

VDV ACCOUNTANTS bvba

ACCOUNTANTS & BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOERDER-VENNOOT

ERKEND ACCOUNTANT  
&  
BELASTINGCONSULENT

ERKENDE ADVIESINSTANTIE  
STARTERSCHEQUES

WWW.VDVACCOUNTANTS.BE

✉ 9520 – VLIERZELE  
TOMT 4

✉ 9000 – GENT  
VOSKENSLAAN 127

TEL.  
053/77 66 66

FAX  
053/77 66 60

E-MAIL  
DEVLOO@VDVACCOUNTANTS.BE



## ACTUALISATIE VENNOOTSCHAPSBELASTING AANSLAGJAAR 2008

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

.....	1
<b>VAK I - RESERVES.....</b>	<b>5</b>
<b>Belastingvrije reserves uitkeren tegen voordeeltarief.....</b>	<b>5</b>
Tijdelijke vrijstelling .....	5
Gunstig tarief.....	5
Enkel voor stokoude meerwaarden .....	6
<b>Vrijstelling meerwaarden op binnenschepen commerciële vaart .....</b>	<b>7</b>
<b>Definitieve circulaire vrijstellingsregeling bedrijfsvoertuigen.....</b>	<b>9</b>
Inleiding.....	9
Bespreking van de vrijstellingsregeling.....	9
Wettekst .....	10
Herbeleggingstermijn .....	11
Leasingwagens .....	11
Onaantastbaarheidsvoorwaarde.....	11
Te vervullen formaliteiten .....	11
<b>Fiscus verspoepelt standpunt voor vruchtgebruik.....</b>	<b>13</b>
Herkwalificatie .....	13
Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB) : legt vijf voorwaarden op .....	13
Zijn deze 5 voorwaarden de regel geworden ?.....	14
Besluiten .....	16
<b>Hof van Cassatie niet akkoord met herkwalificatie vruchtgebruik.....</b>	<b>17</b>
Standpunt fiscus : op basis van art. 344 §1 vooruitbetaalde huur .....	17
Hof van Cassatie : arrest van 22 november 2007 herkwalificatie in huur niet mogelijk .....	17
Andere arresten .....	18
<b>Herbelegging bij gespreide taxatie in vruchtgebruik.....</b>	<b>19</b>
<b>Afschrijving onderhoudskost gebouw in vruchtgebruik.....</b>	<b>19</b>
<b>Vervroegd beëindigen van vruchtgebruik : taxatie als voordeel.....</b>	<b>20</b>
<b>Vervroegd beëindigen van vruchtgebruik : taxatie als voordeel.....</b>	<b>20</b>
Situatie .....	20
Standpunt fiscus : voordeel alle aard.....	20
Rechtbank : door overname lening geen voordeel alle aard .....	20
Rulingcommissie .....	21
<b>Voortijdige ontbinding van een recht van opstal : 10% of avr ?.....</b>	<b>22</b>
Standpunt fiscus : voortijdige ontbinding 12,5 % .....	22
Hof van Brussel : op ontvangen schadevergoeding geen 12,5% verschuldigd.....	22
<b>VAK II – VERWORPEN UITGAVEN .....</b>	<b>24</b>
<b>Downpayment bij operationele leasing is toegestaan .....</b>	<b>24</b>
Vonnis .....	24
<b>Degressieve afschrijving en lichte vrachtwagens.....</b>	<b>26</b>
<b>Fiscale aftrekbaarheid van bedrijfswagens in functie van de CO2-uitstoot.....</b>	<b>27</b>
1. Wetteksten (ingevoerd door de Programmawet van 27 april 2007 – BS 8 mei 2007) .....	27
2. Regeling voor de periode van 1 april 2007 t/m 31 maart 2008.....	28
Inwerkingtreding nieuwe aftrekpercentages .....	30

Gerealiseerde minderwaarden op personenwagens .....	30
Belastbaarheid van meerwaarden op personenwagens .....	31
Wat met vennootschappen die afsloten tussen 1 april en 8 mei 2007? .....	32
3. Regeling vanaf 1 april 2008 .....	32
4. Besluit .....	32
<b>Abnormale en goedgunstige voordelen en managementfees .....</b>	<b>34</b>
Principe art. 26 WIB 92 : De abnormale en goedgunstige voordelen.....	34
De toepassing van artikel 49 WIB.....	35
De weg naar dubbele belastingen ligt open.....	35
<b>Btw-eenheid kan verloren btw recupereren .....</b>	<b>38</b>
De voordelen van een btw-eenheid .....	38
Nadelen BTW-eenheid:.....	38
Wie mag of moet tot een btw-eenheid behoren? .....	39
Verplicht ? .....	39
Wat zijn de gevolgen ? .....	39
<b>VAK III – DIVIDENDEN .....</b>	<b>40</b>
<b>Wanneer kan een kapitaalvermindering geherkwalificeerd worden ? .....</b>	<b>40</b>
<b>Gedeeltelijke splitsing gevolg door aandelenverkoop: belastingvrij?.....</b>	<b>42</b>
Voordeel gedeeltelijke splitsing.....	42
Wanneer een fiscaal neutrale splisting ? .....	42
Standpunt rulingcommissie : standstill requirements' .....	43
<b>Uitbreiding van de moeder-dochterrichtlijn sinds 1 januari 2007 ! .....</b>	<b>44</b>
Regeling sinds 1990 : Enkel voor in EU lidstaat gevestigde moedervenootschap.....	44
Vanaf 1 januari 2007 : uitbreiding tot alle landen waarmee België DBV heeft gesloten .....	44
<b>VAK IV – BELASTBARE GRONDSLAG .....</b>	<b>46</b>
<b>DBI-af trek : dividenden die vroeger profiteerden van ‘tax holiday’ .....</b>	<b>46</b>
Situatie : .....	46
<b>Wat zijn landen met aanzienlijk gunstiger belastingregime ?.....</b>	<b>48</b>
<b>Notionele interest.....</b>	<b>49</b>
Tarief notionele intrestaf trek .....	49
Boekjaar langer of korter dan 12 maanden.....	50
Hoe eigen vermogen van de vennootschap maximeren ? .....	50
Vertrekbasis = eigen vermogen .....	50
Correcties op het boekhoudkundig eigen vermogen .....	51
Cumulatieverbod met de investeringsreserve .....	58
Fiscale opportuniteiten .....	59
Algemene desactivering van de gewone investeringsaf trek.....	60
Opheffing van het belastingkrediet .....	60
<b>Bericht in verband met de investeringsaf trek - aanslagjaar 2008 .....</b>	<b>61</b>
Algemeen .....	61
Gespreide af trek.....	61
Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling .....	61
Aanvraag attesten .....	62
<b>Verhoogde investeringsaf trek ten gunste van de horecasector.....</b>	<b>64</b>
<b>Verhoogde investeringsaf trek voor investeringen in beveiliging.....</b>	<b>65</b>
Zowel voor KMO vennootschappen als “kleine vennootschappen” .....	65

Opheffing van de vereiste aanbeveling voor de investeringen in beveiliging .....	65
<b>Aftrek voor octrooi-inkomsten .....</b>	<b>66</b>
Bedoeling van de maatregel .....	66
Beoogde begunstigen .....	66
Beoogde inkomsten .....	66
Berekening van de octrooi-af trek .....	68
Situering op de aangifte .....	69
Formaliteit .....	69
FBB op buitenlandse octrooi-inkomsten .....	69
In werkingtreding aftrek .....	70
Uitgewerkt voorbeeld .....	70
Vergelijking met Nederland .....	70
Besluit.....	71
<b>Onderzoek en ontwikkeling: belastingkrediet of verhoogde aftrek? .....</b>	<b>72</b>
Welke moet men kiezen?.....	72
<b>O&amp;O – vrijstelling van betaling van roerende voorheffing .....</b>	<b>74</b>
<b>VAK – PROCEDURE EN VARIA .....</b>	<b>75</b>
<b>Welke opgaven moeten bij de aangifte vennootschapsbelasting ? .....</b>	<b>75</b>
<b>Verplichte indiening langs elektronische weg van fiches .....</b>	<b>77</b>

### Belastingvrije reserves uitkeren tegen voordeeltarief

De rubriek '**belastingvrije reserves**' is een aparte post in het eigen vermogen van een vennootschap. De post wordt gebruikt om stukken van de winst op te boeken die onder bepaalde voorwaarden **vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting**.

Maar om deze vrijstelling van belasting te krijgen, moet de meerwaarde geboekt worden op een of meer **afzonderlijke rekeningen van het passief**. Wat boekhoudrechtelijk betekent dat de meerwaarde rechtstreeks wordt geboekt op de post **belastingvrije reserves**.

De wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen voorziet een fiscale incentive voor heffingen op bepaalde oude fiscaal vrijgestelde reserves ([nieuw artikel 519ter uit het Wetboek van inkomstenbelastingen](#) - WIB92).

Op die manier wil men de kans geven **sommige belastingvrije reserves** tegen een voordeeltarief

- ofwel uit te keren aan hun aandeelhouders
- ofwel over te boeken naar de beschikbare reserves.

Als vennootschappen dat nu zouden doen, moeten ze vooralsnog de volle pot belasting betalen.

#### Tijdelijke vrijstelling

Het kan vreemd lijken dat de regering nu een gunstmaatregel op poten zet voor deze **belastingvrije reserves**. Zolang de reserves geboekt staan als belastingvrije reserves, moet geen belasting betaald worden. Is het dan niet voor de hand liggend dat elke ondernemer alles in het werk stelt om die winsten belastingvrij te houden? Niet altijd.

- Want als de vennootschap wordt ontbonden en vereffend en het eigen vermogen inclusief de belastingvrije reserves wordt uitgekeerd, moet toch de volle belasting van **33,99 procent** betaald worden op deze reserves. De vrijstelling van vennootschapsbelasting is maar een tijdelijke vrijstelling.
- En sommige vennootschappen hebben nogal wat belastingvrije reserves opgespaard die ze graag zouden uitkeren aan de aandeelhouders. Maar dat kost dan handenvol geld. Voor deze twee pijnpunten wil de regering nu een oplossing aanreiken.

#### Gunstig tarief

De vennootschappen kunnen gedurende de komende **drie aanslagjaren** de reserves bestemmen tegen een **voordeeltarief**. In plaats van de volle 33,99 procent te betalen, moeten ze gedurende het **aanslagjaar 2008** maar

- 16,5 procent betalen als ze sommige belastingvrije reserves uitkeren.
- Blijven de reserves in de vennootschap, dan zal een tarief van 10 procent mogelijk zijn als de vennootschap voor eenzelfde bedrag investeringen doet in hetzelfde aanslagjaar.

Die investeringen mogen dan wel geen personenauto's of auto's voor dubbel gebruik zijn. Tevens mogen het geen investeringen zijn die al worden gebruikt om aan andere wederbeleggingsverplichtingen te voldoen zoals de investeringsreserve, de uiteengezette vrijstelling op bedrijfsvoertuigen en de gespreide taxatie van meerwaarden.

Het systeem blijft overeind voor aanslagjaar 2009 en 2010. Maar de tarieven worden dan telkens wat hoger: 20,75 versus 12 procent voor **aanslagjaar 2009** en 25 versus 14 procent voor het **aanslagjaar 2010**.

Anderzijds is de **aparte belasting verschuldigd**, zelfs als het **bedrijf fiscaal verlies** lijdt. De belastingplichtige kan wel kiezen welk regime er toegepast moet worden: een afzonderlijke belasting of het normale regime. Verliesmakende bedrijven kunnen dus a priori voorafbetalingen doen onder fiscaal interessante voorwaarden.

### **Enkel voor stokoude meerwaarden**

Het gaat echter **niet om alle reserves**. Het gaat om de **investeringsreserves** die in de loop van het **aanslagjaar 1982** werden aangelegd, evenals een aantal **andere eerder gerealiseerde meerwaarden**.

Maar het belangrijkste is dat deze maatregel **niet** geldt voor **alle belastingvrije reserves**. De meest voorkomende **komen niet** in aanmerking zoals :

- de meerwaarden op bedrijfsvoertuigen,  
Zo zijn meerwaarden op bedrijfsvoertuigen vrijgesteld sinds 1 januari 2000. Maar dan moet het gaan om een gedwongen meerwaarde (zoals de uitkering bij een ongeval met een vrachtwagen waarbij de verzekeringsmaatschappij een bedrag voor de verloren vrachtwagen uitbetaalt hoger dan de boekwaarde) of om een vrijwillig gerealiseerde meerwaarde voor zover het bedrijfsvoertuig sinds meer dan drie jaar de aard van vast actief had. De vennootschap moet dan wel herbeleggen in een ander bedrijfsvoertuig.
- de gespreide taxatie en
- de belastingvrije reserves ontstaan uit de investeringsreserve sinds het aanslagjaar 2004,
- Het gaat enkel om de veeleer stokoude meerwaarden zoals meerwaarden die gerealiseerd zijn vóór 1 januari 1990 op onroerende goederen, op outillage, op deelnemingen en portefeuillewaarden. Evenals de gedwongen meerwaarden, bepaalde meerwaarden die gerealiseerd werden op gebouwen door vastgoedmakelaars, of de bijdrage van een activiteitstak of een universaliteit van goederen. In die tijd waren dergelijke meerwaarden nog volledig vrijgesteld van vennootschapsbelasting.

## Vrijstelling meerwaarden op binnenschepen commerciële vaart

De wet houdende diverse bepalingen IV van 25 april 2007 introduceert een **nieuwe vrijstellingsregeling** voor de **verwezenlijkte meerwaarden op binnenschepen** bestemd voor de **commerciële vaart** door toevoeging van een nieuw [artikel 44 ter WIB 92](#) (Artt. 108 tot 115 Wet houdende diverse bepalingen IV van 25 april 2007, B.S., 8 mei 2007, derde editie).

De regeling is geïnspireerd op de regeling van **gespreide taxatie** van de **meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa** ([art.47 WIB 92](#)) en de **meerwaarderegeling voor bedrijfsvoertuigen** ([art.44 bis WIB 92](#)), doch wijkt op sommige punten sterk af van voornoemde regelingen.

Onder **binnenschepen** die bestemd zijn voor de commerciële vaart verstaat de wetgever (i) de vaartuigen die worden aangewend voor goederen- of personenvervoer, zowel voor eigen rekening als voor rekening van derden en (ii) de vaartuigen die worden aangewend voor het duwen van binnenvaartuigen, zowel voor eigen rekening als voor derden.

De regeling geldt zowel voor **vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden** als voor **gedwongen meerwaarden**. De verwezenlijkte meerwaarde wordt volledig vrijgesteld wanneer een bedrag aan de verkoopwaarde of ontvangen schadevergoeding worden **herbelegd** op de wijze en de binnen de termijn.

- Bij een **vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde** dient het binnenschip sedert meer dan vijf jaar voor de vervreemding de aard van vast actief te hebben om van deze vrijstelling te kunnen genieten.
- Voor een **gedwongen meerwaarde**, d.w.z. de meerwaarde vastgesteld naar aanleiding van een schadegeval, een opeising of een andere soortgelijke gebeurtenis geldt deze voorwaarde niet. Zo kan een één jaar oud binnenschip dat vernietigd wordt ingevolge van een ongeval, mits de passende wederbelegging in aanmerking komen voor de vrijstellingsregeling.

De **herbelegging** dient te gebeuren steeds te gebeuren in binnenschepen die

- a) beantwoorden aan de ecologische normen die door de Koning bepaald zullen worden bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad;
- b) bestemd zijn voor de commerciële vaart;
- c) in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt;
- d) gelijktijdig beantwoorden aan ten minste twee van de hierna vermelde voorwaarden:
  - van een recenter bouwjaar zijn – minstens vijf jaar – dan het vaartuig waarop de meerwaarde verwezenlijkt wordt
  - minstens 25 % meer laadvermogen hebben, of in geval van een duwboot, 25 % meer motorvermogen hebben dan het schip waarop de meerwaarde werd verwezenlijkt
  - maximum 20 jaar in gebruik zijn.

De **herbeleggingstermijn** bedraagt **vijf jaar** ([artikel 44 ter, § 3 WIB 92](#)).

- Bij een **gedwongen meerwaarde** verstrijkt de herbeleggingstermijn vijf jaar na het belastbaar tijdperk waarin de schadevergoeding werd ontvangen.
- Bij een **vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde** geldt er een termijn van vijf jaar vanaf de eerste dag van het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt of vanaf de eerste dag van het voorlaatste belastbaar tijdperk dat de verwezenlijking voorafgaat.

In de vennootschapsbelasting dient ook de **onaantastbaarheidsvoorwaarde** te worden nageleefd. De herbelegging moet uiterlijk bij de stopzetting van de activiteiten gebeurd zijn, zoniet wordt de meerwaarde belastbaar.

Indien de verwezenlijkte meerwaarde **niet op de wijze én binnen de termijn** wordt **herbelegd**, wordt deze meerwaarde als een inkomen van het belastbaar tijdperk waarin de herbeleggingstermijn is verstreken aangemerkt. In dat geval kan de belastingplichtige niet terugvallen op de regeling van de gespreide taxatie voor verwezenlijkte meerwaarden in de zin van [artikel 47 WIB 92](#) ([art.44 ter, § 5 WIB 92](#)).

Om van de deze vrijstelling te genieten moet de belastingplichtige bij zijn aangifte vanaf het aanslagjaar dat is verbonden aan het tijdstip tijdens hetwelk de meerwaarde is verwezenlijkt en tot het aanslagjaar waarin de herbeleggingstermijn is verstreken **een opgave** voegen waarvan de het model door de Minister van Financiën zal vastgesteld worden ([art. 44 ter, § 4 WIB 92](#)).

De ecologische voorwaarden waaraan de binnenschepen moeten voldoen om als een geldige belegging te kwalificeren worden vastgelegd in het nieuwe [artikel 21 KB WIB](#) (ingevoerd door het KB tot uitvoering van [artikel 44 ter, § 2,1° KW WIB](#) en artikel 114 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen IV, B.S, 24 mei 2007).

De **binnenschepen** waarin **herbelegd** worden moeten beantwoorden aan één van de volgende ecologische normen:

1. het binnenschip is uitgerust met typegoedgekeurde voortstuwingsmotor conform het reglement betreffende het onderzoek van Rijnschepen of het KB van 5 december 2004 houdende normen inzake verontreinigde gasvormige en deeltjesemissies van inwendige verbrandingsmotoren voor mobiele niet voor de weg bestemde machines
2. het binnenschip is uitgerust met een reglementaire technische inrichting ter voorkoming van het uitstromen van brandstof aan boord bij het vullen van brandstoftanks;
3. het binnenschip is uitgerust met een actieve boegsturing, bedienbaar vanuit het stuurhuis;
4. het binnenschip is uitgerust met een reglementaire radar en een éénmansradarstuurstand;
5. het binnenschip is uitgerust met een schroefasafdichting die het instromen van water of smeermiddelen in het schip onmogelijk maakt en het uitstromen van waterverontreinigende smeermiddelen vermijdt;
6. het binnenschip is zodanig gebouwd of aangepast dat de bodem en wanden van de ruimen bestaan uit gladde stalen oppervlakten, waarbij de spanten zich niet in het ruim bevinden.

Van zodra één van voornoemde voorwaarden een verplichte norm worden, dient het binnenschip aan ten minste één van de andere alternatieve voorwaarden voldoen om als geldige herbelegging te kwalificeren. De vastgestelde economische normen worden verantwoord door een vermelding ervan in de verplichte technische certificaten of door een verklaring van een klasseringsmaatschappij.

In hetzelfde uitvoeringsbesluit wordt de datum van inwerkingtreding geregeld. De nieuwe regeling is toepassing op de meerwaarden die zijn verwezenlijkt vanaf 1 januari 2007 en voor zover de datum van de verwezenlijking toebehoort tot het belastbaar tijdperk dat aan **aanslagjaar 2008** is verbonden.



# Definitieve circulaire vrijstellingsregeling bedrijfsvoertuigen

In een circulaire van 18 juli 2006 geeft de administratie eindelijk **commentaar** op de **vrijstellingsregeling voor bedrijfsvoertuigen**, zoals geformuleerd in **artikel 44 bis WIB 92**. In deze bijdrage bespreken we deze regeling.

## Inleiding

De wet van 13 januari 2003 voerde een regeling in op grond waarvan de **verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen** onder bepaalde voorwaarden **vrijgesteld** werden. Hiertoe werd een **nieuw artikel 44 bis WIB 92** ingevoerd.

In juli 2004 publiceerde de administratie een **eerste commentaar** die evenwel uitsluitend betrekking had op de problemen die zich voordeden in verband met de **retroactieve inwerkingtreding**. Deze nieuwe regeling werd immers ingevoerd op alle vanaf 1 januari 2000 verwezenlijkte meerwaarden.

In 2005 werd een **circulaire gepubliceerd**, die echter kort nadien werd **ingetrokken**.

Uiteindelijk publiceerde de administratie op **18 juli 2006 een uitgebreide bespreking** van de regeling.

## Bespreking van de vrijstellingsregeling

**Artikel 44 bis WIB 92** voert een **volledige vrijstelling** onder voorwaarden in voor de **meerwaarden** die verwezenlijkt worden bij de **vervreemding van bedrijfsvoertuigen** wanneer de **schadevergoeding of de verkoopwaarde** wordt **weder belegd** in bepaalde **ecologische voertuigen**.

Worden als **bedrijfsvoertuig** aanzien:

- de voertuigen aangewend voor **personenvervoer**, met name autobussen, autocars en autovoertuigen die uitsluitend aangewend worden hetzij tot een taxidienst, hetzij tot verhuring met bestuurder.
- voertuigen aangewend voor **goederenvervoer**, met name trekkers en vrachtwagens en aanhangwagens met opleggers met een maximum toegelaten massa van 4 ton. Zij moeten in die hoedanigheid ingeschreven zijn bij Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen (DIV)

De administratie benadrukt dat het begrip bedrijfsvoertuig in dezelfde zin moeten worden uitgelegd als in de **verkeersbelasting**. Zo worden enkel de autovoertuigen die uitsluitend voor **taxidiensten** en/of voor **verhuring met bestuurder** worden aangewend **vrijgesteld van verkeersbelasting**.

A contrario, worden de **meerwaarden** die verwezenlijkt worden op voertuigen die ook ten dele voor **andere doeleinden** worden aangewend **niet vrijgesteld**. Wat betreft **trekkers, aanhangwagens, opleggers en vrachtwagens** verwijst de administratie naar de omschrijving in de reglementering betreffende de inschrijving van voertuigen.

Deze **vrijstellingsregeling** geldt zowel in de **personenbelasting** als in de **vennootschapsbelasting**, meer bepaald voor ondernemingen die zich bezighouden met het vervoer over de weg van goederen of personen.

De vrijstelling is van toepassing op zowel de **gedwongen** als de **vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden** op bedrijfsvoertuigen.

De administratie benadrukt dat **alle voorwaarden** die gelden voor de **vrijwillig en gedwongen meerwaarden** op andere materiële en immateriële vaste activa in de zin van **artikel 47 WIB 92** en ook toepasselijk zijn op de verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen.

De toepassingsvoorwaarden verschillen naargelang we te maken hebben met een vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde dan wel een gedwongen meerwaarde.

Voor **vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde** vereist de wetgever dat het bedrijfsvoertuig sedert meer dan drie jaar de aard van een vast actiefbestanddeel had, d.w.z. het voertuig voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige wordt gebruikt in de zin van [artikel 41 WIB 92](#). Voor het begrip "vast actief" verwijst de administratie naar de boekhoudwetgeving, waardoor ook activa in leasing in aanmerking komen. Een belastingplichtige die een bedrijfsvoertuig in leasing heeft genomen en deze naar het verbreken van de overeenkomst aankoopt, en hem vervolgens vervreemd kan derhalve ook onder deze vrijstellingsregeling sorteren. Voor gedwongen meerwaarde geldt deze termijn van drie jaar niet.

De **vrijstelling** is afhankelijk van een **geldige en tijdige wederbelegging**. Een bedrag dat overeenstemt met de **verkoopwaarde** (vrijwillige meerwaarde) of de **verkregen schadevergoeding** (bij gedwongen meerwaarde) moet worden weder belegd in gelijkaardige **bedrijfsvoertuigen** die beantwoorden aan **bepaalde ecologische normen**, die opgesomd worden in [artikel 20 KB WIB 92](#) (7), en die in België voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid worden gebruikt. De administratie preciseert dat onderdelen van een bedrijfsvoertuig, zoals bijvoorbeeld een motor, geen geldige wederbelegging uitmaken.

## **Wettekst**

[Artikel 20 van het Koninklijk besluit ter uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 KB WIB 92](#),

luit als volgt :

4. § 1. Opdat de meerwaarden verwezenlijkt op de bedrijfsvoertuigen genoemd in artikel 44bis, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de vrijstelling genieten waarin dat artikel voorziet, moeten de bedrijfsvoertuigen die zijn verkregen via herbelegging beantwoorden aan de volgende **ecologische normen** :

1. wat betreft de aanhangwagens en opleggers bestemd voor het vervoer van goederen met een maximum toegelaten massa van minstens vier ton, deze moeten in nieuwe staat zijn verkregen en uitgerust zijn met een luchtvering of een als gelijkwaardig erkende vering;
2. wat betreft de aanhangwagens die uitsluitend getrokken worden door autobussen of autocars en waarvan de toelaatbare maximummassa meer bedraagt dan 750 kg, deze moeten in nieuwe staat verkregen zijn;
3. wat betreft de trekkers en vrachtauto's aangewend voor goederenvervoer en de autobussen en autocars aangewend voor bezoldigd personenvervoer, deze moeten in nieuwe staat verkregen zijn of mogen, op het tijdstip van verwerving, niet meer dan drie jaar daarvoor in het verkeer zijn gebracht, en moeten beantwoorden aan één van de volgende alternatieve voorwaarden :
  - a. het niveau van de stikstofemissie (NOx-norm) is lager dan 4,9 gr/kWh;
  - b. het voertuig is uitgerust met een luchtvering of met een als gelijkwaardig erkende vering;
  - c. het voertuig is voor minstens 25 % uit recycleerbare materialen opgebouwd;
  - d. het koetswerk van het voertuig is gespoten in een niet-milieubelastende laklaag;
  - e. het voertuig maakt voor de transmissie gebruik van een elektronisch gestuurde versnellingsbak;
  - f. het voertuig is uitgerust met een dodehoekspiegel, camera- of radarbewaking ter verbetering van het gezichtsveld van de bestuurder;
  - g. in het geval van autocars en autobussen zijn alle zetels voorzien van veiligheidsgordels;
4. wat betreft de autovoertuigen aangewend als taxidienst of tot verhuring met bestuurder, deze moeten in nieuwe staat verkregen zijn.

§ 2. Zodra één van de alternatieve voorwaarden genoemd in paragraaf 1, 3°, een verplichte norm wordt, moet het voertuig aan minstens één van de andere alternatieve voorwaarden voldoen om als geldige wederbelegging in aanmerking te kunnen komen.

§ 3. De in de eerste paragraaf vastgestelde ecologische normen moeten verantwoord worden door bewijsstukken afgeleverd door de constructeur, invoerder of installateur.

### **Herbeleggingstermijn**

- Bij **gedwongen meerwaarde** moet de **herbelegging** gebeuren binnen een **termijn van één jaar** na het verstrijken van het **belastbaar tijdperk** waarin de **schadevergoeding werd ontvangen**, en dit uiterlijk bij stopzetting. De herbeleggingstermijn begint dus te lopen vanaf de datum van het schadegeval.
- Voor de **vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde** dient de wederbelegging plaats te vinden binnen een **termijn van twee jaar** vanaf de dag van het **belastbaar tijdperk** waarin de **meerwaarde** werd **verwezenlijkt**, en dit uiterlijk bij stopzetting.

Bij **gebrek aan wederbelegging** van de verkoopprijs of de ontvangen schadevergoeding in de passende vorm en binnen de wettelijke termijn wordt de aldus verwezenlijkte meerwaarde belast als een winst van het belastbaar tijdperk waarin de wederbeleggingstermijn verstreken is. In dat geval zijn tevens **nalatigheidsinteressen** verschuldigd vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de vrijstelling is verleend.

### **Leasingwagens**

Volgens de inmiddels ingetrokken circulaire van 2004 voldeed een **wederbelegging in een geleasde wagen** niet aan de voorwaarden. In de huidige circulaire is de administratie volledig op haar standpunt terug gekomen. Zij stelt uitdrukkelijk dat een **wederbelegging in een geleased bedrijfsvoertuig wel** degelijk **voldoet** aan de in [artikel 44 bis WIB 92](#) opgelegde **wederbeleggingsverplichting**. Bijzonder opmerkelijk is ongetwijfeld dat in de juist uitgevaardigde circulaire met geen woord wordt gerept over deze van 13 augustus 2005, die inmiddels al lang van het internet werd gehaald. Bij gebreke aan enige bepaling terzake mag aangenomen dat de huidige zienswijze van meet af aan toepasselijk was.

Anderzijds stelt de circulaire dat de vrijstellingsregeling **niet van toepassing** is op **leasingmaatschappijen zelf**. Deze regeling is aldus de administratie het gevolg van het feit dat een in leasing gegeven voertuig bij latere vervreemding in de regel geen meerwaarde maar wel een gewone bedrijfswinst oplevert. In concreto kan deze problematiek zich uitsluitend stellen bij een gedwongen meerwaarde, zoals bijvoorbeeld bij een schadegeval of een opeising in eigendom. Bij gedwongen meerwaarden eist de wetgever immers niet dat het bedrijfsvoertuig sedert meer dan drie jaar voor de vervreemding de aard van vaste activa had. Aangezien bij een leasingmaatschappij de vordering die voor hem ontstaan uit het tot stand komen van de leasingovereenkomst als vorderingen worden geboekt, en niet als een actiefbestanddeel, kan zij nooit voldoen aan de driejarige termijn in geval van een vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde.

### **Onaantastbaarheidsvoorwaarde**

In hoofde van vennootschappen geldt de vrijstelling slechts als en zolang de onaantastbaarheidsvoorwaarde in de zin van **artikel 190, tweede lid WIB 92** wordt nageleefd, m.a.w. het bedrag van de meerwaarde moet op één of meer rekeningen van het passief geboekt worden en blijven, terwijl zij niet mag aangewend worden voor een dotatie aan de wettelijke reserve of enige beloning of toekenning.

### **Te vervullen formaliteiten**

De circulaire bevat ook een model van een **nieuwe opgave 276 N**, dat bij de aangifte dient te worden gevoegd door elke belastingplichtige die van deze vrijstellingsregeling gebruik wenst te maken. Deze

opgave vertoont veel gelijkenis met de opgave die reeds jarenlang bestaat voor de gespreide taxatie van materiële en immateriële vaste activa. Wanneer de belastingplichtig **geen opgave 276 N** indient voor het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt, wordt de meerwaarde als een **winst van datzelfde belastbaar tijdperk belast**, behoudens indien hij opteerde voor een **opgave 276 K** heeft ingediend, en derhalve de wens uitgedrukt heeft van de **gespreide taxatie van de meerwaarde** op grond van [artikel 47 WIB 92](#) gebruik te maken.

## Fiscus verspoepelt standpunt voor vruchtgebruik

**Vruchtgebruikconstructies** zijn de afgelopen jaren als paddenstoelen uit de grond geschoten. Bedrijfsleiders kopen enkel de **blote eigendom** van een onroerend goed. Hun vennootschappen kopen het vruchtgebruik. Dat betekent meestal dat de vennootschap het leeuwendeel van de aankoopprijs van het onroerend goed betaalt. Die vennootschap kan dan de **betaalde prijs afschrijven** over de looptijd van het vruchtgebruik dat in de praktijk **vaak 15 jaar** is. Als het **vruchtgebruik uitdooft**, krijgt de **blote eigenaar** het **volle genot** van het onroerend goed zonder dat dat extra belastingen kost.

Het **enige nadeel** is dat de bedrijfsleider gedurende het **bestaan van het vruchtgebruik belast** wordt op een **voordeel van alle aard** als hij het onroerend goed ook (**gedeeltelijk**) **privé gebruikt**.

### Herkwalificatie

**Aanvankelijk** wou de **fiscus niet weten** van zo'n **opzet**. Steevast herkwalficeerde hij de overeenkomsten. Die **herkwalficatie** kwam hierop neer dat de bedrijfsleider voor belastingdoeleinden verondersteld werd de volle eigendom te kopen om het onroerend goed vervolgens te verhuren aan zijn vennootschap.

Om de **jaarlijkse huur** te bepalen, deelde de fiscus de som die de vennootschap betaalde voor het vruchtgebruik door de looptijd ervan. Zo ving de fiscus twee vliegen in een klap: de huur die de vennootschap dan zagezegd betaalde aan de bedrijfsleider werd belastbaar in zijn personenbelasting en voor zover de huur een zesvoud van het niet-geïndexeerde kadastraal inkomen overtrof, kon het supplement zelfs belast worden als inkomen uit arbeid.

Maar het **hof van beroep in Gent** vond in **2005** dat een vruchtgebruik voor belastingdoeleinden **niet kan worden omgezet** naar een aankoop van het gebouw gevolgd door een verhuring. Omdat beide rechtsfiguren (huur versus vruchtgebruik) onderscheiden rechten en verplichtingen hebben, is het een niet te vervangen door het ander. Op **4 november 2005 bevestigde** het **Hof van Cassatie** die redenering.

De fiscus diende dan ook zijn standpunt bij te stellen. Dat is nu gebeurd. De **Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB)** heeft een standpunt bepaald. De grote lijn is dat de fiscus vindt dat een vruchtgebruik voortaan kan. Maar de DVB legt **vijf voorwaarden** op.

### Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (DVB) : legt vijf voorwaarden op

1. Het vruchtgebruik moet **verkregen** worden van **een derde**. De DVB zal niet aanvaarden dat de bedrijfsleider het vruchtgebruik van een onroerend goed dat hij in volle eigendom heeft, verkoopt aan zijn vennootschap.
2. De **looptijd van het vruchtgebruik** moet **minstens 20 jaar** zijn. Wat vijf jaar langer is dan wat in de praktijk de regel is.
3. Een **belangrijk deel** van het **onroerend goed** (ongeveer minstens de helft) moet gebruikt worden voor de **activiteit van de vennootschap**. Een arts die dus de helft van zijn huis gebruikt als praktijkruimte zit goed. Maar een gedelegeerd bestuurder die slechts 20 procent van de woning beroepsmatig gebruikt, zit met een probleem.
4. Voor het **gedeelte** dat **niet** voor de **activiteit van de vennootschap** wordt gebruikt, dient een **marktconforme huur** betaald te worden. In de praktijk gebeurt dat niet. Als de prijs lager zou zijn dan de huur op de markt voor de woning en de bedrijfsleider enkel dat bedrag betaalt, zal de DVB niet akkoord zijn.
5. De laatste voorwaarde handelt over de **kosten die de vruchtgebruiker mag dragen**. De vruchtgebruiker mag **alleen de kosten tot onderhoud** dragen. Grove herstellingen zijn ten laste van de blote eigenaar. Dat zijn **grove vernieuwings- en verbouwingswerken** met het oog op de algemene stevigheid en de instandhouding van het gehele gebouw die werkelijk een uitzondering zijn in het bestaan zelf van de eigendom. Zo vindt de DVB dat de herstelling van timmerwerk, herstelling of vernieuwing van gemeenschappelijke muren, centrale verwarming of elektriciteit ten laste van de blote eigenaar blijven.

Schilderwerken (behalve de initiële schilderwerken), herstellingen van vloeren, plafonds en dak, herpleisteren en vernieuwing van tapijt mogen wel gedragen worden door de vruchtgebruiker.

De Dienst verduidelijkt tevens dat men **geen beroep** mag doen op de bepalingen inzake de **valorisatie van het vruchtgebruik**, afkomstig uit het **wetboek der registratie- of successierechten**.

Met dat standpunt **aanvaardt de fiscus onder druk van rechtspraak constructies met vruchtgebruik**. Maar het is zeer de vraag of de rechtspraak die voorwaarden zal eisen om een vruchtgebruik te aanvaarden. Het lijken voorwaarden te zijn extra legem. Waar de DVB dit mag vragen, lijkt het er op dat onze magistraten niet zo streng zullen oordelen.

### **Zijn deze 5 voorwaarden de regel geworden ?**

Herinneren we er eerst aan dat de adviezen van de Dienst Voorafgaande Beslissingen **slechts adviezen** zijn. Hoewel ze tot doel hebben de belastingplichtigen die advies inwinnen op de hoogte te brengen van de voorwaarden die de Dienst op haar niveau wenst te veralgemenen (teneinde een te groot aantal vragen over identieke thema's te vermijden), **binden ze desalniettemin noch de belastingplichtigen, noch de hoven en rechtbanken**.

Men kan zich daarentegen afvragen in hoeverre ze niet aansporend werken voor de belastingsadministratie. De vruchtgebruikconstructie van een belastingplichtige, die de hierboven vermelde voorwaarden respecteert, zou door de belastingcontrole niet onmiddellijk worden afgewezen wegens simulatie. We zijn dan ook van mening dat dit **advies bindend is voor de administratie**.

Het is echter interessant om de 5 voorwaarden even van dichterbij te bekijken, met name wat de jurisprudentie betreft, waarover wij inzake vruchtgebruikconstructies beschikken.

#### **Voorwaarde inzake verwerving van een derde**

In een **arrest van 13.09.2005** heeft het **Hof van Beroep van Gent** deze voorwaarde meesterlijk van tafel geveegd: de belastingplichtigen hadden de naakte eigendom van een appartement gekocht, en de vennootschap had het vruchtgebruik ervan verworven. Op basis van art.344 wib/92 had de administratie de verrichting geherkwalificeerd tot aankoop in volle eigendom en verhuring aan de vennootschap.

Het Hof weigerde deze argumentatie te aanvaarden aangezien de administratie, door aldus te werk te gaan, de juridische voorwaarden van de verrichting wijzigde, terwijl de gevolgen ervan stuk voor stuk correct waren nageleefd.

Dit standpunt van het Hof van Beroep van Gent werd in extenso bevestigd door het **Hof van Beroep van Bergen** in een **arrest van 21.04.2006**.

De voorwaarde inzake **verwerving door een derde**, opgelegd door de Dienst Voorafgaande Beslissingen, houdt dus slechts **matig stand** tegenover de recente **jurisprudentie van de hoven van beroep**.

#### **Minimale duur van 20 jaar**

In het hierboven vermelde arrest van het Hof van Beroep van Gent was de duur van het vruchtgebruik vastgelegd op 10 jaar ... en toch weigerde het Hof de herkwalificatie van de verrichting tot verkoop in naakte eigendom met verhuring.

De tweede voorwaarde, die van de duur, lijkt dus ook niet opgewassen tegen een duidelijke jurisprudentie. Toch lijkt een **duur van 20 jaar niet overdreven**, indien men de procedures wenst te vermijden. Men mag immers geen verwarring doen ontstaan tussen de uiterst korte duur van 10 jaar

en het feit dat de administratie naar haar kantoren wordt teruggestuurd omwille van een andere juridische reden.

### Beroepsmatige bestemming voor ten minste 50%

In het licht van de beoordeling hiervan door de Rechtbank van Eerste Aanleg van Antwerpen in een vonnis van 06.01.2003 zou deze voorwaarde voor logisch kunnen doorgaan, aangezien de rechter de vruchtgebruikconstructie had geherkwalificeerd omdat het privégedeelte niet meer dan 30% van de woning bedroeg.

**Geen enkele tekst** legt deze **voorwaarde echter op**, en alles hangt af van het voorwerp van de vennootschap. Men dient dan ook absoluut het **verschil** te maken tussen :

- een vennootschap die de woning gebruikt waarvan ze een aanzienlijk gedeelte ter beschikking stelt van haar bedrijfsleider om zijn activiteiten en knowhow te kunnen promoten, en
- de vennootschap waarvan het enige duidelijke doel is om de minder belaste voordelen in hoofde van dezelfde zaakvoerder rechtstreeks te ondersteunen.

Een percentage vaststellen, is dan ook sterk beperkend, aangezien het advies van de Dienst Voorafgaande Beslissingen niet aangeeft hoe men aan dit percentage is gekomen. Het lijkt echter realistisch om ervan uit te gaan dat indien er **geen sprake** is van een **duidelijk beroepsmatige bestemming** van het onroerend goed, het **gevaar van herkwalificatie** als een zwaard van Damocles boven het hoofd van de belastingplichtige hangt.

### Gewoon betaalde huur en geen voordeel van elke aard

Indien er geen jurisprudentie voorhanden is, lijkt het **argument ons uiterst licht**: ofwel laat de belastingsadministratie de bepalingswijze veranderen van het voordeel van elke aard dat bestaat in de gratis terbeschikkingstelling van een woning (art.18 KBwib/92), ofwel aanvaardt ze de toepassing ervan. Indien de zaakvoerder huur betaalt aan de vennootschap – al doet hij dit via een debet in lopende rekening in de boeken van de vennootschap – voor een bedrag dat overeenkomt met het voordeel van alle aard, vastgelegd op basis van art.18 KBwib/92, wat kan men hem dan verwijten?

Het bedrag dat op die manier berekend wordt, stemt overeen met datgene waarvan de wetgever en de regering op basis van het thans toepasselijke recht vinden dat het kan worden beschouwd als een **fiscaal toelaatbare huurprijs**. Verwijzen naar de normen van de markt zou neerkomen op een betwisting van de belasting van de inkomsten uit woningen, privé verhuurd op basis van het kadastrale inkomen...

### Verdeling van de kosten van het pand tussen de naakte eigenaar en de vruchtgebruiker

In zijn **advies verwijst** de Dienst Voorafgaande Beslissingen naar **grote herstellingen** in de zin van het **Burgerlijk Wetboek**, maar brengt ook verduidelijkingen aan inzake datgene wat doorgaans voor rekening van de vruchtgebruiker is. In voorliggend geval zijn de voorwaarden, vastgelegd door de Dienst, geenszins buitensporig.

Er blijft nog één probleem op te lossen: dat van de **valorisatie van het vruchtgebruik**. De **wetboeken registratie- en successierechten** hebben het over een valorisatie van het vruchtgebruik dat bestaat in het vermenigvuldigen van de handelswaarde met 4% en vervolgens met een coëfficiënt die afhangt van de leeftijd van de vruchtgebruiker.

Deze techniek is niet alleen verouderd omdat hij gebaseerd is op sterftetabellen die sterk voorbijgestreefd zijn, maar omdat hij bovendien niet is aangepast aan een valorisatie over een vaste duur van x jaar, die elk toevallig risico uitsluit. De notaris of verzekeraar zijn het best in staat **actuelere en realistischere regels** op te stellen, die eveneens rekening houden met de toestand van het goed, zoals de Dienst Voorafgaande Beslissingen terecht opmerkt. Overgaan tot een aanpassing van de

huurprijzen, zoals de Minister van Financiën aanbeveelt in antwoord op een parlementaire vraag lijkt ons een riskante techniek, aangezien deze het vruchtgebruik de facto gelijkstelt met een verhuring, en dat is precies wat de administratie probeert te doen door de operatie te herkwalficeren zoals hierboven beschreven.

## **Besluiten**

Door 5 voorwaarden vast te stellen voor het verkrijgen van een ruling over een vruchtgebruikconstructie legde de Dienst Voorafgaande Beslissingen de lat bijzonder hoog, veel hoger dan ze dat had moeten doen op basis van de huidige jurisprudentie.

Belastingplichtigen die hun constructie onder minder dwingende voorwaarden wensen te organiseren, zijn eraan voor de moeite: de administratie zal de constructie ambtshalve herkwalficeren en de rechter zal moeten beslissen, na talloze administratieve tegenslagen (correctie van de aangifte, klacht, beslissing van de regionale directie) en rechtsplegingshandelingen voor de fiscale rechtbanken.

Het is echter duidelijk dat de 5 voorwaarden, vastgelegd door de Dienst Voorafgaande Beslissingen, althans gedeeltelijk overdreven zijn en een ernstige analyse van het huidige Belgische fiscale recht niet doorstaan.

De moedigsten onder ons zullen de stap wagen, en de eeuwige twijfelaars zullen zich aan de 5 voorwaarden houden. De Dienst zal minder werk hebben met deze kwestie, die steeds vaker voorkwam en dus ook vervelend werd. Het fiscale recht echter heeft er geen baat bij, want het is nogmaals de rechter die moet beslissen over gevallen waarin de Dienst Voorafgaande Beslissingen duidelijk minder veeleisend had moeten zijn. Vergeten we toch niet dat deze Dienst uitsluitend bestaat uit ambtenaren van de belastingsadministratie...



## Hof van Cassatie niet akkoord met herkwalificatie vruchtgebruik

Al geruime tijd stelt men vast dat er bij **onroerende aankopen** de **aankoop van een naakte eigendom** wordt **gesplitst** van de aankoop van vruchtgebruik. Vaak wordt de naakte eigendom verworven door natuurlijke personen, terwijl het vruchtgebruik door een vennootschap wordt gekocht. Men laat tegenwoordig ook een deel van de aankoopprijs fiscaal door de vennootschap dragen. Als het vruchtgebruik uitdooft, worden de naakte eigenaars volle eigenaars van het gebouw **zonder een vergoeding of bijkomende prijs** te moeten betalen.

### Standpunt fiscus : op basis van art. 344 §1 vooruitbetaalde huur

Het behoeft geen betoog dat de belastingadministratie dit type operaties nooit graag heeft gezien. Ze heeft geprobeerd om ze te ontwrichten met **artikel 344 §1 uit het Wetboek van inkomstenbelastingen**.

Die tekst vertelt het volgende: “aan de administratie der directe belastingen 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 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.”

Volgens de **fiscus** moet men in een door de partijen als dusdanig gekwalificeerde verrichting **geen vruchtgebruikovereenkomst** zien, maar een **huurovereenkomst**.

### Hof van Cassatie : arrest van 22 november 2007 herkwalificatie in huur niet mogelijk

Het **Hof van Cassatie** heeft de poging tot herkwalificering van de administratie in verhuring in een **arrest van 22 november 2007** wellicht **definitief veroordeelt**.

In dat arrest bevestigde het Hof een arrest van het hof van beroep van Gent van de 13 september 2005. In het betrokken geval hadden belastingplichtigen de naakte eigendom gekocht van een appartement terwijl de vennootschap waarin ze aandeelhouder waren er het vruchtgebruik van kocht.

De administratie paste artikel 344, § 1 uit het WIB toe, en de notariële akte van de aankoop van de naakte eigendom en het vruchtgebruik van het appartement werd geherkwalificeerd in naakte eigendom door de belastingplichtigen met verhuring aan hun vennootschap. De fiscus ging uit van het principe dat strikt fiscale motieven aan de basis lagen van de kwalificatie van de handeling en dat de belastingplichtigen op die manier – op basis van de herkwalificatie – de belasting uit de huurinkomsten en beroepsinkomsten hadden omzeild.

- De **rechtbank van eerste aanleg van Brugge** besliste in een vonnis van 22 juni 2004 om de handeling van **vruchtgebruik te herkwalificeren in verhuring**.
- De **belastingplichtigen** tekenden **beroep** aan tegen die beslissing. Het **Hof van beroep van Gent** oordeelde in zijn uitspraak van 13 september 2005 dat de juridische realiteit van de kwalificatie die de belastingplichtige heeft gekozen gerespecteerd moet worden. **Alleen de juridische kwalificatie** van de akte kan **gewijzigd** worden, **niet de inhoud en de gevolgen** van de **akte** van de belastingplichtige.

De kwalificatie van de verhuring in plaats van de kwalificatie van vruchtgebruik die de partijen hebben gekozen heeft juridisch gezien helemaal niet dezelfde gevolgen. De vervanging van het vruchtgebruik door de verhuring kan niet gebeuren zonder te raken aan de juridische gevolgen. Het **vruchtgebruik en verhuring** zijn **twee verschillende juridische figuren** met verschillende rechten en verplichtingen. Het hof van beroep oordeelde dat de betwiste handelingen **niet geherkwalificeerd** kunnen worden.

- De **belastingadministratie** stelde een **voorziening in cassatie** in tegen het arrest van het hof van beroep van Gent van 13 september 2005.

Het Hof van Cassatie heeft dat evenwel worpen in zijn artikel 344 §1 uit het WIB een handeling maar herkwalficeren als de nieuwe kwalificatie een **gelijkaardig effect** heeft als de kwalificatie die door de partijen van de handeling wordt gegeven. De fiscus kan de belasting vestigen dankzij die nieuwe kwalificatie, tenzij de belastingplichtige kan bewijzen dat de oorspronkelijke operatie beantwoordt aan wettelijke financiële of economische behoeften.

Het Hof oordeelde dat de rechters in beroep in feite hebben vastgesteld dat de herkwalficatie in verhuring van vruchtgebruik waarvoor de partijen hadden gekozen niet dezelfde gevolgen heeft, dat de eigendomsrelatie grondig is gewijzigd en dat de juridische relatie tussen de derde verkoper en de vennootschap eveneens werd miskend. De rechters in beroep beslisten dus terecht dat de betwiste akten **geen verschillende kwalificatie** konden krijgen.

Op grond van dat arrest van 22 november 2007 kunnen belastingplichtigen die beslist hebben om de techniek van **vruchtgebruik** te gebruiken voor de verwerving van een onroerend op hun twee oren slapen, in zoverre ze **alle juridische gevolgen van die structuur respecteren** uiteraard.

### Andere arresten

- De **hoven van beroep van Bergen** en van **Gent** namen overigens **hetzelfde standpunt** in in de arresten van 29 mei 2007 en 21 april 2006.
  - Het hof van beroep van Bergen wees erop dat de gevolgen die verbonden zijn aan de kwalificatie van de door de partijen gegeven kwalificatie identiek moeten zijn met de handelingen die verbonden zijn met de kwalificatie van de administratie. Volgens het hof van beroep van Bergen verhindert het feit dat er gelijkenissen bestaan tussen het vestigen van een vruchtgebruik en een huurovereenkomst niet dat er een **fundamenteel verschil** blijft, namelijk dat de **vruchtgebruiker houder** is van een **zakelijk recht op het gebouw**, terwijl de **huurder** slechts houder is van een **schuldvordering** ten aanzien van de **eigenaar**.
  - Arrest van het Hof van Beroep van Gent dd. 29.05.2007 : geïntimeerden hebben de **blote eigendom** van een **appartement gekocht**. In dezelfde akte kocht de vennootschap waarvan de geïntimeerden de enige aandeelhouders zijn het **vruchtgebruik** van dat appartement.

Bij een **fiscale controle** besliste de appellant dat deze **aankopen louter fiscaal waren geïnspireerd** en **niet** in overeenstemming waren met de bepalingen van **artikel 344,§1 WIB/92**. Aldus werd de kwalificatie van blote eigendom met **vruchtgebruik** vervangen door een kwalificatie volle eigendom met verhuring gedurende 10 jaar.

De waarde van het **vruchtgebruik** werd volledig als **vooruitbetaalde huur** en geherkwalficeerd als beroepsinkomen bij de geïntimeerden belast.

Het **Hof** oordeelde dat **art. 344,§1 WIB/92** slechts mogelijk is indien de juridische gevolgen van de gestelde rechtshandeling worden geëerbiedigd. M.a.w. moeten de gevolgen verbonden aan de door de partijen gegeven kwalificatie van de akte identiek zijn aan deze verbonden aan de door de administratie in de plaats gestelde kwalificatie. Te dezen heeft de in de plaats gestelde kwalificatie van huur i.p.v. de door de partijen gekozen kwalificatie van vruchtgebruik niet dezelfde gevolgen. De vervanging van **vruchtgebruik** door huur kan niet gebeuren zonder aan de juridische gevolgen te raken. Bovendien zijn **vruchtgebruik** zijnde een zakelijk recht en huur twee "aparte rechtsfiguren" met onderscheiden rechten en verplichtingen

- Men moet evenwel niet denken dat de rechtspraak unaniem was over de kwestie. Volgens een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen van 15 juni 2005 had de administratie gelijk om het vruchtgebruik te zien als een huur op fiscaal vlak.

## Herbelegging bij gespreide taxatie in vruchtgebruik

Men stelt ons geregeld de vraag of het mogelijk is om de **verkoopprijs** bij **aankoop van enkel het vruchtgebruik** (en niet de naakte eigendom) van een onroerend goed opnieuw te gebruiken als men een **meerwaarde** realiseert waarvan men een **gespreide belasting** vraagt op grond van **artikel 47 WIB/92**.

Artikel 47/37 COM.IB/92 verduidelijkt dat een herbelegging om geldig te zijn moet worden herbelegd in **afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa**".

Een vruchtgebruik is een **afschrijfbaar element** in de zin van het boekhoudrecht en het fiscaal recht. Dat wordt uitdrukkelijk bevestigd in artikel 61/225 van dezelfde administratieve commentaren die de vergoedingen uitvoerig beschrijft die in de rubriek 'Terreinen en gebouwen' moeten worden opgenomen.

Bijgevolg is de aankoop van vruchtgebruik van een gebouw a priori een **geldige herbelegging**.

## Afschrijving onderhoudskost gebouw in vruchtgebruik

Arrest van het Hof van Beroep van Antwerpen dd. 02.05.2006 –

De belastingplichtige, een CVA, heeft het **vruchtgebruik van 2 onroerende goederen** gekocht voor **10 jaar**.

De **belastingplichtige** heeft onderhouds- en renovatiewerken laten uitvoeren. De hiermee gepaard gaande kosten heeft de belastingplichtige afgeschreven volgens de resterende looptijd van het vruchtgebruik , in casu over 5 en 7 jaar.

De **administratie** meende echter dat een substantieel deel van de gedane investeringen de aard had van duurzame investeringen aan gebouwen, welke de algemene structuur van het eigendom verbeteren en bijgevolg te beschouwen zijn als een materieel vast actief. Daarom moeten de kosten, volgens de administratie, worden afgeschreven over 33 jaar, of aan 3 % per jaar.

Het **Hof van Beroep** oordeelt dat gebouwen en de desbetreffende duurzame investeringen moeten worden **afgeschreven** over **dezelfde duur** als die van het **contract van vruchtgebruik** . Het Hof van Beroep volgt aldus de redenering van de belastingplichtige en baseert zich hiervoor op adviezen van de Commissie voor boekhoudkundige normen. De kosten moeten dus niet worden afgeschreven over 33 jaar.

## Vervroegd beëindigen van vruchtgebruik : taxatie als voordeel

Het **vervroegd beëindigen van een vruchtgebruik**, bijvoorbeeld ingevolge **faillissement of bij echtscheiding** kan aanleiding geven tot een **belastbaar voordeel van alle aard**. In een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 15 december 2006 kwam deze problematiek aan bod.

### Situatie

De feiten kunnen als volgt samengevat worden.

Bij notariële akte van 6 mei 1999 kocht een echtpaar de naakte eigendom van een perceel bouwgrond voor 310.000 Bef, terwijl de door hen gecontroleerde vennootschap het vruchtgebruik van dat perceel kocht voor een periode van 20 jaar voor de prijs van 1.200.000 Bef.

Op hetzelfde tijdstip sloot de vennootschap een krediet af tot financiering van het volledige bedrag van het vruchtgebruik. Als onderpand vestigde de bank ene hypotheek op dat perceel grond.

In de aankoopakte werd bedongen dat het vruchtgebruik van rechtswege eindigt indien de vruchtgebruiker (dus de BVBA) in staat van faillissement of gerechtelijk akkoord wordt verklaard, of wanneer zijn in vereffening gaat anders dan met het oog op splitsing, fusie of opslorping.

De BVBA werd bij vonnis van 27 december 2001 failliet verklaard door de Rechtbank van koophandel te Antwerpen. Op grond van de contractuele bepalingen werd het vruchtgebruik dan ook van rechtswege beëindigd, waardoor het echtpaar de volle eigendom van de bouwgrond verwierf.

Nadat de bank de achterstand op de terugbetaling vorderde, sloot het echtpaar met een andere bank een nieuw krediet af ten belope van ruim 1.000.000 Bef, teneinde te vermijden dat de eerste bank haar hypotheek zou uitwinnen.

### Standpunt fiscus : voordeel alle aard

In oktober 2004 ontving het echtpaar een **bericht van wijziging** waarin de administratie meedeelde hen voor aanslagjaar 2002 te willen belasten op een **voordeel van alle aard ter waarde van 1.200.000 Bef**. Volgens de fiscus hadden de bedrijfsleiders door het op contractuele basis uitdoven van het vruchtgebruik ingevolge het faillissement een voordeel van alle aard verworven. Hoewel de belastingplichtige zich niet akkoord verklaarden met de gewijzigde belastbare grondslag, werd de aanvullende aanslag gevestigd. Ook de gewestelijke directeur bevestigde de aanslag. De belastingplichtigen besloten het dossier voor te leggen aan de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

### Rechtbank : door overname lening geen voordeel alle aard

De Rechtbank benadrukte in eerste instantie dat de **administratie de bewijslast** draagt van het bestaan van enig **voordeel van alle aard**.

Tevens stelde hij vast dat ingevolge het faillissement de naakte eigenaar de volle eigendom ter waarde van 1.510.000 heeft verworven, terwijl zij in mei 1999 slechts 310.000 Bef voor de naakte eigendom hebben betaald.

Principieel kan er dus sprake zijn van een **belastbaar voordeel van alle aard**. Hierbij dient aldus de Rechtbank wel rekening te worden met de "**volledige werkelijkheid**". Er mag immers niet uit het oog verloren worden dat bij de aankoop de inmiddels gefailleerde vennootschap en de naakte eigenaars een hypotheek hebben verleend op dat perceel grond. Bijgevolg heeft ook de naakte eigenaar zich bij de aankoop van het perceel bouwgrond mee verbonden tot de afbetaling van het krediet van 1.200.000 Bef. Indien het krediet niet verder afbetaald zou worden kon de bank die initieel het krediet had toegekend de volle eigendom van de grond vervreemden.

Na een ingebrekestelling voor de achterstallen werd door de bedrijfsleiders immers in een persoonlijke naam een nieuw hypothecair krediet bij een andere bank overgegaan voor het saldo, waarmee het krediet bij de eerste bank volledig afgelost werd. Uit deze **schuldovername** blijkt aldus de Rechtbank op voldoende wijze dat de echtelieden de **grond geenszins gratis hebben verworven**, waardoor er **evenmin sprake** kon zijn van enig **voordeel van alle aard**. De aanvullende aanslag wordt dan ook integraal ontlast.

### **Rulingcommissie**

In september 2003 heeft de Rulingcommissie zich uitgesproken over een vruchtgebruikstructuur (Ruling nr. 300.081 van 30 september 2003)

Over de vergoedingsregeling deed de Rulingcommissie geen uitspraak. Zij beperkte er zich toe te stellen "De aandacht wordt gevestigd op het feit dat deze beslissing geen afbreuk doet aan een eventuele belasting in hoofde van de heer X, van een **voordeel van alle aard** bedoeld in **artikel 32, tweede lid, 2° WIB 1992**, op het ogenblik wanneer deze laatste **na 15 jaar 80 % van het vruchtgebruik** van het appartement zal verwerven".

Er is **geen sprake** van een **voordeel van alle aard** in hoofde van de naakte eigenaar **bij vervroegde beëindiging** van een vruchtgebruik indien hij de in het verleden door de vruchtgebruik gemaakte kosten **terugbetaalt tegen boekwaarde**, met dien verstande dat het geen noemenswaardige verbouwingswerken of verbeteringswerken betreft.

In de huidige context zijn grove herstellingen deze die naar aard en waarde van de werken belangrijk zijn, een uitzonderlijk karakter vertonen en naar hun aard en karakter vergelijkbaar zijn met de in artikel 606 van het Burgerlijk Wetboek opgesomde herstellingen ( Voorafgaande Beslissing nr. 500.100 van 7 juli 2005).

## Voortijdige ontbinding van een recht van opstal : 10% of avr ?

We weten dat de **aankoop van een gebouw** via de opsplitsing van het eigendomsrecht onder bepaalde voorwaarden fiscaal voordelig is.

Dat geldt in het bijzonder voor de vorming van een **opstalrecht** dat voor de inning van de **registratierechten** gelijkgesteld wordt met een **huurovereenkomst** en dus onderworpen is aan de registratierechten van **0,2 %** berekend op **het bedrag** aangevuld met heffingen en belastingen ten laste van de opstalhouder voor de **duur van het opstalrecht**.

Bij het **uitdoven** van het opstalrecht, is enkel het **vast recht** verschuldigd.

### **Standpunt fiscus : voortijdige ontbinding 12,5 %**

In geval van een **voortijdige ontbinding** werpt de belastingadministratie soms op dat de overeenkomst waarin bepaald is dat de partijen voortijdig een einde maken aan een opstalrecht aanleiding geeft tot de heffing van **registratierechten ten belope van 12,5 %** als er een **vergoeding** wordt betaald door de eigenaar van het fonds aan de **opstalhouder** ter compensatie van diens (voortijdig) verzaken van het recht om de opgetrokken gebouwen te gebruiken.

Dat is de stelling die de fiscus aanvoerde in een zaak waarin de administratie had vastgesteld dat de partijen **expliciet** in de **opstalovereenkomst** hadden **voorzien** dat bij het aflopen van de overeenkomst de eigenaar van het terrein geen enkele vergoeding zou moeten betalen aan de opstalhouder voor de gebouwen die deze laatste op het terrein had opgetrokken.

Door **af te wijken van de contractuele bepalingen**, impliceerde de voortijdige ontbinding van het eigendomsrecht van het gebouw volgens de fiscus een overdracht van het eigendomsrecht van het gebouw dat was opgetrokken in de zin [artikel 44 uit het Wetboek van registratierechten](#) waardoor er **12,5 % registratierechten** waren verschuldigd op het bedrag van de vergoeding die door de administratie werd beschouwd als de verkoopprijs van constructies die de opstalhouder had opgetrokken.

De eigenaar van de grond had daartegen ingebracht dat de **eigendomsoverdracht** van de constructies geen oorzaak vond in de overeenkomst tussen de partijen, **maar in de wet**. Door afstand te doen van het opstalrecht **dooft het opstalrecht uit** met als gevolg dat de eigendom van de constructies overgaat naar de eigenaar van de grond via het wettelijk mechanisme van natrekking.

Eens al haar argumenten waren uitgeput beriep de **belastingadministratie** zich op de theorie van de '**schijnbare mutatie**' om het overdragend karakter van eigendom aan te tonen dat volgens haar de voortijdige ontbinding van het opstalcontract meebracht.

Als de partijen in een overeenkomst de juridische situatie die voortvloeit uit die akte wijzigen door een andere akte die een wijziging van de eigendom van goederen meebrengt, zal de administratie argumenten vinden om er geen louter verklarende akte in te zien, maar een nieuwe overeenkomst met een eigendomsoverdracht. De administratie oordeelde dat er een schijnbare mutatie was aangezien de operatie ervoor zorgde dat de constructies die voordien toebehoorden aan de opstalhouder de eigendom waren geworden van de grondeigenaar.

### **Hof van Brussel : op ontvangen schadevergoeding geen 12,5% verschuldigd**

Het **hof van Brussel** verwierp terecht de argumentatie van de fiscus ([arrest van 05.10.2007](#)). Het hof zei voor recht dat ze niet inzag waarin de theorie van de schijnbare mutatie een argument kon verschaffen voor de **heffing van registratierechten ten belope van 12,5 %** op de in de akte van voortijdige ontbinding van het opstalrecht overeengekomen vergoeding. Het hof stelde immers vast dat de **eigendomsoverdracht** haar **oorzaak** vindt **in de wet door toedoen van de natrekking** na het verzaken aan het opstalrecht.

De door de opstalhouder ontvangen vergoeding wordt omwille van specifieke omstandigheden niet geanalyseerd als de prijs van door hem opgetrokken constructies, maar als een **correcte vergoeding** van het **geanticiperde verlies** van zijn recht om de gebouwen die het voorwerp uitmaken van het opstalcontract te gebruiken. Dat recht heeft immers een economische waarde waar een vergoeding tegenover staat.

We stellen dus vast dat er voor de onroerende aankoop via de splitsing van het eigendomsrecht nog een mooie toekomst is weggelegd in zoverre de door de partijen gesloten overeenkomsten niet gesimuleerd zijn of geherkwalificeerd worden.

Het Hof van Cassatie leerde ons immers dat de belastingplichtige met het oog op een gunstiger fiscaal regime en door gebruik te maken van de vrijheid om overeenkomsten te sluiten, alle juridische akten kan sluiten die geen inbreuk vormen op een wettelijke verplichting en waarvan hij alle juridische gevolgen – zowel burgerrechtelijk als fiscaal – aanvaardt zonder dat de vorm van die juridische handelingen de meest normale moet zijn.

### Downpayment bij operationele leasing is toegestaan

**Leasingovereenkomsten** komen in het bedrijfsleven vaak voor. Voor de leasinggever biedt zo'n overeenkomst het voordeel dat hij eigenaar blijft van het verhuurde goed. Gaat de leasingnemer failliet, dan kan de leasinggever zijn goederen gewoon ophalen bij de curator. Ook voor de leasingnemer heeft de formule voordelen. Zo laat leasing soms toe de kosten van een actief sneller in kosten te nemen dan bij een gewone aankoop.

De **leasingnemer** kan de kosten op **verschillende manieren boeken**. Hoe, hangt af van de vraag of de overeenkomst nagenoeg alle aan de eigendom verbonden risico's en voordelen overdraagt. Is dat het geval, dan spreken we van een **financiële leasing**. Zo niet, dan gaat het om een operationele leasing of een gewone huur.

- Als een vennootschap een **financiële leasing** afsluit, moet het geleasede goed geactiveerd worden op de balans en komen de kosten in de resultatenrekening via afschrijvingen rekening houdend met de economische levensduur van het goed.
- Bij een **operationele leasing** kunnen alle facturen van de leasingmaatschappij meteen in de kosten, ook al worden ze zo niet gelijkmatig over de leasingperiode gespreid of op een kortere periode dan de economische levensduur ten laste genomen. Daarom geniet een operationele leasing vaak de voorkeur.

De vraag is uiteraard **wanneer 'nagenoeg alle aan de eigendom verbonden risico's en voordelen' zijn overgedragen**. Dat is het geval als de sommen die de leasingnemer betaalt alle kosten van de leasingmaatschappij dekken. Maar als een leasingmaatschappij niet alle kosten factureert gedurende de leasing, gaat het om een operationele leasing of renting.

Vaak moet de leasingnemer op het einde van een operationele leasing nog een behoorlijke som betalen als hij het goed wil kopen. Als die eindsom meer is dan 15 procent van de aankoopprijs, mag die boekhoudrechtelijk niet meegeteld worden.

Voorbeeld :

Kost een auto 50.000 euro en rekent de leasingmaatschappij gedurende de leasing 40.000 euro hoofdsom met een koopoptie van 10.000 euro, dan gaat het sowieso om een operationele leasing. Die 10.000 euro mag niet meegeteld worden omdat ze hoger ligt dan 15 procent van de 50.000 euro.

### Vonnis

In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen behandelt zo'n leasing (Rb. Antwerpen, 20 mei 2005, F.J.F., No. 2007/111).

Een vennootschap leasde een Mercedes 500 voor 36 maanden en een Range Rover voor 24 maanden. Het contract voor de Mercedes bepaalde dat de vennootschap de eerste twee maanden 12.500 euro moest betalen en elke volgende maand 1.600 euro.

Bij de Range Rover was de eerste maand ook 12.500 euro te betalen, elke volgende maand 1.190 euro. De fiscus vond dat niet kunnen, maar de rechtbank vindt van wel.

Bij een **operationele leasing** rust het economisch risico bij de leasinggever. Gezien de economische realiteit dat personenwagens het meest in waarde dalen direct na de aankoop, probeert de leasinggever dat economisch risico soms te beperken door in het begin een belangrijke vergoeding op te leggen aan de huurder.



Aangezien de **rechtbank** vindt dat het ongetwijfeld vaststaat dat de drie vergoedingen van 12.500 euro door de leasinggever werden opgelegd voor de **waardedaling** van de personenwagens **direct na de aankoop**, hebben deze vergoedingen slechts betrekking op de periode waarin ze betaald zijn.

De fiscus trachtte erop te wijzen dat de leasing van de Mercedes na amper 8 maanden werd overgenomen door de afgevaardigd bestuurder van de vennootschap. Die van de Range Rover werd na zeven maanden verkocht aan een aandeelhouder. De rechtbank acht het bewezen dat deze vroegtijdige beëindiging te wijten was aan een onverwachte verslechtering van de gezondheidstoestand van een bestuurder.

## Degressieve afschrijving en lichte vrachtwagens

Het Staatsblad van vrijdag (editie 3) heeft een koninklijk besluit dd.19.03.2007 gepubliceerd tot wijziging van [art.43 KB/WIB 92](#), inzake de **vaste activa uitgesloten** van het keuzestelsel van **degressieve afschrijving**.

Teneinde de bedoeling van de wetgever te respecteren om de voormelde **lichte vrachtauto's** aan dezelfde regels te onderwerpen als de auto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen inzake aftrek van beroepskosten, wijzigt dit besluit [artikel 43, 1°, KB/WIB 92](#) door de beoogde lichte vrachtwagens **vanaf aanslagjaar 2008** uit te sluiten van het stelsel van degressieve afschrijvingen, net als wat reeds bestond voor de auto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen.

Het keuzestelsel van degressieve afschrijving is **niet van toepassing** op de volgende vaste activa :

1° personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, met inbegrip van de lichte vrachtauto's bedoeld in artikel 4, § 3, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, behoudens wanneer het voertuigen betreft die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen zijn vrijgesteld;

2° vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan door de belastingplichtige die de vaste activa afschrijft.

## Fiscale aftrekbaarheid van bedrijfswagens in functie van de CO<sub>2</sub>-uitstoot

Eén van de opvallendste maatregelen uit de laatste reeks wetten van de regering Verhofstadt II is de gedifferentieerde **aftrekbeperking voor autokosten** in de **vennootschapsbelasting** (programmawet van 27 april 2007, B.S. van 8 mei 2007).

In plaats van het vaste percentage van 75% zal de aftrekbeperking van de autokosten in de **vennootschapsbelasting** en **BNI/ven** variëren tussen de **60% en de 90%**. Bedrijfswagens die milieubelastend zijn en veel CO<sub>2</sub> uitstoten worden fiscaal minder aantrekkelijk gemaakt via een lagere aftrek van de kosten. Hoe lager de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de auto, hoe hoger de aftrekbaarheid.

Deze nieuwe regeling is **niet van toepassing** in de **personenbelasting** of de **BNI/nat pers.** Voor zelfstandigen wijzigt er dus niets.

### 1. Wettteksten (ingevoerd door de Programmawet van 27 april 2007 – BS 8 mei 2007)

#### art 198bis WIB92

Het in artikel 66, § 1, vermelde percentage, wordt :

1° wat het **tarief van aftrekbaarheid** betreft, naargelang het geval, **gebracht op of verminderd tot :**

a) voor de voertuigen met een **dieselmotor** :

- 90 pct. indien ze een uitstoot hebben van minder dan 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 80 pct. indien ze een uitstoot hebben van 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer tot maximaal 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 75 pct. indien ze een uitstoot hebben van meer dan 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer tot maximaal 145 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 70 pct. indien ze een uitstoot hebben van meer dan 145 gram CO<sub>2</sub> per kilometer tot maximaal 175 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 60 pct. indien ze een uitstoot hebben van meer dan 175 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;

b) voor de voertuigen met een **benzinemotor** :

- 90 pct. indien ze een uitstoot hebben van minder dan 120 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 80 pct. indien ze een uitstoot hebben van 120 gram CO<sub>2</sub> per kilometer tot maximaal 130 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 75 pct. indien ze een uitstoot hebben van meer dan 130 gram CO<sub>2</sub> per kilometer tot maximaal 160 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 70 pct. indien ze een uitstoot hebben van meer dan 160 gram CO<sub>2</sub> per kilometer tot maximaal 190 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- 60 pct. indien ze een uitstoot hebben van meer dan 190 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;

2° wat het in aanmerking te nemen **tarief voor de minderwaarden** betreft, bepaald op het percentage dat gelijk is aan het **percentage** dat de som van de vóór de verkoop fiscaal aangenomen afschrijvingen vertegenwoordigt in de som van de geboekte afschrijvingen voor de overeenstemmende belastbare tijdperken.

Gedurende de **periode vanaf 1 april 2007 tot en met 31 maart 2008** is het eerste lid slechts van toepassing op de **vaste activa aangeschaft of vervaardigd** gedurende **deze periode**.

**Art. 198bis** is van toepassing met **ingang van 01.04.2007**. (Art. 84, W 27.04.2007) B.S. 08.05.2007

## Art. 185ter WIB92

In afwijking van artikel [24, derde lid](#), worden **meerwaarden** op in artikel [65](#) vermelde voertuigen, andere dan die vermeld in artikel [66, § 2](#), slechts tot het overeenkomstig [artikel 198bis, 2°](#), bepaalde **tarief** in aanmerking genomen.

Gedurende de periode vanaf 1 april 2007 tot en met 31 maart 2008 is het eerste lid slechts van toepassing op de vaste activa aangeschaft of vervaardigd gedurende deze periode.

**Art. 185ter WIB92** is van toepassing met **ingang van 01.04.2007** (Art. 83, W 27.04.2007, B.S. 08.05.2007).

Uit voormelde **wetsartikelen** blijkt dat we een **onderscheid** moeten maken **tussen 2 tijdsperiodes**:

- periode vanaf 1 april 2007 t:m 31 maart 2008
- periode vanaf 1 april 2008

## **2. Regeling voor de periode van 1 april 2007 t/m 31 maart 2008**

Het **percentage** van de **fiscale aftrekbaarheid** wordt voortaan afhankelijk gemaakt van de **theoretische CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer** van de bedrijfswagen (= voertuig bedoeld in [art 66 §1 WIB92](#)).

Enkel het aftrekbaar percentage wijzigt. Aan de principes van de aftrekregeling zelf wordt niet geraakt. **Brandstofkosten en interestlasten** (alsook mobilfoonkosten) blijven dus **volledig aftrekbaar**.

De vaste aftrek van 75% wordt verhoogd of verlaagd naargelang het aantal gram CO<sub>2</sub>-uitstoot per kilometer. Daarbij maakt men een onderscheid tussen diesel- en benzinemotoren:

<b>dieselmotor</b>		<b>benzinemotor</b>	
<b>CO<sub>2</sub>-uitstoot/km</b>	<b>Aftrek</b>	<b>CO<sub>2</sub>-uitstoot/km</b>	<b>Aftrek</b>
minder dan 105 gr	90 %	minder dan 120 gr	90 %
vanaf 105 tot 115 gr	80 %	vanaf 120 tot 130 gr	80 %
vanaf 116 tot 145 gr	75 %	vanaf 131 tot 160 gr	75 %
vanaf 146 tot 175 gr	70 %	vanaf 161 tot 190 gr	70 %
meer dan 175 gr	60 %	meer dan 190 gr	60 %

De CO<sub>2</sub>-uitstoot vindt U terug op het gelijkvormigheidsattest van de wagen. Via het internet kan U de elektronische versie van de CO<sub>2</sub>-gids van de zuinige wagen consulteren ( [www.zuinigewagen.be](http://www.zuinigewagen.be)). Deze regelmatig bijgewerkte gids wordt aangeboden door de FOD Leefmilieu en geeft de CO<sub>2</sub>-uitstoot weer van alle op de Belgische markt verkrijgbare auto's.

Ter info: de top 20 van de meest populaire bedrijfswagens in België ziet er als volgt uit (bron: Febiac):

<u>Dieselauto's (cc)</u>	<u>CO<sub>2</sub> (gr/km)</u>
Renault Clio (1500)	123
Renault Megane (1500)	124
Peugeot 307 (1600)	126

Peugeot break (1600)	131	
Volvo V50 break (1600)	132	75% aftrek
Audi A3 (1900)	134	
Citroën Xsara	135	
Volkswagen Golf (1900)	140	
Volkswagen Golf break (1900)	143	
BMW 3 (2000)	150	
BMW 3 break (2000)	153	
Renault Megane (1900)	154	
Audi A4 (1900)	154	
Audi A4 (2000)	156	
Volkswagen Passat (1900)	157	70% aftrek
BMW 5 (2000)	158	
Volkswagen Touran (1900)	159	
Opel Zafira (1900)	165	
Audi A6 (2000)	172	
Audi A6 break (2000)	172	

### **90% aftrek**

Bitter weinig wagens genieten van het meest voordelige aftrekpercentage van 90%. Slechts 8 dieselmotoren stoten minder dan 105 g/km CO<sub>2</sub> uit: 6 Smartmodellen en 2 types van de VW Polo.

### **80% aftrek**

Het aantal dieselveertuigen met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van 105 tot 115 g/km die genieten van de 80% aftrek blijft klein. Voorbeelden: Toyota Aygo 1400, Citroën C1, C2 en C3 1.4, Peugeot 107 1.4, Fiat Panda 1.3 en de KIA Picanto 1.1.

### **75% aftrek**

Negen van de 20 meest populaire bedrijfswagens met dieselmotoren in ons land hebben een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen 115 gr/km en 144 gr/km. Voor hen blijft het fiscale aftrekpercentage gelijk aan 75% en verandert er niets in de praktijk. Het gaat om: Renault Clio 1.5, Renault Megane 1.5, Peugeot 307 1.6, Peugeot break 1.6, Volvo V50 break 1.6, Audi A3 1.9, Citroën Xsara, Volkswagen Golf 1.9, Volkswagen Golf break 1.9.

### **70% aftrek**

De overige elf van de 20 meest gebruikte bedrijfswagens met dieselmotoren hebben een CO<sub>2</sub>-uitstoot tussen 145 gr/km en 175 gr/km. Zij belanden in de categorie van 70 procent aftrek. Het betreft volgende auto's: BMW 3 2.0, BMW 3 break 2.0, Renault Megane 1.9, Audi A4 1.9, Audi A4 2.0,

Volkswagen Passat 1.9, BMW 5 2.0, Volkswagen Touran 1.9, Opel Zafira 1.9, Audi A6 2.0, Audi A6 break 2.0.

### **60% aftrek**

Voornameijk de zwaardere bedrijfswagens komen terecht in de categorie van 60% aftrek. Voorbeelden van dieselloertuigen met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van meer dan 175 g/km: Audi A8 3.0 (224 g/mk), BMW 730 (216 g/km), Jaguar S 2.7 (189g/km), Mercedes E200. Voorbeelden van benzinemotoren met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van meer dan 190 g/km: Audi A8 3.2 (237 g/km), BMW 7 (241 g/km), Jaguar S 3.0 (249 g/km), Range Rover 4.4 (354 g/km).

### Inwerkingtreding nieuwe aftrekpercentages

- De nieuwe regeling is slechts **van toepassing** op “**de vaste activa**” **aangeschaft of vervaardigd** tijdens de **periode van 01/04/2007 tot en met 31/03/2008**.

Er is **niet vereist** dat de sinds 1 april 2007 aangeschafte personenwagens “**nieuw**” moeten zijn. Als de vennootschap na 1 april 2007 een tweedehandse personenwagen aankoopt, dan moet ze de nieuwe aftrekpercentages toepassen op de kosten van dat voertuig, uitgezonderd brandstof, interesten en mobilfoonkosten.

- De kosten van de **vóór 1 april 2007 aangeschafte personenwagens** blijven onderworpen aan de **75 %-beperking tot 31 maart 2008**.

De gedifferentieerde aftrekpercentages kunnen reeds voor **aanslagjaar 2007 van toepassing** zijn voor vennootschappen die niet per kalenderjaar boekhouden en die sinds 1 april 2007 een personenwagen hebben aangekocht of financieel hebben geleased.

- De nieuwe wettelijke aftrekregeling spreekt van activa die de aard van “**vaste activa**” hebben. Bij een operationele leasing (= huur) krijgt de geleasede wagen niet de aard van een vast actief. Bij deze vorm van leasing blijft de 75% regeling verder van toepassing tot 31 maart 2008.

### Gerealiseerde minderwaarden op personenwagens

Als de vennootschap een **minderwaarden** op een personenwagen realiseert, dan wordt een gedeelte van de fiscale minderwaarde opgenomen onder de verworpen uitgaven. Dit te verwerpen deel was tot nu toe altijd gelijk aan 25% van de minderwaarde.

De gerealiseerde minderwaarden op personenwagens zullen in de toekomst aftrekbaar zijn tegen een apart tarief. Dat tarief wordt bepaald op het percentage dat de **som** van de **fiscaal aangenomen afschrijvingen vóór de verkoop** vertegenwoordigt t.o.v. het **totaal** van de **geboekte afschrijvingen** voor de overeenstemmende belastbare tijdperken ([art.198bis, 2° WIB92](#)).

Het is mogelijk dat een wagen een aantal jaren de 75% regel onderging en vanaf 1 april 2007 met de nieuwe beperking volgens de CO<sub>2</sub>-uitstoot wordt geconfronteerd. Direct het nieuwe aftrekpercentage toepassen op de minderwaarde zou dan tot scheeftrekkingen kunnen leiden. Om dat op te vangen werd in de wettekst van [art. 198bis WIB92](#) geschreven dat het percentage van de fiscaal aftrekbare minderwaarde moet worden berekend aan de hand van het **gewogen gemiddelde** van de **fiscaal aanvaarde afschrijvingen** vóór de verkoop t.o.v. alle geboekte afschrijvingen.

Gedurende de **periode vanaf 1 april 2007 tot en met 31 maart 2008** is dat aparte tarief slechts van toepassing op de **vaste activa** die de vennootschap heeft **aangeschaft of vervaardigd** gedurende deze periode. Daarna wordt het algemeen geldend.

## Belastbaarheid van meerwaarden op personenwagens

Latere **meerwaarden** bij realisatie van de hier geviseerde wagens worden niet volledig in aanmerking genomen. In de **vennootschapsbelasting** wordt de beperkte belastbaarheid van meerwaarden bekomen door de begintoestand van de belastbare reserves te verhogen met een bepaald percentage van die gerealiseerde meerwaarde op een personenwagen. Tot nu toe was dat steeds 25% van de meerwaarde.

In het verlengde van de nieuwe aftrekbeperking worden de gerealiseerde meerwaarden fiscaal slechts ten belope van het overeenkomstig [art. 198bis 2° WIB92](#) bepaalde tarief belastbaar gesteld (nieuw [art. 185ter WIB92](#)). Het percentage voor het bepalen van de belastbare meerwaarde is gelijk aan het percentage dat de **som** van de **vóór de verkoop fiscaal aangenomen afschrijvingen** vertegenwoordigt in de **som** van de **geboekte afschrijvingen** voor de overeenstemmende belastbare tijdperken.

Via het **gewogen gemiddelde** van de fiscaal aanvaarde afschrijvingen t.o.v. de geboekte afschrijvingen komt men tegemoet aan de situatie waarin een personenwagen eerst een tijd onderworpen is geweest aan de 75%-beperking en daarna aan nieuwe percentages volgens de CO<sub>2</sub>-uitstoot.

De **nieuwe percentages** zijn **geldig** voor **meerwaarden** die een vennootschap realiseert op **personenwagens** die zij heeft **aangeschaft of heeft vervaardigd** in de periode van 1 april 2007 tot 31 maart 2008.

### Voorbeeld

Een kleine btw-plichtige vennootschap (boekjaar volgens kalenderjaar) heeft een Audi A4 personenwagen met dieselmotor aangekocht in de loop van het jaar 2006. De aanschaffingsprijs bedroeg 22 000,00 EUR exclusief btw. Deze wagen is lineair afschrijfbaar over 5 jaar. De CO<sub>2</sub>-uitstoot van deze Audi bedraagt 156 gr/kilometer (=> 70% beperking).

De vennootschap verkoopt deze wagen begin 2010 voor de prijs van 8 000,00 EUR exclusief btw. De boekhoudkundige meerwaarde is dan gelijk aan 3 138,00 EUR

(8 000,00 verkoopprijs – 4 862,00 resterende boekwaarde).

	<u>Fiscaal aanvaarde afschrijvingen</u>	<u>Geboekte afschrijvingen</u>
2006	4 862,00 x 75% = 3 646,50	4 862,00
2007	4 862,00 x 75% = 3 646,50	4 862,00
2008	4 862,00 x 70% = 3 403,30 (1)	4 862,00
2009	<u>4 862,00 x 70% = 3 403,30</u>	<u>4 862,00</u>
	14 099,60	19 448,00

$$\frac{14\,099,60}{19\,448,00} \times 100\% = 72,50\%$$

In de **vennootschapsbelasting** is deze meerwaarde slechts voor 72,50 % belastbaar. Het niet-belastbare deel van 27,50% wordt op de aangifte geschreven als aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves.

Aangifte **vennootschapsbelasting** voor aanslagjaar 2011:

verhoging van de begintoestand der reserves (code 007) met 862,95 EUR (zijnde 3 138,00 x 27,50% = 862,95 EUR).

(1) We veronderstellen dat de volledige jaarafschrijving per 31/12/2008 integraal onder het nieuwe aftrekpercentage van 70% valt. Het is voorlopig nog onduidelijk of er al dan niet een fiscale opsplitsing moet gemaakt worden van de afschrijvingskost voor 2008 (deel vóór 1 april 2008 en deel vanaf 1 april 2008).

### Wat met vennootschappen die afsloten tussen 1 april en 8 mei 2007?

De wet van 27 april 2007 is op 8 mei 2007 in het Staatsblad verschenen maar de maatregel treedt volgens die wet **al in werking op 1 april 2007** (voor sindsdien geactiveerde auto's). In feite is er dus sprake van een **terugwerkende kracht**.

De rechtsleer en de rechtspraak nemen aan dat er geen sprake is van verboden retroactiviteit als de terugwerkende maatregel een toestand treft die nog niet definitief is. Een definitief vastgelegde toestand is er pas bij het einde van het belastbaar tijdperk. Neem het klassieke geval van een boekjaar dat afsluit op 31 december. Een «definitief vastgelegde toestand» is er dan pas op 31 december 2007. Dat betekent dat er tot op die datum nog een wet mag verschijnen die terugwerkt tot begin 2007. In zo'n geval is er dus niets aan de hand met een maatregel die op 8 mei 2007 in het Staatsblad verschijnt en terugwerkt tot 1 april 2007.

Dit is echter anders als een definitief vastgelegde toestand ontstaat tussen de datum van inwerkingtreding en de datum van publicatie. Concreet gaat het om vennootschappen die hun boekjaar afsluiten tussen 1 april en 8 mei. Als de vennootschap bijvoorbeeld haar boekjaar afsluit op 30 april 2007, is haar belastingtoestand vanaf dat moment definitief. Een wet die na die datum werd gepubliceerd kan die belastingtoestand niet meer beïnvloeden. Als die vennootschap een personenauto heeft gekocht/financieel geleend in de maand april 2007, vallen de autokosten van die wagen dus nog altijd onder de klassieke aftrekbeperking van 75%.

Dit is ondubbelzinnig af te leiden uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof ([arrest 72/2006 van 10 mei 2006](#)). Uit die rechtspraak blijkt dat de inwerkingtreding voor de betrokken vennootschappen bepaald moet worden volgens de normale regels, d.w.z. 10 dagen na publicatie. Voor een vennootschap die afsluit op 30 april 2007, gelden de nieuwe aftrekpercentages pas vanaf 18 mei 2007 (vermits de wet op 8 mei 2007 werd gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad).

### 3. Regeling vanaf 1 april 2008

De nieuwe regeling van [art 198bis WIB92](#) en [art. 185ter WIB92](#) zal algemeen van toepassing worden in de **vennootschapsbelasting**, m.a.w. op de **kosten van alle personenwagens**. Er wordt dan **geen onderscheid** meer gemaakt naargelang de **aanschafdatum**. Ook de kosten van voertuigen die al jaren eigendom van de vennootschap zijn vallen **vanaf 1 april 2008** onder de **gemoduleerde fiscale aftrekbaarheid**.

De aftrek van kosten van **gehuurde personenwagens** alsmede de **autokostenvergoedingen eigen aan de werkgever** zullen dan eveneens afhankelijk zijn van de CO<sub>2</sub>-uitstoot van de wagen in kwestie.

### 4. Besluit

Die nieuwe bepalingen zijn op 1 april 2007 in werking getreden. Maar door een overgangsmaatregel zijn de nieuwe artikelen gedurende het eerste jaar (dus van vanaf 1 april 2007 tot 31 maart 2008) slechts van toepassing op de vaste activa die in deze periode zijn aangeschaft. Dat betekent dat de auto's die de vennootschappen al gekocht hadden voor 1 april 2007 tot 31 maart 2008 verder standaard de 75 procent als regel moeten aanhouden.

Daarmee wil de regering klaarblijkelijk elke vennootschap een jaar de kans geven haar vervuilende auto's te wisselen voor minder vervuilende. Vooral de auto's die hun aftrek beperkt zien tot minder dan 75 procent komen dus bij uitstek in aanmerking om vervangen te worden door milieuvriendelijker exemplaren. Worden ze niet vervangen, dan wordt vanaf 1 april 2008 de aftrekbaarheid verder beperkt.



Merkwaardig is voorts dat de regering deze maatregel enkel invoert voor de vennootschapsbelasting en niet voor de personenbelasting. Zijn auto's die in de personenbelasting volgens de gewone regels fiscaal in kosten worden geboekt dan minder vervuilend zodat ze van deze maatregel gespaard blijven? Uiteraard niet. Wat de vraag doet rijzen of in deze het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel niet is geschonden. In zijn advies, maakt de Raad van State daar geen opmerking over. Maar dat zou wel eens te wijten kunnen zijn aan de bijzonder korte termijn waarin de Raad het advies moest brouwen.

## Abnormale en goedgunstige voordelen en managementfees

De **af trek van managementfees** heeft altijd al **gevoelig gelegen**. Zoals je kan merken in bovenstaande arresten wordt de aftrek meer en meer **aanvaard** omdat de fee als een '**abnormaal of goedgunstig voordeel**' beschouwd werd (art. 26 WIB). Zo'n abnormaal of goedgunstig voordeel is immers **af trekbaar** als de (**Belgische**) **vennootschap** die de vergoeding krijgt **erop belast** wordt, wat uiteraard het geval is.

Volgens sommige **rechtspraak** is het feit dat er geen of amper een tegenprestatie geleverd wordt van geen belang .

Dit staat in schril contrast met het standpunt van de **fiscus**. Deze stelt dat een managementfee in dat geval eigenlijk niet voldoet aan de voorwaarden om te worden afgetrokken als beroepskosten (**art. 49 WIB**).

De fiscus heeft dit nu opgelost door de wet aan te passen. Hierdoor zal het bewuste **artikel 26 niet meer ingeroepen** kunnen worden om de **af trek van een managementfee te rechtvaardigen indien niet** voldaan is aan de voorwaarden van art. 49 WIB (omdat er bv. geen tegenprestatie tegenover staat);

Het nieuwe artikel 26 W.I.B. geldt maar **vanaf het aanslagjaar 2008**. Dus in de stelling van het hof van beroep te Antwerpen blijft **artikel 26** wel **voorrang** hebben op **artikel 49 tot en met aanslagjaar 2007**.

### Principe art. 26 WIB 92 : De abnormale en goedgunstige voordelen

- [Artikel 26 WIB](#) luidde voorheen als volgt :
  - Wanneer een in België gevestigde onderneming
  - abnormale of goedgunstige voordelen verleent,
  - worden die voordelen, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54, bij haar eigen winst gevoegd,
  - tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.
- De **basisgedachte** van deze tekst die in al haar beknoptheid een van de pijlers is van de **strijd tegen fraude en belastingontduiking** is dat wanneer een bedrijf een **goedgunstig** (en dus gratis) **of abnormaal** (tegen een minderwaardige compensatie dus) **voordeel** toekent aan een derde, en als de administratie die derde niet kan belasten op de waarde van het zogeheten voordeel, het bedrijf daarop belast wordt.

Als een bedrijf bijvoorbeeld belangrijke renovatiewerken uitvoert aan de woning van een particulier zonder die te factureren, wordt de begunstigde van dat voordeel belast op de waarde (wat het geval zal zijn wanneer het om de bedrijfsleider of een werknemer van het bedrijf gaat door een beroep te doen op het begrip voordeel van alle aard), of wanneer dat niet lukt, wordt het bedrijf belast op de waarde van het toegekende voordeel.

- Men zal zien dat [artikel 26](#) een stukje bevat waarin uitdrukkelijk wordt verwezen naar het principe '**Non bis in idem**' ('tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger'). Daarin staat dat het niet wenselijk is eenzelfde belastbaar inkomen te onderwerpen aan een dubbele belasting. Elk abnormaal of goedgunstig voordeel moet belast worden. Dat zal in principe gebeuren in **hoofde van de begunstigde**, en het is **pas wanneer dat niet kan**, dat het bedrijf dat het voordeel heeft toegekend daarop belast zal worden.

Zodanig zelfs dat de **minister van financiën** zelf heeft toegegeven dat [artikel 26](#) **niet van toepassing** is wanneer een **Belgische vennootschap** een abnormaal of goedgunstig voordeel

toekent aan een **andere vennootschap**. Het voordeel wordt immers noodzakelijk in rekening gebracht, ten minste onrechtstreeks, in hoofde van de begunstigde bedrijfsleider (zou dat niet zijn omdat ze de kosten van de werken waarvan zij de begunstigde maar die niet aan hem gefactureerd zijn niet kan afschrijven).

Het zou niet anders zijn voor het geval waarbij de begunstigde vennootschap verlies lijdt, dit door de toepassing van de artikelen 79 en 207 WIB (de invorderbare verliezen kunnen niet afgetrokken worden van de waarde van het voordeel).

### **De toepassing van artikel 49 WIB**

Sedert een aantal jaren beweert de regering heel andere principes toe te passen, telkens als het **toegekende voordeel** niet resulteert in een onderfacturatie door de onderneming die ze toekent (gratis uitgevoerd werk, renteloze lening, verkoop van handelswaar onder de prijs), maar van een **overfacturatie door de begunstigde onderneming of particulier**.

Bijvoorbeeld in het geval de onderneming aan een derde een gebouw verkoopt tegen een buitensporige prijs. Of wanneer ze blijkbaar onverschuldigde vergoedingen (management fees) aan een derde onderneming toekent.

In die gevallen kan het **bedrijf dat die vergoeding toekent** – als de begunstigde onderneming wordt belast (of wanneer het bedrijf het recht wordt ontzegd om de verliezen te verrekenen op de waarde van dat voordeel) – de **kosten** daarvan **afrekken** omdat de administratie geen enkele bevoegdheid heeft om artikel 26 toe te passen.

Het is op het einde van de jaren '90 dat zij daarop een antwoord bedacht. De onderneming die een voordeel toekent door **een management fee te betalen**, kan volgens de administratie de **kosten daarvan afrekken**, niet door de toepassing van artikel 26, maar van artikel 49 WIB. Dit artikel staat maar een kostenafrek toe in zoverre die kosten gemaakt zijn of gedragen werden 'met het oog op **het verwerven of behouden van belastbare inkomsten**'.

Een commissie, een vergoeding, een abnormaal honorarium zijn geen uitgaven die noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de bedrijfsactiviteit. De staat kan ze zowel in hoofde van de begunstigde onderneming als in hoofde van de onderneming die ze toekent belasten omdat het recht op aftrek haar is geweigerd.

Deze dubbele belasting vond niet altijd genade bij de rechtbanken. Er zijn voorbeelden van **rechtspraak** (bijvoorbeeld Namen, 1.3.2006) die oordeelden dat de administratie zich onterecht baseerde op artikel 49 WIB terwijl ze zich beriep op het **abnormaal en goedgunstig** karakter van een voordeel, wat meteen artikel 26 in vraag stelt. Ze veroordeelde de **dubbele belastingen**.

### **De weg naar dubbele belastingen ligt open**

Het is onaanvaardbaar en fiscaal onrechtvaardig om **twee keer op dezelfde inkomsten** te worden **belast**. Ons belastingstelsel kent nochtans talloze voorbeelden en onze verkozenen storen er zich geenszins aan, zo blijkt uit de nieuwe programmawet die verscheen in het Staatsblad van 8 mei 2007.

Deze tiende programmawet brengt immers enkele onbeduidende wijzigingen aan in art. 26 uit het Wetboek van inkomstenbelastingen.

Artikel 81 van de programmawet van 27.04.2007 geeft aan dat in artikel 26, alinea 1 uit het Wetboek van inkomstenbelastingen van 1992, gewijzigd door de wet van 28 juli 1992, de woorden "**onder voorbehoud**" **vervangen** zijn door de woorden "**onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud**".

De woorden "**onverminderd de toepassing van artikel 49**" betekenen niets anders dan :

- het einde van de mogelijkheid om management fees in hoofde van de begunstigde te beschouwen als beroepskosten en
- komt erop neer dat de administratie ze om een of andere reden heeft verworpen in hoofde van de vennootschap die ze heeft betaald.

Het gaat bovendien om een revanche van de belastingadministratie, met goedkeuring van de regering, op een rechtspraak die steeds vaker de fiscale aftrek van die management fees verdedigt op grond van [art. 26 WIB/92](#). Dat artikel voorzag – **tot aan het einde van aanslagjaar 2008** – dat er **geen sprake** kon zijn van **abnormale en goedgunstige voordelen van alle aard** in zoverre die **“voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijgers”**.

Voortaan is een dubbele belasting toegelaten volgens een stukje tekst in het Wetboek van inkomstenbelastingen.

Hieronder vindt u enkele voorbeelden van de instrumenten waarover de belastingadministratie beschikt om **dezelfde inkomsten twee keer te belasten**:

1. Als de voordelen, commissies of vergoedingen niet worden vermeld in de **individuele fiche 281**, voorziet [art. 219 WIB/92](#) een **bijzondere bijdrage van 309 %** die zowel de belastingen als de ontlopen sociale bijdragen moet dekken. Sinds aanslagjaar 2003 voorziet de wettekst uitdrukkelijk dat die bijdrage niet verschuldigd is als de belastingplichtige kan aantonen dat de uitgave of het voordeel door de begunstigde is aangegeven. Volstaat dat? Zeker niet! Stel u een belastingcontrole voor van een vennootschap die de voordelen die ze aan een bedrijfsleider toekent en die deze laatste niet heeft aangegeven beschouwt als verworpen uitgaven. De controleur van de vennootschapsbelasting past de bijzondere bijdrage toe en geeft de rechtzetting door aan de controleur die de personenbelasting van de bedrijfsleider screent. Deze laatste zet de fiscale toestand van de bedrijfsleider recht op grond van niet-aangegeven voordelen. De gevolgen: ‘gewettigde’ dubbele belasting
2. een belastingplichtige **betaalt een onderhoudsuitkering** aan zijn kinderen of ascendenten en trekt daar 80 % van af als belastinguitgaven. Het kind of de ascendent in kwestie geeft 80 % van die uitkering aan in zijn belastingaangifte. De fiscus verwerpt de aftrek van de uitkering om wettelijke redenen. De gevolgen: ‘gewettigde’ dubbele belasting omdat de wet de ontheffing in hoofde van de begunstigde niet voorziet.
3. een **dochtervennootschap** keert **dividenden** uit aan de **moedervernootschap** waarop ze werd belast. De moedervernootschap is vrijgesteld van de vennootschapsbelastingen die erop betaald moeten worden, maar enkel ten belope van 95 %; de resterende 5 % worden weer opgenomen in haar belastbare basis. De gevolgen: ‘gewettigde’ dubbele belasting
4. een **belastingplichtige** bezit **aandelen** in een Franse vennootschap die hem **dividenden** uitkeert. Frankrijk houdt 15 % belastingen in op basis van de dubbelbelastingovereenkomst en België belast die dividenden nog eens tegen 25 %. De gevolgen: dubbele belasting ‘op basis van een verdrag’, ondanks de banbliksems van de Europese Commissie die hierin een belemmering ziet van het vrije kapitaalverkeer.
5. Een belastingplichtige geeft de **bedragen aan** die hij op **illegale wijze heeft verkregen** (of die het voorwerp zijn geweest van een ambtshalve belasting door de belastingadministratie). Hij wordt hiervoor strafrechtelijk veroordeeld en betaalt die sommen terug aan de benadeelden. De fiscale aftrek van die terugbetalingen wordt evenwel geweigerd omdat ze niet overeenstemt met de belastbare periode. De gevolgen: ‘gewettigde’ dubbele belasting
6. We hebben het dan nog niet over de **verworpen uitgaven of de aftrekbeperkingen** in de **personenbelasting** en voor de **btw op reële beroepskosten**. Een belastingplichtige die zijn wagen gebruikt om naar het werk te gaan omdat er geen openbaar vervoer beschikbaar is, of hij die een delegatie van prospecten of klanten uitnodigt op restaurant ziet zijn fiscale aftrek op zijn uitgaven in verhouding tot de reële kosten drastisch beperkt.

Er bestaan nog tal van andere voorbeelden, maar het meest treffende voorbeeld zijn wel de **successierechten**.

Ongeacht de herkomst van hun belastbare basis, vormen zijn onvermijdelijk een ‘gewettigde’ dubbele belasting; de eerste komt de federale staat ten goeden en de tweede gaat naar de gewesten. Het

vermogen dat de **belastbare basis van de successierechten** vormt is in bijna alle gevallen de vrucht van een leven lang sparen door de overledene!

Om dat vermogen bij elkaar te sprokkelen heeft de betrokkene serieus moeten sparen, en moest hij steeds een bescheiden bijdrage storten aan de belastingadministratie telkens als er een inkomen of kapitaal van een derde in zijn eigen vermogen terecht kwam. Op hetgeen overblijft heffen de gewesten een belasting die hoger ligt naarmate de verwantschapsband van de erfgenamen verder uit elkaar ligt.

## Btw-eenheid kan verloren btw recupereren

Door te opteren voor de **btw-eenheid** kunnen vennootschappen behorend tot **eenzelfde groep** vermijden dat ze elk **afzonderlijk een btw-aangifte** moeten indienen. Een btw-eenheid houdt in dat er geen btw moet worden gerekend op transacties tussen de leden van de groep.

### De voordelen van een btw-eenheid

- Elke vennootschap die goederen of diensten ontvangt van andere vennootschappen in de groep, moet de btw niet meer doorbetalen. Het gebeurt in een groep vaak dat de ene vennootschap bij de periodieke aangifte btw moet betalen en een andere btw moet terugkrijgen. Nu worden die bedragen met elkaar gecompenseerd.

Voorbeeld :

De oprichting van een BTW-eenheid waarin een managementvennootschap en een patrimoniumvennootschap zijn opgenomen heeft als **voordeel** dat de facturering tussen de managementvennootschap van de **management fees** aan de patrimoniumvennootschap **zonder BTW** kan gebeuren. Hierdoor valt de BTW kost voor de patrimoniumvennootschap dus weg.

Wanneer de **patrimoniumvennootschap** een gebouw **verhuurt** aan de managementvennootschap is dit vrijgesteld van BTW. Maar dit betekent ook dat patrimoniumvennootschap de BTW op de onderhouds- en herstellingswerken niet kan recupereren. In praktijk kan dit in sommige gevallen worden opgelost, maar daar is nogal wat kunst- en vliegwerk voor nodig.

Met de **BTW-eenheid** is dat opgelost. Beide vennootschappen worden als **één belastingplichtige** beschouwd. Men kijkt nu naar het geheel. Als het gebouw gebruikt wordt voor outputhandelingen die in principe aan BTW onderworpen zijn, is de BTW op de onderhouds- en herstellingswerken recupereerbaar.

- De BTW-eenheid is ook voordelig bij **doorrekening van autokosten**.

Wanneer bijvoorbeeld de exploitatievennootschap een personenwagen koopt en die verhuurt aan de managementvennootschap, zal de BTW maar voor 50% aftrekbaar zijn bij de managementvennootschap.

Maar wanneer beide vennootschappen onder de BTW eenheid vallen, dient er dus geen BTW meer aangerekend te worden tussen beide vennootschappen waardoor er geen BTW verloren zal gaan.

- **Minder voorfinanciering** van de BTW
- **Administratieve vereenvoudiging**: slechts één BTW-aangifte
- **Belastingkredieten** van het ene lid kunnen **gecompenseerd** worden met **belastingsschulden** van een ander lid.

### Nadelen BTW-eenheid:

- Elk lid is hoofdelijk aansprakelijk voor alle BTW-schulden van de eenheid;
- De territoriale beperking: ze kan enkel tussen BTW-plichtigen die in België gevestigd zijn
- De BTW-aangifte wordt gedaan door de BTW-eenheid, maar de kwartaalopgaven / BTW-listings moeten ingediend worden per lid van de BTW-eenheid
- Een belastingplichtige kan slechts lid worden van een BTW-eenheid mits uitoefening van een optie. Vanaf het ogenblik dat de optie werd uitgeoefend, moet de BP, in de mate dat de

participatievoorwaarden nog steeds vervuld zijn, lid van de BTW-eenheid blijven tot 31/12 van het 3<sup>de</sup> jaar volgend op de datum van zijn toetreding in de BTW-eenheid

- Omslachtig
- Vraagt veel rekenwerk om na te gaan of de oprichting van een eenheid gunstig is of niet. Kan dus nooit direct beslist worden.

### Wie mag of moet tot een btw-eenheid behoren?

De wet zegt dat de leden zowel **financieel, economisch als organisatorisch** nauw met elkaar **verbonden** moeten zijn.

Zo bestaat een nauwe financiële band als tussen de vennootschappen een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding bestaat in rechte of in feite.

### Verplicht ?

- Een btw-eenheid is **geen verplichting**. Ook al komt een groep vennootschappen in aanmerking, dan nog kunnen die opteren om elk afzonderlijk btw-belastingplichtige te blijven.

Maar als een top-vennootschap, lid van de btw-eenheid, een directe deelneming heeft van meer dan 50 procent in een dochtervennootschap, dan moet die dochter verplicht lid worden van de btw-eenheid.

- Eenmaal de btw-eenheid is gevormd, moet ze blijven **bestaan** tot op het einde van het **derde jaar na de start**. Maar geen rozen zonder doornen. Alle leden van de groep zullen solidair verantwoordelijk zijn voor de btw-schulden van de eenheid.

### Wat zijn de gevolgen ?

Het systeem zal voor een hele omwenteling zorgen.

- Zo hebben nogal wat groepen hun gebouwen ondergebracht in **afzonderlijke patrimoniumvennootschappen**. Voor zover de patrimoniumvennootschappen de gebouwen dan verhuren aan andere vennootschappen van de groep, moet dat in principe zonder btw. Maar vaak zijn constructies opgezet met verhuring van bergruimte of onroerende financieringshuur die er voor zorgen dat op de huur wel btw moet worden gerekend. Voordeel voor de patrimoniumvennootschap is dan dat de betaalde **btw** bij het optrekken van het gebouw kan worden **teruggevorderd van de staat**.
- Maar als de huurder en verhuurder deel uitmaken van een **btw-eenheid** zal dat **automatisch** zo zijn.

Voorbeeld :

een **patrimoniumvennootschap** bouwde vijf jaar geleden een nieuw gebouw voor een zustervennootschap die het gebouw simpelweg huurt.

De patrimoniumvennootschap moet geen btw aanrekenen omdat het om loutere huur gaat. Dus zal ze bij het bouwen de betaalde btw aan de aannemer niet kunnen terugvorderen.

Als beide vennootschappen nu deel gaan uitmaken van een **btw-eenheid** zou het wel eens kunnen dat twee derde van de btw gerecupereerd wordt (Hof van Justitie 30 maart 2006).

De termijn waarbinnen de btw op een onroerend bedrijfsmiddel aan herziening onderworpen is, bedraagt immers 15 jaar.

### Wanneer kan een kapitaalvermindering geherkwalificeerd worden ?

Bron: [Voorafgaande beslissing nr 400.375 van 26 januari 2006](#)

Een **kapitaalvermindering** wordt vaak als alternatief naar voor geschoven om op bedrijfsvriendelijke wijze fondsen uit de vennootschap te halen. Het fiscaal regime verschilt naargelang op welke bestanddelen de kapitaalvermindering wordt aangerekend.

Indien een **kapitaalvermindering** plaatsvindt met naleving van de regels van het Wetboek van Vennootschappen, wordt een **terugbetaling van werkelijk gestort kapitaal niet** beschouwd als een **dividend**. Het werkelijk gestort kapitaal is het kapitaal dat gevormd door een inbreng in speciën of een inbreng in natura. De terugbetaling gebeurt dan ook vrij van **vennootschapsbelasting** en vrij van roerende voorheffing.

- Indien de **aanrekening** evenwel aangerekend wordt op **belaste reserves** dan is er principieel steeds **roerende voorheffing** verschuldigd, behoudens indien men de toepassing van een vrijstellingsregeling kan inroepen (bijvoorbeeld de moeder-dochterrichtlijn).
- Vindt de aanrekening **geheel of gedeeltelijk** plaats op een **belastingvrije reserve** (bijvoorbeeld een herwaarderingsmeerwaarde), dan leidt de aanrekening tot een schending van de zogenaamde “onaantastbaarheidsvoorwaarde” en wordt dat deel van de vrijgestelde meerwaarde eerst belast aan het normale tarief **vennootschapsbelasting**.

Recent legde een belastingplichtige aan de **Dienst voor Voorafgaande Beslissingen** een casus voor met betrekking tot een **terugbetaling van maatschappelijk kapitaal**.

- Hierbij stelde hij de vraag of een **kapitaalvermindering** al dan niet als een **dividend** in de zin van [artikel 18, eerste lid, 2° WIB 92](#) kan worden aangemerkt.
- Tevens werd de vraag gesteld of een **gedeeltelijke terugbetaling van het maatschappelijk kapitaal** kan aangemerkt worden als een **dividenduitkering** op grond van de anti-misbruikbepaling in de zin van [artikel 344, § 1 WIB 1992](#).

De feitelijke omstandigheden kunnen als volgt worden samengevat.

Een in 1983 opgerichte naamloze vennootschap had meerdere kapitaalsverhogingen uitgevoerd door ofwel een inbreng in geld ofwel door incorporaties van belaste reserves. Zij wenst over te gaan tot een kapitaalvermindering van 20.000 euro.

De **Rulingcommissie** bevestigde dat een **kapitaalvermindering niet als een dividend** zal worden aangemerkt indien

- a) de vennootschap zich verbindt de bepalingen van [artikel 612](#) en [613 van het Wetboek van Vennootschappen](#) stipt na te leven, en
- b) in de notariële akte wordt uitdrukkelijk voorzien dat de **kapitaalvermindering** wordt **aangerekend** op het **werkelijk gestort kapitaal**. Dit standpunt bevat weinig nieuws, aangezien de ruling op dit punt niets toevoegt aan het heersende administratief standpunt (zie o.m. [COM IB \(1992\), nr. 18/25 tot 18/32](#)) wettekst en de rechtspraak.

Recent preciseerde de **rechtbank van eerste aanleg** nog dat de beslissing moet genomen worden door een rechtsgeldig bijeengeroepen algemene vergadering ([Rb. Antwerpen, 20 februari 2004](#)).



Veel interessanter is de vraag of een **herkwalificatie op grond van artikel 344, § 1 WIB 1992** tot de **mogelijkheden** behoort. Dergelijke herkwalificatie is aldus de Rulingcommissie **niet** aan de orde indien de vennootschap volgende modaliteiten naleeft.

- e) De geplande kapitaalverlaging zal ongeveer drie jaar na de laatste incorporatie van belaste reserves plaatsvinden.
- f) De vennootschap zal geen incorporatie van reserves doen voor of gelijktijdig met de beoogde kapitaalvermindering, noch gedurende een termijn van drie jaar volgend op de datum van kapitaalvermindering
- g) De verzoekers bevestigen dat er voldoende liquiditeiten zijn om de geplande terugbetaling door te voeren
- h) Er moet sprake zijn van een effectieve terugbetaling en geen afboeking op rekening courant
- i) De aandeelhouders stellen de aldus terugbetaalde sommen niet opnieuw ter beschikking van de vennootschap door middel van een lening
- j) De terugbetaling van het kapitaal mag geen wijziging teweegbrengen met betrekking tot de bezoldigingen die door de vennootschap worden uitbetaald aan de aandeelhouders.

Deze criteria vertonen **veel gelijkenis** met degene die de Minister van Financiën, daarin gevolgd door de Dienst Voorafgaande Beslissingen hebben voorgeschreven in het kader van de **interne meerwaarden** verwezenlijkt naar aanleiding van **de inbreng van de aandelen in een holding** ([Vr. & Antw, Kamer, 2004-2005, nr. 95 van 3 oktober 2005, blz. 16.865, Vraag nr. 657 VAN CAMPENHOUT van 23 februari 2005](#)). Ook daar vinden we een “sperperiode” van drie jaar en het verbod om de bezoldigingen van de bedrijfsleiders aan te passen in bedoelde periode aan te passen.

Niet onbelangrijk zijn ook de voorwaarden – die in praktijk geregeld anders toegepast worden – dat er **geen** sprake mag zijn van een **boeking in rekening courant** en de **gelden niet opnieuw** mogen uitgeleend worden aan de **uitkerende vennootschap**.

Er is ons maar **één arrest** bekend waarin de administratie een **kapitaalverhoging gevolgd** door een **kapitaalvermindering** trachtte te **herkwalificeren** in een **dividend** ([Antwerpen, 4 mei 2004](#)). De zaak werd toen echter beslecht op proceduriële gronden. De taxatiediensten steunde zich op de bijzondere aanslagtermijn, zoals bepaald in [artikel 358,1° WIB 1992](#). Op grond van dat artikel kan de administratie een aanvullende aanslag vestigen ingeval een controle of onderzoek uitwijst dat er een inbreuk is gepleegd op een wettelijke regel inzake roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing in de loop van één der vijf jaren voorafgaand aan de vaststelling van de inbreuk. Het hof oordeelde evenwel dat wanneer de fiscus toepassing maakt van de anti-misbruikbepaling in de zin van [artikel 344, § 1 WIB 1992](#) er geen sprake is van enige wetsovertreding. Dit is echter een absolute vereiste om de **bijzondere aanslagtermijn** te mogen inroepen, zodat de aanslag in de roerende voorheffing (die het gevolg was van de herkwalificatie in een dividenduitkering) laattijdig werd gevestigd. Hiermee bevestigde het hof wel dat [artikel 344, § 1](#) effectief kan worden ingeroepen, zonder evenwel verder in te gaan op de praktische modaliteiten terzake.

## Gedeeltelijke splitsing gevolg door aandelenverkoop: belastingvrij?

Het landschap van **fusies en overnames** wordt steeds meer gekenmerkt door transacties waarbij **ondernemingen niet in hun geheel worden overgedragen**, maar een deel van hun activiteit, bijvoorbeeld een productievevestiging, afstoten ten behoeve van een strategische overnemer of een risicokapitaalfonds.

Wat er sinds 2001 is veranderd is dat men dergelijke splitsing op een **fiscaal aantrekkelijke manier** kan doen via :

- een **gedeeltelijke splitsing**,

In een eerste transactie worden te verkopen activa en passiva in de (nieuwe) vennootschap ingebracht via een gedeeltelijke splitsing en schrijft die (nieuwe) vennootschap in ruil daarvoor aandelen uit ten behoeve van het moederbedrijf van de gesplitste onderneming.

- gevolgd door een **verkoop** van de **in ruil daarvoor verkregen aandelen**.

In een **tweede transactie** verkoopt het moederbedrijf die **nieuwe aandelen** aan een **derde partij** tegen een **overeengekomen marktwaarde**.

### Voordeel gedeeltelijke splitsing

Het fiscaal voordelige karakter van deze opeenvolgende transacties berust in een **combinatie** :

- van het **vrijgestelde karakter** van de **gedeeltelijke splitsing** enerzijds en
- van het **Belgische vrijstellingsregime** voor de **gerealiseerde meerwaarden** op de **verkoop van de aandelen** anderzijds.

Het resultaat is dat er geen enkele schuld ontstaat in de vennootschapsbelasting op de substantiële latente meerwaarden die eventueel op de over te dragen activa en passiva rusten. Dat staat in schril contrast met de schuld in de vennootschapsbelastingen die uit die latente meerwaarde zou zijn voortgekomen als de activa en passiva 'gewoon' verkocht zouden worden (wat men een 'asset deal' noemt); wat de splitsing in een aantal gevallen de facto onmogelijk zou hebben gemaakt.

### Wanneer een fiscaal neutrale splisting ?

Clou van deze operatie zit 'm nochtans in de realisatie van de **fiscaal gezien neutrale gedeeltelijke splitsing**, wat op basis van de huidige fiscale wetgeving slechts mogelijk is als **gelijktijdig** voldaan is aan de **drie volgende voorwaarden**:

- 1) de overnemende onderneming is een Belgische vennootschap;
- 2) de operatie verloopt conform de bepalingen uit het Wetboek van vennootschappen;
- 3) de operatie beantwoordt aan legitieme financiële en economische behoeften, met andere woorden de transactie mag – niet hoofdzakelijk – gebaseerd zijn op fiscale motieven.

## **Standpunt rulingcommissie : standstill requirements'**

Wat dit derde punt betreft, is alles een kwestie van de feitelijke omstandigheden en is dit niet altijd evident. In de praktijk vragen bedrijven vaak een **ruling aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen** om zekerheid te bekomen omtrent de derde voorwaarde.

Welnu, de mogelijkheid om activa en passiva belastingvrij over te dragen door een gedeeltelijke splitsing en een aandelenverkoop is een **probleem** voor deze dienst. Op basis van verschillende rulings de afgelopen twee jaar, is ze niet geneigd het bestaan van voldoende economische en financiële behoeften te aanvaarden – en dus dat aan de derde voorwaarde niet is voldaan, **tenzij**:

- er vanaf de datum waarop de bijzondere algemene vergadering de vooropgestelde splitsing goedkeurt, **geen** enkel **aandeel** wordt **verkocht** gedurende een **periode van 12 maanden**.
- in de loop van de **volgende 24 maanden, minder dan 50 %** van de **aandelen** worden **overgedragen**;
- in geval van overdrachten van aandelen na opeenvolgende herstructureringen (fusies, splitsingen, inbreng van aandelen in een holding, vennootschap van de groep of een joint-venture tegen de uitgifte van aandelen, of de uitwisseling van aandelen in dezelfde omstandigheden), de in ruil daarvoor verworven aandelen volgend op die operaties **niet overgedragen** worden binnen de hierboven vermelde **periode van 12 of 24 maanden**.

Voor heel wat (**multinationale**) **fusies en overnames** hebben die beperkende – beter bekend onder de naam 'standstill requirements' – een verlamdend effect, zodat ze op zoek gaan naar andere fiscale mogelijkheden om activa en passiva over te dragen op een fiscaal gunstige manier en de operatie uitvoerbaar te maken.

Om volledig te zijn, vermelden we nog dat die '**standstill requirements**' **niet expliciet** worden **vermeld** in onze **fiscale wetgeving**. We kunnen ons dan ook de vraag stellen of ze niet extra legem zijn. Als de onderneming van oordeel is dat ze voldoende financiële en economische argumenten heeft, kan ze steeds proberen om de gedeeltelijk splitsing op een fiscaal neutrale wijze uit te voeren zonder die 'standstill requirements' te respecteren. Volgens ons bestaat er een grote kans dat de fiscus op het ogenblik van de belastingcontrole van de gedeeltelijke afsplitsing die 'standstill requirements' inroept om te besluiten tot de al dan niet fiscale neutraliteit van de gedeeltelijke splitsing. Als de 'standstill requirements' niet worden vervuld, zal de gedeeltelijk gesplitste onderneming met de fiscus in discussie moeten gaan om aan te tonen dat er voldoende financiële en economische behoeftes zijn. Mogelijk moet zij daarvoor zelfs tot bij de rechter gaan.

De **Dienst Voorafgaande Beslissingen** lijkt nochtans stilaan gevoelig te worden voor het verlamdend karakter van de 'standstill requirements'.

Op basis van recente ervaringen – en hoewel er nog geen officiële bevestiging is gekomen in een ruling – lijkt het erop dat de dienst niet meer zo veeleisend is voor wat die beperkende 'standstill requirements' betreft. Ze zou voortaan de fiscale neutraliteit van gedeeltelijke splitsingen gevolgd door een **aandelenverkoop accepteren** als de **verkoopswaarde van de aandelen** opnieuw in de **gesplitste onderneming wordt geïnvesteerd**. Zo'n voorwaarde die naar onze mening veeleer gerechtvaardigd is vanuit economisch oogpunt biedt talloze voordelen, en we moeten deze ontwikkeling van nabij volgen.

Volgens ons is het standpunt van de **Dienst Voorafgaande Beslissingen** om daarnaast de beperkende standstill requirements toe te passen het meest aangewezen. Zoals we eerder reeds aangaven, kan men zich de vraag stellen of die voorwaarden niet verder gaan dan de wettelijke vereisten. De nieuwe houding strookt daarentegen beter met het vinden van bestaande economische en financiële motieven, een kwestie die de facto varieert van geval tot geval.

## **Uitbreiding van de moeder-dochterrichtlijn sinds 1 januari 2007 !**

Met **ingang van 1 januari 2007** wordt de **vrijstelling van roerende voorheffing op dividenduitkeringen uitgebreid** tot alle dividenduitkeringen aan een **moedervernootschap** die gevestigd is een **staat** waarmee **België** een **verdrag tot vermindering van dubbele belasting** heeft afgesloten mits met die staat een verdragsrechtelijke regeling bestaat op grond waarvan inlichtingen kunnen worden uitgewisseld.

Tevens wordt in uitvoering van de aangepaste Moeder-Dochterrichtlijn de **minimum participatie verlaagd van 20 % naar 15 % met ingang van 1 januari 2007**.

### **Regeling sinds 1990 : Enkel voor in EU lidstaat gevestigde moedervernootschap**

In uitvoering van de **Europese Moeder-dochterrichtlijn EG 90/435 van 23 juli 1990** voorziet de Belgische wetgeving in een **vrijstelling van roerende voorheffing** voor de **dividenden** die een Belgische dochtermaatschappij uitkeert aan een in een **andere EU lidstaat gevestigde moedervernootschap**. De Richtlijn werd gewijzigd door de Richtlijn 2003/123 van 22 december 2003, die ondermeer een geleidelijke afbouw van deelnemingen regelde. Uiteraard zijn deze bepalingen ook aangepast in de interne wetgeving ([artikel 106, § 6 bis KB WIB 92](#)). Aanvankelijk bedroeg de minimale deelneming 25 %, die per 1 januari 2005 afgebouwd werd tot 20 %. Per 1 januari 2007 daalt deze verder tot 15 %, om uiteindelijk vanaf 1 januari 2009 te komen tot 10 %.

Dit houdt in dat een Belgische dochtervennootschap waarvan ten minste 15 % van de aandelen op **onafgebroken wijze** gedurende **ten minste één jaar aangehouden** worden of zullen worden door de in een EU lidstaat gevestigde moederdochtervennootschap geen roerende voorheffing moet inhouden. Deze vrijstelling geldt enkel in de mate dat de Belgische dochtervennootschap opgericht werd als een naamloze vennootschap, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, een commanditaire vennootschap op aandelen, een publieke vennootschap.

Voor de volledigheid merken we op dat door de **toetreding van Bulgarije en Roemenië** tot de **Europese Unie vanaf 1 januari 2007** de toepassings sfeer van de Richtlijn opnieuw uitgebreid wordt. Momenteel bestaat de **Europese Unie uit 27 lidstaten**, met name België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Estland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Hongarije, Ierland, Italië, Letland, Litouwen, Malta, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slovakije, Slovenië, Spanje, Tsjechië, Verenigd Koninkrijk, Zweden.

### **Vanaf 1 januari 2007 : uitbreiding tot alle landen waarmee België DBV heeft gesloten**

- Naast deze twee aanpassingen had de Belgische wetgever nog een andere opmerkelijke wijziging in petto. Met **ingang van 1 januari 2007** werd de **vrijstellingsregeling** uitgebreid tot **alle landen** waarmee **België** een **verdrag tot vermindering van dubbele belasting** heeft afgesloten (Artikelen 3 en 4 K.B. tot wijziging van het KB WIB 92 op het vlak van de bedrijfsvoorheffing, de roerende voorheffing en het minimum van de belastbare winst of baten van ondernemingen of beoefenaars van een vrij beroep van 21 december 2006, B.S., 29 december 2006). Op advies van de Raad van State werd aan **artikel 106, § 5, eerste lid WIB 92**, dat de verzakingsregeling regelt een **voorwaarde toegevoegd** in die zin dat de uitbreiding slechts toepasselijk is indien het verdrag tot vermindering van dubbele belasting of enig ander verdrag voorziet in een **uitwisseling van inlichtingen** die nodig zijn om uitvoering te kunnen geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de verdragssluitende staten.

In zijn advies bij het ontwerp KB merkte de Raad van State op dat de vrijstellingsregeling **niet** toepasselijk zou zijn op **dividenduitkeringen** aan een **Zwitserse moedermaatschappij**. Het dubbelbelastingverdrag met Zwitserland voorziet immers niet in een vrijwillige uitwisseling van gegevens. Dit impliceert echter nog niet dat Zwitserland uitgesloten wordt van de vrijstellingsregeling. Op 26 oktober 2004 sloten de Europese Unie en de Zwitserse Bondstaat aan overeenkomst voor de toepassing van de Moeder- Dochterrichtlijn, die wel strengere criteria voorschreef dan de Richtlijn. Zo is er sprake van een **minimale deelneming van ten minste 25 %** die gedurende een onafgebroken periode van twee jaar moet aangehouden

worden. Op grond van dit verdrag kan een dividenduitkering van een Belgische dochtermaatschappij aan haar Zwitserse moedermaatschappij onder de nieuwe regeling vanaf 1 januari 2007 toch van de vrijstelling van de roerende voorheffing genieten, maar dan wel onder de (strengere) voorwaarden zoals voorzien in voornoemde overeenkomst van 26 oktober 2006.

- In concreto komen **bijna alle verdragslanden in aanmerking**, met **uitzondering** van de **vroegere USSR lidstaten** Turkmenistan, Tadzjikistan, Kirgizistan en Moldavië, waarop voorlopig nog steeds het oude dubbelbelastingverdrag met de USSR geldt.

Naast de EU- lidstaten zal de vrijstelling met ingang van 1 januari 2007 dus ook toepasselijk zijn op alle dividenduitkeringen van een Belgische dochtervennootschap aan een moedervennootschap die is gevestigd in **één van volgende landen**: Albanië, Algerije, Argentinië, Armenië, Australië, Azerbeidzan, Bangladesh, Belarus, Bosnië - Herzegovina, Brazilië, Canada, China, Cyprus, Egypte, Equator, Filipijnen, Gabon, Georgië, Ghana, Hong Kong, Hongarije, India, Indonesië, IJsland, Israël, Ivoorkust, Japan, Kazakstan, Koeweit, Kroatië, Macedonië, Maleisië, Malta, Marokko, Mauritius, Mexico, Mongolië, Nieuw Zeeland, Nigeria, Noorwegen, Oekraïne, Oezbekistan, Pakistan, Russische Federatie, San Marino, Senegal, Servië – Montenegro, Seychellen, Singapore, Slovenië, Sri Lanka, Taiwan, Thailand, Tunesië, Turkije, Venezuela, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten, Vietnam, Witrusland, Zuid-Afrika, Zuid-Korea, Zweden en Zwitserland.

- Het KB van 21 december 2006 wijzigt niets aan de voorwaarden voor de vrijstelling. Enkel de **begrippen moedervennootschap en dochtervennootschap** worden **herschreven**. Voortaan wordt een moedermaatschappij omschreven als een vennootschap die is gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Unie dan België, of in een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig ander verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomst sluitende staten.

Voor de toepassing van de **vrijstellingsregeling** verstaat men onder dochter- of moedermaatschappij een vennootschap :

- a) die in het verdragsland haar fiscale woonplaats heeft, zowel volgens de fiscale wetgeving van het verdragsland als volgens het verdrag tot vermindering van dubbele belasting die bedoelde staat heeft afgesloten met derden
- b) die aan de vennootschapsbelasting of een gelijksoortige belasting als de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, zonder een belastingstelsel te genieten dat afwijkt van het gemeen recht.
- c) die een rechtsvorm heeft die gelijksoortig is met deze opgenomen in de bijlage van de Moeder-Dochterrichtlijn. Voor België zijn dat momenteel de naamloze vennootschap, de commanditaire vennootschap op aandelen, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, de coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid; de coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid, de gewone commanditaire vennootschap en overheidsbedrijven die een van voornoemde rechtsvormen hebben aangenomen, alsmede andere Belgische vennootschappen die zijn opgericht naar Belgisch recht en die onder de Belgische vennootschapsbelasting sorteren.

Uiteraard kan bij niet-toepassing van de vrijstellingsregeling, bijvoorbeeld omdat de deelneming minder dan 15 % bedraagt nog steeds toepassing gemaakt worden van de in het **dubbelbelastingverdrag uitgewerkte regelingen** inzake **vermindering van bronheffing op dividenden**.

Voor het overige gelden dezelfde materiële voorwaarden als voor dividenduitkeringen tussen EU – vennootschappen. Er dient dus sprake te zijn van een minimale deelneming van 15 % die ten minste één jaar onafgebroken wordt aangehouden.

### DBI-af trek : dividenden die vroeger profiteerden van ‘tax holiday’

Kan een **Belgische vennootschap** profiteren van de regeling van de **definitief belaste inkomsten** (DBI)? voor **dividenden** die door een **buitenlandse dochtervennootschap** worden **uitgekeerd** terwijl de **inkomsten** waaruit die dividenden voortkomen door die dochtervennootschap verworven werden onder de regeling van een **tijdelijke vrijstellingsregeling** (de zogeheten ‘tax holiday’) waarvan ze niet meer profiteert op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van het dividend?

#### Situatie :

Van 1995 tot 2000 profiteerde de Tunesische dochtervennootschap van een Belgische nv van een tijdelijke vrijstellingsregeling in de Tunesische vennootschapsbelasting . Aangezien deze regeling specifiek was voorzien voor vennootschappen die hun inkomsten haalden uit de export, verloor de vennootschap dit voordeel wanneer ze haar operationele activiteit overdroeg aan een andere vennootschap binnen de groep en zo onder het normaal regime van vennootschapsbelastingen in Tunesië terecht kwam. We geven nog aan dat de Belgische nv een aandeel heeft in haar Tunesische dochtervennootschap en daarmee beantwoordt aan de kwantitatieve voorwaarden voor de toekenning van de DBI-af trek.

#### Dienst Voorafgaande Beslissingen

De Belgische nv heeft onlangs de **Dienst Voorafgaande Beslissingen** (DVB) gevraagd of ze kon genieten van de **DBI-af trek voor dividenden** die haar door de dochtervennootschap worden uitgekeerd en **afkomstig** zijn van **inkomsten** die deze vennootschap had verkregen onder de **tijdelijke vrijstellingsregeling** waarvan ze indertijd genoot.

Het komt erop aan te weten of er aan de voorwaarden van de DBI moet voldaan zijn op :

- het **ogenblik** waarop het **dividend toegekend of betaald** wordt, of
- dat ze vervuld moeten zijn **vanaf de samenstelling** van de **winst door de dochtervennootschap**.

In haar beslissing ( [Voorafgaande beslissing nr. 400.193 van 17.04.2007](#) ) antwoordde de DVB dat de dividenden die de Belgische nv van haar Tunesische dochtervennootschap kreeg en afkomstig waren van inkomsten die onder de tijdelijke vrijstellingsregeling waren verkregen, niet onder de toepassing van het DBI-regime zouden vallen.

Dat is immers het geval voor dividenden die worden toegekend door een vennootschap die niet onder een buitenlands belastingregime valt dat vergelijkbaar is met het regime van de vennootschapsbelastingen, en voor dividenden die toegekend worden aan een vennootschap die gevestigd is in een land waar het gemeen recht inzake **belastingen voordeliger** is dan in België. Het geldt overigens ook voor dividenden die worden toegekend aan een vennootschap die gelegen is in een land waarin ze fiscaal gedomicilieerd is en waar ze geniet van een **belastingregime** dat **grondig afwijkt** van het **gemeenrecht**.

De **Belgische nv** kan dus genieten van de **DBI-af trek**.

De DVB kon maar tot een dergelijke conclusie komen als ze naging of de voorwaarden voor **DBI-af trek** waren vervuld op het ogenblik dat de **dividenden** werden **toegekend of betaalbaar gesteld**. Het Tunesische belastingregime waarop men zich moet baseren om te bepalen of de Belgische nv in aanmerking komt voor de DBI in België is dus het **belastingregime** dat van toepassing is op het

moment dat het **dividend wordt toegekend zonder** dat men rekening moet houden met het feit of dit gold voor de **winst van het Tunesische filiaal** terwijl ze profiteerde van een **'tax holiday'**.

We merken ten slotte op dat de DVB reeds in het verleden heeft beslist dat het voordeel van een 'tax holiday' niet automatisch met zich meebrengt dat de begunstigde van de dividenden uitgesloten zou worden van de DBI-af trek in België, in het bijzonder als die bedoeld is om de plaatselijke economie van het land dat die toekent te stimuleren.

## Wat zijn landen met aanzienlijk gunstiger belastingregime ?

Voor de toepassing van ondermeer de **DBI aftrek** en de toepassing van **artikel 26 WIB 92** viseert de wetgever de **landen met een aanzienlijk gunstiger fiscaal regime**. Dividenden komen slechts in aanmerking indien de uitkerende vennootschap onderworpen is aan de (Belgische vennootschapsbelasting ) of een **buitenlandse belasting van gelijke aard**.

Dividenden die een Belgische vennootschap uit een deelneming ontvangt van een vennootschap gevestigd in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België zijn **uitgesloten van de DBI-aftrek**. **Artikel 203, § 1 WIB 92** geeft geen verdere definiëring van het begrip "**aanzienlijk gunstiger belastingregime**".

In het Verslag aan de Koning bij het KB ter uitvoering van **artikel 203, §1 WIB 92** betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België van 13 februari 2003 (B.S., 21 februari 2003) stelt men dat de gemeenschappelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden **gunstiger** te zijn dan in België wanneer hetzij het **gemeenrechtelijke tarief op de winsten lager is dan 15 %**, hetzij het gemeenrechtelijk het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt lager is dan 15 %. **Artikel 73/4quater KB WIB 92** geeft een **lijst van 51 landen** die geacht worden een aanzienlijk gunstiger, die ontleend is aan voornoemd KB van 13 februari 2003.

Kamerlid Van der Maelen interpelleerde waarom landen als **Bahrein, de Bahama's en Bermuda niet** op de lijst staan, hoewel de ondernemingswinsten in de twee laatst geciteerde landen niet belast worden, terwijl in Bahrein enkel de olie-, gas en petroleumbedrijven belasting moeten betalen ( [Vr. & Antw., Kamer, 2006-2007, nr. 164, blz. 32.128- 21.130, Vr. nr. 1481 Van der Maelen van 22 november 2006](#)).

De Minister benadrukte dat in **artikel 73/4quater KB WIB 92 opgenomen lijst niet exhaustief is**. Het vermoeden van een "aanzienlijk gunstige belastingregime" dat deze lijst inhoudt kan steeds weerlegd worden. Kortom, de belastingplichtige mag steeds het bewijs leveren dat een op voornoemde lijst opgenomen land niet meer aan de criteria voldoet van **artikel 203, § , tweede lid, 1° WIB 92** beantwoorden.

Indien de buitenlandse vennootschap in het thuisland aan geen enkele belasting van gelijke aard als de **vennootschapsbelasting** is onderworpen, zijn dergelijke dividenden steeds uitgesloten van de DBI-aftrek. Er moet dan niet verwezen worden naar de lijst (zie o.m. Verslag aan de Koning van 13 februari 2003 ter uitvoering van **artikel 203, § 1, derde lid WIB 92** betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België).

De minister bevestigde dan ook dat **dividenden die toegekend** worden door vennootschappen die gevestigd zijn in **Bermuda, de Bahama's of in Bahrein uitgesloten** zijn van de **DDI- aftrek**. Anderzijds beseft de minister blijkbaar wel dat één en ander tot verwarring kan leiden. Hij voegde er dan ook aan toe opdracht te geven aan zijn administratie om **artikel 73/4quater KB WIB 92** te actualiseren.



## Notionele interest

### Tarief notionele interestaftrek

Door de invoering van de **aftrek voor risicokapitaal kan een** vennootschap **vanaf aanslagjaar 2007** een fiscale beloning bekomen voor het **opgebouwde eigen vermogen**.

Het tarief is gelijk aan het **jaargemiddelde** van de door het Rentefonds maandelijks bekendgemaakte indexen J voor de staatsobligaties op 10 jaar. (het betreft m.a.w. de OLO's op 10 jaar) van het voorlaatste jaar dat het aanslagjaar voorafgaat (artikel 205quater WIB 1992).

Vb BVBA die haar boekhouding voert per kalenderjaar zal voor het belastbaar tijdperk 2008 (Aj 2009) het referentietarief van 2007 moeten toepassen.

Het toepasbaar tarief mag echter **niet meer dan één procentpunt afwijken** van het gehanteerde tarief van vorig aanslagjaar. Daarenboven is het **tarief geplafonneerd tot 6,5%**.

**Het Staatsblad van 27.12.2007** heeft twee berichten van de FOD Financiën gepubliceerd aangaande de tarieven van de belastingaftrek voor risicokapitaal (notionele interesten) voor aanslagjaren 2008 en 2009.

De **notionele interestaftrek** bedraagt :

- aanslagjaar 2007 **3,442 %**
- aanslagjaar 2008 **3,781 %**
- aanslagjaar 2009 **4,307 %**

**Kleine vennootschappen** krijgen bovenop de basisrentevoet nog 0,5 procent extra.

- aanslagjaar 2007 **3,942 %**
- aanslagjaar 2008 **4,281 %**
- aanslagjaar 2009 **4,807 %**

**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.

Volgens de Minister van Financiën moeten de bovenvermelde criteria op **geconsolideerde basis** getoetst worden. Een kleine vennootschap die behoort tot een geconsolideerde groep riskeert daardoor uitgesloten te worden van het verhoogde percentage.

De aftrek voor risicokapitaal vindt plaats :

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

## **Boekjaar langer of korter dan 12 maanden**

Duurt het **boekjaar langer of korter dan 12 maanden**, dan wordt het tarief van de notionele interest **vermenigvuldigd** met een breuk waarvan

- de teller gelijk is aan het totaal aantal dagen van het belastbare tijdperk en
- de noemer gelijk is aan 365 (artikel 734sexies, §2 KB/WIB92).

Dit betekent dat het tarief pro rata op dagbasis **evenredig vermeerderd of verminderd** wordt als het boekjaar meer of minder dan twaalf maanden telt.

Voorbeeld

Een NV werd opgericht op 01-10-2005 en zal voor de eerste keer afsluiten op 31-12-2006. Het percentage dat voor de aftrek van risicokapitaal voor het aanslagjaar 2007 op deze NV van toepassing zal zijn = (tarief x 457/365).

## **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.

## **Vertrekbasis = eigen vermogen**

Bij de berekening vertrekken we van het **boekhoudkundig eigen vermogen** aan het **einde** van het **voorgaande belastbare tijdperk** waarvoor de notionele aftrek wordt gevraagd.

In praktijk telt dus het eigen vermogen (bepaald conform de boekhoudwetgeving) uit de **beginbalans van het boekjaar** waarvoor men de aftrek voor risicokapitaal wil toepassen.

Een vennootschap (met een boekjaar per kalenderjaar) die de nieuwe aftrek voor risicokapitaal toepast voor het aanslagjaar 2007, vertrekt van haar boekhoudkundig eigen vermogen op 31-12-2005.

Er wordt géén rekening gehouden met fiscale onderschattingen van activa of overschattingen van passiva.

Het **boekhoudkundig eigen vermogen** bestaat uit volgende componenten:

- Kapitaal (klasse 10)
- Uitgiftepremies (klasse 11)
- Herwaarderingsmeerwaarden (klasse 12)
- Reserves - wettelijke, onbeschikbare, beschikbare, belastingvrije (klasse 13)
- Overgedragen winst of verlies (klasse 14)
- Kapitaalsubsidies (klasse 15)

Het boekhoudkundig eigen vermogen kan ook bepaald worden vanuit het oogpunt van het **netto-actief**, zijnde :

- het totaalbedrag van de activa
- verminderd met de voorzieningen, met de uitgestelde belastingen, met de schulden (langlopende en kortlopende), en met de overlopende passiefrekeningen op de balans.

Bij een *pas opgerichte vennootschap* wordt het risicokapitaal afgeleid uit de openingsbalans bij gebrek aan een voorgaand jaar.

Voor *Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen* is de aftrek gelijk aan een percentage van het boekhoudkundig vermogen dat toewijsbaar is aan die Belgische inrichting. Vereist is dan wel dat zij een jaarrekening opmaken en een boekhouding voeren volgens de boekhoudwet.

### **Correcties op het boekhoudkundig eigen vermogen**

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 (art. 205ter §1 tot en met §6 WIB92).

Boekhoudkundig eigen vermogen op einde van het voorgaande boekjaar :

- fiscale netto-waarde eigen aandelen
  - fiscale netto-waarde van aandelen onder de financiële vaste activa
  - fiscale waarde van aandelen van DBI-beleggingsvennootschappen
  - netto-actief van buitenlandse inrichtingen in land met verdrag
  - netto-actief van buitenlandse onroerende goederen in land met verdrag
  - boekwaarde van activa in zover de kosten de beroepsbehoeften op onredelijke wijze overtreffen
  - boekwaarde van beleggingen zonder periodieke belastbare inkomsten
  - boekwaarde van onroerende goederen of zakelijke rechten daarop die gebruikt worden door bedrijfsleiders, hun echtgenote of hun minderjarige kinderen
  - herwaarderingsmeerwaarden (nog niet afgeschreven deel)
  - kapitaalssubsidies (netto gedeelte)
- + of – pro rata van wijzigingen in de loop van het boekjaar

= risicokapitaal

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.

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**.

#### **1 ste correctie: m.b.t. aandelen en deelnemingen**

- De **fiscale netto-waarde** van volgende **aandelen** moet in **mindering** van het **boekhoudkundig eigen vermogen** worden gebracht (art. 205 ter §1 WIB92) :
  - eigen aandelen
  - deelnemingen en andere aandelen onder de financiële vaste activa (FVA)
  - aandelen van beleggingsvennootschappen, waarvan de eventuele inkomsten kunnen genieten van de DBI-aftrek

Als de dochtervennootschap gebruik maakt van de aftrek voor risicokapitaal, ontzegt men 'diezelfde' aftrek aan de moedervernootschap door de waarde van de participatie in mindering te brengen van de berekeningsgrondslag voor de aftrek.

Enkel de aandelen van de klasse 28 worden uitgesloten en niet de vorderingen opgenomen onder die klasse.

Aandelen in beleggingsvennootschappen worden enkel uit het vermogen gehaald als ze voor de DBI-aftrek in aanmerking komen. Zodoende vermijdt men de combinatie van én DBI-aftrek én notionele aftrek.

- De waarde die uit de berekeningsbasis gehaald moet worden, is niet de boekwaarde maar wel de **fiscale netto-waarde** van de aandelen en deelnemingen bij het **begin van het boekjaar** verbonden aan het aanslagjaar waarvoor men aftrek voor risicokapitaal wenst.

De fiscale netto-waarde van aandelen en deelnemingen is gelijk aan :

- de oorspronkelijke aanschaffingswaarde
- min de fiscaal verantwoorde waardeverminderingen die overeenstemmen met een werkelijke waardedaling.

Voorbeeld :

Een vennootschap heeft in 2005 een aandeel gekocht voor 1 000,00 EUR. Daarop werd in 2006 een waardevermindering van 400,00 EUR geboekt.

a. De geboekte waardevermindering is volledig verantwoord

- verworpen uitgave voor Aj 2007 = 400,00
- boekwaarde aandeel per 31-12-2006:  $1\ 000,00 - 400,00 = 600,00$
- fiscale netto-waarde aandeel per 31-12-2006:  $1\ 000,00 - 400,00 = 600,00$ .

b. Die geboekte waardevermindering is geheel niet verantwoord

- verworpen uitgaven = 0
- belaste reserve (onderschatting actief) voor Aj 2007 = 400,00
- boekwaarde aandeel per 31-12-2006:  $1\ 000,00 - 400,00 = 600,00$
- fiscale netto-waarde aandeel per 31-12-2006: 1 000,00.

## 2 de correctie: buitenlandse vaste inrichtingen

Beschikt een vennootschap over een **vaste inrichting** in een verdragsland waarvan de inkomsten in **België vrijgesteld** zijn, dan krijgt ze **geen notionele interestaftrek** op het eigen vermogen dat kan toegerekend worden aan die inrichting (art. 205 ter § 2 WIB 92).

Het eigen vermogen van de vennootschap moet dan gecorrigeerd worden met netto boekwaarde van de activabestanden die toegewezen worden aan de buitenlandse inrichting (behalve de aandelen bedoeld in art. 205ter §1 WIB) verminderd met de schulden en de voorzieningen die aan de inrichting toerekenbaar zijn.

Om uit te maken of een actief aan de buitenlandse inrichting is toegewezen dan wel of een schuld of voorziening erop betrekking heeft, worden dezelfde principes toegepast als voor de winstbepaling die bij verdrag is vrijgesteld (regels van de DBV).

## 3 de correctie: in buitenland gelegen onroerende goederen

Een vennootschap geniet geen notionele interestaftrek op haar **netto investering** in een **buitenlands onroerend goed** of de zakelijke rechten daarop gelegen in een verdragsland indien dat onroerend goed niet behoort tot een buitenlandse inrichting (art. 205 ter § 3 WIB 92).

Ingeval het onroerend goed toch deel uitmaakt van een buitenlandse inrichting in een verdragsland, dan is het sowieso uitgesloten via de tweede correctie.

Net zoals ingeval de vennootschap over een buitenlandse inrichting beschikt, is ook hier de correctie gelijk aan de netto boekwaarde van dat onroerend goed verminderd met de daarop aanrekenbare schulden en voorzieningen.

#### 4 de correctie: “vermogensbesmettende activa”

Drie categorieën van ‘buitensporige’ activa moeten uit het eigen vermogen (art. 205 ter § 4 WIB 92) :

- **1. de netto boekwaarde van materiële vaste activa of een gedeelte ervan in zover de erop betrekking hebbende kosten op een 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 opportuiniteitsoordeel** 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 inroepen, die hogere kosten rechtvaardigen.
  - Als **kwalitatief criterium** kan voor personenwagens gekeken worden naar de beroepssector van de belastingplichtige en de mogelijkheden die deze biedt om belastbare inkomsten voort te brengen. De fiscus beschouwt een stagiair-advocaat die met een Mercedes 320 SL rijdt en deze ook als fiscale beroepskosten rapporteert, bijvoorbeeld als onredelijk.

**Enkel het overdreven deel** van de netto-boekwaarde van de bewuste activa moet **uit het eigen vermogen worden gehaald**.

In zo'n situatie botst de vennootschap op een dubbel nadeel :

- het overdreven stuk van de kosten is niet als beroepskost aftrekbaar en
  - het overdreven deel van het actief wordt geweerd uit de berekeningsbasis voor de aftrek risicokapitaal.
- **2. de boekwaarde van de bestanddelen die als een belegging worden gehouden en die door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen.**

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 verhuur 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 interestafrek. 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.

Kapitalisatie aandelen

Parkeert een vennootschap tijdelijk overtollige liquiditeiten op een **spaarboekje 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 verhoopde 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. De distributie-BEVEKS zijn niet uitgesloten dankzij hun periodiek dividend.

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.

#### Tak 26-produkten

Verder werd ook de vraag gesteld of wat er diende te gebeuren voor zogenaamde **Tak 26-produkten** .

Een Tak 26 wordt aanzien als een kapitalisatieverrichting en de opbrengst ervan wordt aangemerkt als een intrest. Niettegenstaande de kapitalisatie en de uitkering pas op vervalddag gebeurt, is de vennootschap verplicht de verlopen interesten periodiek als een belastbare opbrengst boekhoudig op te nemen (art 362 bis WIB 1992 en art. 73 KB/W. Venn).

Betekent dit dan dat zulk een Tak 26-contract een belastbaar periodiek inkomen voortbrengt, waardoor de notionele intrestaftrek toch niet negatief moet gecorrigeerd worden ?

Ook hier is het antwoord van de minister van Financiën **positief**. Hij stelt dat de correctie niet dient te gebeuren voor Tak 26-contracten. Dit lezen we als antwoord op een vraag van de heer Carl Devlies ( Vraag nr 1428 Carl Devlies, 16 oktober 2006, Vr. en Antw. Kamer 2006-07, nr 150, p. 29107). De gevolgde redenering is gestoeld op art 362 bis WIB 1992.

#### Beleggingsvennootschap

Dat is een vennootschap die zich **uitsluitend** bezighoudt met de **samenstelling en het beheer van een beleggingsportefeuille**. Die beleggingsactiviteit is effectief opgenomen in haar statutair doel. Moet die beleggingsportefeuille dan uitgesloten worden voor de berekening van de notionele intrestaftrek?

De **rulingcommissie** beantwoordde die vraag onlangs (Voorafgaande beslissing 700.063). Het ging om een groep buitenlandse vennootschappen die bezig is met verzekeringen en beleggingsproducten. De groep besluit een Belgische vennootschap op te richten en behoorlijk wat kapitaal te storten in geld. Vervolgens zal de vennootschap als **enig doel** hebben een **beleggingsportefeuille te beheren voor rekening van haar aandeelhouders**. Ze zal daarbij beleggingen doen in aandelen, obligaties, derivaten en leningen aan vennootschappen binnen de groep tegen marktvoorwaarden. Het beheer van de beleggingsportefeuille zal dus de essentie uitmaken van de activiteit van de vennootschap.

Daarom besluit de rulingcommissie dat die **beleggingsportefeuille niet omwille** van de concrete voorwaarde **in mindering** moet van het eigen vermogen om de notionele intrestaftrek te berekenen.

Die ruling zal menig ondernemer met passieve overtollige liquiditeiten aan het denken zetten. Om te vermijden dat onder meer beleggingen in zuivere kapitalisatieproducten (die dus geen periodiek inkomen genereren) uitgesloten moeten worden van de notionele intrestaftrek, zou het dus volstaan de overtollige middelen in een aparte vennootschap onder te brengen met als enig doel die middelen te beleggen.

- **3. de boekwaarde van onroerende goederen of andere zakelijke rechten m.b.t. dergelijke goederen van de vennootschap waarvan hun bedrijfsleider (bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar van de vennootschap) alsook de echtgeno(o)t(e) ervan of de niet-ontvoogde minderjarige kinderen van hiervoor genoemde personen het gebruik ervan hebben (art. 205ter § 4 3° WIB 1992)**

Het zijn enkel die **bedrijfsleiders van de eerste categorie**, maw conform art. 32 1e lid 1° WIB 1992. Ook hun echtgenoot, wettelijke samenwonende partner of hun kinderen, wanneer zij het wettelijk genot hebben van de inkomsten van deze kinderen, komen in de opsomming voor.

Het "**gebruik**" door de aangeduide personen is het **enige wettelijke criterium** voor uitsluiting. Het doet er niet toe of de bedrijfsleider/echtgenote/minderjarige kind een huurprijs betaalt aan de vennootschap. Zelfs als de bedrijfsleider een volledig marktconforme huur aan de vennootschap betaalt voor het privé-gebruik van de woning, wordt er geen notionele aftrek toegestaan op de boekwaarde ervan.

De openstaande vraag hierbij was of de correctie moest gebeuren voor het ganse onroerend goed wanneer **de bedrijfsleider** echter enkel een **beperkt gedeelte** van het **gebouw** gebruikt.

Een voorbeeld is een huisarts die werkt via een vennootschap en zijn gans onroerend goed zit in zijn vennootschap. Eén derde wordt gebruikt als kabinet en de andere twee derde betreft de privé-vertrekken. Moet dan de correctie beperkt voor één derde gebeuren of de totaliteit ?

De **minister** stelt, n.a.v. een vraag gesteld door de heer Tommelein ( Mond. Vr. nr. 13560 Bart Tommelein, 10 januari 2007, Kamercommissie Financiën, Criv 51 Com 1152, 6) dat in dit geval de **correctie enkel pro rata** (in dit voorbeeld op twee derde) moet toegepast worden.

Dit echter op voorwaarde dat :” Als het **gedeelte** van het onroerend goed dat gebruikt wordt voor **beroepsdoeleinden duidelijk en afzonderlijk** wordt vermeld in de balans en in de jaarrekening en als het gebruik ervan **niet werd afgestaan** aan een van de personen vermeld in **artikel 205ter van het WIB 1992**, dan kan de aftrek voor risicokapitaal worden toegepast op de netto-boekwaarde van het deel dat gebruikt wordt voor beroepsdoeleinden.

Indien het gedeelte dat gebruikt wordt voor beroepsdoeleinden bij de aankoop ervan **niet** op een afzonderlijke rekening in de boekhouding werd opgenomen, kan alsnog een dergelijke boeking worden aanvaard op basis van **concrete gegevens** die het mogelijk maken de boekwaarde van de delen voor professioneel en persoonlijk gebruik te bepalen.”

**Het antwoord is logisch.** Temeer dat deze discussie echter niet nieuw is. Hierbij denken we dan aan het systeem van de degressieve afschrijvingen en de investeringsaftrek.

#### - degressieve afschrijvingen

Wanneer een bepaald gebouw deels beroepsmatig wordt gebruikt en deels wordt verhuurd, dan aanvaardt de Administratie dat het gedeelte dat de belastingplichtige zelf gebruikt, degressief kan worden afgeschreven (CI RH. 243/438.444 van 18 februari 1993 samen met Parlementaire Vraag nr.747 Hatry 21 april 1994).



## - investeringsaftrek

(Noot : de investeringsaftrek is vandaag , op een paar uitzonderingen na, een dode letter. Dit in het kader van de notionele intrestaftrek).

De investeringsaftrek was enkel van toepassing op welbepaalde activa die uitsluitend voor de beroepswerkzaamheid gebruikt werden (art 75 1° WIB 1992).

De Administratie interpreteerde dit dat het ganse actief voor de beroepswerkzaamheid diende te worden gebruikt, m.a.w. wanneer een gebouw niet volledig beroepsmatig gebruikt werd, werd de investeringsaftrek volledig verworpen. De rechtspraak daarentegen volgde de Administratie in deze niet. Uiteindelijk wist de Administratie er zich mee te verzoenen (Ci.RH.242/561.087, 19 januari 2004).

### 5 de correctie: herwaarderingsmeerwaarden en kapitaalsubsidies

Het risicokapitaal wordt verminderd met uitgedrukte niet verwezenlijkte meerwaarden die geen betrekking hebben op actiefbestanddelen zoals bedoeld in §2 tot §4 van art. 205ter WIB92.

- Het eigen vermogen wordt enkel verminderd met **het nog niet afgeschreven gedeelte van herwaarderingsmeerwaarden** (art. 205 ter § 5 WIB92).

De geboekte afschrijvingen op herwaarderingsmeerwaarden zijn reeds onder de belaste reserves opgenomen. Deze uitsluiting blijft gelden wanneer een vennootschap de herwaarderingsmeerwaarde in haar kapitaal incorporeert.

Herwaarderingsmeerwaarden op de reeds uitgesloten actiefbestanddelen zijn al via de vorige correcties uit het eigen vermogen gegaan (ingecalculeerd in de boekwaarde).

- Ook **kapitaalsubsidies** moeten uit de berekeningsbasis gehaald worden voor hun netto-deel (passiefrekening " 15" ). De uitgestelde belastingen op die subsidie worden genoteerd op de passiefrekening "168 " en behoren niet tot het eigen vermogen.

### 6 de correctie : rekening houden met wijzigingen tijdens boekjaar (art. 205ter §6 WIB92).

- Als de **waarde van het eigen vermogen** en/of van één van de bedoelde correctieposten (behalve die voor buitenlandse inrichtingen) gedurende het boekjaar zelf wijzigen, dan moet het risicokapitaal naargelang het geval **pro rata vermeerderd of verminderd** worden (art. 205ter §6 WIB92).

Het bedrag van zulke wijziging moet berekend worden als een gewogen gemiddelde waarbij iedere wijziging geacht wordt te hebben plaatsgevonden op de eerste dag van de kalendermaand volgend op de maand waarin de wijziging zich heeft voorgedaan (art. 205ter § 6, lid 1 WIB92).

Elke beweging wordt dus vermenigvuldigd met :

- het aantal kalendermaanden die nog blijven lopen en
  - gedeeld door het totale aantal kalendermaanden van het belastbaar tijdperk om de gewogen gemiddelde wijziging in min of meer te bekomen.
- **Schommelingen van winstbestanddelen** naar aanleiding van het dagelijks resultaat van de onderneming geven gelukkig **géén** aanleiding tot een correctie, aldus de Minister van Financiën.

Met wijziging in het eigen vermogen wordt bedoeld een verhoging of verlaging van kapitaal, of een herwaardering, ed.

De **berekeningsbasis** zal **vermeerderd** worden indien:

- “slechte” correctie-bestanddelen tijdens het boekjaar verminderen
- “goede” bestanddelen van het eigen vermogen verhogen tijdens het boekjaar

De **berekeningsbasis** zal **verminderd** worden indien:

- “slechte” correctie-bestanddelen tijdens het boekjaar toenemen
- “goede” bestanddelen van het eigen vermogen afnemen tijdens het boekjaar

- **Cijfervoorbeeld 1**

- Een vennootschap (met boekhouding volgens kalenderjaar) beschikt over een eigen vermogen van 250 000,00 EUR op 31-12-2005.
- Op haar balans staan aandelen van een Nederlands bedrijf voor 32 000,00 EUR geboekt onder de financiële vaste activa (boekwaarde = aanschaffingswaarde). Die aandelen blijven ongewijzigd op de balans van 31-12-2006 staan.
- Op 12-03-2006 verhoogt de vennootschap haar kapitaal met 25 000,00 EUR (geld).
- Berekening van het risicokapitaal voor aanslagjaar 2007 :
  - Boekhoudkundig eigen vermogen op 31/12/2005 250 000,00
  - Fiscale nettowaarde aandelen onder FVA (art. 205ter, §1 WIB92) - 32 000,00
  - Kapitaalverhoging in 2006 (25 000,00 x 9/12) in meer + 18 750,00
  - 236 750,00

### **Cumulatieverbod met de investeringsreserve**

De KMO-vennootschappen die genieten van het verlaagd opklimmend tarief in de VenB. (art. 215, 2° en 3° WIB92) zullen moeten kiezen tussen de toepassing van de notionele interestaftrek of de vrijgestelde investeringsreserve. De **combinatie van de twee is niet mogelijk**.

- Wanneer een KMO-vennootschap opteert voor de **investeringsreserve**, dan verliest zij voor dat jaar zelf én voor de twee volgende belastbare tijdperken het recht op de notionele interestaftrek (art. 205novies WIB 92). Die overbruggingsperiode (jaar van keuze + 2 volgende jaren) maakt de investeringsreserve meteen veel minder interessant vanaf het aanslagjaar 2007.
- In de **omgekeerde richting** geldt dat **cumulatieverbod niet**: wie voor aanslagjaar 2007 direct kiest voor de **notionele interestaftrek**, mag voor het aanslagjaar 2008 probleemloos overschakelen op de investeringsreserve (voor zover de vennootschap geniet van het verlaagd opklimmend tarief).

De KMO-vennootschappen leggen dus best voor het boekjaar 2005 (=aanslagjaar 2006) nog een belastingvrije investeringsreserve aan. Ze mogen immers voor het aanslagjaar 2007 toch al onmiddellijk overschakelen op de nieuwe aftrek voor risicokapitaal.

## Fiscale opportuniteiten

Rekening houdende met de berekening van het risicokapitaal ontstaan heel wat mogelijke fiscale opportuniteiten om de berekeningsbasis zo groot mogelijk te maken.

### Optimalisaties van het eigen vermogen

- *Kapitaalsverhogingen*  
Iedere aanbreng van vers kapitaal in geld en/of in niet-besmette natura versterkt het eigen vermogen van de vennootschap en maakt de fiscale notionele aftrek groter.
- *Terugboeken van afschrijvingsexcedenten*  
Indien de vennootschap in het verleden bepaalde activa te snel heeft afgeschreven en de administratie de afschrijvingsexcedenten fiscaal heeft belast, dan is het opportuun om de boekhouding daaraan aan te passen. De vennootschap boekt dan het overdreven afschrijvingsbedrag terug. Door uitzonderlijke opbrengsten uit te drukken groeit het boekhoudkundig vermogen (= hogere basis voor de notionele aftrek) terwijl de vorige excedenten tot nul worden herleid via het aangifteformulier in de vennootschapsbelasting.
- *Gespreide taxatie van meerwaarde*  
Indien de vennootschap ervoor opteert om de door haar gerealiseerde meerwaarden gespreid in de tijd te laten belasten, dan boekt zij de netto meerwaarde op het credit van de rekening 132 'belastingvrije reserve'. Deze keuze krijgt nu een extra aantrekking: enerzijds zorgt men voor uitstel van taxatie en anderzijds stijgt het eigen vermogen door die rekening 132 zodat de notionele interestaftrek toeneemt.  
Wie in het verleden beroep deed op de gespreide taxatie, kan zelfs het toekomstige belastingdeel van de rekening 168 'uitgestelde belastingen' transfereren naar de rekening 132 'belastingvrije reserves' als men kan aantonen dat er in de toekomst geen vennootschapsbelasting verschuldigd zal zijn (o.a. mede door de nieuwe aftrek).

### Optimalisaties van de activa

- Indien de vennootschap beschikt over "**besmette activa**" die opgesomd staan onder de correcties, dan heeft zij er baat bij om die "slechte" actiefbestanddelen af te stoten.
- Indien die activa strikt noodzakelijk zijn voor de operationele activiteiten van de vennootschap kan men eventueel een '**sale and rent back operatie**' overwegen. De vennootschap verkoopt dan haar besmette activa en huurt ze daarna terug onder de vorm van een huurcontract. Het actiefbestanddeel is dan verdwenen van de balans en in de plaats daarvan trekt de vennootschap de betaalde huur af als beroepskosten.
- Binnen een groep van bedrijven kan een vennootschap met een aanzienlijk vermogen haar **aandelenparticipaties verkopen** (desgevallend met een vrijstelbare meerwaarde) aan een andere verbonden vennootschap die sowieso toch weinig kan profiteren van de nieuwe aftrek door de samenstelling van haar vermogen. Door die aandelenverkoop zuivert de eerste vennootschap immers haar risicokapitaal wat de notionele aftrek ten goede komt.

### **Algemene desactivering van de gewone investeringsaftrek**

Ter budgettaire compensatie van de aftrek voor risicokapitaal ingevoerd door de wet van 22 juni 2005 (B.S., 30 juni 2005), wordt de “**gewone**” **investeringsaftrek eenmalig of gespreid tot nul herleid** voor de vennootschappen die hier nog van konden genieten.

De **verhoogde investeringsaftrek** blijft daarentegen **van toepassing** (cf. art. 201 van het W.I.B. 1992).

Het voordeel van de aftrek voor gespreide investering wordt **behouden** voor de investeringsaftrekken **toegestaan voor het aanslagjaar 2007** (art. 528 van het W.I.B. 1992).

De desactivering van de gewone investeringsaftrek voor de vennootschapsbelasting is van toepassing **vanaf het aanslagjaar 2007**. Elke wijziging ingevoerd vanaf 29 april 2005 op de datum van afsluiting van de jaarrekeningen heeft overigens geen weerslag op de toepassing van deze bepaling.

### **Opheffing van het belastingkrediet**

Ter budgettaire compensatie van de aftrek voor risicokapitaal ingevoerd door de wet van 22 juni 2005 (B.S., 30 juni 2005), wordt het **belastingkrediet** bedoeld in de artikelen 289bis, § 2 en 292bis van het W.I.B. 1992 opgeheven **vanaf aanslagjaar 2007**.

Het belastingkrediet dat **nog niet werd verrekend** voor het **aanslagjaar 2007 blijft overdraagbaar** (art. 529 van het W.I.B. 1992).

## Bericht in verband met de investeringsaftrek - aanslagjaar 2008

Het Staatsblad van vandaag publiceert een bericht van de FOD Financiën in verband met de investeringsaftrek.

### Algemeen

Investerings die aan de wettelijke voorwaarden voldoen geven recht op een investeringsaftrek die gelijk is aan een bepaald percentage van de aanschaffings- of beleggingswaarde van die investeringen.

Voor investeringen die gedaan zijn tijdens het belastbare tijdperk dat aan het **aanslagjaar 2008** verbonden is, gelden de volgende percentages.

#### A. Natuurlijke personen

- octrooien, milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling, energiebesparende investeringen en rookafzuig- of verluchtingssystemen in horeca-inrichtingen : . . . . . 13,5 %
- investeringen in beveiliging : . . . . . 20,5 %
- andere investeringen : . . . . . 3,5 %

#### B. Vennootschappen

- Alle vennootschappen
  - octrooien (\*), milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling(\*), energiebesparende investeringen en rookafzuig- of verluchtingssystemen in horeca-inrichtingen : . . . . . 13,5 %
  - investeringen tot aanmoediging van het hergebruik van verpakkingen van dranken en nijverheidsproducten : . . . . . 3 %
- Vennootschappen zoals bedoeld in art. 201, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) of in art. 15, § 1, van het Wetboek van vennootschappen
  - investeringen in beveiliging : . . . . . 20,5 %
- Vennootschappen die uitsluitend winst uit zeescheepvaart verkrijgen
  - investeringen in zeeschepen : . . . . . 30 %

### Gespreide aftrek

Natuurlijke personen die op de eerste dag van het aan het **aanslagjaar 2008** verbonden belastbare tijdperk **minder dan 20 werknemers tewerkstellen**, kunnen, indien zij dit wensen, de **investeringsaftrek** met betrekking tot de in dat belastbare tijdperk verkregen of tot stand gebrachte activa, over de afschrijvingsperiode van die activa **spreiden**; in dat geval wordt de aftrek voor die activa eenvormig bepaald op **10,5 % van de afschrijvingen** die voor elk belastbaar tijdperk van die periode worden aangenomen.

In afwijking van het vorige lid en ongeacht het aantal tewerkgestelde werknemers, bedraagt de gespreide aftrek **20,5 %** van de afschrijvingen op **milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling** die, hetzij door natuurlijke personen, hetzij door vennootschappen(\*) zijn verkregen of tot stand gebracht, tijdens het in het vorige lid bedoelde belastbare tijdperk.

### Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

De aandacht wordt erop gevestigd dat **vennootschappen** die voor het belastbare tijdperk dat aan het **aanslagjaar 2008** of aan het aanslagjaar 2007 verbonden is, onherroepelijk hebben geopteerd voor

het in artikel 289quater WIB 92 vermelde **belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling**, vanaf dat aanslagjaar **niet meer** kunnen genieten van de **investeringsaftrek voor octrooien en milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling**.

## **Aanvraag attesten**

### **I. Milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling.**

De attesten die met betrekking tot de **milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling** ter beschikking van de administratie moeten worden gehouden, dienen, naargelang de plaats van de investering, bij de hiernavolgende instanties te worden aangevraagd.

A. Vlaams Gewest  
Vlaamse Overheid  
Departement Leefmilieu, Natuur en Energie  
Milieu-integratie en -subsiëringen  
Graaf de Ferraris-gebouw  
Koning Albert II-laan 20, bus 8  
1000 BRUSSEL  
Tel. 02-553 03 11  
Fax. 02-553 80 55

B. Waals Gewest  
Direction générale des Ressources naturelles et de l' Environnement  
Direction de la Coordination de l' Environnement  
Avenue Prince de Liège 15  
5100 JAMBES  
Tel. 081-33 51 13  
Fax. 081-33 65 10

C. Brussels Hoofdstedelijk Gewest  
Brussels Instituut voor Milieubeheer  
Gulledelle 100  
1200 BRUSSEL  
Tel. 02-775 78 27  
Fax. 02-775 76 79

### **II. Energiebesparende investeringen**

De attesten die met betrekking tot de **energiebesparende investeringen** ter beschikking van de administratie moeten worden gehouden, dienen, naargelang de plaats van de investering, bij de hiernavolgende instanties te worden aangevraagd.

A. Vlaams Gewest  
Vlaamse Overheid  
Vlaams Energieagentschap  
Koning Albert II-laan 20, bus 17  
1000 BRUSSEL  
Tel. 02-553 46 00  
Fax. 02-553 46 01

B. Waals Gewest  
Direction générale des Technologies, de la Recherche et de l' Energie  
Division de l' Energie  
Avenue Prince de Liège 7  
5100 JAMBES  
Tel. 081-33 56 40  
Fax. 081-33 55 11

C. Brussels Hoofdstedelijk Gewest  
Brussels Instituut voor Milieubeheer  
Gulledelle 100  
1200 BRUSSEL  
Tel. 02-775 78 27  
Fax. 02-775 76 79

### III. Investerings in beveiliging

Meer informatie met betrekking tot de goedkeuringsattesten inzake investeringen in beveiliging die ter beschikking van de administratie moeten worden gehouden, is verkrijgbaar via de website [www.vps.fgov.be](http://www.vps.fgov.be), rubriek preventie.

---

#### Nota

(\*) Behoudens indien door de vennootschap wordt gekozen voor het « Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling ».

## Verhoogde investeringsaftrek ten gunste van de horecasector

Vanaf 1 januari 2006 geldt een **rookverbod**, dat ook uitgebreid wordt naar de **horecasector**, en volledig in werking trad per **1 januari 2007**.

De **horeca inrichtingen** kunnen echter een **afwijking** bekomen indien in de **rookkamer** (die een afgesloten ruimte moet zijn) een **rookafzuigstelsel** of een **verluchtingssysteem** is geïnstalleerd.

De wet van 7 december 2006 betreffende de **investeringsaftrek ten gunste van de horecasector** (B.S., 22 december 2006) voert een fiscale stimulans in ten gunste van horeca-inrichtingen die tot dergelijke investeringen over te gaan. Deze stimulans bestaat uit een verhoogde investeringsaftrek van **10 procentpunten** voor **alle investeringen** die bestaan uit een rookafzuigstelsel of een verluchtingssysteem in rookkamers van horeca inrichtingen.

Hiertoe wordt **artikel 69, §1,2° uitgebreid**, waartoe ondermeer reeds behoren de **investeringen in toekomstgerichte technologieën**, in **rationeler energieverbruik** en de **octrooien**.

Voor de toepassing van deze verhoogde investeringsaftrek wordt een **horeca-inrichting** gedefinieerd als: elk voor het publiek toegankelijke plaats of lokaal, ongeacht de toepassingsvoorwaarden, waar de belangrijkste en permanente activiteit bestaat uit het voorbereiden en/of aanbieden van maaltijden en/of dranken voor consumptie, al dan niet ter plaatse, en dit zelfs kosteloos.

Deze definitie stemt trouwens volledig overeen met deze uit het Kb van 13 december 2005 tot het verbieden van het roken in openbare plaatsen, dat later gewijzigd werd door het KB van 6 juli 2006.

Er werd niet geopteerd om een maximum bedrag vast te leggen per periode en/of per oppervlakte, zoals de Inspecteur van Financiën en de Raad van State hadden voorgesteld. Dergelijke beperking zou niet compatibel zijn met het fiscaal regime van de investeringsaftrek. Deze verhoogde investeringsaftrek zal slechts toegekend worden als de belastingplichtige alle wettelijke en reglementaire bepalingen, opgelegd door de Minister die bevoegd is over de volksgezondheid respecteert. Deze maatregel geldt zowel in de personenbelasting als de **vennootschapsbelasting**.

Artikel 5 van de wet van 7 december 2006 benadrukt dat de **verhoogde investeringsaftrek** met **terugwerkende kracht** van toepassing is op **alle na 1 januari 2006 investeringen** in een **rookafzuigstelsel of een verluchtingssysteem**. De wetgever wou de inwerkingtreding laten samenvallen met de datum waarop het algehele rookverbod (principeel) in werking trad.



# Verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in beveiliging

## Zowel voor KMO vennootschappen als “kleine vennootschappen”

Alle vennootschappen hebben recht op een investeringsaftrek van 20,5 % (aanslagj. 2006; **21,5% voor het aanslagj. 2007**) voor hun **investeringen in beveiliging**.

Deze wijziging is van toepassing op de **vaste activa** verkregen of tot stand gebracht gedurende een belastbaar tijdperk verband houdend met het **aanslagjaar 2006 of met een later aanslagjaar**.

Een wijziging betreft eveneens de belastingplichtigen die van de maatregel kunnen genieten. De maatregel betrof de (handelaars, vrije beroepen) "**K.M.O vennootschappen**" (hetzij, overeenkomstig de **artikelen 69, § 1, lid 1, 2°, d en 201, lid 5 van het W.I.B. 1992**, de binnenlandse vennootschappen waarvan de aandelen of deelbewijzen, die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen en die geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort).

Vanaf het aanslagjaar 2006 wordt de maatregel uitgebreid tot de binnenlandse vennootschappen die, op basis van de criteria bedoeld in **artikel 15, § 1 van het Vennootschapswetboek**, als "**kleine vennootschappen**" worden aanzien.

Zo kunnen, vanaf het aanslagjaar 2006, zowel de vennootschappen die beantwoorden aan de definitie van kleine vennootschappen van artikel 15, § 1 van het Vennootschapswetboek als de vennootschappen die beantwoorden aan de (vroegere) definitie van de K.M.O. bedoeld in artikel 215, lid 2, 1° van het W.I.B. 1992 genieten van de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in beveiliging.

## Opheffing van de vereiste aanbeveling voor de investeringen in beveiliging

m.a.w. de materiële vaste activa die dienen voor de beveiliging van de beroepslokalen en waarvan de installatie wordt goedgekeurd door de **ambtenaar belast met de adviezen inzake techno-preventie** in de politiezone waar die activa worden gebruikt.

Deze ambtenaar diende oorspronkelijk de investering **aan te bevelen** en **goed te keuren**. De programmawet dd. 27 december 2004 (B.S., 31 december 2004, err. B.S., 18 januari 2005) strekte tot afschaffing van de "aanbeveling" van vaste activa verkregen of tot stand gebracht tijdens een periode verband houdend met het aanslagjaar 2006 of met een later aanslagjaar.

Artikel 491, lid 1 van het KB. van het W.I.B. 1992 wordt in die zin aangepast bij koninklijk besluit dd. 1 september 2006 (B.S., 8 september 2006).

## Aftrek voor octrooi-inkomsten

Minder dan 2 jaar na de wet van 22 juni 2005 die de notionele interest invoerde heeft de wetgever een **nieuwe spectaculaire maatregel** ingevoerd die in het buitenland ongetwijfeld veel weerklank zal krijgen.

Vanaf het **aanslagjaar 2008** heeft de wetgever in de Belgische vennootschapsbelasting een nieuwe aftrekbewerking geïntroduceerd: de "**belastingaftrek voor octrooi-inkomsten**". De wettelijke regeling is terug te vinden in artikel 205/1WIB92 tot artikel 205/4 van het WIB 92 (ingevoegd door de programmawet van 27 april 2007, B.S. van 8 mei 2007). Daarmee komen we aan 8 bewerkingen in de vennootschapsbelasting.

Met deze maatregel wil men Belgische ondernemingen aansporen tot **technische innovatie en buitenlandse octrooi-centra** naar België lokken door de exploitatie van **eigen en van in licentie genomen octrooien** te stimuleren.

Deze nieuwe niet-overdraagbare aftrek is gelijk aan **80% van de ontvangen octrooi-inkomsten**. Bijgevolg behoort slechts 20% van deze inkomsten tot het belastbaar resultaat. Als we uitgaan van een vennootschapsbelasting van 33,99% dan daalt de werkelijke belastingdruk op de door een vennootschap verkregen octrooi-inkomsten van 34% naar maximaal 6,8% (zijnde 20% x 34%).

### Bedoeling van de maatregel

Bedoeling van de nieuwe "**aftrek voor octrooi-inkomsten**" is om alle activiteiten van onderzoek en ontwikkeling (O&O) i.v.m. de ontwikkeling van octrooien te stimuleren. Daarnaast wil men ook de eigendom van octrooien en/of het verkrijgen van gebruiksrechten op octrooien aanmoedigen, evenals de fabricage van producten die op basis van die octrooien worden geproduceerd.

Als het om niet zelf ontwikkelde octrooien gaat, is wel vereist dat de geoctrooieerde producten of procédés verder verbeterd worden in een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid, ongeacht of dit tot bijkomende octrooien heeft geleid.

### Beoogde begunstigden

De nieuwe belastingaftrek geldt enkel in de **vennootschapsbelasting** en de **belasting van niet-inwoners/vennootschappen**. De octrooiaftrek is relevant voor alle sectoren die gebruik maken van octrooien zoals de chemische en farmaceutische sector, biotechnologie, hoogtechnologische sectoren, autosector, ed.

### Beoogde inkomsten

De aftrek geldt enkel voor de **ontvangen inkomsten uit geoctrooieerde uitvindingen** en uit aanvullende beschermingscertificaten (ABC's) aangehouden door Belgische vennootschappen of in Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen.

### Octrooien en aanvullende beschermingscertificaten (ABC's) : wat ?

Een **uitvinding** is een nieuwe, originele en toepasbare technische oplossing voor een probleem, in de vorm van een product of van een procédé. Een uitvinding kan **beschermd** worden door het nemen van een **octrooi (patent)**. Een octrooi wordt van overheidswege verleend en verleent aan de aanvrager ervan een **titel** waardoor hij een ander kan **verbieden de uitvinding na te maken, te gebruiken of te verhandelen**. De beschermingsduur van een octrooi is beperkt in de tijd, in de regel niet langer dan 20 jaar.

De octrooihouder kan in plaats van zijn octrooi over te dragen (en een meerwaarde te realiseren), licenties (gebruiksrechten) toestaan aan derden en daarmee inkomsten, veelal **royalty's** genoemd, verwerven.

Er bestaan aanvullende beschermingscertificaten voor geneesmiddelen en voor gewasbeschermingsmiddelen. **Aanvullende beschermingscertificaten** voorzien in een verlengde beschermingsduur voor octrooien met betrekking tot deze producten.

### Zelf ontwikkelde en van derden verworven octrooien

Octrooien kunnen zelf ontwikkeld worden of van derden verworven zijn.

- **Zelf ontwikkelde octrooien** wil zeggen dat de vennootschap houder is van octrooien die ze zelf geheel of gedeeltelijk ontwikkeld heeft in een onderzoekscentrum dat een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid uitmaakt en gelegen is in België of in het buitenland.
- **Van derden verworven octrooien** betekent dat de vennootschap van derden octrooien heeft verworven (via aankoop, inbreng, ruil) of dat derden aan de vennootschap een octrooi in licentie hebben gegeven én de vennootschap de geoctrooieerde producten of procédés geheel of gedeeltelijk verder heeft verbeterd in een onderzoekscentrum dat een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid uitmaakt en gelegen is in België of in het buitenland, ongeacht of dit tot bijkomende octrooien heeft geleid.

### Inkomsten uit octrooien en aanvullende beschermingscertificaten (ABC)

De nieuwe belastingaftrek beoogt enkel de **inkomsten uit zelf ontwikkelde en van derden verworven geoctrooieerde uitvindingen** en uit de **aanvullende beschermingscertificaten**. Inkomsten uit andere intellectuele eigendomsrechten (bijvoorbeeld knowhow, fabrieks- of handelsmerken, modellen, ...) komen niet in aanmerking voor de aftrek.

Heel concreet **geldt de aftrek dus** voor :

- inkomsten uit octrooien of ABC's die door een Belgische vennootschap of een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap (geheel of gedeeltelijk) in (sub)licentie worden gegeven;
- inkomsten uit octrooien of ABC's die door de Belgische vennootschap of Belgische inrichting worden aangewend om de geoctrooieerde producten geheel of gedeeltelijk te produceren of voor haar rekening te laten produceren.

De vereiste van een octrooi houdt in dat de **octrooiaftrek niet** kan worden toegepast :

- wanneer de octrooiaanvraag nog hangende is en het octrooi nog niet is verleend
- na afloop van de geldigheidsduur van het octrooi
- na de vernietiging van een octrooi door de rechter.

Het is **niet vereist** dat de vennootschap over de **volle eigendom** van het **octrooi** beschikt om van de octrooiaftrek te kunnen genieten. Octrooien in vruchtgebruik en in mede-eigendom komen eveneens in aanmerking voor octrooiaftrek.

### In België belastbare octrooi-inkomsten

De octrooi-inkomsten komen slechts in aanmerking voor de octrooi-aftrek in zover ze **in het in België belastbare resultaat** voorkomen. Er wordt dus geen aftrek verleend voor octrooi-inkomsten die worden toegerekend aan buitenlandse vaste inrichtingen van Belgische vennootschappen.

## **Berekening van de octrooi-af trek**

De octrooi-af trek is in principe gelijk aan **80 % van de door de vennootschap verworven octrooi-inkomsten**. Maar als de vennootschap octrooien van derden heeft verworven dan moeten de ontvangen octrooi-inkomsten **verminderd** worden met de aan de licentiegever verschuldigde vergoedingen voor de licentie en de afschrijvingen op de octrooien.

Opvallend is het feit dat er **geen enkele beperking** is aangebracht ten aanzien van de **hoogte van de octrooi-inkomsten**. Daardoor kan de fiscale af trek grote proporties aannemen.

**Twee soorten octrooi-inkomsten** komen in aanmerking voor de af trek:

- de vergoeding voor licenties op octrooien (= royalty's)
- vergoedingen voor octrooien begrepen in de verkoopprijs

### **A. Vergoedingen voor licenties op octrooien**

Als de Belgische belastingplichtige **octrooien in licentie** geeft, is de af trek relatief eenvoudig te berekenen. De af trek bedraagt dan 80% van de werkelijk voor die octrooien van derden ontvangen vergoedingen - van welke aard ook (royalty's of eenmalige vergoedingen) - in zover die vergoedingen in het in België belastbare resultaat van het boekjaar voorkomen.

Indien er «**bijzondere verhoudingen**» zijn tussen de schuldenaar van de vergoedingen en de ontvanger, wordt de af trekbasis beperkt tot het bedrag van die vergoedingen dat overeenstemt met de vergoedingen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen.

Hoe de term "bijzondere verhoudingen" moet begrepen worden, is niet verder verduidelijkt. Men wil hiermee de onrechtmatige winstverschuivingen tussen vennootschappen tegengaan. Over de marktconformiteit van de vergoedingen kan een voorafgaande beslissing (ruling) gevraagd worden.

Als de vergoedingen niet uitsluitend betrekking hebben op octrooien, komt uiteraard alleen het gedeelte dat betrekking heeft op octrooien in aanmerking voor de octrooi-af trek. De eventuele deelname door de licentienemer in de kosten van onderzoek en ontwikkeling van het geoctrooieerde product of procédé is uitgesloten van de af trek voor octrooi-inkomsten.

### **B. Vergoedingen begrepen in de verkoopprijs**

Als de Belgische vennootschap of Belgische inrichting de octrooien gebruikt om **zelf te produceren of voor haar rekening te laten produceren**, dan is de berekening al iets moeilijker. In dat geval wordt er geacht een octrooi-inkomen begrepen te zijn in de winst van de Belgische vennootschap of inrichting.

Dat **fictieve octrooi-inkomen** wordt geacht overeen te stemmen met een marktconforme vergoeding die de Belgische vennootschap of inrichting voor het betrokken tijdperk ontvangen zou hebben indien zij een licentie had toegestaan aan een onafhankelijke vennootschap op de bij de productie gebruikte octrooien.

De octrooi af trek van 80% wordt dan toegepast op die fictieve, marktconforme vergoeding.

Jammer genoeg wordt niet verduidelijkt hoe die marktconforme vergoeding bepaald moet worden.

### **C. Verminderingen van de berekeningsbasis**

Als de vennootschap (of inrichting) **octrooien heeft verworven**, dan wordt in de berekening van de fiscale af trek de octrooi-inkomsten van het belastbaar tijdperk, **verminderd met**:

- de op de verworven octrooien fiscaal aanvaarde **afschrijvingen van het belastbare tijdperk**, in zover zij ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat (desgevallend opgewaarderd naar de afschrijvingen die zouden zijn toegepast op een hogere marktconforme aankoopwaarde), en

- de aan de licentiegever **verschuldigde**, voor het belastbare tijdperk aftrekbare **vergoedingen voor de licentie** in zover zij ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat. (of – als die hoger zouden zijn – de marktconforme vergoedingen).

Deze correcties zijn ingegeven om misbruiken te voorkomen. Anders zouden Belgische vennootschappen octrooien kunnen kopen en die vervolgens terug in licentie geven waardoor ze enerzijds inkomsten verkrijgen die voor 80% vrijgesteld zijn van belasting en anderzijds aftrekbare kosten creëren (afschrijvingen op de aangekochte octrooien of licentierechten en aan derden betaalde vergoedingen voor licentierechten).

Als een vennootschap octrooien in licentie neemt, ze verder ontwikkelt en nadien in sublicentie geeft, zal de berekeningbasis voor de aftrek dus gelijk zijn aan de ontvangen min de verschuldigde royalty's. De aftrek is dus beperkt tot de gerealiseerde marge uit zo'n operatie.

Uiteraard zijn die afschrijvingen en die vergoedingen aftrekbaar volgens de gebruikelijke spelregels.

Samengevat ziet de berekening van de octrooi-aftrek voor **van derden verworven octrooien** er dus als volgt uit:

**80% x (octrooi-inkomsten – licentievergoedingen en afschrijving octrooi) = octrooi-aftrek.**

De vermindering van de berekeningsbasis is niet van toepassing op zelf ontwikkelde octrooien en de daarvoor gemaakte kosten van onderzoek en ontwikkeling, registratie, ed.

Indien de vennootschap geen octrooi-inkomsten tijdens het boekjaar heeft ontvangen met betrekking tot een octrooi, dan moet de vermindering er ook niet op toegepast worden.

Indien de vennootschap octrooi-inkomsten verkrijgt voor meerdere van derden verworven octrooien, dan is de vermindering voor elk octrooi afzonderlijk te beoordelen.

De kosten van 'verbetering' van verworven octrooien die geen vergoeding inhouden voor van derden verworven octrooien en licentierechten op octrooien, moeten evenmin worden afgetrokken van de basis van de octrooi-aftrek.

### **Situering op de aangifte**

Het bedrag van de octrooi-aftrek is aftrekbaar van het **bedrag van de resterende winst na DBI-aftrek en vóór de notionele interestaftrek**. De nieuwe vijfde aftrekbewerking wordt beperkt tot de restwinst na de vierde bewerking (DBI-aftrek). De niet-benutte octrooi-aftrek is **niet overdraagbaar** naar de volgende aanslagjaren.

### **Formaliteit**

Om het voordeel van de octrooi-aftrek te rechtvaardigen, moet de belastingplichtige bij zijn aangifte een **opgave** voegen volgens een nog vast te leggen model.

### **FBB op buitenlandse octrooi-inkomsten**

**Buitenlandse octrooi-inkomsten** waarvoor de octrooi-aftrek genoten wordt, geven recht op een **verrekenbare forfaitair gedeelte voor buitenlandse inkomsten (FBB)** indien ze in het buitenland een bronbelasting hebben ondergaan. Voor die inkomsten wordt het FBB niet forfaitair bepaald op 15/85 van het netto-inkomen vóór aftrek van de roerende voorheffing zoals het geval is in de VenB voor ontvangen buitenlandse royalty's.

Het FBB voor buitenlandse octrooi-inkomsten wordt berekend volgens het product van een breuk waarvan de teller gelijk is aan de werkelijk ingehouden buitenlandse belasting uitgedrukt in een percentage van het inkomen waarop die belasting betrekking heeft, beperkt tot 15, en waarvan de noemer gelijk is aan 100 verminderd met het cijfer van de teller (art. 286 WIB92). Deze breuk is dus vergelijkbaar met de 1<sup>ste</sup> breuk uit de FBB-berekening ten aanzien van buitenlandse interesten.

Dat FBB is bovendien slechts verrekenbaar ten belope van de belasting die verschuldigd is op diezelfde octrooi-inkomsten.

### In werkingtreding aftrek

De aftrek voor octrooi-inkomsten is van toepassing **vanaf aanslagjaar 2008 op alle «nieuwe» octrooi-inkomsten**, d.w.z. inkomsten uit octrooien die vóór 1 januari 2007 nog geen verkopen van geoctrooieerde producten of diensten aan onafhankelijke derden door de Belgische vennootschap (of Belgische inrichting), een licentienemer of een verbonden onderneming, tot gevolg hebben gehad.

### Uitgewerkt voorbeeld

- In een Belgische vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) worden op 1/2/2005 nieuwe octrooien ingebracht voor een waarde van 5 000 000,00 EUR. De vennootschap schrijft de octrooien lineair af over 10 jaar.
- Gedurende de boekjaren 2005 en 2006 draagt de inbreng niet bij tot de winst, maar worden de ingebrachte octrooien verder verbeterd in een onderzoeksafdeling van de vennootschap in België.
- In 2007 worden de geoctrooieerde producten gecommercialiseerd. De marktconforme licentievergoeding van 12 % op de inbrengwaarde van de octrooien wordt geacht begrepen te zijn in de opbrengst van de verkochte producten.

#### **Aanslagjaar 2008 :**

- octrooi-aftrek (5<sup>de</sup> bewerking) :

- octrooi-inkomsten :	12 % x 5 000 000,00:	600 000,00
- <u>min de afschrijving op octrooi :</u>	<u>10 % x 5 000 000,00:</u>	<u>-500 000,00</u>
		100 000,00
		<u>x 80 %</u>
aftrek voor octrooi-inkomsten =		80 000,00 EUR
- notionele interestaftrek (6<sup>de</sup> bewerking) : n.a.v. de inbreng verhoogt het eigen vermogen van de vennootschap wat een invloed zal hebben op het risicokapitaal en zal resulteren in een hoger bedrag aan notionele interestaftrek.
- verrekenbare belastingkrediet voor octrooien m.b.t. **aanslagjaar 2008** : 5 000 000,00 x 10 % x 20,5% (% van AJ 2006) x 33,99 % = 34 839,75 EUR.

Uit bovenstaand cijfervoorbeeld blijkt dat de vennootschappen in kwestie dankzij de inbreng van octrooien een forse belastingbesparing zullen realiseren door de combinatie van de octrooi-aftrek met de interessante notionele interestaftrek en het belastingkrediet.

### Vergelijking met Nederland

Ook Nederland heeft zijn “**octrooi-box**” ingevoerd om fiscaal aantrekkelijk te worden voor R&D-centra. Via die octrooi-box worden winsten uit gepatenteerde uitvindingen **vanaf 1 januari 2007 belast aan 10 %** (met begrenzing aan de hoogte van de gunstig belaste winst). De Nederlandse regeling is wel beperkt tot door de belastingplichtige **zelf ontwikkelde octrooien**, en geldt dus niet voor van derden verworven of in licentie genomen octrooien.

## **Besluit**

In vergelijking met andere Europese landen (zoals bijvoorbeeld Nederland of Ierland) is de **Belgische octrooi-aftrek zeer aantrekkelijk**.

- De nieuwe fiscale aftrek in de vennootschapsbelasting bedraagt in beginsel **80%** van de door de vennootschap **ontvangen octrooi-inkomsten**. Dankzij deze aftrek kan het feitelijke belastingtarief op deze inkomsten in de **vennootschapsbelasting dalen tot slechts 6,8%**.
- Net zoals bij de zeer populaire notionele interestaftrek staat er **geen limiet op de hoogte van de octrooi-aftrek**.
- Niet alleen de **zelf ontwikkelde octrooien** maar ook de **van derden verworven octrooien** worden beoogd.
- En het onderzoek en ontwikkeling mag **in België of in het buitenland** hebben plaatsgevonden.

Ten opzichte van de Nederlandse regeling is de Belgische aftrek aantrekkelijker op het vlak van de toepassingsvoorwaarden, de berekeningsbasis en het tarief.

## Onderzoek en ontwikkeling: belastingkrediet of verhoogde aftrek?

Een van de laatste steunmaatregelen voor investeringen in onderzoek en ontwikkeling die de paarse regering heeft genomen is de aftrek voor inkomsten uit octrooien. Vanaf **aanslagjaar 2008** kan een onderneming een belastingkrediet van 80 % op de inkomsten uit octrooien krijgen, wat de effectieve belasting op dergelijke inkomsten terugbrengt op maximum 6,8 %!

Maar moet men er meteen voor gaan, zonder enig voorafgaand rekenwerk? De wet van 23 december 2005 inzake het generatiepact voorzag immers al in een **aftrek** voorzien voor **investeringen in onderzoek en ontwikkeling**.

Sinds dat jaar (**aanslagjaar 2007**) hebben bedrijven dus de **keuze** tussen **investeringen in octrooien en milieuvriendelijke investeringen**. Een keuze is echter onomkeerbaar! Handig om weten.

Voorbeeld

### Investeringsaftrek

stel dat een 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 vennootschapsbelasting betaald worden wat 54.214,05 EUR geeft.

### Belastingkrediet

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.

Net zoals de aftrek voor investeringen kan dit **belastingkrediet** in een keer of gespreid gevraagd worden.

- Het **unieke belastingkrediet** wordt berekend op de **aanschaffings- of investeringswaarde** van het actief, eerst vermenigvuldigd met het **verhoogde investeringsaftrektarief** en vervolgens door het normaal tarief in de vennootschapsbelastingen (33,99 %).
- Het **gespreide belastingkrediet** dat men enkel voor **investeringen in O&O** kan vragen (en niet voor investeringen in octrooien) wordt berekend op basis van de **afschrijving van het actief** dat eerst wordt **vermenigvuldigd** met het **verhoogde aftrektarief voor gespreide investeringen** gevolgd door het normaal tarief in de vennootschapsbelastingen (33,99 %) Voor het **aanslagjaar 2008** zal dit **tarief 13,5 %** bedragen voor de eenmalige verhoogde aftrek en **20,5 %** voor de gespreide verhoogde aftrek.

### Welke moet men kiezen?

- De **investeringsaftrek** is een **aftrekbaar bedrag** dat de **belastbare basis vermindert**; 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).

- het **belastingkrediet** raakt niet aan de belastbare winst, maar wordt rechtstreeks afgehouden van de **verschuldigde belasting**. Op papier is de **effectieve besparing gelijk**. Aangezien het belastingkrediet echter berekend wordt op basis van het normale belastingtarief zouden KMO's een groter profijt halen uit de aftrek voor investeringen wanneer ze aan een verlaagd tarief worden onderworpen.

Voor **dochterondernemingen in België** kan het **belastingkrediet** (dat de belasting verlaagt) slechts het voordeel bieden – aangezien ze hun rekeningen naar het moederhuis sturen – het gemiddelde belastingtarief op de belastbare inkomsten te verlagen als ze gebruikmaken van de techniek van investeringsaftrek (dat de inkomsten reduceert).

Bij dat tweede systeem is de **effectieve belastingdruk** op de belastbare winst maar **27,11 procent**. 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.

- Als het **belastingkrediet niet kan verrekend** worden op een effectieve belasting in de loop van vijf opeenvolgende aanslagjaren, is het in principe **terugbetaalbaar**.
- De **investeringsaftrek** van zijn kant is **niet terugbetaalbaar**, maar kan **onbeperkt worden overgedragen**. Als een onderneming denkt dat niet voldoende winst te kunnen maken in de vijf opeenvolgende jaren om in aanmerking te komen voor investeringsaftrek, moet ze opteren voor een belastingkrediet dat ze na die vijf jaar kan recupereren. Anders zal ze moeten wachten tot het moment waarop ze voldoende winst kan aangeven om die overdracht af te trekken.

Een laatste piste die we moeten onderzoeken is de impact op de berekening van de aftrek van risicokapitaal (**notionele interestaftrek**).

Die zal immers veel hoger liggen als de vennootschap opteert voor de **investeringsaftrek** omdat ze in tegenstelling tot het **belastingkrediet** geen invloed heeft op de basis van de berekening van de notionele interesten.

## O&O – vrijstelling van betaling van roerende voorheffing

Er zijn verschillende maatregelen getroffen om wetenschappelijk onderzoek te bevorderen, zoals de **gedeeltelijke vrijstelling** van betaling van **roerende voorheffing** die een werkgever moet inhouden op de vergoedingen die hij uitkeert aan **werknemers** die binnen zijn bedrijf betrokken zijn bij **onderzoek en ontwikkeling**.

- De eersten die ervan profiteerden waren **onderzoekers aan universiteiten, hogescholen en wetenschappelijke instellingen**. Het was immers de programmawet van 24 december 2002 die deze laatsten **vanaf 1 oktober 2003** vrijstelde van de betaling van de roerende voorheffing ten belope van 50 tot 60 %.
- De programmawet van 27 december 2004 bevat een **eerste uitbreiding** van de maatregel van **1 oktober 2005** naar **bedrijven die mensen tewerkstellen in onderzoeksprojecten** op basis van een **samenwerkingsakkoord** met universiteiten, hogescholen en erkende wetenschappelijke instellingen. Op die manier kunnen ze 50 % van de roerende voorheffing behouden.
- De wet van 23 december 2005 omtrent het generatiepact is verder op dat spoor gegaan. Er werd eenzelfde vrijstelling van 50 % voorzien voor het **aanwerven van wetenschappelijk personeel** via de **Young Innovative Companies**.
- Vervolgens werd **vanaf 1 januari 2006** een korting van 25 % toegestaan aan ondernemingen die onderzoekers tewerkstelden in het kader van ontwikkeling **zonder** dat ze daarvoor noodzakelijk een **samenwerkingsovereenkomst** moesten sluiten met een universiteit, hogeschool of erkende wetenschappelijke instelling. In dat geval moet het personeel wel beschikken over een diploma van burgerlijk ingenieur of van doctor in de toegepaste of exacte wetenschappen, de geneeskunde of de dierengeneeskunde.
- De laatste etappe, de programmawet (I) van december 2006 heeft de **lijst met aanvaarde diploma's uitgebreid en aangepast** aan de terminologie van elke Gemeenschap, voor de vergoedingen die betaald zijn vanaf 1 januari 2007.
- We merken op dat deze laatste wet tegelijkertijd de vrijstelling van aanvullend personeel voor wetenschappelijk onderzoeker vanaf aanslagjaar 2008 zal schrappen (er is een overgangsregeling voorzien). Ze verhindert tevens dat men de verschillende bovengenoemde maatregelen voor de vrijstelling van betaling van de roerende voorheffing voor eenzelfde vergoeding cumuleert.

### Welke opgaven moeten bij de aangifte vennootschapsbelasting ?

Vak XII van de **aangifte vennootschapsbelasting** vermeldt dat de aangifte moet vergezeld zijn van:

- de jaarrekening, bestaande uit de balans, resultatenrekening en eventuele toelichting,
- de verslagen aan en besluiten aan de algemene vergadering, en
- de opgave 275 U indien de belastingplichtige aanspraak wenst te maken op de investeringsaftrek.

Deze **opsomming** is echter misleidend, en **te beperkend**. Op grond van sommige bepalingen van het WIB of KB WIB moeten bepaalde opgave verplicht bij de aangifte worden gevoegd. Zo stelt de administratieve commentaar dat de **opgave 328 K (degressieve afschrijvingen)** en de **staat 204.3 (risico's en lasten)** integrerend deel uitmaken van de aangifte, terwijl er geen sprake is van opgave 275 U (COM IB (1992), nr. 307/26).

Eén en ander werd nogmaals bevestigd in een enkele maanden gepubliceerde parlementaire vraag aan de Minister van Financiën (Vr. & Antw., Kamer, 2006-2007, nr. 156 van 5 maart 2007, blz. 30.240- 30.241, Vr. nr. 1368 Trees Pieters van 17 juli 2006). Kamerlid Pieters kaartte het gebrek aan rechtlijnigheid aan. De Minister bevestigde dat sinds ajr.2004 de jaarrekening, de verslagen aan en de besluiten aan de algemene vergadering en de opgave 276 U integrerend deel uitmaken van de aangifte.

De Minister voegde er evenwel onmiddellijk aan toe dat de bepalingen van het WIB en/of KB WIB in principe de verplichting oplegt :

- de opgave 276 K (gespreide belasting van de meerwaarden),
- 276 N (vrijstelling van meerwaarden op bedrijfsvoertuigen,
- 275 R (investeringsreserve),
- 275 N (belastingkrediet voor vennootschappen,
- tabel 276T(vrijstelling voor bijkomend personeel) bij de aangifte te voegen indien de belastingplichtige terugvalt op de vrijstelling of aftrekpost.
- Inmiddels zijn er ook nog nieuwe opgaven in het leven geroepen voor de toepassing van de notionele interest (opgave 275 C ) en voor de meerwaarden op zeeschepen (opgave 276 B).

Wat betreft de opgave 328 K voor degressieve afschrijving en de opgave 204.3. (risico's en lasten) verwees de minister naar eerdere parlementaire vragen (Vr. & Antw., Kamer, 2004-2005, nr.75 van 25 april 2005, blz. 12.545- 12.547, Vr. nr. 66 Trees Pieters van 22 oktober 2003, en Vr. & Antw. Kamer, 2005-2006, nr. 112 van 13 maart 2006, blz. 21.083-21.084, Vr. nr. 890 Carl Devlies van 27 juli 2005).

- Artikel 41 KB WIB stipuleert dat de belastingplichtige die opteert voor het stelsel van de degressieve afschrijvingen op activabestanddelen, de keuze moet betekenen aan de controlediensten binnen de termijn die gesteld is voor het voorleggen van de aangifte. Die betekening moet bij de aangifte worden gevoegd middels de opgave 328 K. Bedoeld artikel bepaalt tevens uitdrukkelijk dat de keuze onherroepelijk is. Hieruit blijkt op voldoende wijze dat de keuze voor degressieve afschrijvingen enkel kan gebeuren middels een bij de aangifte gevoegde opgave 328 K. Ook de rechtspraak heeft meermaals dit strict standpunt bevestigd (o.m. Antwerpen, 19 januari 1999 en Brussel, 5 januari 2005; Antwerpen, 5 december 2006; zie ook A.Cools"Degressieve afschrijvingen: laattijdige indiening formulier 276 K doet keuze teniet, Acc. & Fisc., 2005, afl. 22, 5-6). Slechts in uitzonderlijke omstandigheden week de rechtspraak af van deze regel. Zo besliste het hof te Brussel dat de loutere toevoeging van de een afschrijvingstabel op zich niet volstaat, doch gelet op het feit van stilzwijgende aanvaarding in de vorige jaren kon de

administratie hier niet op terugkomen zonder het vertrouwensbeginsel te schenden ( Brussel, 29 september 2005).

- Ook voor de **opgave 204.3** bestaat er een duidelijke wettelijke grondslag. Artikel 22 KB WIB 92 bepaalt dat deze opgave dient te worden ingediend binnen de termijn die gesteld is voor het indienen van de aangifte in de inkomstenbelastingen en samen met de aangifte. Deze opgave moet principieel bij de aangifte gevoegd worden, doch de termijn is niet op straffe van verval voorgeschreven. De minister bevestigde dat de administratie toelaat aan belastingplichtigen die in de mening waren dat de door hen geboekte waardeverminderingen als beroepskosten aftrekbaar waren, de mogelijkheid krijgen om in een latere fase van de procedure deze opgave alsnog in te dienen ( Vr. & Antw., Kamer, 2004-2005, nr.75 van 25 april 2005, blz. 12.545- 12.547, Vr. nr. 66 Trees Pieters van 22 oktober 2003).

Het **al dan niet integrerend deel uitmaken** van de **aangifte** kan verstrekkende gevolgen hebben. Het ontbreken van een bijlage die geacht wordt geïntegreerd deel uit te maken van de aangifte is er immers sprake van een **ongeldige aangifte**. In dat geval zal de administratie de belastingplichtige de mogelijkheid moeten bieden het vormgebrek te herstellen, dus de bijlage alsnog over te maken binnen een termijn van acht dagen. Wordt het vormgebrek niet binnen deze termijn hersteld, dan mag de administratie een **aanslag van ambtswege** vestigen (COM IB (1992), nr. 307/27). Enkel voor degressieve afschrijvingen zal zich dan een probleem stellen. De optie is dan immers laattijdig (in die zin: Gent, 9 februari 2005).

Alle bijlagen en opgaven moeten worden **gewaarmerkt, gedagtekend en getekend**.

Wat de aangifte personenbelasting betreft vormt aldus de minister geen enkele bijlage een integrerend deel uit van

## Verplichte indiening langs elektronische weg van fiches

Het Staatsblad van vandaag publiceert een koninklijk besluit dd.03.06.2007 tot wijziging van het KB/WIB 92 tot invoering van de **verplichte indiening langs elektronische weg van fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing**.

Deze elektronische indiening zal worden gerealiseerd enerzijds, wat de fiches en samenvattende opgaven betreft, door het gebruik van de informaticatoepassing genaamd « **Belcotax-on-web** », anderzijds, wat de aangiften in de bedrijfsvoorheffing betreft, door het gebruik van de informaticatoepassing genaamd « **Finprof** ».

De elektronische indiening van fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing zal geschieden door het elektronisch verzenden van een geheel van gegevens die door één van de vermelde informaticatoepassingen vervolgens zullen worden omgezet in fiches en samenvattende opgaven of in een aangifte in de bedrijfsvoorheffing.

Beide informaticatoepassingen bestaan al langer binnen de administratie, maar tot nu toe waren de schuldenaars niet verplicht om deze te gebruiken.

Daar een elektronische indiening van fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing in tegenstelling tot een indiening op papier echter een besparing en vereenvoudiging teweegbrengt zowel voor de belastingplichtigen als voor de administratie, is het dan ook aangewezen om deze mogelijkheid om te vormen tot een verplichting.

Uiteraard moet bij een **stelsel van verplichte elektronische indiening** ook rekening worden gehouden met het feit dat nog niet elke schuldenaar beschikt over een PC met internetaansluiting en hij zich derhalve in de materiële onmogelijkheid kan bevinden om fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing elektronisch in te dienen.

Deze verplichting tot elektronische indiening wordt daarom dan ook geconcretiseerd in **twee fasen** die worden beschreven in het artikel over de inwerkingtreding van dit besluit.

- In een **eerste fase** is een **elektronische indiening** slechts verplicht vanaf de indiening van de fiches en samenvattende opgaven die betrekking hebben op de **inkomsten van 2007** ( **aanslagjaar 2008** ) en vanaf de indiening van de aangiften in de bedrijfsvoorheffing die betrekking hebben op de belastbare inkomsten die betaald of toegekend zijn vanaf 01/01/2008 ( **aanslagjaar 2008** ) en dit enkel voor de schuldenaars waarvan het bedrag van de **verschuldigde bedrijfsvoorheffing** op de inkomsten van het vorige jaar meer bedraagt of gelijk is aan **100.000 EUR**. Met dit laatste bedoelt men sommige maandaangevers voor de bedrijfsvoorheffing zoals vermeld in [artikel 412, tweede en derde lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992](#) (WIB 92).
- Pas in een **tweede fase** die aanvangt vanaf de indiening van de fiches en samenvattende opgaven die betrekking hebben op de **inkomsten van 2008 (aanslagjaar 2009)** en vanaf de indiening van de aangiften in de bedrijfsvoorheffing die betrekking hebben op de belastbare inkomsten die betaald of toegekend zijn vanaf 01/01/2009 (aanslagjaar 2009) zal de elektronische indiening ook voor **alle andere schuldenaars verplicht** zijn.

Daarenboven is er in beide fasen naar analogie met het systeem van de **elektronische BTW-aangifte** (artikel 2 van het koninklijk besluit van 31 januari 2007, Belgisch Staatsblad van 7 februari 2007) in een **vrijstelling van elektronische indiening** voorzien voor de schuldenaars of de personen die namens hen gemachtigd zijn om deze fiches en samenvattende opgaven in te dienen, en die **niet** over de nodige **geïnfomatiseerde middelen beschikken**. Voor hen is het nog steeds **toegelaten**, om de fiches en samenvattende opgaven op papier of op elektronische informatiedrager en de aangiften in de bedrijfsvoorheffing op papier in te dienen.

Bovendien wordt er in dit besluit een delegatie van bevoegdheden verleend aan de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde om het model van de fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing vast te stellen en daarenboven conform het systeem van de elektronische BTW-aangifte (artikel 2 van het koninklijk besluit van 31 januari 2007, Belgisch Staatsblad van 7 februari 2007) de modaliteiten met betrekking tot hun indiening te bepalen. Het is dan ook de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde die het functioneren van de elektronische indiening zal concretiseren en die de formaliteiten zal vastleggen die vervuld moeten zijn om nog op papier of op elektronische informatiedrager te mogen blijven indienen.

Tot slot kan nog worden vermeld, dat dit gehele systeem van verplichte elektronische indiening kan worden gerealiseerd zonder dat de in [artikel 57 WIB 92](#) en [artikel 250 WIB 92](#) vastgelegde wettelijke basis moet worden gewijzigd. Enkel een aanpassing van het KB/WIB 92 dringt zich op omdat daar de uitvoeringsmodaliteiten met betrekking tot deze wetsartikelen geregeld worden.

Meer specifiek worden daarom in dit besluit de [artikelen 30, 31, 90, 92, 93](#) en [94 van het KB/WIB 92](#) gewijzigd