrag van de materiële vaste activa met beperkte gebruiksduur **gespreid** worden over "**hun**" **waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur**.

De eerste rechter vond dat het woord "hun" in de tekst impliceert dat de waarschijnlijke nuttigheids- of gebruiksduur van het actief zelf moet genomen worden. De subjectieve tijdsbeperking door een zakelijk recht speelt daarbij geen rol. Men moet enkel kijken naar het actief zelf en zo het afschrijvingsritme bepalen. Een woning gaat langer mee dan 21 jaar. Dus moet het afschrijvingsritme ook langer genomen zijn. Ondanks de looptijd van het recht van opstal.

### Hof van Antwerpen (Antwerpen, 6 december 2005) : belastingplichtige gelijk

Het Hof te Antwerpen is het daar niet mee eens (Antwerpen, 6 december 2005). Met "**normale gebruiksduur**" van het gebouw wordt niet de abstracte, voor eenieder geldende gebruiksduur bedoeld. Wel de **resterende duur van het recht van opstal** omdat de opstalhouder het gebouw niet meer verder kan gebruiken na beëindiging van het recht.

Om daartoe te besluiten, verwijzen de magistraten naar **twee adviezen van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (C.B.N.)**.

- In **advies 150/3** wordt met zoveel woorden gesteld dat globaal de boekingswijze moet overeenstemmen met de verhoudingen tussen partijen zoals ze voortvloeien uit de door partijen gesloten overeenkomsten.
- In **advies 162/2** stelt de C.B.N. het nog explicieter. Dit advies behandelt weliswaar de problematiek van een vruchtgebruik, maar de Commissie stelt dat deze regels zondermeer van toepassing zijn bij een erfpacht en een recht van opstal. Vermist een recht van opstal tijdelijk is, zal de aanschaffingswaarde volgens een passend plan ten laste worden genomen op grond van de duur van het recht van opstal of van de economische gebruiksduur van het onroerend goed, in

de veronderstelling dat de economische gebruiksduur korter zou zijn dan de duur van het recht van opstal.

Dus besluiten de magistraten dat een verplichte afschrijving van het gebouw over 33 jaar de eigendomsoverdracht op het einde van het opstalcontract zou miskennen. Bovendien zou zo'n **afschrijvingsritme niet in overeenstemming** zijn met de **boekhoudkundige principes van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw**. De omstandigheid dat de opstalgever bij de beëindiging van het opstalcontract een substantieel voordeel zal ontvangen doordat die gratis eigenaar wordt van de gebouwen, kan geen invloed hebben op de fiscale behandeling van de operatie in hoofde van de opstalhouder.

Een logisch arrest. Uiteraard moet het afschrijvingsritme van een actief met beperkte gebruiksduur worden bepaald **rekening houdend** met de **context waarin het wordt gebruikt**. Dat principe staat ook duidelijk ingeschreven in **IAS 16**. De gebruiksduur is ofwel de periode waarin de onderneming het actief verwacht te gebruiken ofwel het aantal productie- of vergelijkbare eenheden dat de onderneming van het actief verwacht te verkrijgen. De gebruikte afschrijvingsmethode moet het patroon weergeven volgens hetwelk de economische voordelen van het actief door de onderneming worden verbruikt. Waarmee aangetoond wordt dat het C.B.N. advies en ook dit arrest zich volledig kan inschrijven in de IAS/IFRS waarderingsregels.

## Waardeverminderingen op handelsvorderingen en BTW

Van zodra een **klant failliet** gaat of een **gerechtelijk akkoord** bekomt, kon een leverancier soms jaren wachten op het fiscaal kunnen recupereren van het verloren geld. Via een nieuwe wet (van kracht vanaf 30.04.2005) kan de leverancier meteen de niet betaalde vordering fiscaal aanwenden.

### Principe : btw doorstorten

Van zodra een B.T.W.-belastingplichtige een **verkoopfactuur** uitschrijft, moet hij de B.T.W. op die factuur doorstorten naar de B.T.W.-ontvanger bij de **eerstvolgende B.T.W.-aangifte**. Of de klant tegen dat tijdstip de factuur al betaald heeft, speelt geen rol. De overheid moet meteen het geld hebben.

Bij een **faillissement** van de klant weegt dat dubbel. De klant zal zo goed als steeds nooit betalen, maar de B.T.W. op die factuur die nooit zal worden betaald, is al bij de overheid.

**Tot voor kort** diende de leverancier in zo'n geval formeel te wachten tot de **sluiting van het faillissement**. 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 een tolerantie inbouwde. 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, aanvaardde 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 alvorens hij een attest uitreikt. Zo mist de ondernemer toch nog vaak een aantal jaar zijn reeds betaalde B.T.W.

### Nieuwe wet vanaf 30.04.05 : bij faillissement en gerechtelijk akkoord

Deze **regels zijn nu ingrijpend gewijzigd**. De nieuwe wet verscheen in het Belgisch Staatsblad van 20.04.2005.

- De vordering tot teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop de oorzaak van teruggaaf zich voordoet. Als de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan door een faillissement, ontstaat de vordering tot teruggaaf **voortaan** op de **datum van het vonnis van faillietverklaring**. Wat impliceert dat van zodra dat vonnis is geveld, de leverancier in zijn eerstvolgende B.T.W.-aangifte de totale B.T.W. op zijn niet betaalde verkoopfactuur kan terugvorderen van de B.T.W.-administratie.
- Maar de nieuwe wet regelt niet alleen de teruggaaf bij faillissement. Ook het **gerechtelijk akkoord** wordt in de nieuwe regeling bekeken. Bij een gerechtelijk akkoord wordt een herstelplan opgemaakt. In dat herstelplan wordt in de praktijk steeds gevraagd dat de schuldeisers een stuk van hun vordering laten vallen. Tot vóór de inwerkingtreding van deze nieuwe wet was de regel dat zo'n schuldeiser de verloren B.T.W. pas kon recupereren nadat het gerechtelijk akkoord integraal tot een goed einde is gebracht of de curator van een eventueel navolgend faillissement een attest heeft uitgevaardigd waaruit blijkt dat de vordering definitief verloren is. De nieuwe wet voorziet in de **onmiddellijke recuperatie van de B.T.W.** op de **datum** van de **definitieve opschorting van de schuldverminderingen** die in het herstelplan zijn opgenomen. Dat wil zeggen dat de verloren B.T.W. meteen kan teruggevorderd worden van zodra de **Rechtbank van Koophandel** het **herstelplan aanvaardt**.

Naast de B.T.W.-regeling, wordt ook binnen het Wetboek Inkomstenbelastingen een regeling ingebouwd voor het **gerechtelijk akkoord**. Van zodra een definitieve opschorting van betaling is bekomen kan een leverancier voortaan een **aftrekbare waardevermindering** boeken die fiscaal zal aanvaard worden en dit gedurende de belastbare tijdperken dat die **definitieve opschorting van kracht is**. Volledigheidshalve stippen we aan dat dergelijke regeling op het vlak van de Directe Belastingen al wel bestond bij een faillissement.

**Maar wat als achteraf toch een stuk van de vordering wordt gerecupereerd?**

Wanneer de leverancier bij **faillissement van zijn klant** de B.T.W. wil recupereren, moet hij een "**verbeterend stuk**" of **creditnota** uitreiken en aan zijn klant geven met vermelding van het bedrag van de hem teruggegeven belasting. Hierdoor is de failliete klant in principe deze B.T.W. opnieuw verschuldigd aan de Staat als hij de B.T.W. op de oorspronkelijke factuur in aftrek heeft gebracht.

Stel dat **nadien** door de goede zorgen van de curator van het faillissement of omdat de gefailleerde **opnieuw vermogend** is geworden, toch een stuk van de vordering kan betaald worden. Dan moet de leverancier zelf ook de B.T.W. die hij uiteindelijk toch nog ontvangt, doorstorten aan de fiscus. Dit klopt allemaal maar als de klant de factuur nooit betaalt.

Voorbeeld

Stel dat de vordering 1.210,00 EUR (1.000,00 EUR + 210,00 EUR B.T.W.) groot is. Bij faillissement zal de leverancier 210,00 EUR B.T.W. meteen kunnen terugvorderen van de fiscus. Hij zal dan een creditnota uitreiken zodat zijn gefailleerde klant in principe 210,00 EUR B.T.W. moet terugstorten aan de fiscus. Stel nu eens dat uiteindelijk toch nog 121,00 EUR (100,00 EUR + 21,00 EUR B.T.W.) betaald wordt, hoe gaat de klant (of de curator van het faillissement) dan de 21,00 EUR uiteindelijk toch betaalde B.T.W. kunnen recupereren?

## **Belastingvrijstelling voor sommige subsidies vanaf 2006**

### **Bestaande systeem : alle subsidies belastbaar**

Binnen de vennootschapsbelasting geldt het **principe** dat **elke ontvangen subsidie** wordt **belast**. Wat betekent dat de overheid zo één derde terugneemt van wat ze heeft gegeven.

Wie boekhouden studeert, leert dat overheidssubsidies binnen de **resultatenrekening** als **opbrengst** moeten worden geboekt. Gezien in ons land geen belastingvrijstelling voor subsidies bestaat, betaalt de ondernemer er braaf belasting op. Wat de overheid met de ene hand geeft, neemt ze dus via de andere hand terug. Deze vaststelling is op zich al merkwaardig. Maar in het federale België heeft het systeem tot gevolg dat de gewesten zo de federale staat financieren. Subsidies zijn immers voor het overgrote deel gewestelijke materies. Dus is het Vlaanderen die het gros van de subsidies betaalt aan de Vlaamse bedrijven. Gezien de inkomstenbelastingen nog steeds ten goede komen van de federale staat, vloeit op die manier Vlaams geld naar de federale schatkist.

### **Sommige subsidies voortaan vrijgesteld**

Het **Generatiepact** wil daar komaf mee maken voor **tewerkstellings-, beroepsoverstap-, kapitaal- en interestsubsidies**. Maar de vele andere Vlaamse subsidies blijven belast.

In het kader van het generatiepact wordt dit euvel nu gedeeltelijk opgelost. De regering wil daarmee de gewesten helpen om de activiteitsgraad en de economische expansie te stimuleren. Binnen de vennootschapsbelasting worden **twee soorten subsidies** voortaan vrijgesteld van belasting.

- Tot de **eerste groep** behoren de **gewestelijke tewerkstellings- en beroepsoverstappremies**. Deze premies zijn enkel van toepassing op KMO's conform de Europese definitie. Ze zijn bedoeld om de werkgelegenheid binnen kleine en middelgrote ondernemingen te stimuleren en werknemers die het bijzonder moeilijk hebben om tot de arbeidsmarkt toe te treden of opnieuw een arbeidsplaats te vinden, een baan te bezorgen.
- De **tweede groep** omvat de klassieke **kapitaal- en interestsubsidies** die door de gewesten in het kader van de economische expansiewetgeving worden toegekend. Met deze subsidies wil de overheid ondernemingen helpen bij het investeren in immateriële en materiële vaste activa. De toegekende bedragen dienen om de kost van de investering te verlagen en/of de noodzakelijke lening een stuk goedkoper te maken. Voortaan zullen dus deze subsidies vrij van belasting worden vermoedelijk via een **aanpassing** in de **begintoestand van de reserves** binnen de **aangifte vennootschapsbelasting**.

### **Andere subsidies niet vrijgesteld**

Deze maatregel is een logische ingreep binnen de vennootschapsbelasting. Maar hij is niet rechtlijnig uitgewerkt. De **belastingvrijstelling** geldt immers **enkel** voor **vier specifieke gewestelijke subsidies**: tewerkstellingspremies, beroepsoverstappremies, kapitaal- en interestsubsidies.

Maar de gewesten hebben intussen een menu vol subsidies. Vooral Vlaanderen is daarbij haantje de voorste. Denk maar aan de groei premie, het groeikapitaal, de steun voor onderzoek en ontwikkeling (Eureka, Innovatiesamenwerkingsverbanden, TETRA-Fonds) en de nog recent door minister Fientje MOERMAN geïntroduceerde ondernemingsportefeuille die gebouwd is rond vier pijlers: advies, opleiding, kennisoverdracht en mentorschap. Alleen al de ondernemingsportefeuille (die ondermeer de vroegere opleidings-, advies- en dnacheques groepeert) is goed voor 42 mln. EUR. Eén derde daarvan zal dus naar de federale staat vloeien.



### Vanaf wanneer geldt nu de belastingvrijstelling?

- De vrijstelling geldt niet voor "oude" subsidies. Ze kan enkel voor premies en subsidies die worden **betekend vanaf 01.01.2006** voor zover de betekeningsdatum **behoort tot aanslagjaar 2007 of een later** aanslagjaar.

Voorbeeld :

Neem een vennootschap die haar eerstvolgend boekjaar afsluit op 30.06.2006. Als deze nog een subsidie krijgt in de eerste zes maand van 2006, zal ze er toch nog belasting moeten op betalen.

Sluit de vennootschap haar boekjaar af op 31.12.2006, dan zal geen belasting verschuldigd zijn.

In het geval de eerste vennootschap nog snel haar einde-boekjaar-datum wijzigt vóór het einde van het jaar, zal dat niet helpen. Elke wijziging die vanaf 18.11.2005 aan de afsluitingsdatum van de jaarrekening wordt aangebracht, blijft immers zonder uitwerking.

- **Subsidies** die pas **ontvangen worden in 2006** maar **gegund zijn vóór 2006**, blijven dus zondermeer **belast**. Het is de datum waarop de vennootschap het toekennen van de subsidie formeel verneemt, die telt.

In sommige gevallen zal de **interest- of kapitaalsubsidie achteraf** toch **belast** worden. Wordt de investering waarvoor de subsidie werd gegeven, vervreemd binnen de drie jaar, dan wordt de voorheen vrijgestelde subsidie in één keer belast in het belastbaar tijdperk van de vervreemding. Tenzij de investering verdwijnt door een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis.

## VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

### Doeloverschrijdende handelingen aftrekbaar ?

#### Hof van Cassatie : doeloverschrijdende handeling niet aftrekbaar

Heel wat bedrijfsleiders verwerven binnen hun vennootschap **onroerend goed**. De **fiscus** controleert deze operaties nauwgezet.

Daarbij zal hij zo goed als steeds kijken of het verwerven van onroerend goed is opgenomen binnen het **doel van de vennootschap**. Dat is **niet noodzakelijk** als het verwerven van het **onroerend goed rechtstreeks of onrechtstreeks** met het **doel** van de **vennootschap samengaat**.

- Neem een arts die een woonhuis verwerft binnen zijn vennootschap om er de praktijk in uit te oefenen. Het doel van de vennootschap is enkel de artseneijkunde bedrijven. Nergens in dat doel staat dat de vennootschap ook onroerend goed mag verwerven. Neem aan dat één derde van het huis gebruikt wordt voor het beroep. Het andere stuk gebruikt de arts privé. In dat geval kan redelijkerwijs gesteld worden dat het verwerven van zo'n onroerend goed samenhangt met doel van de vennootschap. Een arts heeft een werkruimte nodig en het is in het belang van de vennootschap dat de arts bij zijn werkruimte woont. Zo kan hij zijn patiënten vlot bedienen. Tot daar dus geen probleem.
- Maar veronderstel dat diezelfde arts ook een appartement aan de zee verwerft binnen de vennootschap. Kan dat wel binnen het enge doel van de vennootschap? Het antwoord lijkt op het eerste gezicht negatief.

Het **Hof van Cassatie** oordeelde immers dat uit het feit dat een **(handels)vennootschap** een rechtspersoon is opgericht met het **oog** op een **winstgevende activiteit**, **niet** kan worden afgeleid dat **alle kosten aftrekbaar** zijn van haar brutowinst. De kosten van een handelsvennootschap kunnen als aftrekbare beroepskosten in aanmerking komen wanneer zij **verband** houden met de uitoefening van een **beroep**. Wat wil zeggen dat zij **noodzakelijk verband** houden met de **maatschappelijke activiteit**. (Cass., 12 december 2003, F.J.F., No. 2004/131).

Op het eerste gezicht is het dus zo dat het appartement aan zee op geen enkele wijze zal bijdragen tot het doel van de vennootschap. De arts zal daar immers geen praktijk uitoefenen. In deze redenering betekent dit dat de kosten die samenhangen met de verwerving en het in stand houden van het appartement, fiscaal geen aftrekbare beroepskosten zijn.

#### Rechtbank te Luik : wel aftrekbaar als deel uitmaakt van verloningspakket

De rechtbank te Luik kreeg zo'n geval voorgeschoteld (Rb. Luik, 20 september 2004, T.F.R., 2005/67).

#### Situatie

De zaakvoerders van een BVB bezitten een terrein. Ze geven dat in erfpacht aan hun vennootschap. Die bouwt een woning op het terrein die maar voor 40 procent gebruikt wordt voor de activiteit van de vennootschap zelf. In de andere 60 procent wonen de zaakvoerders van de vennootschap.

Standpunt fiscus : slechts 40% aftrekbaar

De fiscus vond dat de vennootschap aldus maar 40 procent van alle kosten fiscaal in rekening mocht brengen. Daartoe steunt hij zich op het reeds geciteerde Cassatiearrest van december 2003. De kosten van de woning houden voor 60 procent geen verband met de activiteit zoals weergegeven in het doel van de vennootschap.

Bovendien zijn ze niet gedaan met het oog op het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten. Dus wordt 60 procent van de kosten verworpen. Temeer daar in de erfpachtovereenkomst staat dat op het einde van de overeenkomst de gebouwen zondermeer gratis overgaan op de zaakvoerders van de vennootschap.

Hof van Beroep : als verloningspakket wel aftrekbaar

Vooreerst moet hier wel duidelijk gesteld worden dat de fiscus kort door de bocht ging door zondermeer het Cassatiearrest van december 2003 in te roepen. In het arrest waartegen een cassatievoorziening werd ingeleid, zegt het Hof te Luik dat niet is aangetoond dat het gebouw effectief bestemd is, ook niet voor een deel, voor de medische activiteit van de vennootschap. Wat aangeeft dat het Hof anders had geoordeeld indien dat wel bewezen was. In dit geval was het bewezen dat 40 procent voor de beroepsdoeleinden van de vennootschap werd gebruikt.

Maar de rechter komt origineler uit de hoek. Hij argumenteert met het algemeen principe in fiscalibus dat de **fiscus niet het recht** heeft de **opportuniteit van een uitgave** te beoordelen. Daarnaast stelt de rechter dat een vennootschap er alle belang bij heeft dat de zaakvoerders goed werk verrichten binnen de vennootschap. Daarbij kan de vennootschap beslissen de zaakvoerders als **voordeel in natura gratis** te laten wonen in een deel van de woning van de vennootschap. Dat maakt dan deel uit van het **vergoedingspakket van de zaakvoerders**. Het gratis of tegen verlaagde prijs ter beschikking stellen van een woning door een vennootschap aan zijn werknemers of zaakvoerders is helemaal niet uitzonderlijk. Temeer daar dit uitdrukkelijk is geregeld door de fiscale wetgever. De fiscale wet classificeert dit dan als een voordeel in natura dat op basis van een **koninklijk besluit forfaitair** wordt belast in hoofde van de zaakvoerders vertrekkende van het kadastraal inkomen van de woning. Dat daarbij die forfaitaire waarde in sommige gevallen beneden de werkelijke kostprijs zou liggen, is door de fiscale wetgever gewild. Als een vennootschap dan **kosten maakt** om zo'n perfect **legaal voordeel** te verstrekken, zijn de **kosten** door de vennootschap gemaakt om dat voordeel te verstrekken, **aftrekbaar**. Dat op het einde van de erfpachtovereenkomst het gebouw om niet overgaat naar de zaakvoerders is volgens de rechter nu niet aan de orde. Dat moet beoordeeld worden op het ogenblik van het beëindigen van de erfpachtovereenkomst. Eventueel moet dan een voordeel van alle aard toegekend worden. Maar dat speelt nu geen rol.

Met dit toch wel origineel vonnis wordt een andere wending gegeven aan de feiten. De kosten voor het toekennen van een voordeel aan de zaakvoerders, deel uitmakend van hun verloningspakket, is een aftrekbare beroepskost voor de vennootschap. Meteen is ook het argument dat dit buiten het doel van de vennootschap is, gepareerd. **Legale voordelen** toekennen aan zaakvoerders opdat ze **goed zouden presteren** voor de vennootschap valt uiteraard binnen het **doel van een vennootschap**. Tegen het vonnis werd door de fiscus geen beroep aangetekend.

## Seeling-arrest ook voor vennootschap ?

Het opmerkelijke **Seeling arrest** van het Hof van Justitie stelt dat een **B.T.W. belastingplichtige met recht op aftrek**, de **B.T.W.** op een gebouw dat voor een stuk voor beroepsdoeleinden en voor een stuk als privé wordt gebruikt, **volledig mag aftrekken**.

De **Belgische fiscus** vindt dat dit arrest **enkel** kan voor een **natuurlijk persoon**.

### Arrest Hof van Justitie dd. 8 mei 2003 : is geen verhuur

Het Hof van Justitie heeft twee jaar terug een opmerkelijk arrest geveld in een zaak waarbij een Duitse tuinbouwer een nieuw gebouw opricht dat hij volledig bestemt voor zijn bedrijf (HvJ, 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling tegen Finanzamt Starnberg).

Sinds de voltooiing van dat gebouw gebruikt hij het gemengd: een deel voor beroepsdoeleinden en een deel als privé-woning.

- De **Duitse tuinbouwer** vond dat hij daardoor de B.T.W. voor het volledige gebouw aftrekbaar mocht stellen. Geheel consequent rekende hij dan B.T.W. aan op het eigen gebruik van het gebouw als woning. De facto de klassieke B.T.W. benadering voor een belastingplichtige met recht op aftrek: B.T.W. rekenen op de "verkoop" en B.T.W. aftrekken op de aankoop ervan.
- De **Duitse fiscus** stond de aftrek van de B.T.W. op het privé gedeelte niet toe. Die beschouwde het **privé gebruik** als een **loutere verhuur waar geen B.T.W.** mag op gerekend worden.
- Het **Hof van Justitie** volgde echter de stelling van de tuinbouwer. De **verhuur van onroerende goederen** houdt immers in wezen in dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder
  - tegen betaling van huur
  - voor een overeengekomen tijdsduur
  - het recht verleent zijn goed te gebruiken en
  - andere personen daarvan uit te sluiten.

Het loutere privé-gebruik van een woning in een gebouw dat een B.T.W. belastingplichtige volledig in zijn bedrijf heeft opgenomen, voldoet niet aan deze voorwaarden. Dit gebruik wordt immers gekenmerkt door het gebrek aan zowel de betaling van een huurprijs als een werkelijke wilsovereenstemming inzake de duur van het genot en het recht om de woning te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten.

### Circulaire : enkel van toepassing op natuurlijke personen

De Belgische B.T.W. administratie reageerde op dit voor de belastingplichtige positief arrest door in een circulaire de toepasbaarheid in België te regelen (Circulaire nr. AOIF 5/2005, E.T.108.691, dd. 31.01.2005). In die circulaire beperkt de Belgische fiscus de toepasbaarheid van het arrest.

- **Enkel een natuurlijk B.T.W.-plichtige persoon** met **recht op aftrek** kan het arrest gebruiken. De fiscus wil dus **niet** dat **vennootschappen** gebruik zouden maken van het arrest.
- Bovendien moet die natuurlijke persoon bewijzen dat hij het goed **tenminste gedeeltelijk** gebruikt voor de **doeleinden van zijn economische activiteit**.

Maar hoe moet dan B.T.W. gerekend worden op het **privé gebruik van het privé gedeelte** van het gebouw? Daar zegt de fiscus dat in de volgende 15 jaar, elk jaar één vijftiende van de bij aanvang afgetrokken B.T.W. op het privé gedeelte moet teruggestort worden.

Een betwistbare stelling. Ons B.T.W.-wetboek neemt op dit vlak de Europese regels over. De B.T.W. moet berekend worden op het bedrag van de gedane uitgaven (art. 33, 2° W.B.T.W.). Die gedane uitgaven zijn vaak de prijs betaald door de belastingplichtige voor de verkrijging of de totstandkoming van het goed. Maar nergens staat in de wet dat de prijs moet gespreid worden over 15 jaar.

### Parlementaire vraag : niet van toepassing op vennootschappen want verhuur

De minister van Financiën werd mondeling geïnterpelleerd omtrent het standpunt van de administratie dat het Seeling arrest enkel kan toegepast worden door natuurlijke personen. Tevens werd gevraagd waarom het arrest niet van toepassing zou zijn in het geval een vennootschap gratis een gedeelte van een gebouw ter beschikking stelt van haar zaakvoerder, bestuurder of vennoot. (CRABV 51 COM 598). Volksvertegenwoordiger Geert VERSNICK vroeg minister Didier REYNDRS naar de motivatie voor dit standpunt (nog niet gepubliceerd).

- Op de vraag waarom het arrest enkel kan voor natuurlijke personen, antwoordt de **minister** dat het in het geval die het Hof van Justitie te behandelen kreeg, ging over een **belastingplichtige** die een **onroerend bedrijfsmiddel** gebruikt **zowel** voor zijn **economische activiteit** als voor zijn **privé-doeleinden**. Naar de mening van de minister beoogt het arrest dus enkel het geval waarin het vermogen van de belastingplichtige in twee duidelijk te onderscheiden delen kan worden opgesplitst: een privé-vermogen en een bedrijfsvermogen. Zo'n situatie kan zich enkel voordoen bij een natuurlijk persoon. Een vennootschap kan geen onderscheiden vermogen hebben en dus geen afgezonderd privé-vermogen.
- Deze hele problematiek is gebaseerd op **art. 19 W.B.T.W.** wat van toepassing is op elk geval waarbij een belastingplichtige of zijn personeel een tot het bedrijf behorend goed gebruikt voor andere doeleinden dan deze van zijn B.T.W.-plichtige economische activiteit. Dit artikel maakt dus **geen onderscheid** of het gaat om een **natuurlijk persoon of een rechtspersoon**. Dit artikel is van toepassing in **drie gevallen** :
  - Ten eerste indien het goed voor de **privé-doeleinden** van de belastingplichtige wordt gebruikt. Deze mogelijkheid kan inderdaad niet bij een vennootschap. De minister is dus juist als hij stelt dat een rechtspersoon geen privé doeleinden heeft.
  - Maar het artikel geldt onbetwistbaar ook nog in twee andere gevallen. Als het goed gebruikt wordt door het **personeel van de vennootschap**, kan het enerzijds ook. De minister vindt van niet. Als een personeelslid het onroerend goed gebruikt, maakt dat dan voor de betrokkene een voordeel van alle aard uit. Nog naar de mening van de minister is dit dan een verhuur van de vennootschap naar het personeelslid die vrijgesteld is van B.T.W. (art. 44, § 3, 2° W.B.T.W.). Dus voor personeel zou het Seeling arrest niet kunnen. Een flinke bocht. Voordelen van alle aard bestaan niet in het B.T.W.wetboek, enkel binnen het Wetboek Inkomstenbelastingen. Maar bovenal: de terbeschikkingstelling door de vennootschap aan het personeelslid zal in de regel geen verhuring zijn in de zin van het B.T.W. wetboek. De vier voorwaarden die het Hof van Justitie ook in het Seeling arrest vooropstelt om van een huur te kunnen spreken, zullen immers niet vervuld zijn. Dus is de vrijstelling van B.T.W. op verhuring niet van toepassing.
  - Maar art. 19 W.B.T.W. sluit anderzijds met een veralgemening. De regeling geldt voor elk goed dat "voor **andere doeleinden** dan deze van de **economische activiteit** van de belastingplichtige" wordt gebruikt. Minstens die laatste passus laat de regeling dus ook toe in het geval een bedrijfsleider een deel van het goed gebruikt voor zijn privé-doeleinden. Vanuit het standpunt van de vennootschap is dat dan voor andere doeleinden dan deze van haar B.T.W.-plichtige economische activiteit. Dus kan het toepassingsgebied van het Seeling arrest niet beperkt worden tot natuurlijke personen.

Het verschil dat de minister ziet in het feit dat een natuurlijk persoon geen voordeel wordt aangerekend en een bedrijfsleider met een vennootschap wél bij de gratis beschikking over een onroerend goed, houdt geen steek. Dat geldt enkel binnen de inkomstenbelastingen. Maar niet binnen het Wetboek B.T.W. Dat heeft zijn eigen regels.

**Parlementaire vraag : waarom BTW terugstorten over 15 jaar ?**

Op de vraag waarom de B.T.W. afgetrokken op het privé gedeelte moet teruggestort worden gedurende de 15 jaar volgend op de ingebruikname, verwijst de minister naar de "**het wettelijk vermoeden**" binnen **art. 9, § 1 K.B. B.T.W. nr. 3** op grond waarvan de **economische gebruiksduur** van een **gebouw** is vastgesteld op **15 jaar**. Dus moet de B.T.W. op het privé gedeelte teruggestort worden gespreid over 15 jaar. Ook hier houdt de minister vast aan de gecontesteerde circulaire.

Begrijpelijk. Als de fiscus een termijn toestaat van meer dan 15 jaar, kan hij immers een deel van de oorspronkelijk in aftrek genomen B.T.W. verliezen. Als de belastingplichtige bijvoorbeeld een periode van 30 jaar kiest om de B.T.W. terug te betalen en hij het gebouw vervreemdt na 15 jaar, zal de fiscus bijna de helft van de B.T.W. verliezen. Eenmaal de 15 jaar voorbij, kan hij bij vervreemding de nog niet terugbetaalde B.T.W., niet langer opeisen. Vandaar de 15-jaar piste van de administratie.

Maar ook dit antwoord is voor kritiek vatbaar. In deze geldt enkel **art. 33, 2° W.B.T.W.** Dat artikel bepaalt enkel dat de basis waarop de B.T.W. moet berekend worden "**de gedane uitgaven**" zijn. Hoe deze uitgaven in de tijd gespreid moeten worden, staat nergens in de wet. Dus heeft de belastingplichtige de vrijheid zijn eigen termijn te kiezen.

De minister bevestigt dus zondermeer het standpunt dat zijn administratie innam. De controverse zal blijven tot onze magistraten beide standpunten zullen afwegen.

## Zijn kosten van vervreemding aandelen aftrekbaar?

Binnen de **vennootschapsbelasting** zijn **meerwaarden op aandelen** in principe **vrijgesteld** van belasting. Maar als bij de vervreemding ervan **kosten** worden gemaakt, zijn die dan wel of niet aftrekbaar. Onze hoven van beroep verschillen op dat gebied grondig van mening. Vermoedelijk daarom heeft de **fiscus** de **wet laten wijzigen**.

### Principe : meerwaarden op aandelen vrij

**Meerwaarden op aandelen** zijn in dit land binnen de **vennootschapsbelasting** nog steeds **vrijgesteld**. Deze mooie maatregel bestaat al sinds begin van de jaren negentig. Meerwaarden op aandelen die in aanmerking komen voor de aftrek als definitief belast inkomen (de DBI aftrek), zijn volledig vrijgesteld.

Maar in de praktijk is een hele polemiek ontstaan **hoe de meerwaarde moet berekend** worden.

Neem als voorbeeld een holding die aandelen van een dochtervennootschap kocht als financieel vast actief voor 1.000. Na verloop van een aantal jaar zijn die aandelen 5.000 waard. De holding verkoopt de aandelen voor die prijs.

Om de verkoop te realiseren moet de holding een advocatenkantoor onder de arm nemen en een revisor inschakelen. Die diensten kosten de holding 300.

Wat is dan de vrijstelbare meerwaarde? Blijft dat ondanks de kosten 4.000 of moet die meerwaarde verminderd worden tot 3.700 ?

In het eerste geval leidt dat tot een merkwaardige aangifte in de vennootschapsbelasting. Neem aan dat de 4.000 meerwaarde en de 300 kosten de enige bedragen zijn die in de resultatenrekening van de vennootschap voorkomen. De winst van 3.700 wordt niet uitgekeerd en dus ingeschreven op de beschikbare reserves. In dat geval zal in de reservebeweging van de aangifte in aanvang 3.700 bedragen. De winst van het boekjaar. Maar in diezelfde reservebeweging mag de meerwaarde op aandelen afgetrokken worden. Als die vrijstelbare meerwaarde 4.000 is, mag 4.000 in mindering gebracht worden van het resultaat. Wat betekent dat de vennootschap een negatieve reservebeweging heeft van 300. Dit leidt tot een overdraagbaar fiscaal verlies van 300.

### Standpunt fiscus : na aftrek inherent bijzondere kosten

**Minister** van Financiën Didier REYNDERS heeft altijd de **netto benadering** verdedigd. Voor de **berekeningswijze van meerwaarden** verwezenlijkt op aandelen, is de **verkoopwaarde** gelijk aan de **nettoprijs na aftrek** van de aan de verkoop inherente bijzondere kosten zoals makelaarslonen, commissielonen en belastingen. Het is dus de **nettoprijs, na aftrek** van de aan de verkoop inherente bijzondere kosten, die in aanmerking wordt genomen.

Toegepast op ons voorbeeld is de verkoopwaarde 4.000 verminderd met 300. Dus is de vrijstelbare meerwaarde 3.700.

### Verdeeldheid in rechtspraak

- Niet iedereen is het daar uiteraard mee eens. De tekst van **art. 192, § 1, eerste lid W.I.B. 1992** dat de meerwaarden op aandelen vrijstelt begint immers met de woorden "Volledig vrijgesteld zijn ... de meerwaarden ...". Een erg duidelijke tekst.

Vandaar dat heel wat vennootschappen de letterlijke toepassing van dit artikel vragen. Het Hof van Beroep te Bergen oordeelde in die zin (Bergen, 6 april 2005, Fisc. Act. 2005, 14/3). Om terug te grijpen naar het voorbeeld: het **Hof te Bergen** vond dat de meerwaarde voor 4.000 vrijgesteld moet worden en de vennootschap recht heeft op een overdraagbaar verlies.

- Nu heeft ook het **Hof van Beroep te Antwerpen** zijn mening gegeven (Antwerpen, 17 mei 2005, T.F.R., 2006/10). Dat Hof vindt dat uit het geheel van de bepalingen van het wetboek blijkt dat de inkomstenbelastingen in beginsel alleen de werkelijke winst treffen. Dus komen enkel de werkelijke waarden in aanmerking om, zowel in positieve als in negatieve zin, bij te dragen tot de winstvorming. Vandaar dat voor het bepalen van de meerwaarde rekening moet gehouden worden met het **realiteitsbeginsel**. Er kan **niet** meer worden **vrijgesteld** dan dat er **daadwerkelijk gerealiseerd** wordt. Het Hof vindt dus dat maar 3.700 vrijgesteld kan worden en dat de vennootschap bijgevolg geen recht heeft op een overdraagbaar fiscaal verlies van 300.

Waarmee duidelijk is dat het **Hof van Cassatie** aan zet is. Dit Hof zal de knoop ultiem moeten doorhakken.

### **Aanpassing wet : netto meerwaarde vrijgesteld**

**Vanaf aanslagjaar 2007** heeft de fiscus in het kader van de wet op de notionele interestaftrek de **wetstekst laten aanpassen**. Vanaf dan is de **verwezenlijkte meerwaarde** gelijk aan het positieve verschil tussen :

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

De toevoeging van "verminderd met de kosten van vervreemding" betekent dat vanaf volgend aanslagjaar enkel de 3.700 met zekerheid zal vrijgesteld worden.

**Kosten van vervreemding** zijn alle kosten die betrekking hebben op de vervreemdingsverrichting in haar geheel (publiciteitskosten, notariskosten, makelaarskosten, bankkosten, taksen op verrichtingen en verzekering- en dekkingskosten).

Maar dat de netto benadering nu wordt ingevoerd via een wet, kan toch niet anders uitgelegd worden dan dat het vroeger niet zo was. Waarom moet de wet anders aangepast worden? Maar zoals gezegd, het Hof van Cassatie zal de knoop doorhakken.



## VAK III – DIVIDENDEN

### Belasten van interne meerwaarden bij aandelen

Meer dan één bedrijfsleider heeft zijn slaap al gelaten voor gerealiseerde interne meerwaarden. Eind 2003 organiseerde de fiscus een grote actie om interne meerwaarden te belasten. Dossiers voor een bedrag van 1 mln. EUR werden onderzocht en zo goed als automatisch belast. Maar de dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken vindt dat een brave interne meerwaarde onder voorwaarden moet kunnen.

#### Situatie :

Als een belastingplichtige **aandelen verkoopt** aan of **inbrengt in** een vennootschap waarvan hij ook **aandeelhouder** is (een holding), spreekt de fiscus van een **interne meerwaarde**.

- Bij een verkoop verkrijgt de belastingplichtige meteen of met uitstel een som geld van de vennootschap die de aandelen koopt.
- Bij een inbreng ruilt de belastingplichtige de aandelen tegen aandelen van de holding. Tot voor kort vond de fiscus dat in zo'n geval economisch geen verschuiving van vermogen plaats had.

Er vindt in dat geval naar de mening van de fiscus, economisch **geen verschuiving van vermogen** plaats. Alles blijft "in de familie". In dat geval zijn er **gemeenschappelijke belangen**. Koper en verkoper zijn economisch **geen onafhankelijke partijen**.

Om zo'n meerwaarde te belasten, grijpt de fiscus stevast naar **artikel 90, 1° W.I.B. 1992**. Winst of baten die, zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, worden als diverse inkomsten **belast aan 33 procent**. Tenzij het gaat om normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen.

#### Voorbeeld :

Neem het geval van vader en moeder die samen **drie vennootschappen** bezitten: A, B en C. Zij besluiten de aandelen van A, B en C onder te brengen in holding H.

Vader en moeder richten dan eerst H op. Meteen daarna verkopen zij de aandelen A, B en C aan H. Zo krijgen vader en moeder een mooi tegoed op H. Om dat tegoed te betalen moet H geld hebben. Dat geld is beschikbaar binnen A, B en C.

Om dat naar H te pompen gaan de dochtervennootschappen dividenden uitkeren aan de holding.

Volgt H de regels rond "definitief belast inkomen" dan kost dat amper 1,70 procent belasting. Een lucratieve techniek om de overtollige gelden van de dochtervennootschappen zo goed als zonder belasting in de zakken van vader en moeder te laten verdwijnen. Ter vergelijking: stel dat A, B en C de reserves rechtstreeks zouden uitkeren aan vader en moeder vóór de oprichting van H, dan zou dat in veel gevallen 25 procent kosten.

Eind 2003 werden nogal wat zo'n dossiers door de fiscus onder de loep genomen. Als vader en moeder de vennootschappen A, B en C oprichtten voor 300 en nu inbrengen of verkopen aan H voor 3.000, ging de fiscus de "interne meerwaarde" van 2.700 belasten aan 33 procent.

### Motieven opzetten holding

- Economisch motief : veel belastingplichtigen zetten **zo'n structuur** op om vaak **eenheid in beleid te realiseren**. Als binnen een familie de activiteiten worden uitgeoefend in drie vennootschappen, worden door de **oprichting van een overkoepelende holding** alle vennootschappen onder **één beleid gesteld**.

Wie de macht heeft in de holding, heeft meteen de macht in de dochtervennootschappen.

- Fiscaal motief : bijkomend kan met zo'n structuur een **fiscaal voordeel** bekomen worden.
  - Bij een **verkoop** kan de belastingplichtige een niet belaste som geld bekomen. De holding moet de gekochte aandelen betalen zodat de vroegere aandeelhouder van de drie vennootschappen een niet zelden behoorlijke som geld ontvangt. Voor zover dat geld voorhanden is bij de dochtervennootschappen, kan dat geld zonder noemenswaardige extra belasting terechtkomen bij de aandeelhouder.  
Zonder de oprichting van een holding kost dat snel **25 procent belasting** in de vorm van roerende voorheffing op een **dividenduitkering**.
  - Bij een **zuivere inbreng** ontvangt de vroegere aandeelhouder **geen geld**, maar **aandelen** van de holding. Maar via **kapitaalverminderingen** binnen de holding kan zo toch het geld uit de dochtervennootschappen in handen komen van de aandeelhouder.

### **Positieve ruling bij opzet van een holding via de inbreng van de aandelen in een holding**

Door deze acties kreeg de dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken een resem vragen of interne meerwaarden steeds moeten belast worden. Belastingplichtigen die eraan dachten zo'n operatie op te zetten, kozen ervoor eerst aan de fiscus te vragen of hij dat nu al dan niet ging belasten.

#### Situatie :

Dat deden ook vier broers met zes vennootschappen die actief zijn in de verkoop en verhuur van personenwagens, bestelwagens en vrachtwagens. De broers willen de aandelen die zij privé bezitten in de zes werkvennootschappen inbrengen in een nieuwe holding via de techniek van inbreng in natura.

Met andere woorden: in dat geval ruilen zij hun aandelen in de zes werkvennootschappen voor aandelen in de nieuwe holding. Ze krijgen dus **enkel nieuwe aandelen en geen uitbetalingen in geld**. Die holding zal dan de operationele werking van de groep centraliseren. Zij zal daartoe de nodige gespecialiseerde personeelsleden aanwerven om een aantal gemeenschappelijke taken voor de zes werkvennootschappen uit te voeren. Als **motivatie** roepen de vier broers **vier elementen** in.

- De meerwaarden die zij plannen te zullen realiseren bij de inbrengverrichting van hun aandelen in de holding kaderen in het normale beheer van hun privé vermogen.
- Doordat de zes werkvennootschappen allemaal eigendom worden van de holding, komt er eenheid in bestuur en leiding en wordt de continuïteit van de groep op lange termijn gewaarborgd.
- Door de centralisatie van de activiteiten zullen kosten uitgespaard worden.
- De groep zal met de holding transparanter worden naar de buitenwereld toe zodat de financiële positie en de concurrentiepositie verstevigd wordt.

#### 4 cumulatieve voorwaarden

De rulingcommissie geeft een voor de broers mooi antwoord. De meerwaarde die zij zullen realiseren door de inbreng in natura van de zes werkmaatschappijen, is **geen speculatieve meerwaarde**. De aandelen van de broers zijn portefeuillewaarden die behoren tot hun privé vermogen.

Maar opdat er **geen** sprake zou zijn van **belastingontwijking** (die kan geïllustreerd worden door de anti-rechtsmisbruikbepaling ingeschreven in art. 344, § 1 W.I.B. 1992) moeten de broers **vier engagementen** op zich nemen gedurende **drie jaar lang**.

- Gedurende de eerste drie jaar van haar bestaan mag de holding geen kapitaalverlagingen doorvoeren.
- Ook de werkvennootschappen zullen gedurende die periode hun kapitaal niet verminderen en geen dividenden uitkeren. Tenzij het geld dat dit oplevert, gebruikt wordt voor investeringen in andere werkvennootschappen.
- De managementfees die de holding aanrekent aan de werkvennootschappen mogen niet hoger zijn dan het bedrag dat de broers vóór de oprichting van de holding als gewone bestuurdersvergoeding uit de werkvennootschappen haalden. Tenzij het gaat om het

doorrekenen van nieuwe werkzaamheden van de holding naar de werkvennootschappen toe. Dat mag gebeuren via een marktconform "cost plus" systeem.

### **Positief vonnis : interne meerwaarde niet belastbaar bij verkoop aandelen aan holding**

- De rulingcommissie gaf reeds een positief antwoord bij een zuivere **inbreng in natura**.
- Bij een arrest van de **rechtbank van eerste aanleg** (Rb. Gent, 8 december 2004) ging het om een **loutere verkoop** die, voor een stuk uitgesteld, **betaald werd in geld**. In dit arrest werd geoordeeld dat interne meerwaarden wel degelijk belastingvrij kunnen gerealiseerd worden. Belangrijk is dat de rechter **economische, patrimoniale en familiale redenen** aanvaardt.

Ook de **rechtbank te Bergen** oordeelde reeds in **dezelfde zin** (Rb. Bergen, 14 oktober 2003) samen met de **rechtbank te Leuven** (Rb. Leuven, 19 september 2003; alhoewel een andere rechter van dezelfde rechtbank in een gelijkaardig geval anders oordeelde).

### **Situatie**

Eind 1982 richtten drie vennoten een vennootschap op.

Halfweg 1988 wordt deze vennootschap ontbonden en gesplitst in twee nieuwe vennootschappen om zo één van de drie vennoten uit te kopen.

- In de ene vennootschap, een BVBA, hebben beide resterende vennoten elk de helft.
- In de andere, de NV, hebben ze elk een goeie 45 procent en neemt een nieuwe vennoot ongeveer 10 procent aandelen op. Die nieuwe vennoot wordt trouwens bij de zaak betrokken om zo het nodige geld te verzamelen voor de uitkoop van de vroegere derde vennoot die in 1982 mee op de kar sprong.

Begin 1995 verkopen de beide overblijvende oprichters een goeie helft van hun aandelen in de nv aan de bvba. Bij die verkoop realiseren de beide oprichters elk een meerwaarde van 1,6 mln. EUR.

### **Standpunt fiscus : meerwaarde is te belasten aan 33%**

De fiscus ziet dat gebeuren en stuurt elke oprichter een bericht van wijziging van aangifte waarbij aangekondigd wordt dat de **gerealiseerde meerwaarde** zal belast worden als divers inkomen aan een **tarief van 33 procent**.

Wanneer kan de fiscus de meerwaarden nu belasten als diverse inkomsten? Belangrijk is dat de **fiscale administratie** eerst moet **bewijzen** dat de **meerwaarden niet behoren** tot het normaal **beleggingsgedrag** van een **goede huisvader**. De rechter past deze stelling toe.

- De fiscus werpt vooral op dat de aankopende vennootschap (de bvba) **duidelijk gelieerd** is met de verkopers van de desbetreffende aandelen. Dus hadden ze de handen vrij zodat ze het ogenblik en de omstandigheden van de transactie perfect konden kiezen en plannen. Zo keerde de nv nooit dividenden uit zodat alle winst in de vennootschap bleef behouden. Wat uiteraard de prijs van aandelen maximeerde.
- Bovendien deden ze bij de **verkoop aan fiscale optimalisatie**. Bij de verkoop van de aandelen van de nv aan de bvba werd de koopprijs niet in één keer betaald. Dat gebeurde enkel voor 700.000 EUR. De overige prijs werd voor 185.000 EUR bestempeld als een achtergestelde lening met een terugbetaling over 12 jaar. Het saldo van de koop, 800.000 EUR werd ingeschreven op de rekening courant van beide vennoten waarbij ze zich verbonden het leeuwendeel van dit bedrag niet op te nemen tijdens het eerste jaar.

Gezien het feit dat beide oprichters alles naar hun hand konden en hebben gezet, besluit de fiscus tot een speculatieve meerwaarde.

#### Standpunt rechter : interne meerwaarde niet belastbaar

- De rechter bevestigt de invloedssfeer van de beide oprichters in de opgezette verrichting. Maar de rechter vindt dat de oprichters een **valabele economische, patrimoniale en familiale reden** voor het opzet hebben. In de aandeelhoudersstructuur voorafgaand aan de verkoop, bestond het risico dat één van de beide oprichters in de minderheid kon komen indien de andere zou gaan samenspannen met de minderheidsaandeelhouder die in 1988 in de nv stapte.

De bedoeling was dat naar de toekomst toe dit risico definitief uit de wereld zou worden geholpen. Daarbij is ervoor gezorgd dat het gelijke zeggenschap van de beide vennoten gegarandeerd werd, evenals het zeggenschap van de langstlevende vennoot bij overlijden van de andere vennoot (wiens erfgenamen dan ook niet konden gaan samenspannen met de in 1988 toegetreden nieuwe vennoot). Door de bvba een blokkeringsminderheid van 41 procent te geven in de nv, werden de beide oprichters aan elkaar gebonden.

Zelfs als één van beide met zijn resterende aandelen van ongeveer 25 procent zou overlopen naar de derde vennoot, zouden ze geen meerderheid kunnen maken zonder de bvba daar bij te betrekken. En in die bvba waren ze aan elkaar gebonden. Daar moesten ze wel in de regel tot een gemeenschappelijk standpunt komen.

- Verder betwist de fiscus niet dat de **verkoopprijs van de litigieuze aandelen** beantwoordt aan de **waarde van de aandelen** op het ogenblik van de **verkoop**. Er is dus **geen onder- of overwaardering** geweest van de aandelen. De operatie is dus (weliswaar tussen gelieerde personen) doorgegaan zoals deze perfect had kunnen plaatsvinden tussen partijen die met elkaar geen enkele binding hadden.

Dus besluit de rechter dat de **verkoop geen aanleiding** kan geven tot het **belasten van een meerwaarde**.

#### Negatief vonnis : interne meerwaarde wel belastbaar bij verkoop aandelen aan holding

Situatie (Antwerpen, 30 november 2004) :

In 1989 koopt een natuurlijk persoon 25 procent van de aandelen van een vennootschap voor een bedrag van ongeveer 80.000 EUR. De eigen vermogenswaarde van de aandelen bedroeg toen 28.000 EUR.

In 1992 verkoopt betrokkene die aandelen aan een eigen opgerichte holding voor 310.000 EUR. De intrinsieke waarde van het aandelenpakket bedroeg toen 310.000 EUR.

Standpunt fiscus: speculatief en dus belastbaar

Volgens de fiscus kadert de aandelentransactie **niet in het normaal beheer van het privaat vermogen** en kunnen het geheel van de voorbereidingen en de omstandigheden waarin de verrichting gebeurde, enkel doen besluiten tot **speculatief inzicht**. Volgens het Hof is sprake van speculatie als aandelen opzettelijk worden gekocht om na korte of lange termijn met winst te verkopen. Bijgevolg dienen de **omstandigheden onderzocht** te worden waarin de verrichting heeft plaatsgehad om te beoordelen of er al dan niet sprake is van een speculatieve belaste meerwaarde.

Het Hof evalueert daarbij de waardebepaling van de aandelen in 1992 verricht door een bedrijfsrevisor. Die selecteert vijf methodes. De waarde van alle aandelen worden geraamd op een bedrag tussen 600.000 en 1.250.000 EUR. Voor het bepalen van de transactieprijs wordt echter enkel met het hoogste bedrag rekening gehouden. Dat kan volgens het Hof niet. Temeer omdat de omzet

net in 1992 was gedaald. Het Hof besluit dat het verslag van de bedrijfsrevisor niet als een juiste weergave van de waarde van de aandelen op het ogenblik van de verkoop kan beschouwd worden.

Conclusie :

Wat **niet** wil zeggen dat **elke verkoop van aandelen** aan een eigen holding meteen **speculatief en dus belastbaar is**.

Hier kan nog aan toegevoegd worden dat rond de **verkoop van een minderheidsaandeel** de fiscus eind vorig jaar een **positieve ruling publiceerde** (Voorafgaande beslissing nr. 400.240 dd. 19.05.2005). Het ging om kinderen die ten gevolge van het overlijden van hun vader 25 procent aandelen erfdin in een vennootschap actief in de automobielsector. De kinderen willen hun aandelen verkopen aan vennootschappen van hun broer en zijn echtgenote die de activiteit verder zetten. De fiscus zag daar geen graten in.

In het geval van het Hof te Antwerpen ging het ook om eenzelfde minderheidsbelang (25 procent). Maar het grote verschil is dat in het Antwerpse geval de natuurlijke persoon de enige aandeelhouder was van de holding. Bij de kinderen uit de ruling was dit niet het geval.

**Standpunt Minister : interne meerwaarde bij inbreng niet belastbaar**

Door deze ommekeer heeft minister Didier REYNDERS het licht op groen gezet. De fiscus aanvaardt voortaan dat de **meerwaarden** die een **natuurlijk persoon** verwezenlijkt bij de **inbreng in zijn eigen holding van aandelen**, die een meerderheids- of een controlebelang in een vennootschap uitmaken, **niet als diverse inkomsten tegen 33 procent** moeten belast worden. Waarmee de minister lijkt aan te geven dat een loutere verkoop van aandelen nog steeds zal aangepakt worden. De inbreng in natura van aandelen daarentegen niet.

Om de operatie belastingvrij te houden, moeten **cumulatief vier voorwaarden** vervuld worden **gedurende drie jaar**.

- (1) Er wordt geen kapitaalvermindering door de holding doorgevoerd.
- (2) Evenmin gebeurt een kapitaalvermindering door de werkmaatschappij. Tenzij die middelen door de holding worden gebruikt voor bijvoorbeeld nieuwe investeringen of financiering van andere groepsvennootschappen of verbonden ondernemingen zonder dat deze geldmiddelen mogen doorstromen naar de aandeelhouders natuurlijke personen.
- (3) De dividenduitkeringen door de werkmaatschappij wijzigen niet ten overstaan van vroeger (vóór de inbreng in de holding). Er mogen toch hogere dividenden worden uitgekeerd indien wordt aangetoond dat de dividenduitkeringen worden gebruikt voor bijvoorbeeld nieuwe investeringen of financiering van andere groepsvennootschappen of verbonden ondernemingen. De hogere dividenduitkeringen mogen echter niet doorvloeien naar de aandeelhouders natuurlijke personen.

De hogere dividenden mogen ook worden gebruikt voor de betaling van aandeelhouders die wensen uit te treden voor zover de dividenduitkeringen worden gebruikt voor de terugbetaling van een lening of de aflossing van een rekening-courant die werd aangegaan voor de uitkoop van sommige aandeelhouders. De terugbetaling van de lening of de aflossing van de rekening-courant moet echter wel over een voldoende lange periode worden gespreid.

- (4) De door de werkmaatschappij betaalde managementfees, bedrijfsleidersbezoldigingen, enzovoort, moeten overeenstemmen met de vroegere bedrijfsleidersbezoldigingen. De geldstroom vanuit de werkmaatschappij naar de holdingvennootschap mag hoger zijn dan de vroegere bedrijfsleidersbezoldigingen indien blijkt dat hier daadwerkelijk prestaties tegenover staan (bijvoorbeeld boekhouding, personeel, ...) die vroeger op het niveau van de werkmaatschappij werden verricht en nu door de holding worden uitgevoerd (eventueel met overdracht van het betrokken personeel) én marktconform worden doorgerekend.

Maar na deze "stand still" van drie jaar krijgt de holding vrij spel.

## **Herkwalificatie interest hoeft niet altijd**

Het geven van een **geldlening** aan een eigen vennootschap is vaak **fiscaal aantrekkelijk**. De verdiende **interest** is **volledig aftrekbaar** binnen de vennootschap en de kredietverstrekker wordt er maar op belast aan een **tarief van 15 procent**. Maar onze magistraten zijn dissonant als ze moeten oordelen wat de definitie is van een geldlening. Het Hof van Beroep te Luik hakt de knoop gunstig door.

Voorbeeld :

Het geven van een **voorschot** aan een vennootschap is vaak **fiscaal interessant**.

Voorbeeld :

Stel dat een voorschot wordt gegeven van 100.000 EUR, dan mag de kredietverlener zich uiteraard doen vergoeden met een interest. Neem aan dat het een voorschot is dat niet gebonden is aan een vast terugbetalingschema en dat de verstrekker geen waarborgen vroeg. Dan kan marktconform zeker een interest van 6 procent gevraagd worden. In de markten katern van deze krant staat te lezen dat banken de dag van vandaag 14 procent debetrente aanrekenen op een zichtrekening. Op jaarbasis betekent 6 procent interest een som van 6.000 EUR. Op die interest moet de vennootschap in de regel 15 procent roerende voorheffing inhouden. Wat betekent dat de kredietverlener netto 5.100 overhoudt. Door het liberatoir karakter van de roerende voorheffing is daarmee de kous af. Verdere belasting moet daar niet op betaald worden. Een voordelig belastingtarief. Bovendien kan de volle 6.000 EUR als beroepskost binnen de vennootschap fiscaal aangerekend worden.

Om excessen te vermijden heeft de wetgever echter het **bedrag beperkt dat een natuurlijk persoon** rentegevend aan zijn **eigen vennootschap mag lenen** (art. 18, eerste lid, 4° W.I.B. 1992). Dat bedrag is beperkt tot de som van :

- de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en
- het gestort kapitaal bij het einde van dat tijdperk.

Voorbeeld :

Als een vennootschap bij het begin van het boekjaar belaste reserves heeft van 40.000 EUR en op het einde een kapitaal van 20.000 EUR, dan kan maar een lening met interest gegeven worden van 60.000 EUR.

Wordt toch interest betaald op 100.000 EUR, dan zal vier tienden of 2.400 EUR van de toegekende interest fiscaal beschouwd worden als dividend. Wat betekent dat 2.400 EUR niet als beroepskost kan afgetrokken worden en op dat bedrag een roerende voorheffing van 25 procent moet betaald worden.

Vandaar dat men in het jargon spreekt van de **herkwalificatie van interesten in dividenden**. Op die 2.400 EUR moet dan naast de vennootschapsbelasting van in de regel 815,76 EUR (2.400 x 0,3399) ook roerende voorheffing van 600 EUR betaald worden. Samen dus 1.415,76 EUR.

Een pak meer dan de gewone 15 procent of 360 EUR (2.400 x 0,15) die op dat gedeelte zou moeten betaald worden als de grens niet was overschreden.

Eigen vennootschap

De vraag is nu wat een eigen vennootschap is en wat de wetgever bedoelt met een voorschot? De eerste vraag is vanuit de wet eenvoudig te beantwoorden.

Een **eigen vennootschap** is een vennootschap waarvan de kredietverlener aandelen bezit of waarin hij een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent. De beperking geldt in principe tevens voor elke geldlening verstrekt aan die vennootschap, door hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijke genot van de inkomsten van die kinderen hebben.

Het antwoord op de tweede vraag is niet zo eenvoudig. Om te definiëren wat een **voorschot** is, beperkt de wet zich tot "**elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde geldlening**". Deze tekst

geeft voer tot discussie. Betekent dit dat elke **lening die anders dan in geld** is tot stand gekomen, **niet** in aanmerking komt voor **herkwalificatie**?

Voorbeeld :

Neem het voorbeeld van een arts die zijn dokterspraktijk omzet in vennootschap. Dan zal hij vaak zowel de immateriële als materiële bestanddelen van zijn zaak inbrengen in de nieuwe vennootschap.

Niet zelden zal hij opteren die activa te verkopen aan zijn vennootschap. Die kan hem dan immers deze verkoop simpelweg betalen. Zo haalt hij meteen geld uit zijn vennootschap. Neem een arts die een ik-bvba opricht met het minimumkapitaal van 12.400 EUR. Alle activa worden aansluitend verkocht aan de vennootschap voor 200.000 EUR. De vennootschap kan die som niet meteen betalen. Dus is de arts bereid de vennootschap betalingsgemak te geven op voorwaarde dat die hem een interest betaalt. Is op die interest de herkwalificatie van toepassing? Als dat het geval is, zal het leeuwendeel van de interest geherkwalificeerd worden tot dividend. Een net opgerichte vennootschap heeft bij de aanvang van zijn eerste boekjaar nog geen belaste reserves. Het kapitaal zal op het einde van het eerste boekjaar wellicht op 12.400 EUR blijven staan zijn. Zodat 93,8 procent van de interest fiscaal als dividend zal beschouwd worden ( $1 - 12.400 / 200.000$ ).

**De cruciale vraag is dus of die 200.000 EUR een geldlening uitmaakt.** Dat lijkt niet het geval te zijn. Het is geen lening die de arts in geld aan zijn vennootschap heeft gegeven. Met andere woorden: bij het ontstaan van de lening heeft de arts geen overschrijving met geld gedaan van die som aan zijn vennootschap. Het is een lening ontstaan door de verkoop van activa. Wat geen geld is. Bij deze stelling kan geen sprake zijn van een geldlening en dus van een voorschot. Dus moet de **herkwalificatie niet uitgevoerd** worden.

#### **Fiscus : R/C is wel geldlening**

Vraag is echter of de fiscus het daar mee eens is. Uiteraard niet. Ondermeer in een **recente ruling** herhaalde de administratie dat de **schuld die in rekening-courant** geboekt werd ten gevolge van de **quasi-inbreng** door de zaakvoerder, als een **geldlening** moet beschouwd worden en derhalve een voorschot is (Voorafgaande beslissing nr. 400.188 dd. 30.06.2005).

#### **Sommige rechtspraak niet mee akkoord : geen geldlening**

Maar niet alle magistraten zijn het daarmee eens. Het **Hof te Luik** kreeg begin vorig jaar zo'n geval te behandelen (Luik, 25 maart 2005, T.F.R., 2006/5). De meerderheidsaandeelhouder had voor 750.000 EUR een onroerend goed en immateriële bezittingen verkocht aan de vennootschap. Slechts een deel van die som werd vermoedelijk meteen betaald. De rest werd geboekt op een rekening courant ten voordele van de verkoper.

Het **Hof** oordeelt dat dit **geen geldlening** is. Het wetboek inkomstenbelastingen omschrijft niet wat een geldlening is. Dus moet daaraan de betekenis worden gegeven die geldt in het gemene recht. Een geldlening is een lening door overdracht van een geldsom. Een loutere inschrijving op een rekening courant is geen geldlening. Dat is het verlenen van betalingsuitstel.

Ook de **rechtbanken te Leuven en te Namen** verdedigden deze stelling al. Maar er zijn rechtbanken die anders oordelen.

Zo oordeelde de **rechtbank van eerste aanleg te Gent en te Antwerpen** anders. Maar nu werd de problematiek voor het eerst behandeld door een Hof van Beroep. Met een gunstig gevolg voor de belastingplichtige.

## VAK IV – BELASTBARE GRONDSLAG

### Notionele interest

De **af trek voor risicokapitaal** wil vennootschappen **vanaf aanslagjaar 2007** een fiscale beloning geven voor het **opgebouwde eigen vermogen**. Daartoe zal een extra fiscale aftrek ontstaan ten belope van de OLO rentevoet op het eigen vermogen. Die zal bepaald worden op het einde van dit jaar. Voor **aanslagjaar 2007** zal dan de **3,442 procent** mogen toegepast worden

**Kleine vennootschappen** krijgen bovenop de basisrentevoet nog 0,5 procent extra. Wat betekent dat voor hen het **tarief 3,942 procent** wordt voor aanslagjaar 2007. Kleine vennootschappen worden gedefinieerd in **art. 15 van het wetboek van vennootschappen**. Die definitie werd eind vorig jaar trouwens aangepast. Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen die voor het laatste en het voorlaatste afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand 50,
- jaaromzet (excl. B.T.W.) 7,3 mln. EUR en
- balanstotaal 3,65 mln. EUR.

Een vennootschap waarvan het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt, kan echter nooit een kleine vennootschap zijn.

Voorbeeld :

Stel een vennootschap met een boekjaar dat afsluit op 31.12.2005. Is dat eigen vermogen 100.000 EUR hoog, dan zal een extra aftrek mogen van 3.442 EUR. Wat tegen het gewone tarief vennootschapsbelasting van 33,99 procent een extra belastingbesparing oplevert van 1.163,14. EUR. Aldus mag gesteld worden dat elke vennootschap vanaf aanslagjaar 2007 een belastingkorting krijgt van 1,16 procent van het eigen vermogen.

Zo zal een kleine vennootschap met een eigen vermogen van 100.000 EUR een belastingkorting krijgen van 1.339,89 EUR ( $100.000 \times 0,03942 \times 0,3399$ ) of 1,34 procent van dat eigen vermogen. Voor zover de vennootschap niet in aanmerking komt voor het verminderd tarief. Is dat wel het geval, dan wordt de korting minstens 984,71 EUR ( $100.000 \times 0,03942 \times 0,2498$ ).

De aftrek voor risicokapitaal vindt plaats :

- **na de aftrek** voor **definitief belaste inkomsten** en
- **vóór** de recuperatie van eerdere **verliezen** en de **investeringsaftrek**.

### Hoe eigen vermogen van de vennootschap maximeren ?

Het wordt dus zaak het eigen vermogen van de vennootschap te maximeren op het einde van het **boekjaar dat aanslagjaar 2007 voorafgaat**. Dat kan via eenvoudige ingrepen bij het opmaken van de jaarrekening van dat boekjaar. Zo kan de vennootschap beslissen een aantal niet aanvaarde fiscale aftrekken boekhoudkundig tot uitdrukking te brengen in het eigen vermogen.

- Stel dat de vennootschap een voorziening voor risico's en kosten boekte die door de fiscus niet werd aanvaard. Dan kan de vennootschap beslissen, binnen de krijtlijnen van het boekhoudrecht, deze voorziening weg te boeken naar het eigen vermogen. Fiscaal geeft dat geen aanleiding tot een supplement. De voorziening werd in het verleden immers al belast door de fiscus via de reservebeweging in de aangifte in de vennootschapsbelasting.
- Hetzelfde kan voor de klassieke afschrijvingsexcedenten. Als de vennootschap een aangekochte licentie voor software in het verleden meteen in kosten nam, zal de fiscus terecht eisen dat die vooralsnog op vijf jaar wordt afgeschreven. Door nu die software uit kosten te halen en te activeren, zal het eigen vermogen hoger worden. Zonder dat door deze regularisatie extra belasting verschuldigd wordt.



### Gecorrigeerde eigen vermogen

Alhoewel vertrokken wordt van het **boekhoudkundig eigen vermogen** van het **eind van het vorige belastbare tijdperk**.

Voor een vennootschap met een boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar zal het eigen vermogen **op 31.12.2005** de vertrekbasis zijn. Maar daarmee is de kous niet af.

De startbasis is dus het boekhoudrechtelijk eigen vermogen zoals dat blijkt uit de balans van de vennootschap. Maar op dat **eigen vermogen** moeten **tien correcties** gebeuren.

Voorbeeld :

Neem aan dat de vennootschap op 31.12.2005 een eigen vermogen heeft van 100.000,

- 3.000 herwaarderingsmeerwaarden boekte en
- 17.000 aandelen bezit binnen de Financiële vaste activa.

Het gecorrigeerd eigen vermogen bedraagt dan 80.000.

<b>Verminderings van eigen vermogen</b>	
1	Inkoop eigen aandelen
2	Financiële vaste activa: aandelen
3	Aandelen van beleggingsvennootschappen met DBI
4	Netto actief van vaste inrichtingen met verdrag
5	Netto actief buitenlandse onroerende goederen met verdrag
6	Activa waarvan kosten op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen
7	Beleggingen zonder periodiek inkomen
8	Onroerende goederen gebruikt door "echte" bedrijfsleiders
9	Herwaarderingsmeerwaarden
10	Kapitaalsubsidies

Sommige van die correcties zijn eenvoudig. Neem nu de kapitaalsubsidies en de eigen aandelen die in mindering moeten. Daar kan nauwelijks discussie over bestaan. Maar met twee andere verminderingen is het minder duidelijk. Die correcties zijn ingebouwd om te **verhinderen** dat **activa kunstmatig** in een **vennootschap ondergebracht** worden om de basis voor de berekening van de aftrek voor risicokapitaal op te trekken. Het leveren van het **bewijs** dat zo'n actief uit de berekeningsbasis moet, valt **ten laste** van de **administratie**.

#### Financiële vaste activa : aandelen

aandelen in vennootschappen waar een **beslissende invloed** kan uitgeoefend worden op de **aanstelling** van de meerderheid van het **bestuurdersorgaan** of op de **oriëntatie** van het beleid.

#### Activa waarvan kosten op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen

Het eigen vermogen moet verminderd worden met de **netto boekwaarde** van de **materiële vaste activa of gedeelten** ervan in zover de erop betrekking hebbende kosten op **onredelijke wijze** de **beroepsbehoeften overtreffen**. Die kosten moeten er niet effectief zijn. Het is voldoende dat als ze er zouden zijn, ze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften zouden overtreffen. De passus verwijst naar een artikel van het wetboek dat stelt dat alle kosten in zover deze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, geen fiscale beroepskosten zijn (**art. 53, 10° W.I.B. 1992**).

- Maar de fiscus mag daarbij **geen opportuniteitsoordeel** uitspreken. Zeggen dat een gewone vloer in een inkomhal volstaat daar waar de belastingplichtige voor dure marmer koos, kan in de regel niet.
- Het onredelijke karakter moet naar de mening van de fiscus gesteund zijn op zowel **kwantitatieve** (hoogte van de kosten) als op **kwalitatieve** (afhankelijk van de beroepssector) elementen. Neem een Ferrari die in kosten zit. Voor personenwagens is het kwantitatief element naar de mening van de fiscus de kostprijs van de auto per kilometer. Indien die hoger ligt dan gemiddeld anderhalve maal de kilometervergoeding die ambtenaren krijgen, vindt de fiscus dat het stuk dat boven deze grens ligt, moet verworpen worden als buitensporige kosten. Het tarief per kilometer voor de ambtenaren bedraagt vandaag 0,2771 EUR. Maar volgens de commentaar van de fiscus kan de belastingplichtige uitzonderlijke omstandigheden invoeren, die hogere kosten rechtvaardigen. Als kwalitatief criterium kan voor personenwagens gekeken worden naar de beroepssector van de belastingplichtige en de mogelijkheden die deze biedt om belastbare inkomsten voort te brengen. De fiscus beschouwt een stagiair-advocaat die met een Mercedes 320 SL rijdt en deze ook als fiscale beroepskosten rapporteert, bijvoorbeeld als onredelijk.

### Beleggingen zonder periodiek inkomen

Het **eigen vermogen** moet verder **verminderd** worden met de **boekwaarde** van de bestanddelen die als **belegging** worden gehouden en die door de **aard** ervan **niet bestemd** zijn om een **belastbaar periodiek inkomen** voort te brengen.

Het gaat om activa die van dicht noch van ver zijn toegewezen aan het bedrijf dat door de vennootschap effectief wordt uitgebaat en die evenmin periodieke inkomsten opleveren. Om onder deze bepaling te ressorteren moet een actief volgens de regering aan **twee voorwaarden** voldoen.

- De **eerste abstracte voorwaarde** heeft alleen betrekking op de **aard van het beschouwde actief** en staat los van de concrete voorwaarden waaronder het door de vennootschap wordt gebruikt. Het moet om een actief gaan dat door zijn aard normaliter niet dient om een periodiek belastbaar inkomen voort te brengen zoals juwelen, edele metalen en kunstwerken. Gebouwde onroerende goederen vallen hier niet onder. Het begrip periodiek inkomen sluit **niet alleen** de **meerwaarden** uit maar ook de **uitzonderlijke en secundaire inkomsten**, zoals die welke de occasionele verhuring van een kunstwerk zou kunnen opleveren. Zeggen dat een actief wordt aangehouden met het oog op meerwaarden, zal de fiscus dus niet aanvaarden.
- De **tweede concrete voorwaarde** houdt in dat het actief, in de **specifieke omstandigheden** van het geval, als **belegging** moet worden aangehouden. Het gaat om activa die men **passief bezit**, zonder dat zij rechtstreeks of onrechtstreeks dienen voor het uitoefenen van een economische activiteit die door de vennootschap effectief wordt verricht. Een bestanddeel is een belegging wanneer het, mocht de vennootschap een natuurlijke persoon zijn, van zijn privé-vermogen deel zou uitmaken veeleer dan dat het voor de uitoefening van zijn beroepsactiviteit bestemd zou zijn.

Voorbeeld :

Een bedrijfsleider die binnen zijn vennootschap old-timers koopt, zal de boekwaarde van die verzamelstukken dus moeten uitsluiten in de belastbare basis van de notionele interestaftrek. Ook als hij die wagens occasioneel verhuurt. Maar neem nu een industrieel bedrijf dat grond koopt voor een eventuele latere uitbreiding. Is dat dan een belegging? Neen. Het gaat in dat geval niet om een loutere belegging. Minder duidelijk wordt het als het gaat om een kunstwerk dat in de vergaderzaal hangt. Dat is niet enkel een loutere belegging. Het dient tevens om de vergaderzaal "cachet" te geven. Dat kan ten goede komen aan de omzet. Dan dient dat schilderij minstens onrechtstreeks voor het uitoefenen van de economische activiteit van de vennootschap. Maar het laatste is hierover nog niet geschreven.

### Kapitalisatieaandelen

Parkeert een vennootschap tijdelijk overtollige liquiditeiten op een **sparboekje of op een termijndeposito** dan mag worden aangenomen dat het risicokapitaal met dat bedrag **niet** moet worden gecorrigeerd. De bedoelde producten genereren dan een periodiek inkomen: interest.

Maar wat zal de houding van de fiscus zijn als de vrije beroeper de overtollige liquiditeiten belegt in een **aandelenportefeuille** die terecht als geldbelegging staat geboekt binnen de vennootschap? Moeten die aandelen dan in mindering gebracht worden van het eigen vermogen om de aftrek voor risicokapitaal te berekenen? Aandelen kunnen weliswaar een jaarlijks dividend opleveren. Maar niemand zal ontkennen dat ze vaak als belegging worden aangehouden omwille van de verhoopte meerwaarden. En een meerwaarde is volgens de memorie van toelichting nu net geen periodiek inkomen.

Minister REYNDERS herinnert vooreerst aan de regel dat DBI-BEVEK's steeds in mindering moeten gebracht worden van het eigen vermogen om de aftrek voor risicokapitaal te berekenen. Dat staat immers met zoveel woorden in wet zelf. Maar de minister voegt daar aan toe dat ook kapitalisatieaandelen, uitgegeven door beleggingsvennootschappen (dit wil zeggen aandelen waarvoor geen enkele uitkering van een gewoon dividend is voorzien in de statuten) moeten afgetrokken worden van het eigen vermogen. Dergelijke aandelen, die als een belegging worden gehouden, zijn immers door hun aard niet bestemd om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Dus moeten ze afgetrokken worden. Maar de andere aandelen die geen financiële vaste activa, geen DBI-BEVEK's en geen kapitalisatieaandelen zijn, worden volgens de minister in principe beschouwd als activa die door hun aard bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Dus het feit dat ze een dividend kunnen opleveren, is voldoende om ze niet te moeten uitsluiten. Waarmee de kolen uit het vuur zijn gehaald. Nogal wat ondernemers zullen blij zijn met dit antwoord.

### **Rekening houden met wijzigingen tijdens boekjaar**

Juist omwille van het feit dat dit de situatie is op het einde van het vorige belastbare tijdperk, zal tevens rekening moeten gehouden worden met de **wijzigingen** die deze bestanddelen hebben ondergaan in het **belastbare tijdperk zelf**. Aldus wordt het in aanmerking te nemen risicokapitaal naar gelang van het geval, **vermeerderd of verminderd** met het bedrag van deze wijzigingen, berekend als **gewogen gemiddelde** en waarbij de wijzigingen geacht worden te hebben plaatsgevonden de eerste dag van de kalendermaand volgend op die waarin ze zich hebben voorgedaan.

Voorbeeld :

Neem aan dat op 30.06.2006 het kapitaal van de vennootschap met 20.000 wordt verhoogd via inbreng in geld, dan stijgt de aanvankelijke 80.000 met 10.000 ( $20.000 \times 6/12$ ) zodat het gecorrigeerd bedrag eindigt op 90.000 waarop dan de OLO kan toegepast worden.

Die **maand-per-maand berekening** bracht sommige volksvertegenwoordigers ertoe de minister te vragen of dat ook moet gebeuren voor de **reserves en het overgedragen resultaat**. Die behoren immers ook tot het eigen vermogen en dus vallen ze onder de pro rata regel. Neem aan dat het gereserveerd resultaat over boekjaar 2006 van 30.000 behaald wordt en dat dit kan toegewezen worden aan de maand maart voor 10.000 en in september voor 20.000. Moet dan in ons voorbeeld de 90.000 verhoogd worden met 7.500 ( $10.000 \times 9/12$ ) en 5.000 ( $20.000 \times 3/12$ )? Sommige volksvertegenwoordigers concludeerden dat een vennootschap die de notionele interest wil toepassen, aldus maandelijks een balans zal moeten maken om de evolutie van de reserves en het overgedragen resultaat te volgen en dus een juiste berekening te kunnen maken. Maar **REYNDERS** haastte zich te zeggen dat de pro rata regel de vermogensbestanddelen beoogt en dan voornamelijk de aankoop en verkoop van aandelen, en dus **niet het dagelijks resultaat** van de onderneming. De vraag is hier of de reserves en het overgedragen resultaat door het resultaat behaald in het boekjaar, in de loop van dat boekjaar zelf muteren. Men zou de stelling kunnen verdedigen dat de verhoging ervan met het resultaat van het boekjaar pas gebeurt op het einde van het boekjaar door de resultaatverdeling beslist door de algemene vergadering en dus niet tijdens het boekjaar. Maar een duidelijker standpunt van de minister is hier wenselijk.

### Boeken op een belastingvrije reserve

De **af trek voor risicokapitaal** of de notionele interest moet binnen de **jaarrekening** geboekt worden.

In de wet staat dat de aftrek voor risicokapitaal slechts wordt toegestaan op voorwaarde :

- dat een bedrag gelijk aan de voor het belastbaar tijdperk verleende aftrek voor risicokapitaal, op een **afzonderlijke onbeschikbare rekening** van het **passief** wordt geboekt en blijft en
- **niet tot grondslag** dient voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de **wettelijke reserve** of van **enige beloning of toekenning**, gedurende het **belastbaar tijdperk** en de **drie daarop volgende jaren**.

Het enige wat de fiscale wet vraagt is dat geboekt wordt "op een afzonderlijke onbeschikbare rekening van het passief". Maar de geijkte rubriek daartoe blijft de belastingvrije reserves. Dat lijkt boekhoudrechtelijk de meest aangewezen rubriek. Alhoewel fiscaal ook een boeking op een gewone (onbeschikbare) reserve mogelijk is.

Voorbeeld :

Stel dat een vennootschap een boekjaar heeft dat samenvalt met het kalenderjaar. Dan kan voor boekjaar 2006 voor het eerst de notionele interest toegepast worden. Neem aan dat deze 10.000 EUR bedraagt (wat wil zeggen dat de vennootschap een gecorrigeerd eigen vermogen heeft van rond de 300.000 EUR). Dan zal de vennootschap in de verwerking van het resultaat over 2006 die 10.000 EUR moeten boeken naar **belastingvrije reserves**.

### Geen sperperiode meer van drie jaar

Maar zoals de wet werd gestemd, moet in toepassing van **artikel 9** een **sperperiode** van **drie jaar** worden gerespecteerd. Wat wil zeggen dat de vennootschap een bedrag gelijk aan de toegestane notionele interestaftrek moet boeken als een **onbeschikbare reserve gedurende drie volle jaren**.

Vooraf deze sperperiode botste op heel wat kritiek. De **multinationale ondernemingen** staan in principe positief tegenover deze nieuwe fiscale aftrek die in wezen in de plaats komt van het voordelige fiscale stelsel van coördinatiecentra waar zij konden van profiteren maar dat op last van de Europese commissie moet verdwijnen. Dat zij echter een bedrag gelijk aan de notionele interest niet als dividend konden uitkeren gedurende drie jaar, konden zij niet verteren. Tijdens de onderhandelingen rond deze wet hebben de liberalen gepoogd deze bepaling meteen ongedaan te maken of minstens te beperken tot één jaar. Maar de socialisten hadden daar geen oren naar.

Eind 2005 kondigde Didier REYNDERS in de Kamercommissie voor de Financiën en de Begroting echter aan dat in de ministerraad, de afschaffing van artikel 9 werd goedgekeurd en voor advies aan de Raad van State werd voorgelegd (CRIV 51 COM 749). Wat dus betekent dat de socialisten hun bezwaren hebben laten varen. **De sperperiode is bijgevolg niet meer van toepassing.**

## Aanpassing verworpen uitgaven op Europese DBI's verdwijnen

### Principe : vermijden dubbele belasting

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. 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-af trek moet er voor zorgen dat die uitgekeerde winst van 66,01 bij de moeder niet nogmaals wordt belast.

### Voorwaarden

De DBI-af trek 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 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.

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

- Zo is een DBI niet voor de volle honderd procent aftrekbaar. De aftrek geldt maar voor **95 procent**.
- Verder kan een DBI-af trek 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-af trek mogelijk.

Voorbeeld :

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-af trek op los te laten. Stel dat de vennootschap een DBI heeft van 1.200, dan zal 530 DBI-af trek verloren gaan.

### Verminderen met verworpen uitgaven

Daar komt bij dat het bedrag waarop de DBI-af trek 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-af trek 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.

Voorbeeld :

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.

### **Standpunt Europese Commissie : niet verminderen met verworpen uitgaven**

De techniek **Definitief Belast Inkomen** moet ervoor 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.

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.

## Voortaan kan investeringsaftrek soms als belastingkrediet

Om Belgische vestigingen van multinationale groepen betere gemiddelde belastingdrukcijfers te laten sturen naar hun hoofdkwartieren, vertaalt de regering de **investeringsaftrek voor octrooien en onderzoek en ontwikkeling** in een **nieuw belastingkrediet**.

België staat internationaal bekend om zijn productief personeel. Maar daar staat tegenover dat de kost van dat personeel aanzienlijk is. De fiscale en parafiscale kosten die drukken op de loonkost, zijn aanzienlijk. Internationale groepen kijken nauwlettend toe op de evolutie van deze kost en vergelijken die uiteraard permanent met de kost in andere landen. Ons land wil met zijn hoogopgeleide wetenschappers multinationale groepen aantrekken om hier aan onderzoek en ontwikkeling te doen.

De regering wil dat soort onderzoek stimuleren. Dat gebeurt ondermeer door een verhoogde investeringsaftrek te voorzien voor octrooien. Maar een gelijkaardige maatregel bestaat ook voor vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling. Als die worden gebruikt ter bevordering van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect daarop zo veel als mogelijk te beperken, kunnen zij ook in aanmerking komen voor de verhoogde investeringsaftrek.

### Investeringsaftrek voor R&D

De **investeringsaftrek** is een typische extra fiscale aftrek van het belastbaar inkomen.

Voorbeeld :

Stel dat een vennootschap een prototype ontwikkelt van een bus die kan rijden op water. Dan kan die vennootschap dat prototype activeren voor zijn kostprijs als daar voor de vennootschap redelijkerwijs een toekomstig rendement zal uit voortvloeien. Stel dat het 300.000 EUR kostte om dat prototype te bouwen. Dan kan de betrokken vennootschap vragen om een **verhoogde investeringsaftrek**. Daarbij kan de vennootschap opteren voor de **éénmalige aftrek**. Dat betekent dat in het jaar van de activering van de bus, een extra fiscale aftrek van **13,5** wordt toegestaan. Zo kan de belastbare winst verminderd worden met 40.500 EUR.

Maar de vennootschap kan ook kiezen voor de **gespreide investeringsaftrek**. Dan mag een percentage van **20,5** gebruikt worden maar enkel op de afschrijving die jaarlijks op die bus wordt geboekt. Wordt die afgeschreven op drie jaar, dan krijgt de vennootschap elk jaar een extra aftrek van 20.500 EUR. Over de drie jaar gespreid dus meer dan de eenmalige (61.500 EUR).

Is **onvoldoende belastbare winst** voor handen om die aftrek te doen, dan mag die niet gedane aftrek opgespaard worden tot er ooit voldoende belastbare winst is om die verzamelde pot op los te laten.

Wat is nu de besparing die de investeringsaftrek oplevert? Stel dat de busbouwer een belastbare winst heeft vóór investeringsaftrek van 200.000 EUR. Na de eenmalige investeringsaftrek wordt die herleid tot 159.500 EUR. Daarop moet dan de 33,99 procent vennootschapbelasting betaald worden wat 54.214,05 EUR geeft.

### Investeringsaftrek wordt getransfereerd naar een belastingkrediet voor R&D

Vennootschappen die aan dergelijk onderzoek doen, vinden dit uiteraard een goede maatregel. Maar bij **internationale vergelijkingen** wordt met dit soort maatregelen niet steeds rekening gehouden. Het **belastingtarief** dat voor de vennootschapsbelasting geafficheerd wordt voor ons land is steevast **33,99 procent**. Vandaar dat de regering nu dezelfde maatregel wil vertalen in een aftrek belasting van belasting **vanaf aanslagjaar 2007**.

Voorbeeld

De belastbare winst zal in ons voorbeeld dan op 200.000 EUR blijven steken. De basisbelasting is alsdan 67.980 EUR zijn. Maar daarvan zal voortaan een belastingkrediet in mindering mogen, gelijk aan de toegekende investeringsaftrek vermenigvuldigd met de normale vennootschapsbelasting. Wat betekent dat de vennootschap

in dat geval een aftrek belasting van belasting krijgt van 13.765,95 EUR ( $300.000 \times 0.135 \times 0.3399$ ). De uiteindelijk verschuldigde belasting wordt in dit geval 54.214,05 EUR. Net hetzelfde bedrag als bij de aftrek belastbaar inkomen van belastbaar inkomen.

### **Wat is nu het voordeel van dat tweede systeem ?**

Bij dat tweede systeem is de **effectieve belastingdruk** op de belastbare winst (200.000 EUR) maar **27,11 procent** ( $54.214,05 : 200.000$ ). Wat uiteraard stukken beter is dan het algemene tarief van 33,99 procent. Zo kunnen Belgische vestigingen van multinationale groepen betere cijfers voor de gemiddelde Belgische belastingdruk naar hun hoofdkantoren sturen.

Wanneer bij gebrek aan belastingen voor een bepaald aanslagjaar het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling **niet volledig kan worden verrekend**, is het **overdraagbaar** tot het **vierde aanslagjaar** nadat het werd gevormd. Net als voor de investeringsaftrek zijn er echter beperkingen op de verrekenbaarheid in de volgende jaren.

Als een vennootschap een overgedragen investeringsbedrag aftrekt in een belastbaar tijdperk met voldoende belastbare winst, wordt de aftrek uitgevlakt. Het wetboek voorziet dat de daadwerkelijk in mindering gebrachte investeringsaftrek in dat geval **per belastbaar tijdperk niet meer** mag bedragen dan 771.090 EUR of, wanneer het totale bedrag van de overgedragen vrijstelling op het einde van het vorig belastbare tijdperk 3.084.380 EUR overtreft, 25 pct. van dat totale bedrag (cijfers voor aanslagjaar 2006). Bij het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling mag de verrekening van het overgedragen belastingkrediet met de belasting van elk van de volgende aanslagjaren in geen geval per aanslagjaar meer bedragen dan 131.000 EUR of, wanneer het totale bedrag van het overgedragen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling op het einde van het vorige aanslagjaar 524.000 EUR overtreft, 25 pct. van dat totale bedrag (vergelijkbare cijfers voor aanslagjaar 2006). Maar wat het belastingkrediet bijzonder interessant maakt voor vennootschappen die onvoldoende winst maken om het effectief te kunnen verrekenen met de belastingen, is dat het gedeelte van het **belastingkrediet dat na vijf jaar** nog niet verrekend kon worden, **terugbetaald** wordt.



## Forfaitaire belasting nu ook van toepassing op Belgische ondernemingen

**Belastingplichtigen** die hun aangifte niet indienen, zijn vaak een last voor belastinginspecteurs. Hoe moeten zij die afvalligen belasten? Midden vorig jaar werd een **forfaitair systeem** ingevoerd om toch wat belasting te kunnen vestigen. Maar de fiscus zegt nu dat de belastingplichtige in dat geval nog altijd de kans krijgt een aangifte in te dienen om belast te worden op zijn echte winst of baat.

### Buitenlandse onderneming : aangifte forfaitair mogelijk (art. 342, § 2 W.I.B. 1992)

Binnen het **wetboek inkomstenbelastingen** bestaat sinds jaar en dag een **systeem om buitenlandse ondernemingen die in België werkzaam zijn, forfaitair te belasten** (art. 342, § 2 W.I.B. 1992). Dat systeem wordt gebruikt als een buitenlandse firma geen correcte Belgische boekhouding bijhoudt. In dat geval zal die onderneming voor haar Belgische vestiging geen bewijskrachtige onderbouw kunnen geven voor de winst die ze in ons land realiseert. De **belastbare basis** van zo'n vreemde firma wordt dan **fictief vastgesteld**. Daarbij wordt telkens een winstbedrag bepaald per significante variabele.

De fiscus kan dan een beroep doen op een forfaitair systeem dat vastligt bij **koninklijk besluit** (art. 182 K.B. W.I.B. 1992). De toepasselijke wettelijke bepaling splitst de ondernemingen feitelijk op in **twee groepen**: nijverheidsondernemingen en ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector.

- Binnen de **nijverheidsondernemingen** worden drie groepen onderkend.
  - Zo geldt voor een scheikundig bedrijf een minimumwinst van 22.000 EUR per personeelslid.
  - Voor een voedingsbedrijf daalt dit tot 12.000 EUR.
  - Alle andere nijverheidsbedrijven, zoals bouwondernemingen, krijgen een forfaitaire winst van 7.000 EUR per personeelslid.
- Binnen de **handelssector** en de **dienstverlenende sector** geldt volgende indeling.
  - Voor groothandel, kleinhandel, vervoer, horeca, ingenieurs- en studie bureaus, informatica en elektronica en andere diensten aan ondernemingen wordt een fictieve winst van 2,50 EUR per 25 EUR omzet verondersteld met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid.
  - Een zelfde benadering geldt voor tussenpersonen in handel en vervoer met dien verstande dat het minimum per personeelslid 14.500 EUR hoog is.
  - Bij banken, krediet- en wisselinstellingen wordt per personeelslid 24.000 EUR winst belast.
  - Verzekeringsondernemingen krijgen 2,50 EUR per 25 EUR geïnde premie aangerekend.
  - Alle andere ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector worden belast op 2,50 EUR per 25 EUR omzet, met een minimum van 7.000 EUR per personeelslid. Maar voor beide categorieën ondernemingen geldt dat de winst nooit lager mag zijn dan 9.500 EUR. De vastgestelde minima vormen een wettelijk vermoeden bij vergelijking met een ganse sector of groep van belastingplichtigen.

### Forfaitaire systeem nu ook van toepassing op Belgische ondernemingen

Dit forfaitaire systeem, dat voor buitenlandse ondernemingen enkel geldt als ze zelf geen bewijskrachtige boekhouding voorleggen, wordt **vanaf aanslagjaar 2005** uitgebreid tot **alle ondernemingen** (natuurlijke personen en rechtspersonen) en **beoefenaars van een vrij beroep** die

- **geen fiscale aangifte** in de inkomstenbelastingen invullen **of**
- die ze **buiten de wettelijke termijnen** indienen.

Een logische maatregel. Vaak hebben controleurs de grootste moeite om een belastingplichtige te belasten die zijn aangifte niet indient. De fiscus mag in zo'n geval een **aanslag van ambtswege** vestigen (art. 351 W.I.B. 1992). Maar hoe moet een belastinginspecteur in zo'n geval de belastbare basis bepalen? Heeft de belastingplichtige B.T.W. aangiftes ingediend, dan zal de fiscus die op de een of nadere wijze vertalen in belastbare winst. Maar dat is niet eenvoudig. Tal van rechters hebben zo'n taxatie al onderuit gehaald met als argument dat de berekening willekeurig was. Vandaar dat deze eenvoudige ingreep in het wetboek niet onzinnig is.

Maar de rechten van de belastingplichtige blijven geëerbiedigd. Reeds in de voorbereidende werken zei de regering al dat de belastingplichtige het **recht heeft het tegenbewijs te leveren** van het juiste cijfer van zijn belastbare inkomsten. In de circulaire bevestigt de administratie dat nu (Ci.RH.81/574.077). De belastingplichtige heeft het recht om het bewijs te leveren van het juiste cijfer van zijn belastbare inkomsten aan de hand van **positieve en controleerbare gegevens**. De fiscus voegt er nog aan toe dat de nieuwe bepaling moet toegepast worden met inachtneming van de **beginselen van behoorlijk bestuur**.

- Het systeem van forfaitaire aanslagen kan dan ook **enkel toegepast** worden als de belastingplichtige **niet of** met een **behoorlijke vertraging** zijn **aangifte** heeft ingediend zonder om uitstel te hebben gevraagd en zonder zijn goede trouw te kunnen bewijzen. Maar als de aangifte slechts één of twee dagen te laat toekomt, is deze forfaitaire taxatie niet van toepassing. Toont de belastingplichtige berouw en dient hij toch nog een laattijdige aangifte in op basis van bewijskrachtige gegevens, dan zegt de fiscus dat de controleur rekening moet houden met deze aangifte.
- De fiscus voegt er nog aan toe dat de **forfaits absoluut** zijn en dus **niet mogen verminderd** worden naar **verhouding** tot het **aantal maanden beroepswerkzaamheid**.
- **Evenmin** moet een **onderscheid** gemaakt worden tussen personen die hun activiteit **voltijds** of als **bijberoep** uitoefenen. Van het forfait mogen trouwens ook **geen beroepskosten in mindering**.

Al bij al een goede maatregel die het werk van de fiscus kan vereenvoudigen. Maar er moet wel aan toegevoegd worden dat de **forfaits veelal tot geen of weinig belasting** zullen leiden. Neem nu een vrije beroeper natuurlijk persoon die weigert zijn aangifte in te dienen. Hij of zij zal dan belast worden op een belastbare baat van 9.500 EUR. Met de belastingvrije som en wat kinderlast zal daar zo goed als geen belasting op verschuldigd zijn. De belastingcontroleur zal dan terecht pogen te zoeken naar andere middelen om tot een meer aanvaardbaar bedrag te komen. Maar dat zal niet altijd makkelijk zijn.

Wel mag niet uit het oog verloren worden dat dit systeem een **nieuw bewijsmiddel is voor de fiscus**.

Als een belastingplichtige laattijdig zijn aangifte indient en de fiscus aantoonbaar dat de gegevens waar de aangifte op steunt, niet bewijskrachtig zijn, dan mag hij het nieuwe forfait hanteren. Neem het voorbeeld van een handelaar die in een laattijdige aangifte een behoorlijk verlies rapporteert. Veronderstel dat de verkopen louter in contant geld worden ontvangen en dat de handelaar geen detail van de opbouw ervan kan voorleggen. In dat geval zal de fiscus de nieuwe forfaitaire regels kunnen hanteren.

## **VAK – PROCEDURE**

### **Digitalisering van de boekhouding**

#### **Oude 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**.

#### **Viseren en paraferen van de boeken : hoeft niet meer**

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 (KB 25.01.2005)**

- 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**.

### **De bewaartermijn van facturen verminderd**

Binnen het Wetboek B.T.W. worden de **bewaartermijnen** verkort. **Tot op vandaag** geldt als regel dat een B.T.W. belastingplichtige de **boeken, facturen en andere stukken** die hij moet bijhouden krachtens de B.T.W. reglementering, **tien jaar** moet bijhouden (art. 60, § 1 W.B.T.W.). Die periode wordt **nu verkort tot zeven jaar**.

De **reden** ligt in het feit dat de langste verjaringstermijn in het B.T.W. wetboek zeven jaar is. Binnen het **B.T.W. wetboek** treedt in de regel **verjaring** op na het verstrijken van het **derde kalenderjaar volgend** op dat waarin de **oorzaak van opeisbaarheid van die belasting** is ontstaan (art. 81bis W.B.T.W.).

In **drie gevallen** wordt die termijn evenwel **verlengd** tot na het verstrijken van het **zevende kalenderjaar**. Dat is onder meer het geval als de fiscus nieuwe bewijskrachtige gegevens ontvangt die aantonen dat belastbare handelingen niet werden aangegeven of dat belastingaftrekken werden toegepast in weerwil van de wet. Vandaar dat de wetgever de bewaartermijn logischerwijs laat zakken tot zeven jaar.

### **Facturen mogen voortaan digitaal in de kast**

Maar naast de bewaartermijn, wijzigen ook de modaliteiten voor het bewaren van de facturen zelf tengevolge van een Europese richtlijn (Factoreringsrichtlijn van 20 december 2001). Die gaat uit van een principiële vrijheid om facturen op gelijk welk medium of op om het even welke drager op te slaan.

Voortaan zal in België een **dubbele regel** gelden.

- Enerzijds moeten de **facturen** die **elektronisch** werden **ontvangen** in hun **oorspronkelijke vorm bewaard** blijven, met inbegrip van de gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van elke factuur waarborgen. Onder het elektronisch bewaren van een factuur wordt verstaan de bewaring via elektronische apparatuur voor het bewaren van gegevens met inbegrip van digitale compressie.
- Nieuw is anderzijds dat de **facturen** die **in papieren vorm** werden ontvangen ofwel in hun oorspronkelijke vorm ofwel digitaal kunnen bewaard worden. In geval van digitale bewaring moeten de gebruikte technologieën of procesmatige middelen de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de facturen waarborgen. Maar belangrijk is dat op deze wijze het papier niet langer moet bewaard blijven. Een belastingplichtige mag de ontvangen papieren facturen voortaan dus **inscannen en gedigitaliseerd** bewaren. De papieren factuur mag dan de vuilbak in.

Vermits voor geen van deze aanpassingen een specifieke inwerkingtreding is bepaald, zullen deze nieuwe bepalingen in werking treden de tiende dag na publicatie in het Belgisch Staatsblad.

### **Anti-rechtsmisbruikbepaling voortaan ook voor BTW**

Binnen het B.T.W. wetboek wordt ook een **anti-rechtsmisbruikbepaling** toegevoegd. Tot op vandaag bestond die enkel binnen de directe belastingen, de successierechten en het registratiewetboek. Nu zal het bijzondere bewijsmiddel ook gelden inzake B.T.W. De ratio legis van deze nieuwe bepaling wil **handelingen** die er **uitsluitend** in bestaan om via **juridische constructies belastingen te ontwijken**, bestrijden. Deze bepaling zal ingevoerd worden **met terugwerkende kracht tot 01.11.2005**.

De memorie van toelichting geeft een **voorbeeld** van zo'n constructie. Soms worden voor B.T.W. doeleinden fictieve of bufferverenootschappen opgericht die geen aanvaardbare economische verantwoording hebben.

Vermoedelijk zal de bepaling vooral gebruikt worden in de **non-profit sector**. Die sector durft soms wel eens montages opzetten om recht op aftrek van B.T.W. te krijgen waarbij activiteiten in aparte entiteiten worden afgesplitst. Zonder die aparte entiteiten zou die afgesplitste activiteit geen recht op aftrek geven. Vraag is echter of de nieuwe bepaling op zo'n opzetten kan losgelaten worden.

De **tekst van de anti-rechtsmisbruikbepaling** zelf stemt **volledig overeen** met die in de andere wetboeken: "Aan de administratie kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie met toegelaten bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt."

Het **Hof van cassatie** sprak zich onlangs uit over deze bepaling binnen de directe belastingen. Het Hof vindt dat enkel de kwalificatie van de akte niet tegenstelbaar is aan de fiscus. Als de **fiscus herkwalificeert** moeten de **juridische gevolgen gerespecteerd** worden. Wat betekent dat als een constructie bestaat uit één akte, de herkwalificatie moeilijk wordt. Een specifieke akte heeft zo goed als steeds eigen specifieke gevolgen. Een andere rechtsfiguur vinden die net dezelfde consequenties heeft, is vaak onmogelijk.

## Commerciële VZW's en boekhoudregels

**Vanaf 2006** is de **nieuwe boekhoudrechtelijke regeling** voor **vzw's voluit van toepassing**. Daardoor zal de fiscus een **klaardere kijk** krijgen op **commerciële vzw's**. Die moeten immers onderworpen worden aan de **vennootschapsbelasting**.

### Principe

De algemene regel is dat **elke vzw** een **vereenvoudigde boekhouding** moet voeren die tenminste betrekking heeft op de mutaties in contant geld of op de bankrekeningen, in overeenstemming met een door de Koning vastgesteld model.

Daarnaast moet een vzw jaarlijks een **vereenvoudigde jaarrekening** opmaken. Die bestaat uit **twee delen**. Een staat met de bezittingen en schulden van de vzw en een staat die de ontvangsten en uitgaven van het afgelopen werkingsjaar samenvat.

Een vzw moet een **echte jaarrekening** opmaken als ze **meer dan één van drie criteria overschrijdt**:

- 5 voltijdse werknemers,
- 250.000 EUR ontvangsten andere dan uitzonderlijke ontvangsten en
- een balanstotaal van 1.000.000 EUR.

### Tarief van VZW

Nu elke vzw minstens een staat zal moeten opmaken, heeft de fiscus van meet af aan gesteld dat hij de controles op de vzw's zal opvoeren. Een vzw moet **geen belasting** betalen op haar **batig saldo**.

Binnen de **rechtspersonenbelasting** zijn immers maar een **zeer beperkt aantal inkomsten belastbaar** (art. 221 en 223 W.I.B. 1992) waarbij telkens een afzonderlijk tarief geldt. Maar voor zover de vereniging inkomsten zou halen uit andere bronnen dan deze die de wet opsomt, moet daar géén belasting op betaald worden. Vandaar dat ondernemers zich soms laten verleiden om een onderneming uit te baten in de vorm van een vzw. In de wetenschap dat de **vennootschapsbelasting** nu **33,99 procent** bedraagt, scheelt dat een flinke slok op de borrel.

Maar het spreekt voor zich dat de wetgever de **onderworpenheid** aan de bijzonder aantrekkelijke **rechtspersonenbelasting niet alleen** laat **afhangen** van het kiezen voor de **vzw**.

Wil een vzw onderworpen worden aan de rechtspersonenbelasting, dan mag zij

- geen onderneming exploiteren en
- zich niet bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard (art. 220, 3° W.I.B. 1992).

Is dat **wel het geval**, dan wordt de vzw toch onderworpen aan de **vennootschapsbelasting**. Door de nieuwe boekhoudregels voor vzw's zal de fiscus nu een **klaardere kijk** krijgen op het reilen en zeilen binnen de vzw's. Als de aangiftes in de rechtspersonenbelasting volgend jaar bij de fiscus zullen toekomen, zal daar de al dan niet vereenvoudigde jaarrekening bijzitten. Het is dan de bedoeling dat de controleurs nagaan of de vzw's in de feiten geen onderneming zijn en dus moeten belast worden binnen de vennootschapsbelasting.

### Hoeveel jaar kan de fiscus teruggaan om VZW te belasten ?

Maar wat gebeurt met het verleden als een vzw door de fiscus uit de rechtspersonenbelasting wordt gehaald en **belast** wordt binnen de **vennootschapsbelasting**? De voor de hand liggende vraag is daarbij **hoeveel jaren de fiscus kan teruggaan**.

De algemene regel is **drie aanslagjaren**. Wat betekent dat als de fiscus in 2006 een vzw naar de vennootschapsbelasting haalt, hij dat kan doen vanaf het boekjaar 2003.

De **drie wordt vijf jaar** in geval van inbreuk op de bepalingen van het wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, gedaan met **bedrieglijk opzet** of met het **oogmerk te schaden**. Als de

fiscus kan aantonen dat een ondernemer moedwillig een vzw oprichtte om zo de vennootschapsbelasting te vermijden, kan hij in 2006 nog terugkeren naar boekjaar 2001. Twee jaar langer dus.

Voorbeeld :

De vraag is echter of daarmee de kous af is. Stel dat een ondernemer uit onwetendheid, dus niet moedwillig, in 2000 een vzw oprichtte die in de feiten niets anders dan een commerciële onderneming is.

- Tijdens de jaren 2000 tot 2002 behaalde hij 20.000 EUR batig saldo.
- Voor de periode 2003 tot 2005 werd 10.000 EUR winst gemaakt. In dit geval zal de fiscus de 10.000 EUR vanaf 2003 probleemloos kunnen onderwerpen aan de vennootschapsbelasting van in principe 33,99 procent.

Maar mag de fiscus dat ook nog doen voor de 20.000 EUR winsten? Die staan immers nog op de balans van de vzw op 01.01.2003? Met andere woorden: kan de fiscus ondanks de geldende verjaringstermijnen, toch nog de winsten behaald vóór 2003 belasten?

Deze vraag werd onlangs schriftelijk gesteld aan minister Didier REYNDERS (QRVA 51 114, p. 21922). De **minister** antwoordt dat de **winsten** die voortkomen uit **verrichtingen** die door een vzw werden verwezenlijkt tijdens de **periode** waaraan zij aan de **rechtspersonenbelasting** was onderworpen, **belaste reserves** vormen op de **eerste dag van het belastbare tijdperk** tijdens hetwelk de vzw voor het eerst aan de vennootschapsbelasting onderworpen is. Wat betekent dat de minister met zoveel woorden stelt dat in ons voorbeeld de fiscus de 20.000 EUR winsten die behaald zijn tussen 2000 en 2002, niet meer kan belasten. Zij zullen het karakter krijgen van reeds belaste reserves binnen de vzw. Alhoewel op die 20.000 EUR nooit belasting is betaald, wordt voor fiscale doeleinden dus toch aangenomen dat ze belast zijn. Datzelfde geldt volgens de minister ook voor bestaande voorzieningen voor risico's en kosten die werden aangelegd tijdens de periode dat de vzw onderworpen was aan de rechtspersonenbelasting. Wat voordelig is. Neem aan dat een vzw een principiële voorziening treft voor het opgebouwd sociaal passief. Deze voorziening is in de vennootschapsbelasting in de regel niet toegestaan. Dus zou ze moeten verworpen worden eenmaal de vzw belast wordt in de vennootschapsbelasting. Maar de minister erkent dat het om belaste reserves gaat. Keerzijde van de medaille is dat de **verliezen geleden** in de periode dat de vzw aan de rechtspersonenbelasting onderworpen was, **niet** meer kunnen worden **afgetrokken** van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting.