

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



AANGIFTE VENNOOTSCHAPSBELASTING AJ 2001

Devloo Pieter
Erkend belastingconsulent
Vennoot Vlasschaert-Devloo Accountants & Belastingconsulenten

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

AANGIFTE VENNOOTSCHAPSBELASTING AJ 2001	1
INLEIDING	4
VAK I - RESERVES	5
Voorzieningen.....	5
Technische reserves.....	5
Voorziening vakantiegeld.....	5
Voorziening. Herstellingswerken.....	5
Voorziening voor waarborgverplichtingen.....	6
Waardeverminderingen op handelsvorderingen	9
BTW : Waardeverminderingen op schuldvorderingen.....	9
Bijkomende kosten grond.....	10
Aftrek bijkomende kosten grond	10
Voordelen alle aard	15
Voordelen van alle aard : A posteriori regularisatie via R/C : tolerantie blijft	15
Voordelen van alle aard. Meubilair.	16
Voordeel van alle aard : BTW bij "andere" bedrijfsvoertuigen	16
Gratis verkrijging gebouwen belastbare winst	17
Aandelen : intrinsieke waarde niet alleenzalmakend	20
VAK II – VERWORPEN UITGAVEN.....	23
Boetes	23
Kosten "sponsoring"	23
Statusuitgaven.....	47
Art. 26 WIB 92 : abnormale of goedgunstige voordelen	24
Abnormale voordelen : financiële hulp aan dochtermaatschappijen in moeilijkheden	24
Abnormale voordelen : buitenlandse belasting volstaat.....	25
Kosten eigen aan WG	28
Buitenlandse dienstreizen en forfaitaire vergoedingen	38
Kostenvergoedingen voor dienstverplaatsingen : 10 F per kilometer.....	41
Kilometerprijzen indexatie.....	43
Bezoldiging vermomd als kostenvergoeding : wie bewijst wat ?	44
Sociale voordelen	28
Kosten patroonsfeest : Minister bevestigt oude principes	28
Kosten maaltijd-"tickets" wel als beroepskosten aftrekbaar ?	29
Kosten maaltijdcheques.....	32
art. 54 WIB : is Liechtenstein niet per definitie een belastingparadijs ?	34
Minderwaarden op aandelen : bijkomende kosten ook verwerpen ?	36
VAK IV – UITEENZETTING VAN DE WINST	48
Aftrekbare giften	48
Culturele instellingen : Minister van Financiën beslist alleen.....	48
Erkenningstermijn voor giften twee, vier of zes jaar	49
Overgedragen verliezen	50
Welke verliezen zijn onbeperkt overdraagbaar in de tijd ?	50
Velasquez-doctrine : Europees recht biedt soelaas	51
Investeringsaftrek	53
KMO-vennootschappen versoepeling bewijslast ?	53
Investeringsaftrek. Strandstoelen.	54

VAK VIII – TARIEF VAN DE BELASTING	56
1-miljoen regel	56
"1 miljoen F-regel" oplossing via verworpen kosten ?	56
VAK V – AFZONDERLIJKE AANSLAGEN.....	58
Verdoken meerwinsten.....	58
Omzetverhoging en BTW	58
Onderschatting voorraden en ten onrechte vrijgestelde voorzieningen.....	59
Niet verantwoorde kosten.....	60
Voordelen alle aard.....	60
RPB en laattijdig indienen individuele fiche : discriminatie	60
Geheime commissielonenaanslag : niet discriminerend in vennootschapsbelasting.....	64
Laattijdig indienen individuele fiches en samenvattende opgaven ?	65
VAK IX – VERREKENBARE VOORHEFFINGEN.....	68
FBB	68
BEDRIJFSLEIDER	69
Arbitragehof : gedeeltelijke vernietiging attractiebeginsel.....	69
PROCEDURE	74
Uitdrukkelijke motivering: vanaf 1 oktober 2000.....	74
Commentaar op de nieuwe fiscale procedure	74
EURO.....	77
Fiscale wetgeving in het euro-tijdperk	77

AANGIFTE VENNOOTSCHAPSBELASTING AJ. 2001

INLEIDING

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

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

VAK I - RESERVES

Voorzieningen

Technische reserves

CI.RH. 421/528.010 van 26 april 2000

Het K.B. van 13 mei 1999 (B.S., 8 juli 1999) bepaalt ten aanzien van **twee specifieke voorzieningen** de voorwaarden waaronder, en de kwantitatieve beperkingen waarbinnen, **verzekeringsondernemingen** deze voorzieningen vanaf het aanslagjaar 2000 met **vrijstelling** van belasting kunnen aanleggen.

Het gaat om :

- de voorziening voor "egalisatie en catastrofes" (voor risico's die verband houden met natuurelementen, lucht- en ruimtevaarisico's, risico's i.v.m. aanslagen en arbeidsconflicten, en risico's inzake burgerrechtelijke aansprakelijkheid voor milieuverontreiniging en voor gebrekkige producten); en
- de voorziening "voor niet-verdiende premies".

De Administratie benadrukt nog eens dat voor **andere technische voorzieningen** de **bestaande** administratieve **vrijstellingsvoorwaarden** van toepassing blijven tot zolang voor hen geen wettelijke regeling bestaat.

Voorts laat de Administratie weten dat de zgn. "aanvullende voorziening leven" niet kan worden vrijgesteld onder de bestaande administratieve voorwaarden, zodat zij "volledig onder de belastbare reserves moeten worden opgenomen".

Voorziening vakantiegeld

Ci. RH.243/349.099 van 29 januari 2001

Naar jaarlijkse gewoonte heeft de Administratie de **maximumpercentages** vastgelegd van de **als beroepskost aftrekbare voorziening** voor **vakantiegeld** die op het einde van het kalenderjaar mag worden aangelegd. De percentages zijn, in vergelijking met vorig jaar, zowel wat de bedienden als wat de werklieden betreft, lichtjes verhoogd. De voorzieningen voor vakantiegeld die geboekt zijn in de op 31 december 2000 afgesloten balansen, zijn aldus als beroepskost aftrekbaar in de mate dat ze **niet hoger** zijn dan :

- 18,8 % (i.p.v. 18,6 % vorig jaar) van de vaste en veranderlijke bezoldigingen die in 2000 zijn toegekend aan de bedienden die het voordeel van de wetgeving betreffende de jaarlijkse vakantie van de werknemers genieten;
- 10,27 % i.p.v. 9,98 % vorig jaar) van 108/100 van de lonen die in 2000 zijn toegekend aan werklieden en leerlingen die het voordeel van dezelfde wetgeving genieten.

Voorziening. Herstellingswerken.

V & A, Kamer, 2000-2001, nr. 62 van 5 februari 2001, p. 6976

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

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

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

Voorziening voor waarborgverplichtingen

arrest van 12 mei 2000

Het aanleggen van **voorzieningen voor risico's en kosten** ten laste van het **resultaat** is een techniek waarin zowel het **boekhoudrecht** als het **fiscaal recht** voorziet.

Boekhoudrechtelijk beogen de voorzieningen voor risico's en kosten naar hun aard duidelijk omschreven verliezen of kosten te dekken, die op balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat (art. 19, al. 1 K.B. van 8 oktober 1976).

Ook de **fiscale wet** voorziet in de mogelijkheid om, binnen de grenzen en onder de voorwaarden die de Koning bepaalt, belastingvrij voorzieningen aan te leggen voor risico's en kosten om het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn (art. 48 W.I.B. 1992).

Over de voorzieningen voor risico's en kosten bestaat een **uitgebreide fiscale rechtspraak**. Zij wordt gekenmerkt door grote strengheid en restrictiviteit. Een recent arrest van het Hof van Beroep te Brussel illustreert dat weer.

Brussel, 12 mei 2000

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

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

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

Het Hof ziet **vier voorwaarden** waaraan voorzieningen moeten Voldoen, om **niet** als **belastbare winst** te worden aangemerkt :

1° de voorzieningen moeten aangelegd worden om het hoofd te bieden aan scherp omschreven lasten;

2° de lasten waarvoor een voorziening wordt aangelegd, zijn volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk;

3° de lasten zullen aftrekbare beroepskosten zijn van het latere boekjaar tijdens welk ze werkelijk zullen betaald of gedragen worden of de aard van zekere en vaststaande schulden zullen verkregen hebben;

4° de lasten ter bestrijding waarvan de voorziening bestemd is, moeten geacht worden normaal te drukken op de uitslagen van het belastbare tijdperk waarin zij wordt aangelegd: zij moeten voortvloeien uit de in dat tijdperk uitgeoefende beroepswerkzaamheid of uit alsdan voorgekomen gebeurtenissen.

Loutere vooruitzichten en benaderende ramingen zijn uitgesloten.

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

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

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

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

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

Situering in de rechtspraak

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

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

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

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

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

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

Het voor elke aannemer of architect geldende risico dat volgt uit de wettelijke bepalingen inzake de tienjarige aansprakelijkheid, volstaat op zich niet om de vereiste waarschijnlijkheid van verliezen en kosten aan te tonen (Antwerpen, 24 mei 1993, FJF, 1994, nr. 94/114).

De loutere definitieve oplevering die plaatsvindt bij iedere architecturale opdracht of bouwopdracht, kan op zichzelf niet worden aangezien als een aan de gang zijnde gebeurtenis die de waarschijnlijkheid van een verlies of kost, aantoot (Gent, 17 december 1992, TRV, 1993, 78).

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

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

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

- Ten slotte vindt men in de rechtspraak ook nog een geval waarin een vennootschap zich **borg** gesteld had voor de **financiële verplichtingen** van een **andere vennootschap**. Op die borgstelling kon slechts een beroep worden gedaan wanneer zich een politiek of betalingsrisico werd contractueel omschreven als het in gebreke blijven of de willekeur van een overheidsdebiteur. Het politieke risico was omschreven als allerlei overheidshandelingen, oorlogen, revoluties, enz. Het Hof te Antwerpen oordeelde weer dat het om een louter hypothetisch en algemeen risico ging, waarvan de waarschijnlijkheid en de orde van grootte op de balansdata zelfs niet bij benadering kon worden geraamd: er hadden zich geen gebeurtenissen voorgedaan, die de solvabiliteit van de schuldenaar in twijfel trokken; uit een informatieverslag bleek dat op de solvabiliteit van de schuldenaar niets aan te merken was; ten slotte waren er in het geheel geen schadeclaims bekend. De voorziening werd dan ook niet aanvaard (Antwerpen, 23 november 1993, F.J.F., 1994, nr. 94/60).

Waardeverminderingen op handelsvorderingen

BTW : Waardeverminderingen op schuldvorderingen

V. &A., Kamer, 2000-2001, nr. 48 van 16 oktober 2000, p. 5670

De BTW die een leverancier of een dienstverrichter in verband met de levering van een goed of de prestatie van een dienst aan de Staat stortte, wordt tot beloop van het passende bedrag teruggegeven, "wanneer de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan" (cf. art. 77, § 1, 7° BTW-wetboek). Voorwaarde is wel dat de leverancier of de dienstverrichter aan zijn medecontractant een verbeterd stuk uitreikt (cf. art. 79 BTW-wetboek). De teruggaaf wordt volgens de Minister van Financiën toegestaan "zodra het geheel of gedeeltelijk verlies van de schuldvordering vaststaat".

De Minister herhaalt dat ingeval van faillissement dit "in principe" maar het geval is op het ogenblik van de sluiting van het faillissement. Tenzij de schuldeiser al eerder over een attest van de curator beschikt (zie ook Fisc., nr. 558, p. 8). Tot beloop van het bedrag vermeld in dit attest, mag de BTW dan worden teruggegeven, zonder dat een verbeterd stuk moet worden uitgereikt. Volgens de Minister is dat immers niet nodig "gelet op de specifieke omstandigheden van een faillissement".

Bij een gerechtelijk akkoord daarentegen, wordt een herstelplan opgesteld dat de betalingstermijnen en de schuldverminderingen vermeldt. De volledige uitvoering van dat plan bevrijdt de schuldenaar volledig en definitief van alle in het plan opgenomen schuldvorderingen (art. 35 Wet van 17 juli 1997 betreffende het gerechtelijk akkoord). De schuldvermindering vormt volgens de Minister bijgevolg "een verlies van schuldvordering dat als zeker mag worden beschouwd vanaf de dag van het vonnis waarin de rechtbank de volledige uitvoering van het herstelplan vaststelt, kwijting geeft aan de commissaris inzake opschorting en het einde van de opschorting van betaling uitspreekt". Om teruggaaf van de BTW te verkrijgen, moet hier volgens de Minister wel de verplichting inzake liet uitreiken van een verbeterd stuk worden nageleefd.

Aankoopkosten grond

Omtrent de vraag of bijkomende kosten bij de aankoop van gronden aftrekbaar zijn, heerst op dit ogenblik onduidelijkheid in de rechtspraak. Het Hof van Beroep te Gent sluit zich aan bij het administratief standpunt dat deze kosten niet aftrekbaar zijn (Gent, 16 september 1999, Fisc., nr. 728, p. 10 en Gent, 30 november 1999, Fisc., nr. 736, p. 9). Ook de Hoven van Beroep te Antwerpen en te Brussel beslisten reeds in die zin (Antwerpen, 9 juni 1998, Fisc., nr. 727, p. 9 en Brussel, Fisc., nr. 710 p.11).

Maar dezelfde twee laatste Hoven aanvaardden ook reeds dat de bijkomende kosten wel aftrekbaar zijn (Antwerpen, 14 oktober 1997, Fisc., nr. 635, p. 9; Antwerpen, 8 juni 1999, Fisc., nr. 716, p. 9; Brussel, 14 november 1997, Fisc., nr. 645, p. 3 en Brussel, 18 juni 1999, Fisc., nr. 718, p. 10).

Merk op dat de Minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag heeft laten weten dat de Administratie zowel tegen het arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen van 14 oktober 1997 als tegen het arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 14 november 1997, een voorziening in cassatie heeft ingesteld (V. & A., Senaat, 1998-'99, nr. 1-91, p. 4823). Afwachten dus wat het Hof van Cassatie beslist.

Afschrijvingen in jaar van vervreemding

Het Hof van Beroep te Gent heeft zich vorig jaar aangesloten bij de rechtspraak van het Hof van Beroep te Antwerpen volgens dewelke ook in het jaar van vervreemding nog afschrijvingen mogen gebeuren (Gent, 24 februari 1999, Fisc., nr. 700, p. 9; zie ook o.m., Antwerpen, 14 oktober 1997, Fisc., nr. 638, p. 9).

Bijkomende kosten grond

Aftrek bijkomende kosten grond

Cass., 22 juni 2000, twee arresten

Hof van Cassatie

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

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

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

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

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

Ook andere hoven en rechtbanken volgen Cassatie

Gent, 21 december 2000

Antwerpen, 19 december 2000

Rb. Gent, 9 november 2000

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

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

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

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

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

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

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

Administratie verzet zich tegen Cassatierechtspraak

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

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

Boekhoudwetgeving

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

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

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

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

Waardeverminderingen

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

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

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

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

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

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

Zij leidt daaruit de volgende **conclusies** af :

- "behoudens zeer uitzonderlijke omstandigheden of gebeurtenissen mogen geen waardeverminderingen worden geboekt tijdens het boekjaar van de verwerving van vaste activa, zoals terreinen";
- "de loutere vaststelling dat de venale waarde van een terrein lager is dan de aanschaffingswaarde ervan, kan op zich geen aanleiding geven tot het boeken van een waardevermindering";
- "waardeverminderingen kunnen niet systematisch worden toegepast zonder rekening te houden met de specifieke situatie van elke onderneming; waardeverminderingen moeten geval per geval beoordeeld worden".

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

Fiscale benadering

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

Aankoopkosten op terreinen

De Administratie gaat vervolgens dieper in op het specifiek probleem van de bijkomende aankoopkosten van terreinen. Die maken, gelet op de voormelde boekhoudkundige principes, deel uit van de aanschaffingsprijs van de terreinen. Dergelijke kosten moeten worden "geactiveerd".

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

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

- "een geboekte waardevermindering op de aanschaffingswaarde van een terrein kan op het fiscaal vlak slechts worden aanvaard in de mate dat zij voortvloeit uit een duurzame ontwaarding van het terrein zelf. Het systematisch boeken van een waardevermindering op de aankoopkosten die betrekking hebben op een terrein - kosten die een integrerend deel uitmaken van de aanschaffingswaarde van het terrein zelf - is manifest in strijd met de (hoger) vermelde boekhoudkundige bepalingen";
- "bovendien vormt een geboekte waardevermindering slechts een fiscaal aanvaardbare beroepskost indien zij overeenstemt met een ontwaarding die zich tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk heeft

voorgedaan; zoals voor andere beroepskosten, rust de bewijslast op de belastingplichtige en kan een dergelijke waardevermindering in principe slechts worden aangenomen, wanneer dienaangaande door de belastingplichtige de nodige overtuigende verantwoordingsstukken worden voorgelegd".

De Gewestelijke directeurs krijgen vanwege het Hoofdbestuur de opdracht met deze richtlijnen rekening te houden bij het afhandelen van de "hangende" geschillen; zij moeten hun diensten er bovendien op wijzen dat met deze richtlijnen rekening gehouden moet worden bij het opstellen van berichten van wijziging die betrekking hebben op de aanslagjaren 1998 en volgende.

Feitelijke beoordeling

Met deze richtlijnen geeft de A.O.I.F. een schot voor de boeg aan al wie gedacht heeft om op basis van de recente Cassatierechtspraak de bijkomende kosten op gronden fiscaal in aftrek te kunnen brengen. Hoewel de meningen binnen de Administratie, naar verluidt, sterk verdeeld zijn, is zij blijkbaar niet bereid om die aftrek toe te staan.

Gezien dit standpunt nu via hiërarchische weg meegedeeld is aan de Gewestelijke directeurs, mag men er zich dan ook aan verwachten dat de aftrek van de bedoelde kosten in de praktijk (zoals voorheen) systematisch zal worden verworpen. En dat de betrokken belastingplichtigen noodgedwongen hun toevlucht zullen moeten nemen tot de rechtbank.

De vraag is overigens of er ten gronde wel veel tegenstelling bestaat tussen het administratieve standpunt en de recente Cassatierechtspraak. Zoals men weet, spreekt het **Hof van Cassatie** zich niet uit over de feiten. Het Hof heeft enkel gezegd, dat de bijkomende kosten op gronden aanleiding kunnen geven tot het boeken van een waardevermindering (in de zin van de boekhoudwetgeving) als en op voorwaarde dat de feitenrechter heeft vastgesteld dat tegenover die kosten geen reële tegenwaarde staat. Uit de "feiten" moet derhalve blijken of er wel of geen reële tegenwaarde is. Die vraag behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de "feiten"-rechter (de rechtbank van eerste aanleg en het hof van beroep).

Voordelen alle aard

Voordelen van alle aard : A posteriori regularisatie via R/C : tolerantie blijft

V & A., Kamer, 1999-2000, nr. 31, 22 mei 2000, p. 3624

In antwoord op een **parlementaire vraag** bevestigt de **Minister van Financiën** dat "**a posteriori**" regularisaties van **voordelen van alle aard** via **rekening-courant**, **mogelijk** blijven; maar dat deze techniek enkel gebruikt mag worden om de waarde van te goeder trouw aangegeven voordelen van alle aard bij te stellen; en niet, om niet-aangegeven voordelen te regulariseren (V & A., Kamer, 1999-2000, nr. 31, 22 mei 2000, p. 3624).

Praktische oplossingen

In de **praktijk** gebeurt het dikwijls dat de belastingcontroleur bij de controle van een vennootschap vaststelt dat bepaalde **voordelen van alle aard** zijn toegekend aan één of meer bedrijfsleiders; maar dat die voordelen **niet** als zodanig **aangegeven** zijn, en ook niet aan de betrokken bedrijfsleider aangerekend zijn.

In het verleden werd dat dikwijls opgelost, door een bedrag gelijk aan het voordeel van alle aard aan de winst van de vennootschap toe te voegen. Als een verworpen uitgave dus. Maar deze praktijk werd enkele jaren geleden door de (toenmalige) Minister van Financiën van de hand gewezen. Een vennootschap heeft immers niet de keuze om een voordeel van alle aard,

- ofwel als een belastbaar voordeel van alle aard te beschouwen in hoofde van de betrokken bedrijfsleider,
- ofwel als een verworpen uitgave zelf ten laste te nemen.

Het voordeel moet krachtens de wet fiscaal als een belastbaar inkomen aangemerkt worden bij de genierter .

Een **andere oplossing** bestaat erin ervoor te zorgen dat er **geen voordeel** meer is. Als de bedrijfsleider aan de vennootschap een som moet betalen die gelijk is aan het in rekening gebrachte voordeel, dan is er uiteraard geen sprake meer van enige bevoordeling. Er moet dan ook niets meer worden belast.

Een en ander kan gerealiseerd worden door het voordeel effectief aan de betrokkene te factureren. Of door de waarde ervan te boeken op het credit van de resultatenrekening en op het debet van de rekening-courant van de bedrijfsleider.

In het verleden heeft de **Administratie aanvaard** dat de "boeking als inkomen van de vennootschap van de door haar verleende voordelen, nog gebeurt na afsluiting van het boekjaar en zelfs nadat het bestaan van dergelijke voordelen door de taxatiediensten is vastgesteld".

Enkele jaren geleden heeft de (toenmalige) Minister van Financiën evenwel aan de Administratie opdracht gegeven om te onderzoeken "of die soepele houding verder kan worden gerechtvaardigd"; dit "gelet op de vaststelling dat bepaalde vennootschappen bij het vervullen van hun fiscale verplichtingen stelselmatig nalaten met de verleende voordelen rekening te houden en, enkel bij onderzoek van hun fiscale toestand, die nalatigheid trachten recht te zetten" via de opname ervan op het debet van de rekening-courant (V. & A., Senaat, 28 mei 1996, p. 956).

Onderzoek afgelopen

Onlangs is de huidige **Minister van Financiën** opnieuw over deze materie ondervraagd. Uit zijn antwoord blijkt dat het ingestelde onderzoek inmiddels afgelopen is. Uit dat onderzoek is gebleken "dat er **geen reden is om terug te komen op de administratieve praktijk**", waarbij ook nog na afsluiting van het boekjaar regularisaties kunnen gebeuren via de rekening-courant van de betrokken bedrijfsleider.

Maar de gevallen waarin dit nog kan gebeuren, worden nu **strenger** omschreven.

- De administratieve praktijk waarvan sprake, zal nog **slechts aanvaard** worden "wanneer het bedrag van het voordeel van alle aard dat aanvankelijk te goeder trouw werd vermeld op de daartoe voorziene individuele fiches en samenvattende opgaven, naar aanleiding van een onderzoek van de fiscale toestand van de vennootschap/ schuldenaar, wordt verhoogd".
- De Administratie zal haar soepele houding daarentegen **niet meer** innemen "in de gevallen waarbij de betrokken vennootschap, bij de vervulling van haar fiscale verplichtingen, systematisch nalaat rekening te houden met de verleende voordelen, en enkel naar aanleiding van het onderzoek van haar fiscale toestand deze nalatigheid tracht recht te zetten".

Vorbij

Kortom, het staat een **vennootschap** nog steeds **vrij** om het voordeel weg te werken, door het effectief via **rekening-courant** in rekening te brengen bij de betrokken bedrijfsleider.

Maar de tijd dat men de controle kon afwachten om een en ander in geval van "betrapping" te regulariseren, is - blijkens het ministerieel antwoord - definitief voorbij. De Administratie acht haar inschikkelijke houding nog slechts van toepassing om de omvang te **regulariseren** van **bestaande voordelen van alle aard** die te **goeder trouw aangegeven** zijn op de individuele fiches en samenvattende opgaven; en niet langer om het bestaan zelf van die voordelen te regulariseren.

Voordelen van alle aard. Meubilair.

V.& A., Kamer, 1999-2000, nr. 28 van 2 mei 2000, p. 3322

De **loutere terbeschikkingstelling van meubelen** valt volgens de Minister van Financiën **buiten** het toepassingsgebied van de **forfaitaire ramingsregels** voor het berekenen van bepaalde **voordelen van alle aard** (cf. art. 18 K.B./W.I.B. 1992).

Merk op dat de situatie anders is wanneer een gemeubeld onroerend goed ter beschikking wordt gesteld. In dat geval voorziet het KB/W.I.B. 1992 wel uitdrukkelijk in een forfaitaire raming van het voordeel alle aard.

Voordeel van alle aard : BTW bij "andere" bedrijfsvoertuigen

Een vijftal jaar geleden heeft de BTW-Administratie een "**praktische**" formule ontwikkeld om de **BTW** te berekenen die verschuldigd is bij het "**gratis**" ter beschikking stellen van **bedrijfswagens** aan **personeelsleden, bestuurders, en zaakvoerders**.

Die formule vertrekt van de forfaitaire waarde van het voordeel van alle aard, zoals die voor de toepassing van de personenbelasting berekend wordt.

Ervan uitgaande dat het aldus geraamde voordeel van alle aard geacht moet worden de BTW te omvatten, is het **voordeel "exclusief" BTW** - in het geval de persoon die de wagen ter beschikking stelt een "volledig" BTW-plichtige is - gelijk aan het forfaitair geraamde voordeel "inclusief BTW"/1,0855.

De **verschuldigde BTW** is dan gelijk aan het voordeel "inclusief" BTW, verminderd met het aldus berekende voordeel "exclusief" BTW (Fisc., nr. 571, p. 1; voor het bijzonder geval van "gemengde" BTW-plichtigen, zie Fisc., nr. 572, p. 4).

De beperking van de belasting die op deze wijze doorgevoerd wordt, vindt haar oorsprong in het feit dat de maatstaf van heffing bij dergelijke terbeschikkingstellingen in principe beperkt is tot de "uitgaven" waarvoor er recht op aftrek van de voorbelasting heeft bestaan (art. 33, 2° W.B.T.W.).

Bijgevolg moet een correctie doorgevoerd worden om rekening te houden,

- met de algemene beperking van de aftrek van de BTW t.a.v. personenwagens, wagens voor dubbel gebruik en mini-bussen (aftrek maximaal gelijk aan 50 %; cf. art. 45, § 2 W.B.T.W.);
- en met het feit dat sommige uitgaven gewoon niet aan BTW onderworpen zijn geweest (kosten van autoverzekering, verkeersbelasting, enz.; de Administratie "schat" de omvang van deze kosten op 10 % van het voordeel).

Andere voertuigen

Aan de Administratie is gevraagd, of de voormelde **praktische formule** ook toegepast mag worden wanneer een **voertuig** dat **niet** aan de **algemene aftrekbeperking van art. 45, § 2 van het BTW-Wetboek** onderworpen is, "**gratis ter beschikking** gesteld wordt van een personeelslid, zaakvoerder of bestuurder, en de Administratie van directe belastingen een **voordeel van alle aard** in rekening brengt.

In een onlangs gepubliceerde beslissing antwoordt de Administratie dat dit inderdaad het geval is, maar dat de formule dan wel aangepast moeten worden. Voor de beperking van de belasting moet dan immers uitsluitend nog rekening gehouden worden met het feit dat sommige uitgaven (in verband met het voertuig) niet aan BTW onderworpen zijn geweest (cf. de voormelde uitgaven waarvan de Administratie de omvang op 10 % van het voordeel raamt).

Het **voordeel "exclusief" BTW** is aldus gelijk - weerom als de wagen ter beschikking wordt gesteld door een "volledig" BTW-plichtige - aan het voordeel van alle aard "inclusief BTW" /1,189. De **verschuldigde BTW** is vervolgens ook hier gelijk aan het voordeel "inclusief" BTW, verminderd met het aldus berekende voordeel "exclusief" BTW (Beslissing nr. E.T. 90.335, 28 april 1999; BTW-Revue nr. 143).

Gratis verkrijging gebouwen belastbare winst

Antwerpen, 5 oktober 1999

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

Feiten

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

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

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

Het Hof

Naar de mening van het **Hof** staat het onbetwistbaar vast dat de **voordelen** die de N.V. bij het beëindigen van de contracten van opstal te beurt vielen, **exploitatiewinst** uitmaken zoals bedoeld in artikel 24, eerste alinea, 1° WIB 1992, omdat het gratis verkrijgen van de door de opstalhouder

opgetrokken gebouwen deel uitmaakt en het gevolg is van een commerciële transactie die de N.V. als opstalgever in het kader van haar beroepswerkzaamheid heeft aangegaan.

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

Het Hof wijst die argumentatie af. Overeenkomstig **artikel 3 van het K.B. van 8 oktober 1976** moet de jaarrekening een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van (de onderneming). En **artikel 16 van het KB** vormt een uitzondering op voormeld artikel 20; het stelt dat, indien de toepassing van de in Hoofdstuk II van het KB bedoelde waarderingsregels niet leidt tot nakoming van dit getrouw beeld, daarvan moet worden afgeweken om te voldoen aan het getrouw beeld.

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

Beoordeling

Het komt ons voor dat het Hof te Antwerpen een juiste beslissing heeft genomen, zowel uit **boekhoudrechtelijk** als uit **fiscaalrechtelijk oogpunt**. Beginnen we met het boekhoudrecht, want de waarderingsregels van het K.B. van 8 oktober 1976 zijn bepalend voor de fiscale winstberekening, tenzij de fiscale wet ervan afwijkt (Cass., 20 februari 1997, A.J.T., 196-97,405).

Boekhoudrechtelijk

Het vraagstuk van de **boekhoudkundige verwerking** van een kosteloze verwerving van gebouwen na de beëindiging van een opstalrecht, is bij ons weten nooit in de doctrine behandeld geworden. De rechtsleer heeft het probleem altijd meteen uit fiscaalrechtelijk oogpunt aangepakt.

Het argument dat de kosteloos verworven gebouwen geen aanschaffingswaarde hebben in de zin van artikel 20 van het K.B. van 8 oktober 1976 en dus niet in de balans kunnen worden opgenomen, is niet overtuigend. Blijkens artikel 3 van de Boekhoudwet van 17 juli 1975 omvat de boekhouding van rechts personen al hun bezittingen. Wel vertoont het K.B. van 8 oktober 1976 op het punt van de waardering een leemte.

Geen van de uitdrukkelijk gehanteerde begrippen is toegespitst op het geval van de gratis verkrijging : de aanschaffingsprijs (art. 21) kan strikt genomen alleen de verwervingen onder bezwarende titel, andere dan inbreng, betreffen; de vervaardigingsprijs (art. 22) betreft eigen vervaardigingen; en de inbrengwaarde (art. 23) betreft inbrengen.

Die leemte is ongetwijfeld te verklaren doordat substantiële kosteloze verkrijgingen niet bepaald courant zijn. Op het ogenblik dat het K.B. van 8 oktober 1976 werd opgesteld, heeft men daar gewoon niet aan gedacht.

Zo kan men een eigendomsverrijking als gevolg van een **formele schenking of een legaat** ook niet onder de letterlijke betekenis van het begrip aanschaffingsprijs brengen. In die gevallen is er geen prijs. En toch wordt niet betwist dat men alsdan de verschuldigde registratie- of successierechten als aanschaffingswaarde dient te boeken. In die gevallen is het verschil tussen deze aanschaffingswaarde en de werkelijke waarde dan wel een latente meerwaarde, die niet moet worden uitgedrukt.

Eigenlijk zijn de artikelen 20 tot 23 van het K.B. van 8 oktober 1976 geschreven voor investeringen. Bij **eigendomsverrijkingen ten kostelozen titel** gaat het in de eerste plaats om **opbrengsten**, en wel **in natura**. Dit karakter van opbrengst in natura heeft als bijzonder gevolg dat men de goederen die

aan de opbrengst beantwoorden, moet waarden. De opbrengst moet op de resultatenrekening komen en de goederen op de balans.

De schema's en bepalingen van het K.B. van 8 oktober 1976 zijn inderdaad ruim genoeg om er de verplichting uit af te leiden om eigendomsverkrijgingen die zuiver ten kostelozen titel plaatsvinden, in de balans en de resultatenrekening tot uitdrukking te brengen. Een zuiver kosteloze verkrijging betekent onmiskenbaar een opbrengst. En die moet onder de uitzonderlijke opbrengsten worden opgenomen.

Het **Hof te Antwerpen** beroept zich daartoe terecht op de bepaling nopens het **getrouw beeld** (art. 3 K.B. van 8 oktober 1976). En het lijkt ons niet eens noodzakelijk een beroep te doen op de derogerende werking van het **getrouw beeld** (art. 16 K.B. van 8 oktober 1976), zoals het Hof dat doet. Vermits het hier gaat om het opvullen van een leemte, volstaat de interpretatieve werking van het **getrouw beeld**. De Commissie voor Boekhoudkundige Nonnen beroept zich daar trouwens voortdurend op wanneer zij adviezen geeft over de boekhoudkundige verwerking van allerlei verrichtingen die in het K.B. van 8 oktober 1976 niet worden geregeld.

Tegen **welke waarde** moeten de **kosteloos verkregen activa** dan worden **gewaardeerd**? De waardering moet in het algemeen gebeuren met voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw (art. 7, al. 1 Wet van 17 juli 1975 en art. 19, al. 1 K.B. van 8 oktober 1976), op basis van objectieve elementen. Dat principe leidt er in feite toe dat de waardering moet gebeuren tegen de **werkelijke waarde** (zie daarover uitgebreid: S. VAN CROMBRUGGE, "Het fiscaal winstbegrip", in Vennootschap en belastingen, Brussel, Ced.Samsom, Deel III, Hfdst. 3, nr. 640-645 en 720-750).

Fiscaalrechtelijk

De analyses die men in de **fiscaalrechtelijke doctrine** vindt met betrekking tot kosteloze eigendomsverkrijgingen, bevestigen deze boekhoudrechtelijke bevindingen. Overigens komt het ook regelmatig voor dat leemten of minder duidelijke regelingen in het boekhoudrecht worden aangevuld of geïnterpreteerd aan de hand van, veelal oudere, fiscale rechtspraak en doctrine (zie b.v. S. VAN CROMBRUGGE, Beginselen van de vennootschapsbelasting, Kalmthout, Biblo, 1999, nr. 67 en 101).

Men is het er in de fiscale doctrine over eens dat **kosteloze eigendomsverkrijgingen** in het algemeen bijdragen tot de winst. Winst is de stijging van het netto-actief, met uitsluiting van nieuwe kapitaalbrengen. Alles wat het actief verhoogt, draagt dus onvermijdelijk bij tot de winstvorming (Ibidem, nr. 24-26). Betwisting is er wel over de aard opgeleverd door een kosteloze eigendomsverkrijging: meerwaarde of gewone winst.

Om de zaken zo duidelijk mogelijk voor te stellen, lijkt het ons aangewezen niet alleen het fiscale statuut van zuiver kosteloze eigendomsverkrijgingen onder ogen te nemen, maar ook dat van formele schenkingen en legaten.

Formele schenking of legaat

Wanneer een vennootschap actiefbestanddelen verkrijgt door **formele schenking of legaat**, maken de registratie- of successierechten, samen met eventuele bijkomende kosten, de aanschaffingswaarde uit. Het verschil tussen die aanschaffingswaarde en de werkelijke waarde blijft latent en dus onbelastbaar.

Indien de vennootschap deze werkelijke waarde in haar boekhouding tot uitdrukking brengt, komt men te staan voor een uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarde, die vrijgesteld is mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarden (art. 44, § 1, 1° en 190 W.I.B. 1992) (Antwerpen, 28 januari 1980, A.F.T., 1980, 70).

Wanneer een vennootschap geld verkrijgt door formele schenking of legaat, maken die sommen gewone belastbare winsten uit (Luik, 4 maart 1971, T.Not., 1972, 69), onder aftrek uiteraard van de registratie- of successierechten.

Zuiver kosteloze verkrijging

Indien de vennootschap daarentegen voor de verwerving van het actiefbestanddeel **geen enkele tegenprestatie** moet leveren, is het ons altijd voorgekomen dat er **niet** van een **meerwaarde**, doch slechts van een **gewone winst** sprake kan zijn.

Een meerwaarde veronderstelt, anders dan hier het geval is, een voorafbestaand actiefbestanddeel (cf. Brussel, 22 oktober 1985, F.F. 1987, nr. 87/5). De werkelijke waarde van een actiefbestanddeel dat voor het eerst en ten kostelozen titel in het maatschappelijk vermogen wordt opgenomen, maakt een gewone winst uit. Klaarblijkelijk deelt het Hof te Antwerpen deze mening.

In **sommige rechtsleer** wordt de mening vooropgesteld dat het bij kosteloze verwerving van gebouwen na beëindiging van een recht van opstal wel om een meerwaarde zou gaan, die alleen maar uitgedrukt en dus vrijgesteld is (Be. PEETERS, Fiscale aspecten van het recht van opstal en erfpacht, Deurne, Kluwer, 1992, p. 76).

Klaarblijkelijk wil men de grond als het voorafbestaande actiefbestanddeel zien dat in waarde vermeerderd. Naar ons gevoelen gaat het met een gebouw om een nieuwe waarde en dus om gewone winst, die belastbaar is. Zo heeft ook niemand ooit betwist dat een gebouw afschrijfbaar is, terwijl de grond waarop het staat, niet afschrijfbaar is. Overigens onderscheidt het K.B. van 12 september 1983 tot bepaling van de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel duidelijk de terreinen van de gebouwen (rekeningen 220 en 221).

De verschillende behandeling van deze twee gevallen kan misschien verrassend overkomen. De verdere uitwerking toont evenwel aan dat elk van beide stelsels aan een eigen logica gehoorzaamt.

In het **eerste geval** is er geen effectieve belastbaarheid van een latente meerwaarde op het ogenblik dat het actiefbestanddeel wordt verworven, maar kan later alleen de bescheiden aanschaffingswaarde (registratie- of successierechten) worden afgeschreven.

In het **tweede geval** is er wel effectieve belastbaarheid bij de verwerving, maar kan later de werkelijke waarde worden afgeschreven. Dat laatste werd klaarblijkelijk ook door de fiscus aanvaard in de zaak waarover het Hof te Antwerpen zich uitsprak.

Aandelen : intrinsieke waarde niet alleenzalmakend

Brussel, 3 november 2000

Om na te gaan of een bestuurder **aandelen** van een **niet-beursgenoteerde vennootschap** tegen een **voordelige prijs** heeft kunnen overnemen van zijn vennootschap, is de **intrinsieke waarde** van die aandelen **niet doorslaggevend**.

De **waardering** van **niet-beursgenoteerde aandelen** moet volgens het **Hof van Beroep te Brussel** geval per geval gebeuren en moet aansluiten bij de economische en financiële realiteit. Bij de waardering moet men ook rekening houden met de markt waarop de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen, actief is. En zelfs met de evolutie van die vennootschap na de overdracht (Brussel, 3 november 2000).

Een belastingplichtige is bestuurder en hoofdaandeelhouder van vennootschap A. Deze laatste houdt aandelen aan in vennootschap B. De aandelen zijn niet op de beurs genoteerd. In april 1989 neemt de belastingplichtige de aandelen in vennootschap B over. De prijs die hij daarvoor betaalt, stemt overeen met de boekwaarde van de aandelen.

De **taxatie-ambtenaar** meent evenwel dat de **werkelijke waarde** van de aandelen **hoger** ligt, en belast de belastingplichtige ten belope van het **verschil** op een **voordeel van alle aard**.

In eerste instantie stelt de **belastingplichtige** dat de overdracht van de aandelen in het normale beheer van zijn privé-patrimonium kadert. Van een belastbaar voordeel van alle aard kan er dan ook geen sprake zijn.

Maar het **Hof van Beroep te Brussel** wuift dat argument weg. De belastingplichtige is bestuurder en hoofdaandeelhouder van vennootschap A. Er kan dus moeilijk ontkend worden dat hij in feite de vennootschap leidt.

De belastbaarheid van een voordeel als bestuurdersbezoldiging veronderstelt niet noodzakelijk een tegenprestatie van de bestuurder. Voldoende is dat hij het voordeel heeft ontvangen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid binnen de vennootschap. Volgens het Hof was dit in casu duidelijk het geval : de overdracht van de aandelen vond plaats in het kader van de beroepsactiviteiten van de belastingplichtige als bestuurder en hoofdaandeelhouder van vennootschap A. Dus is er wel degelijk sprake van een belastbaar voordeel van alle aard.

... dat er geen is

In tweede instantie richtte de belastingplichtige zijn pijlen op de **waarde** die de taxatie-ambtenaar in aanmerking had genomen als de **werkelijke waarde** van de **niet-beursgenoteerde aandelen**.

Om die waarde vast te stellen, had de **taxatie-ambtenaar** verwezen naar de ramingsregels die in een circulaire van 21 juni 1995 te lezen staan (zie ook Com.IB. 1992, nr. 36/9). Deze circulaire schrijft voor hoe het voordeel van alle aard moet worden vastgesteld, wanneer een kapitaalvennootschap aan haar werknemers een aantal van haar eigen aandelen tegen verminderde prijs overdraagt, of nog, een aantal aandelen van de vennootschap waarvan zij geacht wordt een dochter- of klemdochtervennootschap te zijn. Wanneer het om niet-beursgenoteerde aandelen gaat, dan moet men volgens de voormelde circulaire het voordeel berekenen door het verschil te maken tussen "de intrinsieke waarde" (berekend op basis van het netto actief) van de verkregen aandelen en de werkelijk door de verkrijger betaalde prijs".

Om de werkelijke waarde van de aandelen van vennootschap B te bepalen, had de taxatie-ambtenaar aldus de intrinsieke waarde van de aandelen berekend op basis van het netto-actief, zoals dat uit de jaarrekening over het boekjaar 1988 bleek (cf. het laatste afgesloten boekjaar voor de overdracht van de aandelen). Hetgeen tot een hogere waarde leidde dan de overdrachtsprijs van de aandelen (cf. de boekwaarde van de aandelen).

De **belastingplichtige** betwist dat deze waarde zou overeenstemmen met de werkelijke waarde van de aandelen en krijgt op dit punt wel gelijk van het Brussels Hof.

Geval per geval bekijken

Het Hof stelt dat de **waardering van niet-beursgenoteerde aandelen** op basis van de intrinsieke waarde niet wegneemt dat er telkens rekening moet gehouden worden met de bijzondere concrete omstandigheden die verschillend kunnen zijn van geval tot geval.

In dat verband stelt het Hof vooreerst vast dat vennootschap A slechts 16 % van de aandelen van vennootschap B bezat. Het aandelenpakket dat de belastingplichtige heeft overgenomen, is geen aandelenpakket dat toelaat om aan het bestuur van vennootschap B deel te nemen.

Voorts stelt het Hof dat het op het eerste gezicht weliswaar logisch lijkt om aandelen te waarderen op het ogenblik van hun overdracht (april 1989). Maar om uit te maken of de belastingplichtige al dan niet een voordeel heeft gerealiseerd door de aandelen tegen hun boekwaarde over te nemen, moet men ook rekening houden met :

- enerzijds, de markt waarop vennootschap B op het ogenblik van de overdracht actief is, zijnde in casu de markt van het vervoer van kunstvoorwerpen (dat is volgens het Hof een zeer beperkte en gespecialiseerde markt) en,
- anderzijds, de evolutie van deze situatie en van de financiële gezondheid van vennootschap B in de daaropvolgende jaren.

Wat dit laatste betreft, stelt het Hof vast dat de belastingplichtige zijn aandelen in vennootschap B in 1992 heeft verkocht. Uit het proces-verbaal van een vergadering van kandidaat-overnemers van de aandelen, blijkt dat vennootschap B zware verliezen heeft geleden, zelfs in die mate dat de bank de kredietkraan heeft dicht gedraaid en de waarborg die zij voor vennootschap B bij de Administratie van de douane had gesteld, heeft opgeschort. Vennootschap B moest daardoor alle activiteiten stilleggen, aangezien zij haar personeel en leveranciers niet meer kon betalen en zij geen kunstwerken meer via haar douane-entrepot kon overdragen.

Een en ander had tot gevolg dat de belastingplichtige zijn aandelen in 1992 moest verkopen met een minderwaarde van ongeveer 7.000 BEF per aandeel. Of een daling in waarde over drie jaar met ongeveer 78 %.

Rekening houdend met die feiten mocht de taxatie-ambtenaar zich volgens het **Hof niet uitsluitend** op de jaarrekening van 1988 baseren om de (**intrinsieke**) **waarde** van de aandelen te bepalen. Die waarde moet overeenstemmen met de economische en financiële realiteit. Hetgeen niet het geval is met de waarde die de taxatie-ambtenaar in aanmerking had genomen.

Het Hof is dan ook van oordeel dat de Administratie **niet bewezen** heeft dat de belastingplichtige een **voordeel** heeft verkregen door de aandelen tegen hun boekwaarde te kunnen aankopen.

VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

Boetes

V &A., Senaat, 1999-2000, nr 2-15 van 9 mei 2000, p. 685

Geldboetes en straffen van alle aard zijn niet aftrekbaar (cf. art. 53, 6° W.I.B. 1992). Deze bepaling is volgens de Minister van Financiën niet van toepassing in hoofde van een werkgever wanneer hij boetes van zijn werknemer ten laste neemt en dit in hoofde van de werknemer aanleiding geeft tot een belastbaar voordeel van alle aard.

Het aldus toegekende voordeel kan door de werkgever in aftrek worden gebracht, althans voor zover een en ander verantwoord wordt aan de hand van individuele fiches en samenvattende opgaven (omtrent de gevolgen op sociaal gebied van het ten laste nemen van geldboetes van werknemers, zie Fisc., nr. 683, p. 14).

V &A., Senaat, 1999-2000, nr 2-15 van 9 mei 2000, p. 685

Art. 26 WIB 92 : abnormale of goedgunstige voordelen

Abnormale voordelen : financiële hulp aan dochtermaatschappijen in moeilijkheden

Hof van Beroep te Brussel van 12 oktober 2000

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Volgens hem hield de afstand geen noodzakelijk verband met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid,
- liet de afstand niet toe belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, omdat de moedermaatschappij geen bestuurdersvergoedingen verkreeg van haar dochter, en
- was er een flagrante wanverhouding tussen de afstand (2.500.000 frank) en het mogelijke rendement op een participatie van 1.200.000 frank in de dochter.

- De fiscus hield ook voor dat het oninbaar karakter van de schuldvordering niet vaststond. Hij vroeg zich af of de dochter haar moedermaatschappij niet bij voorrang zou hebben terugbetaald, indien deze laatste daarop had aangedrongen.

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

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

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

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

Abnormale voordelen : buitenlandse belasting volstaat

V & A, Kamer, 2000-2001, nr. 62, 5 februari 2001, p. 6988

Abnormale of goedgunstige voordelen moeten in de regel niet aan de winst van de uitkerende belastingplichtige worden toegevoegd, als die **voordelen** "in aanmerking komen voor het **bepalen van de belastbare inkomsten** van de **verkrijger**". Die inkomsten (van de verkrijger) hoeven - anders dan de Administratie tot nog toe volhoudt **niet "in België" belastbaar** te zijn. Volgens de Minister van Financiën geldt de uitzondering **ook** als ze **in het buitenland belastbaar** zijn.

Evolutie wetgeving

Abnormale of goedgunstige voordelen die toegekend worden door vennootschappen en exploitanten van handels-, nijverheids-, en landbouwondernemingen, kunnen onder bepaalde voorwaarden aan de **winst van die vennootschappen** en ondernemingen worden **toegevoegd** (art. 26 WIB 1992).

Tot een tiental jaar geleden was dit slechts mogelijk in **twee bijzondere hypotheses** :

- ten eerste, als een Belgische onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevond ten aanzien van een in het buitenland gevestigde onderneming en zij wegens die band abnormale of goedgunstige voordelen toekende aan de buitenlandse onderneming of aan personen of ondernemingen die met deze buitenlandse onderneming belangen gemeen hadden (oud art. 24, lid 1 W.I.B. 1964);
- en ten tweede, wanneer de voordelen werden toegekend aan een persoon of een onderneming die in het land van vestiging onderworpen was aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling dan de regeling waaronder de in België gevestigde onderneming viel (oud art. 24, lid 2 W.I.B. 1964).

Met de hervormingswet van 22 december 1989 kwam daar drastisch verandering in. Zij voegde aan dit lijstje een **"derde hypothese"** toe. Die luidde in de meest algemene zin, dat in beginsel alle abnormale of goedgunstige voordelen bij de winst van de uitkerende onderneming kunnen worden gevoegd, "tenzij wanneer de voordelen rechtstreeks of onrechtstreeks in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijgers" (oud art. 24, lid 3 W.I.B. 1964).

Van bij het begin zijn kritische vragen gesteld naar de juiste draagwijdte van deze derde hypothese. Zij is immers zodanig ruim gesteld, dat zij op het eerste gezicht de twee eerste hypothesen overbodig maakt .

Van de Wet van 28 juli 1992 is daarom gebruik gemaakt om de tekst van het betreffende wetsartikel te herschikken, om zodoende de bedoeling van de wetgever beter tot haar recht te laten komen. Die bedoeling was - volgens de Memorie van Toelichting - vooral te vermijden dat ondernemingen zich achter de hoger vermelde "derde" hypothese zouden wegsteken om aldus aan de toepassing van de twee eerste hypothesen te ontsnappen .

Nieuwe en huidige wettekst

In de **nieuwe wettekst** werden de rollen daarom omgekeerd. In de nieuwe tekst - zoals die overigens vandaag nog steeds van toepassing is - is de "**derde**" **hypothese** nu als **algemene regel** naar voor geschoven : abnormale of goedgunstige voordelen worden bij de winst van de Belgische onderneming (die ze verleent) gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger ervan. Dat is het principe.

Met dien verstande, zegt de nieuwe wettekst, dat de **voordelen "niettegenstaande" dit principe**, in ieder geval bij de **winst van de uitkerende onderneming** worden gevoegd, als ze worden verleend,

- ten eerste, aan een niet-inwoner "ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt" (art. 26, al. 2, 10 W.I.B. 1992);
- ten tweede, aan een niet-inwoner of een buitenlandse inrichting "die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen" (art. 26, al. 2, 21 W.I.B. 1992);
- en, ten derde, aan een niet-inwoner "die belangen gemeen heeft met de in 'ten eerste' of 'ten tweede' vermelde" niet-inwoners of inrichtingen (art. 26, al. 2, 30 WIB 1992; cf. de situatie waarin abnormale of goedgunstige voordelen worden verleend aan een 'cleane' intermediaire persoon of vennootschap waarachter b.v. een vennootschap in een belastingparadijs schuilgaat).

Draagwijdte uitzondering

De opbouw van de wettekst is dus vandaag als volgt:

- regel één formuleert het principe abnormale of goedgunstige voordelen kunnen in principe toegevoegd worden aan de winst van de uitkerende onderneming;
- regel twee formuleert de uitzondering : de toevoeging kan niet wanneer de voordelen in aanmerking komen om het belastbaar inkomen van de verkrijger te bepalen;
- en regel drie formuleert de uitzondering op de uitzondering : zelfs als de voordelen terug te vinden zijn in het belastbaar inkomen van de verkrijger, dan nog mogen ze worden toegevoegd aan de winst van de uitkerende onderneming, indien ze worden verleend aan een niet-inwoner of buitenlandse inrichting die zich in één van de drie voormelde situaties bevindt (cf. art. 26 W.I.B. 1992).

Wat is de draagwijdte van de uitzondering die in de voormelde "**tweede**" regel vervat ligt ? Van bij het begin heeft de Administratie vol gehouden dat zij slechts geldt, als de voordelen in aanmerking komen om het inkomen van de verkrijger te bepalen "dat in België belastbaar is". Dit staat tot vandaag met zoveel woorden in de administratieve commentaar te lezen: de voordelen moeten in aanmerking komen "voor het bepalen van de **in België belastbare inkomsten van de verkrijgers**" (Com. IB. 1992, nr. 26/12).

Die administratieve zienswijze is voor kritiek vatbaar. Zij voegt aan de uitzonderingsregeling (geen toevoeging wanneer de voordelen in aanmerking komen om het belastbaar inkomen van de verkrijger te bepalen) een voorwaarde toe die niet voorkomt in de tekst van de wet.

Zij heeft bovendien tot gevolg dat alle abnormale of goedgunstige voordelen die een onderneming toekent aan om het even welke buitenlandse geniet die in België geen belastbaar inkomen heeft, aan de winst, van de toekennende onderneming moeten worden toegevoegd.

Zo géïnterpreteerd, heeft zij eveneens tot gevolg dat de voormelde "derde" regel (cf. de uitzondering op de uitzondering) weinig of geen zin meer heeft. Of de persoon of vennootschap aan wie het voordeel toegekend wordt wel of niet b.v. in een belastingparadijs gevestigd is, heeft dan immers geen belang meer: zodra hij in België geen belastbare inkomsten heeft, zouden de voordelen die hij verkrijgt automatisch aan de winst van de Belgische toekennende onderneming moeten worden toegevoegd.

Nieuwe interpretatie

Blijkbaar is de huidige Minister van Financiën ook van mening dat die interpretatie onjuist is. Kamerlid EERDEKENS ondervroeg hem over het geval waarin een **buitenlandse vennootschap** een **abnormaal of goedgunstig voordeel verkrijgt**,

- en dat voordeel krachtens de plaatselijke belastingwetgeving van het land waar de verkrijgende vennootschap gevestigd is, in aanmerking komt voor het vaststellen van het inkomen dat aldaar belastbaar is;
- terwijl die verkrijgende vennootschap zich niet in één van de drie uitzonderingstoestanden bevindt waarvan sprake in de hogervermelde derde regel (cf. de gevallen bedoeld in art. 26, al. 2, 10, 20 of 30 W.I.B. 1992).

De **Minister** antwoordde dat het **abnormaal of goedgunstig voordeel** in dat geval, in principe **niet** bij de **eigen winst** van de **in België gevestigde onderneming** moet worden gevoegd" (V &A, Kamer, 2000-2001, nr. 62, 5 februari 2001, p. 6988).

Conclusie : voor de toepassing van de uitzondering die in de voormelde "tweede regel" vervat ligt, volstaat het volgens de Minister dat het voordeel in België of in het buitenland deel uitmaakt van het belastbaar inkomen van de verkrijger.

Sociale voordelen

Kosten patroonsfeest : Minister bevestigt oude principes

V&A, Kamer, 2000-2001, nr. 48, p. 5650

Men weet dat de **organisatiekosten** die gemaakt worden ter gelegenheid van **sinterklaas-, kerst- of nieuwjaarsfeesten voor het personeel**, voorkomen op een - inmiddels bijna vijftien jaar oude - lijst van "sociale voordelen" waarvan de Administratie aanvaardt dat ze - ondanks de principiële niet-aftrekbaarheid van sociale voordelen - toch voor **af trek** in aanmerking komen (cf. de lijst in het Belgisch Staatsblad van 28 november 1986).

Hetzelfde geldt voor de geringe geschenken die bij die gelegenheid overhandigd worden. Het "sinterklaasfeest" mag overigens vervangen worden door het in de sector gebruikelijke patroonsfeest (zoals Sint-Elooi of Sint-Barbara; zie ook Com. IB. 1992, nr. 53/214).

Onbelastbaar voordeel

Kamerlid Trees METERS wou nu van de Minister van Financiën weten, in welke mate die principes vandaag nog gelden, en meer bepaald ten aanzien van **patroonsfeesten** waarop **alle personeelsleden**, hun **partners** en **minderjarige kinderen** uitgenodigd worden (V&A, Kamer, 2000-2001, nr. 48, p. 5650).

In zijn antwoord gaat de Minister om te beginnen na in welke mate dergelijke feesten in hoofde van de genietters als "**onbelastbare sociale voordelen** in aanmerking komen". De Minister beaamt dat dit het geval is voor :

- de organisatiekosten zowel binnen als buiten de onderneming;
- restaurant- en receptie- of traiteurskosten voor alle personeelsleden, hun partners en hun minderjarige kinderen, "zelfs bij een verzorgd all-in menu van meer dan 25 euro per persoon/kind" (zoals het Kamerlid had gesuggereerd);
- de huur van de zaal en/of specifieke apparaten en benodigdheden;
- organisatiekosten van alle aan de maaltijd voorafgaande sport- en culturele activiteiten;
- diskjockeys en muzikanten of andere kosten van geluidsinstallatie en muzikale begeleiding.

En wat met de **kleine geschenken in natura of in speciën** of in de vorm van **cheques** die bij zo'n feest worden uitgereikt ? De Minister antwoordt dat de aldus "bedoelde individualiseerbare voordelen met een geringe waarde in principe eveneens als sociale voordelen worden aangemerkt"; althans, zo voegt hij eraan toe, als alle "geëigende voorwaarden vervuld zijn" (waarmee de Minister klaarblijkelijk verwijst naar de voorschriften die terzake al jaar en dag in de administratieve commentaar te lezen staan; Com. I.B. 1992, nr. 53/214).

Af trek

Wat de **af trek van de kosten** betreft, herhaalt de minister dat de kosten van **sociale voordelen** in de regel niet aftrekbaar zijn, maar dat de Administratie daarop inderdaad enkele **uitzonderingen** aanvaardt;

- wat "inzonderheid het geval is voor de restaurant- en receptiekosten die betrekking hebben op vriendschappelijke manifestaties die voor het geheel van het personeel worden georganiseerd ter gelegenheid van een patroonsfeest"; en,
- voor de kosten die "verband houden met geschenken in natura, in specie of in de vorm van betalbons, geschenk- of surprisecheques" die bij die gelegenheid worden toegekend, opnieuw "mits aan alle daartoe vereiste voorwaarden is voldaan".

Kosten maaltijd-"tickets" wel als beroepskosten aftrekbaar ?

Antwerpen, 1 februari 2000

In een opmerkelijk arrest heeft het Hof van Beroep te Antwerpen beslist dat de **kosten van maaltijd-"tickets"**, in hoofde van de werkgever toch als **beroepskost aftrekbaar** kunnen zijn (Antwerpen, 1 februari 2000).

Sociale maaltijden, cheques en tickets

De fiscale behandeling van sociale maaltijden, maaltijdcheques en maaltijdtickets is bijzonder complex. Dit komt, omdat daarover in de wetgeving zelf weinig of niets concreets te lezen staat. De enige rechtstreekse verwijzing vindt men in het uitvoerings-K.B. waar gezegd wordt dat de belastbare waarde van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het gratis verstrekken van "sociale" hoofdmaaltijden, geraamd wordt op 44 F

Voor het overige moet men het fiscaal stelsel afleiden uit de algemene regels die van toepassing zijn op beroepsinkomsten, voordelen van alle aard en sociale voordelen, en op de aftrek van de kosten die daarmee verband houden.

Hoe de Administratie een en ander interpreteert, kan als volgt worden samengevat.

Sociale maaltijden

De werkgever verstrekt in het eigen bedrijfsrestaurant middagmalen die als "**sociale maaltijden**" kunnen worden bestempeld. Het voordeel dat daaruit voortvloeit, heeft het karakter van een " **sociaal voordeel**" dat bijgevolg in hoofde van de **genieter (de werknemer)** vrijgesteld is van belasting (art. 38, 11° W.I.B. 1992). Voor die vrijstelling is niet vereist dat de werknemer een minimale tussenkomst betaalt. De vrijstelling blijft behouden, ook als de maaltijd gratis wordt verstrekt (Com. I.B. 1992, nr. 38/27; Fisc., nr. 389, p. 1).

Hoewel de kosten van "sociale voordelen" in principe niet als beroepskosten aftrekbaar zijn (art. 53, 11° W.I.B. 1992), aanvaardt de Administratie dat de kosten die gemaakt worden om "sociale middagmalen" te verstrekken, niettemin volledig in hoofde van de **werkgever aftrekbaar** zijn.

- Althans voorzover de werknemer een minimale tussenkomst van 44 F per middagmaal betaalt.
- Is de tussenkomst kleiner dan 44 F, dan moet enkel het verschil tussen 44 F en de kleinere tussenkomst, als beroepskost worden verworpen. Het te verwerpen gedeelte bedraagt bijgevolg 44 F, zodra de maaltijd gratis wordt verstrekt. Het gedeelte van de kosten dat wel aftrekbaar is, valt niet onder de aftrekbeperking van 50 % die in de normale regeling ten aanzien van restaurantkosten van toepassing is; het is dus volledig aftrekbaar (cf. ook Com.IB. 1992, nr. 53/211).

Onder "bedrijfsrestaurant" wordt in dit verband verstaan :

- een "restaurant dat aan de personeelsleden van de onderneming - kosteloos of tegen verminderde prijs - sociale hoofdmaaltijden verstrekt en
- waarvan de uitbating rechtstreeks of onrechtstreeks door de werkgever wordt bekostigd" (cf. Com.I.B. 1992, nr. 38/32 waar men ook een opsomming vindt van de "types van restaurants" die volgens de Administratie aan deze omschrijving beantwoorden).

Andere maaltijden

Het voordeel dat voortvloeit uit de verstrekking van **middagmalen** die **niet** het karakter hebben van "**sociale maaltijden**" kan niet als een " sociaal voordeel", worden aangemerkt. Het is dus niet vrijgesteld in hoofde van de genieter. Het voordeel heeft daarentegen het karakter van een "**Voordeel van alle aard**",

Het komt evenwel niet voor de forfaitaire raming tegen 44 F in aanmerking, aangezien het niet om het genot van "Sociale maaltijden" gaat. Het voordeel moet derhalve geraamd worden tegen de werkelijke

waarde, die volgens de Administratie gelijk is aan de "volledige kostprijs" van de maaltijd (Fisc., nr. 303, p. 2).

Op voorwaarde dat het voordeel aldus aanleiding geeft tot het belasten van een voordeel van alle aard, is de kostprijs in hoofde van de werkgever ook volledig als beroepskost aftrekbaar.

Maaltijdcheques

Maaltijdcheques die aan **alle daartoe gestelde voorwaarden** voldoen (minimale tussenkomst van 44 F, enz.) hebben in hoofde van de **werknemers** aan wie ze worden toegekend, ook het karakter van "**sociale voordelen**". Zij zijn dus eveneens vrijgesteld van belasting (over de voorwaarden waaronder de vrijstelling geldt).

Van maaltijdcheques die het karakter van sociale voordelen hebben, moet de kostprijs die ten laste van de **werkgever** valt, volledig uit diens beroepskosten worden geweerd. Het **bedrag** dat **niet als beroepskost aftrekbaar** is, is gelijk aan het verschil tussen de op de cheque vermelde nominale waarde en de persoonlijke bijdrage van de werknemer.

Wat de werkgever bovenop het nominaal bedrag van de maaltijdcheque moet betalen aan de instelling die ze uitgeeft (als vergoeding voor drukkosten, levering, enz.) valt niet onder het aftrekverbod.

Anders is het voor maaltijdcheques die **niet aan alle daartoe gestelde voorwaarden** voldoen :

- Zij worden ten belope van hun volledige handelswaarde (onder aftrek van de eventuele werknemerstussenkomst) als een voordeel van alle aard beschouwd, dat als zodanig in hoofde van de werknemer belastbaar is.
- Het gevolg daarvan is, dat de kostprijs ervan in hoofde van de werkgever volledig aftrekbaar blijft.

Maaltijdtickets

De principes die ten aanzien van maaltijd-"cheques" gelden, zijn volgens de Administratie mutatis mutandis van toepassing ten aanzien van **maaltijd-"tickets"**. De Administratie verstaat daaronder, tickets die "werkgevers kopen bij ondernemingen met een eigen restaurant en die ze aan hun personeelsleden voortverkopen ten einde hen in staat te stellen hun maaltijden in dat restaurant te gebruiken" (Com. IB. 1992, nr. 38/31).

Vergelijking

Uit het voorgaande blijkt, dat er een **zeer groot verschil** bestaat tussen enerzijds, het taxatiestelsel van de **sociale middagmalen** in bedrijfsrestaurants, en anderzijds het stelsel dat van toepassing is op **maaltijdcheques en -tickets**.

In de veronderstelling dat het om "sociale voordelen" gaat, blijft het voordeel in elk van beide gevallen belastingvrij in hoofde van de werknemer. Maar in het **eerste geval** blijft de volledige kostprijs in hoofde van de werkgever als beroepskost aftrekbaar, terwijl in het **tweede geval** de werkgeverstussenkomst in de prijs van de cheques of tickets, niet aftrekbaar is.

Voor dat verschil in behandeling zullen wel redenen voorhanden zijn. Maar een steekhoudende verklaring is niet onmiddellijk te vinden. Vandaar allicht dat sommigen in de praktijk de stelling verkondigd hebben dat de kostprijs van maaltijdcheques en -tickets, naar analogie met het geen voor bedrijfsrestaurants geldt, ook in hoofde van de werkgever aftrekbaar moet zijn.

Maaltijdtickets

Wat de maaltijdcheques betreft, wees het Hof van Beroep te Antwerpen een verzoek in die zin af (Antwerpen, 6 oktober 1998). Maar, zoals gezegd, heeft het nu wel de **volledige aftrek** aanvaard in hoofde van een **werkgever** die "**maaltijdtickets**" had uitgereikt.

In casu ging het om een vennootschap die gedurende jaren sociale hoofdmaaltijden had verstrekt in een eigen bedrijfsrestaurant (of althans, een restaurant van een verbonden onderneming van de groep). Nadat de onderneming verhuisd was, deed zij een beroep op een "restaurant in de buurt van

de nieuwe vestiging". Tegen betaling van 50 F kregen de werknemers een ticket dat hen recht gaf op een maaltijd in dat ene restaurant.

Het Hof onderstreept dat het hier dus niet gaat om het gebruik van "maaltijdcheques" in de klassieke betekenis van het woord : de werknemers konden de tickets enkel gebruiken voor het verkrijgen van een maaltijd in dat ene, "welbepaalde restaurant".

Het **Hof** bouwt vervolgens een **redenering** op waarvan de draad niet altijd even goed te volgen is, maar waarvan de essentie er grosso modo als volgt uit ziet.

- Hetgeen het bedrijf in kwestie doet, is in wezen gelijk te stellen met hetgeen een bedrijf doet dat in het eigen bedrijfsrestaurant een sociale maaltijd aanbiedt.
- Derhalve mag aangenomen worden dat het bedrijf daadwerkelijk zelf een hoofdmaaltijd aanbiedt, en dat het slechts om administratieve redenen gebruik maakt van bonnetjes of tickets.
- Het bedrijf rekent een tussenkomst aan van ten minste 44 F.
- In casu bewijzen partijen niet dat het om een "Sociaal voordeel" zou gaan; derhalve moet aangenomen worden dat het voordeel het karakter heeft van een "voordeel van alle aard". Dat voordeel is evenwel niet belastbaar, aangezien de waarde van het forfaitair geraamde voordeel (44 F) gecompenseerd wordt door hetgeen de werknemer betaalt (50 F).
- Aangezien het voordeel niet kwalificeert als "sociaal voordeel", valt het ook niet onder de regel die wil dat sociale voordelen niet als beroepskosten aftrekbaar zijn.

Het Hof besluit dat de werkgeverstussenkomst derhalve wel als beroepskost aftrekbaar is.

Besluit

Het arrest is in ieder geval om twee redenen interessant. Het legt om te beginnen de vinger op een **tegenstrijdigheid** die in de **bestaande wetgeving** te vinden is.

- Enerzijds raamt het uitvoerings-KB het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het verstrekken van "sociale middagmalen" op 44 F per maaltijd.
- Maar anderzijds heeft die raming - als men het administratieve standpunt volgt - geen zin. Het verstrekken van "sociale middagmalen" is immers in de administratieve zienswijze een "sociaal voordeel", waarvan het voordeel per definitie vrijgesteld is van belasting.

Het arrest is op de **tweede plaats** interessant omdat het een **eerste bres** slaat in de hoge wal die de Administratie opgetrokken heeft tussen de **sociale maaltijden** in bedrijfsrestaurants enerzijds, en de **maaltijdcheques en -tickets** anderzijds.

Zij biedt wel de gelegenheid om na te denken over de vraag of het door de Administratie gemaakte onderscheid gerechtvaardigd is.

- Een werkgever die niet over een eigen bedrijfsrestaurant beschikt, en zijn toevlucht moet nemen tot een systeem van maaltijdcheques of -tickets zou - als men de Administratie volgt - de kostprijs van dat systeem nooit als beroepskost in aftrek kunnen brengen (tenzij het voordeel voor de volledige nominale waarde belast wordt in hoofde van de werknemer);
- terwijl zijn collega/werkgever die wel over een eigen bedrijfsrestaurant beschikt de kostprijs wel volledig mag aftrekken.

Kosten maaltijdcheques

Antwerpen, 16 mei 2000

Brussel, 7 maart 2001

Hof van Beroep te Antwerpen : zegt ja

Het Hof van Beroep te Antwerpen heeft nu ook beslist dat de **kosten van "maaltijdcheques"** ook **volledig aftrekbaar** zijn (Antwerpen, 16 mei 2000).

Het redeneert nu als volgt. Krachtens de wet zijn **"sociale" voordelen** niet als beroepskost aftrekbaar (art. 53, 14° W.I.B. 1992). Maar dat aftrekverbod heeft niet tot gevolg dat alle kosten verworpen moeten worden. De aftrek wordt slechts geweigerd in de mate dat de kosten niet hoger zijn dan de, "waarde" van het sociaal voordeel (Fisc., nr. 277, p. 3).

Bij **sociale middagmalen** die in het eigen bedrijfsrestaurant verstrekt worden, aanvaardt de **Administratie** dat men bij de vaststelling van de **waarde van het sociaal voordeel**, niet uitgaat van de werkelijke waarde in hoofde van de genieter, maar wel van de (lagere) persoonlijke besparing die hij realiseert. Die besparing is gelijk aan het voordeel zoals dat forfaitair door de Koning geraamd is. Met name 44 F (cf. art. 18 K.B./W.I.B. 1992). Op voorwaarde dat de werknemer minstens 44 F betaalt, is er dus geen sociaal voordeel meer, en moet er derhalve ook geen sociaal voordeel meer als beroepskost verworpen worden.

Volgens het Hof van Beroep te Antwerpen is er blijkbaar **geen enkele reden** waarom men bij **"maaltijdcheques" anders zou redeneren**. Het verstrekken van sociale middagmalen, en het uitreiken van maaltijdcheques "beogen immers eenzelfde doel"; met name, de kosten van een bij de werknemer "thuis genomen maaltijd uit te sparen". Derhalve mag volgens het Hof ook op fiscaal gebied geen onderscheid gemaakt worden. Dergelijk onderscheid zou volgens het Hof immers "artificieel" zijn en "ongehoord discriminerend werken".

Bijgevolg moet ook bij maaltijdcheques aangenomen worden dat de waarde van het "sociaal voordeel" gelijk is aan de "persoonlijke besparing" in hoofde van de werknemer. Die besparing stemt overeen "met de prijs die de werknemer zou besteden aan een bij hem thuis bereide en genuttigde maaltijd". De waarde daarvan is door de Koning in het kader van de forfaitaire waardering van de voordelen van alle aard - vastgesteld op 44 F.

In casu betalen de werknemers voor hun maaltijdcheques een persoonlijke tussenkomst van 50 F. Dus is er geen "sociaal voordeel meer, en moet er ook hier niets meer als "sociaal voordeel" in hoofde van de werkgever verworpen worden. Het Hof besluit dan ook dat de **werkgeverstussenkomst** in de prijs van die maaltijdcheques in casu **volledig aftrekbaar** is.

Hof van beroep te Brussel : zegt "neen"

Anders dan het Hof van Beroep te Antwerpen, komt het Hof van Beroep te Brussel tot de slotsom dat de **werkgeverstussenkomst** in de **kostprijs van maaltijdcheques** **niet** als **beroepskost aftrekbaar** is (Brussel, 7 maart 2001).

In het arrest van het Hof van Beroep te Brussel draait alles in essentie ook rond de **"waarde"** die aan het voordeel gegeven moet worden. Volgens het Brusselse Hof is er geen aanleiding om de waarde van het voordeel bij maaltijdcheques te beperken tot 44 F.

Weliswaar heeft de Koning de waarde van **sociale middagmalen** vastgesteld op 44 F per maaltijd (art. 18 van het K.B./ W.I.B. 1992). Maar die forfaitaire raming geldt slechts voor middagmalen die door de werkgever worden verstrekt. Ten aanzien van maaltijdcheques is er van een forfaitaire raming geen sprake.

Een **sociale maaltijd in het bedrijfsrestaurant** vervangt een maaltijd die de werknemer zelf had moeten bereiden als hij zich niet op de werkplaats had bevonden; de waarde daarvan is door de Koning geraamd op 44 F.

Een **maaltijdcheque** verleent daarentegen volgens het Hof aan de werknemer een "koopkracht die hem toelaat, als hij dat wil, om zich voedingsmiddelen aan te schaffen die nodig zijn om een maaltijd te bereiden of te vervangen. De waarde van deze cheque verschilt in niets van zijn nominale waarde en heeft geen enkele invloed op de waarde van de aangekochte voedingsmiddelen".

Van een **discriminatie** tussen :

- enerzijds, werkgevers die vrijwillig verkiezen om aan hun werknemers sociale middagmalen te verstrekken, en
- anderzijds, werkgevers die er evenzeer vrijwillig voor opteren om een ander sociaal voordeel te verstrekken, met name "maaltijdcheques", is volgens het Brusselse Hof geen sprake.

Het gaat volgens het Hof immers om **twee verschillende sociale voordelen.**

- In het eerste geval (sociale middagmalen) heeft de Koning in een forfaitaire waardering voorzien;
- in het tweede geval (maaltijdcheques) heeft hij dat niet gedaan : de waarde van de maaltijdcheque stemt derhalve overeen met zijn nominale waarde.

Daaruit volgt, volgens het Hof, dat de Administratie de **werkgeverstussenkomst** in de waarde van die **cheques** terecht als **beroepskost verworpen** heeft. Sociale voordelen zijn immers niet als beroepskost aftrekbaar.

art. 54 WIB : is Liechtenstein niet per definitie een belastingparadijs ?

Antwerpen, 6 februari 2001

Iedereen weet dat Liechtenstein een belastingparadijs is. Maar dit wil nog niet zeggen dat dit ook "bewezen" is. Volgens het Hof van Beroep te Antwerpen moet de Administratie in concreto aantonen welk belastingstelsel in Liechtenstein van toepassing is (Antwerpen, 6 februari 2001).

Vluchtlanden

Het Wetboek van de inkomstenbelastingen bevat verschillende bepalingen die de verschuiving van belastbare materie naar belastingparadijzen moeten tegengaan. Eén daarvan is artikel 54 W.I.B. 1992.

Dat heeft het over de aftrek als beroepskost van "interest, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten".

Die uitgaven "worden niet als beroepskosten aangemerkt, indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend" aan een niet-inwoner of aan een buitenlandse inrichting "die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen".

Met dien verstande dat het tegenbewijs mogelijk is : de uitgaven zijn toch als beroepskost aftrekbaar, als de belastingplichtige bewijst "dat zij verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden".

De zogenaamde "vluchtlanden" die hier bedoeld zijn, zijn derhalve de landen,

- waar de genietters van de bedoelde inkomsten (interessen, bezoldigingen, enz.) "niet aan een inkomstenbelasting onderworpen zijn";
- of waar dergelijke inkomsten "aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling onderworpen zijn" dan in België.

Welke landen moeten aldus concreet als "vluchtlanden" worden aangemerkt ? Men zal zich herinneren dat ongeveer tien jaar geleden in het Belgisch Staatsblad drie lijsten werden gepubliceerd van landen die voor de toepassing van de regeling inzake "definitief belaste inkomsten" (D.B.I.'s) als "belastingparadijzen" aangemerkt moeten worden (voor de laatste wijziging aan deze lijsten, zie Fisc., nr. 615, p. 5).

- De eerste lijst betreft landen waarvan minstens bepaalde soorten vennootschappen niet onderworpen zijn aan een belasting, gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting.
- De tweede lijst betreft landen waar er wel gemeenrechtelijke belastingregels zijn die gelijkaardig zijn aan de Belgische vennootschapsbelasting, maar waar die regels aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.
- De derde lijst betreft landen waar~ van alle holding- of financieringsvennootschappen of bepaalde soorten van zulke vennootschappen een belastingstelsel genieten dat afwijkt van het gemeen recht.

Weliswaar gelden deze lijsten in principe slechts voor de toepassing van de DBI-regels. Maar in de praktijk worden zij ook, minstens als een handig hulpmiddel, in het kader van andere anti-belastingontwijkingsregelingen gebruikt. Zo b.v. in het kader van het voormelde artikel 54 W.I.B. 1992 over de betaling van interesten, bezoldigingen, enz., naar vluchtlanden.

De bewoordingen van artikel 54 WIB 1992 komen trouwens opvallend goed overeen met de titels die boven de lijsten prijken.

- Zo spreekt artikel 54 W.I.B. 1992 over landen waar de genieurs van de inkomsten niet aan een inkomstenbelasting onderworpen zijn, terwijl de eerste lijst (in het kader van de D.B.I.'s) het heeft over landen waar vennootschappen niet aan belasting onderworpen zijn die vergelijkbaar is met de Belgische vennootschapsbelasting.
- Artikel 54 W.I.B. 1992 spreekt vervolgens over landen waar de betrokken inkomsten aan "een aanzienlijk gunstigere belastingregeling onderworpen zijn dan in België", terwijl er in de voormelde "tweede" lijst (inzake D.B.I.'s) in bijna identieke bewoordingen sprake is van landen waar de gemeenschappelijke regels inzake vennootschapsbelasting "aanzienlijk gunstiger zijn dan in België".

Liechtenstein

Liechtenstein komt in elk van deze drie lijsten voor. Betekent dit dat de betaling van interesten, bezoldigingen, enz., naar vennootschappen in Liechtenstein per definitie "verdacht" zijn? En, dat de Belgische vennootschap die de betaling doet, meteen veroordeeld is om het voormelde tegenbewijs te leveren (met name, dat de gedane uitgaven wel degelijk verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en dat zij de normale grenzen niet overschrijden)?

Blijkbaar gaat de Administratie ervan uit dat dit inderdaad het geval is. Wat de notie "vluchtlanden" en "belastingparadijzen" betreft, verwijst de administratieve commentaar inzake het artikel 54 W.I.B. 1992 trouwens uitdrukkelijk naar de drie voormelde lijsten (Com. IB. 1992, nr. 54/25). Maar het Hof van Beroep te Antwerpen ziet dat anders.

Niet bewezen

In casu ging het om een Belgische vennootschap die gedurende verschillende jaren zogenaamde "managementvergoedingen" had uitbetaald aan een vennootschap in Liechtenstein.

De Administratie ging ervan uit dat Liechtenstein als een vluchtland in de zin van artikel 54 W.I.B. 1992 moet worden aangemerkt, en dat de betalingen bijgevolg in hoofde van de Belgische vennootschap niet als beroepskosten aftrekbaar waren. Tenzij de Belgische vennootschap alsnog het vereiste tegenbewijs zou leveren, wat zij volgens de Administratie niet in voldoende mate deed.

Het Hof van Beroep te Antwerpen wijst deze benadering evenwel af. Vooraleer de Belgische vennootschap verplicht kan worden het voormelde tegenbewijs te leveren, moet het eerst vaststaan dat Liechtenstein een belastingparadijs is. Daartoe is vereist dat aangetoond wordt dat de Liechtensteinse vennootschap in Liechtenstein niet aan een inkomstenbelasting onderworpen is; of dat de inkomsten van deze vennootschap in Liechtenstein aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling onderworpen zijn dan in België.

In haar verweer verwees de Administratie naar de drie voormelde "lijsten" van belastingparadijzen, waarin Liechtenstein telkens voorkomt. Zij verwees vervolgens ook naar een "aantal publicaties waarin Liechtenstein een belastingparadijs wordt genoemd".

Maar dat kan het Hof niet vermurwen. De voorgebrachte publicaties zijn volgens het Hof "zeer algemeen". De Administratie brengt geen stukken voor in verband met de Liechtensteinse wetgeving die in casu van toepassing is. Uit niets (in het dossier) blijkt concreet aan welke belastingregeling de betrokken inkomsten van de Liechtensteinse vennootschap in de betwiste aanslagjaren onderworpen zijn geweest. Het Hof acht het dan ook niet bewezen dat aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 54 W.I.B. 1992 is voldaan. De aanslag wordt derhalve vernietigd.

Moraal van het verhaal

Het is niet omdat iedereen zegt dat een bepaald land een belastingparadijs is, dat dit zonder meer als waarheid aangenomen moet worden. Zelfs niet als dat land door de Administratie op een lijst van belastingparadijzen is gezet. In rechte gelden enkel "bewezen feiten". De Administratie moet concreet aantonen dat een bepaald land een "vluchtland" is.

Minderwaarden op aandelen : bijkomende kosten ook verwerpen ?

V&A, Kamer, 2000-2001, nr. 62, 5 februari 2001, p. 6985

Minderwaarden op aandelen zijn in de **vennootschapsbelasting** in de regel **niet aftrekbaar**. Volgens de Minister van Financiën geldt dit ook voor de **bijkomende kosten** die bij de verkoop van aandelen (met minderwaarde) worden gemaakt.

Meerwaarden en bijkomende kosten

Een jaar geleden is in de fiscale pers enige deining ontstaan omtrent de vraag hoe de vrijstelling van meerwaarden op aandelen berekend moet worden.

Meerwaarden op aandelen zijn in de vennootschapsbelasting in de regel belastingvrij, althans voor zover het gaat om aandelen waarvan de dividenden in principe in aanmerking komen voor de aftrek als definitief belaste inkomsten (omdat ze aan de zogenaamde "taxatievereiste" voldoen; art. 192, § 1, WIB 1992).

De vraag is dan, wat er gebeurt als een vennootschap bij de verkoop van aandelen **bijkomende kosten** maakt (makelaarslonen, commissielonen, enz.). Neem b.v.

- een vennootschap die een aandeel van 2.000 BEF verkoopt tegen 5.000 BEF.
- De verkoopkosten bedragen b.v. 250 BEF.
- Hoe hoog is de vrijstelbare meerwaarde dan ?
 - 3.000 BEF (cf de brutomeerwaarde van 5.000 min 2.000 BEF) ?
 - Of slechts 2.750 BEF (cf. de netto-meerwaarde van 5.000 min 2.000 min 250 BEF) ?
- De Minister van Financiën antwoordde vorig jaar dat slechts de nettomeerwaarde (in het voorbeeld 2.750 BEF) voor vrijstelling in aanmerking komt.

Op basis van het "realiteitsbeginsel" kan immers niets meer worden vrijgesteld, dan er in werkelijkheid is. De vennootschap in het voorbeeld realiseert in werkelijkheid slechts een meerwaarde van 2.750 BEF; dus is de vrijstelling ook tot die meerwaarde beperkt

Minderwaarden en bijkomende kosten

In dezelfde parlementaire vraag werd ook de vraag gesteld, hoe het zit met verkoopkosten in de spiegelbeeldsituatie, met name, die waarin geen meerwaarde maar wel een minderwaarde wordt gerealiseerd.

Meerwaarden op aandelen zijn in de vennootschapsbelasting in de regel vrijgesteld van belasting. Daartegenover staat, dat **minderwaarden op aandelen** in de regel **niet als beroepskost aftrekbaar** zijn (art. 198, 7° W.I.B. 1992). Stel b.v.

- dat een vennootschap een aandeel van 6.000 BEF verkoopt tegen 5.000 BEF, en dat daarbij 250 BEF verkoopkosten worden gemaakt.
- Wat moet dan als beroepskost verworpen worden ?
 - De "bruto"-minderwaarde van 1.000 BEF, of
 - is het 1.250 BEF, zijnde de bruto-minderwaarde verhoogd met de kosten ?

In **fiscale kringen** bestaat er blijkbaar wel eensgezindheid om te vinden dat de verwerping slechts slaat op de eigenlijke minderwaarde (in het voorbeeld 1.000 BEF), en dat de verkoopkosten wel als beroepskosten aftrekbaar blijven.

"De verwerping als beroepskost van minderwaarden op aandelen" kan immers een uitzondering op het principe van de aftrekbaarheid van beroepskosten en moet dus strikt geïnterpreteerd worden : daarom zijn alleen de echte minderwaarden te verwerpen en niet de bijkomende kosten" (S. VAN CROMBRUGGE, "Berekening deelnemingsvrijstelling: veel drukte om niets).

Maar de **Administratie** is het daar blijkbaar niet mee eens. In antwoord op de voormelde parlementaire vraag heeft de Minister van Financiën immers geantwoord, dat in het gegeven voorbeeld, niet 1 .000 BEF verworpen moet worden, maar wel 1.250 BEF. De **bijkomende kosten** bij de verkoop met minderwaarde, moeten volgens de Minister dus **wel** worden **toegevoegd** aan de **als beroepskost te verwerpen minderwaarde**.

Kosten eigen aan WG

Buitenlandse dienstreizen en forfaitaire vergoedingen

V. & A., Kamer, 1999-2000, nr. 34 van 13 juni 2000, p. 3964

De **forfaitaire vergoedingen** die het **Ministerie van Buitenlandse Zaken** aan zijn ambtenaren toekent voor **buitenlandse opdrachten**, zijn volgens de Minister van Financiën vastgesteld "**overeenkomstig ernstige normen**".

Bijgevolg mogen die vergoedingen ook in de **privé-sector** worden gebruikt om te bepalen in welke mate vergoedingen voor buitenlandse dienstreizen belastingvrij kunnen worden toegekend als kosten eigen aan de werkgever.

Buitenlandse dienstreizen

De **Administratie** gaat er van uit dat **forfaitaire vergoedingen** die een werkgever aan een werknemer toekent voor **buitenlandse dienstreizen**, werkelijke kosten dekken, indien die vergoedingen niet meer bedragen dan een bepaald plafond.

- Dat plafond bedraagt tot nog toe 1.500 BEF per dag en wordt geacht de kosten van de maaltijden en van andere kleine uitgaven te vergoeden, met uitsluiting van de reis- en logementskosten.
- Hogere forfaits zijn mogelijk, maar dan moet men die kunnen rechtvaardigen door omstandigheden eigen aan het land waar de werknemer zijn opdracht vervult (cf. Com. I.B. 1992 nr. 31/40).

Buitenlandse Zaken

Het **Ministerie van Buitenlandse Zaken** betaalt aan zijn ambtenaren die met een opdracht naar liet buitenland worden gezonden, forfaitaire dagvergoedingen waarvan het bedrag schommelt in functie van het land van bestemming. Deze vergoedingen, die eveneens worden geacht de kosten van maaltijden, plaatselijke vervoerskosten en kleine uitgaven te dekken (niet uitzondering van reis- en logementskosten), zijn doorgaans hoger dan 1.500 BEF.

Vandaar dat een vijftal jaar geleden aan de **Minister van Financiën** werd gevraagd of men die vergoedingen ook in de privé-sector mag gebruiken als forfaitaire vergoedingen die overeenkomstig ernstige normen zijn vastgesteld (en bijgevolg geacht worden de belastingvrije terugbetaling te zijn van kosten eigen aan de werkgever). De **Minister** hield zijn antwoord toen evenwel in beraad. Hij liet weten een en ander grondig te zullen onderzoeken .

Dat onderzoek is nu blijkbaar beëindigd. In antwoord op een parlementaire vraag, laat de Minister immers weten dat de vergoedingen betaald door het Ministerie van Buitenlandse Zaken inderdaad "**bepaald zijn overeenkomstig ernstige normen**". Met als gevolg dat deze vergoedingen ook in de privé-sector "**als een niet belastbare terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever**" in aanmerking mogen worden genomen" (V. & A., Kamer, 1999-2000, nr. 34 van 13 juni 2000, p. 3964).

Vervanging

Zoals gezegd, stelt het Ministerie van Buitenlandse Zaken die **vergoedingen vast per land**. Bovendien past zij de vergoedingen periodiek aan. De laatste aanpassing dateert van 1 april 2000.

Overigens laat de Minister van Financiën weten dat de Administratie de lijst met de door het Ministerie van Buitenlandse Zaken vastgestelde vergoedingen, alsmede de toekomstige wijzigingen ervan, zal publiceren. Een en ander zal gebeuren "ter vervanging van het huidige bedrag van 1.500 BEF".

Het is dus blijkbaar de bedoeling dat voortaan uitsluitend nog wordt gewerkt met de vergoedingen zoals vastgesteld door het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Dit zal doorgaans, zoals gezegd, tot gevolg hebben dat voortaan een **hoger bedrag belastingvrij** kan worden terugbetaald. In (weliswaar) een beperkt aantal gevallen (zoals b.v. een aantal ontwikkelingslanden), zal dit evenwel tot gevolg hebben dat voortaan slechts een lager bedrag belastingvrij kan worden toegekend.

Volgens de Minister kan een werkgever nog steeds een hogere vergoeding belastingvrij toekennen dan de vergoeding zoals vastgesteld door het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Maar dan moet de werkgever, aldus de Minister, het **bewijs** leveren dat :

- de vergoeding bestemd is tot het dekken van kosten die hem eigen zijn, en
- de vergoeding ook daadwerkelijk aan dergelijke kosten is besteed.

Noteer dat de rechtspraak over het algemeen een minder streng standpunt inneemt, en oordeelt dat de Administratie er niet ipso facto mag van uitgaan dat de toegekende vergoeding een verdoken bezoldiging uitmaakt, wanneer het bovenvermelde dubbele bewijs niet wordt geleverd (zie onlangs nog, Gent, 14 maart 2000).

Dienstreis

In zijn antwoord legt de Minister er ten slotte nog de nadruk op dat de belastingvrije forfaitaire kostenvergoedingen **enkel** gelden voor "**dienstreizen**", d.i. "een opdracht van korte duur in het buitenland in dienst van de werkgever". Op dat punt verandert er niets in vergelijking met de 1.500 BEF norm

Binnenlandse dienstreizen

Ook de **forfaitaire vergoedingen** die een werkgever aan een werknemer toekent voor de tijdens een **binnenlandse dienstreis** gemaakte kosten voor een **middagmaal**, kunnen volgens de Administratie aangemerkt worden als een (belastingvrije) terugbetaling van **kosten eigen aan de werkgever**.

Vereist is dan dat die vergoedingen vastgesteld zijn met inachtneming van het werkelijke aantal verplaatsingen, en niet hoger zijn dan de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan zijn personeel toekent (zie Com.I.B. 1992, nr. 31/36), Ingevolge recente indexering bedraagt dat plafond volgens de Minister van Financiën 391 BEF voor vergoedingen toegekend vanaf 1 oktober 1997; en 399 BEF voor vergoedingen toegekend vanaf 1 juni 1999 .

Sociaal

Aan de Minister van Sociale Zaken werd onlangs eveneens gevraagd in welke mate, op **sociaal vlak** dan, vergoedingen in verband met maaltijden tijdens dienstreizen als werkelijke onkostenvergoedingen worden aanvaard (en bijgevolg niet onderworpen aan sociale bijdragen).

Voor buiten het het bedrijf werkende werknemers, **aanvaardt** de **RSZ** volgens de Minister "forfaitaire dagvergoedingen tot een bedrag van 391 BEF als een realistische raming van de baankosten en de meerkosten ingevolge een buitenshuis genuttigde maaltijd".

De Minister van Sociale Zaken voegt er ten slotte nog aan toe dat "de bedragen en regelgeving in de fiscale wetgeving" door de RSZ "mee in overweging" worden genomen om bepaalde vergoedingen als kost dan wel als loon te beschouwen (V. & A., Kamer, 1999-2000, nr. 30 van 15 mei 2000, p. 3528). Het voormeld bedrag van 391 BEF mag bijgevolg allicht ook op sociaal vlak tegenwoordig, ingevolge indexering, geacht worden 399 BEF te zijn.

Buitenlandse zakenreizen : forfaitaire dagvergoedingen

Landen	Steden	Lokale valuta		BEF*	Euro*
Austria	Vienna	ATS	1.026	3.010	74,62
	Overige	ATS	1.026	3.010	74,62
Canada	Montreal	CAD	99	2.740	67,92
	Calgary	CAD	110	3.030	75,11
	Ottawa	CAD	118	3.250	80,57
	Quebec City	CAD	113	3.100	76,85
	Toronto	CAD	129	3.570	88,50
	Vancouver	CAD	116	3.210	79,57
	Overige	CAD	87	2.400	59,49
Denmark	Copenhagen	DKK	662	3.590	88,99
	Overige	DKK	662	3.590	88,99
Finland	Helsinki	FIM	334	2.260	56,02
	Overige	FIM	404	2.740	67,92
France	Paris	FRF	611	3.760	93,21
	Overige	FRF	638	3.920	97,17
Germany	Berlin	DEM	186	3.840	95,19
	Bonn	DEM	163	3.370	83,54
	Frankfurt	DEM	215	4.430	109,82
	Overige	DEM	164	3.390	84,04
Greece	Athens	GRD	22.418	2.750	68,17
	Overige	GRD	16.475	2.020	50,07
Ireland	Dublin	IEP	55	2.840	70,40
	Overige	IEP	55	2.840	70,40
Italy	Brindisi	ITL	138.575	2.880	71,39
	Florence	ITL	165.106	3.430	85,03
	Milan	ITL	149.799	3.120	77,34
	Rome	ITL	187.025	3.890	96,43
	Turin	ITL	148.764	3.090	76,60
	Venice	ITL	186.300	3.880	96,18
	Alle bestemmingen	ITL	155.595	3.230	80,07
Japan	Tokyo	JPY	16.229	6.370	157,91
	Chitose	JPY	9.476	3.720	92,22
	Hokkaido	JPY	9.476	3.720	92,22
	Kyoto	JPY	17.202	6.760	167,58
	Nagoya	JPY	12.558	4.930	122,21
	Okinawa	JPY	12.717	4.990	123,70
	Osaka	JPY	14.375	5.640	139,81
	Sapporo	JPY	19.677	7.720	191,37
	Yokohama	JPY	11.361	4.460	110,56
	Overige	JPY	14.235	5.590	138,57
Luxembourg	Luxembourg	LUF	2.941	2.941	72,91
	Overige	LUF	2.941	2.941	72,91
Netherlands	Amsterdam	NLG	209	3.830	94,94
	La Haye	NLG	209	3.830	94,94
	Overige	NLG	209	3.830	94,94
Norway	Alle bestemmingen	NOK	612	3.040	75,36
Portugal	Lisbon	PTE	14.186	2.860	70,90
	Overige	PTE	14.186	2.860	70,90
Spain	Barcelone	ESP	10.401	2.520	62,47
	Madrid	ESP	15.473	3.750	92,96
	Overige	ESP	12.400	3.010	74,62
Sweden	Stockholm	SEK	627	2.960	73,38
	Overige	SEK	627	2.960	73,38
Switzerland	Bern	CHF	158	3.970	98,41
	Overige	CHF	158	3.970	98,41
United Kingdom	London	GBP	69	4.450	110,31
	Overige	GBP	61	3.950	97,92
United States	Atlanta	USD	74	2.950	73,13
	Boston	USD	90	3.610	89,49
	Chicago	USD	79	3.140	77,84
	Honolulu	USD	80	3.210	79,57
	Los Angeles	USD	85	3.400	84,28
	Miami	USD	74	2.940	72,88
	New York	USD	88	3.530	87,51
	Philadelphia	USD	80	3.210	79,57
	San Francisco	USD	76	3.040	75,36
	Washington D.C.	USD	73	2.910	72,14
Overige	USD	74	2.960	73,38	

Kostenvergoedingen voor dienstverplaatsingen : 10 F per kilometer

Ci. RH. 241/535.316 van 11 september 2000

Wie zijn **eigen wagen, motorfiets of bromfiets** voor **dienstreizen** gebruikt, en daarvoor een kostenvergoeding verkrijgt van **ten hoogste 10 F per kilometer**, ontvangt die vergoeding in ieder geval **belastingvrij**.

Eén en ander volgt uit een circulaire die de Administratie van de Ondernemings- en inkomensfiscaliteit onlangs heeft verspreid (Ci. RH. 241/535.316 van 11 september 2000).

Forfaitaire kostenvergoeding

Stel dat een werknemer zijn **eigen wagen** gebruikt voor **verplaatsingen "in dienstverband"** (b.v. bezoeken van cliënteel, enz.).

Die verplaatsingen gebeuren "in naam en voor rekening van de werkgever" (in tegenstelling tot de verplaatsingen van het "woon-werkverkeer" die geacht worden in eigen naam en voor eigen rekening van de werknemer te gebeuren, en dus niet tot de "dienstverplaatsingen" gerekend kunnen worden).

De kosten die een werknemer voor dergelijke "dienstverplaatsingen" maakt, zijn derhalve **kosten die "eigen zijn aan de werkgever"**. Dus blijft de vergoeding van die kosten belastingvrij. De wet zegt immers uitdrukkelijk dat de "terugbetaling van eigen kosten van de werkgever" niet tot de belastbare bezoldigingen behoren (art. 31, al. 2, 10 W.I.B. 1992).

Werkelijke kostendekking

Voor die vrijstelling is volgens de **Administratie vereist** dat de ontvangen vergoedingen "**werkelijke kosten**" **dekken**.

Van "forfaitaire kostenvergoedingen" aanvaardt de Administratie dat ze "werkelijke kosten" dekken, als het bedrag ervan overeenkomstig "ernstige normen" bepaald is. Dit wil zeggen, dat het bedrag vastgesteld moet zijn overeenkomstig "bepaalde normen die het resultaat zijn van herhaalde waarnemingen en steekproeven" (Com. IB. 1992, nr. 31/36).

Wat autokosten betreft, heeft de Administratie steeds aangenomen, dat de vergoedingen die de Staat aan zijn eigen ambtenaren betaalt (wanneer die hun eigen wagen gebruiken voor dienstverplaatsingen) als zo'n "ernstige norm" aangemerkt mogen worden (Com. IB- 1992, nr. 31/36, al. 2).

Forfaitaire kilometervergoedingen die in de privé-sector worden betaald, en die niet hoger zijn dan de vergoedingen die de Staat aan zijn eigen personeelsleden uitbetaalt, mogen derhalve geacht worden "overeenkomstig ernstige normenvastgesteld te zijn, en blijven bijgevolg belastingvrij".

Van tarief naar uniform bedrag

Tot **eind augustus 2000** hanteerde de Staat een tarief van kilometervergoedingen dat rekening hield met de **fiscale PK** van de gebruikte wagen. Het tarief voorzag in stijgende bedragen voor wagens van 4 tot en met 11 PK (5,83 F voor wagens van 4 PK oplopend naar 11,96 F voor wagens van 11 PK).

In de privé-sector kon voor wagens met dezelfde PK bijgevolg terecht naar dit tarief verwezen worden om te bepalen hoe groot de forfaitaire kilometervergoeding mocht zijn voor het geval een werknemer zijn eigen wagen gebruikt in dienstverband.

De tabel met de kilometervergoedingen voor ambtenaren stopte bij wagens van 11 PK. Maar dat wou alleen maar zeggen dat de Staat zelf aan zijn eigen personeelsleden geen hogere vergoedingen toekende. Het sluit uiteraard niet uit dat een werkgever voor wagens met meer dan 11 PK een hogere kilometervergoeding betaalde (bij gebruik van de eigen wagen voor dienstreizen).

Het enige probleem was, dat hij voor die hogere vergoedingen dan niet meer kon terugvallen op het tarief dat door de Staat werd toegepast; en dat hij - om de belastingvrijstelling van die hogere vergoedingen te rechtvaardigen - op zoek moest gaan naar een andere "ernstige norm" (zie verder).

Uniform bedrag van 10 F per km

Vanaf **1 september 2000** is het progressief tarief van de kilometervergoedingen die de Staat aan zijn eigen personeelsleden betaalt, afgeschaft en vervangen door een **vast tarief van 10 F per kilometer** (een bedrag dat jaarlijks op 1 juli zal worden aangepast). Het tarief is 10 F, ongeacht de fiscale PK van de gebruikte wagen. Of een ambtenaar een wagen heeft van b.v. 4 PK of van 11 PK of van 15 PK, speelt derhalve geen rol meer. Als hij zijn wagen voor dienstreizen gebruikt, en hij aan alle daartoe gestelde voorwaarden voldoet, krijgt hij van de Staat een kilometervergoeding van 10 F niets meer, maar ook niets minder (K.B. van 20 juli 2000; B.S., 15 augustus 2000).

Doorwerking

In deze nieuwsbrief is meteen de vraag gesteld, of deze wijziging ook doorwerkt op het gebied van de forfaitaire kilometervergoedingen die in de **privé-sector** worden betaald. En dus, of het tarief van 10 F per kilometer de rol van "ernstige norm" overneemt van het inmiddels afgeschafte progressief tarief van kilometervergoedingen.

In de voormelde recente circulaire antwoordt de Administratie hierop bevestigend : "de vergoedingen die vanaf 1 september 2000 worden toegekend wegens, het gebruik van een auto (...) voor dienstreizen, mogen als een **terugbetaling van eigen kosten van de werkgever** worden aangemerkt, in zover die vergoedingen niet meer bedragen dan 10 BEF per kilometer".

Die vergoedingen blijven bijgevolg in ieder geval **vrij van belasting**.

Uiteraard geldt dit niet enkel voor de vergoedingen die in de "privé"sector worden betaald. Ook de vergoedingen van 10 F per km die in de "overheids"-sector voor dienstverplaatsingen met de eigen wagen worden betaald, mogen als een vergoeding van kosten eigen aan de werkgever worden aangemerkt, en blijven dus belastingvrij.

Motorfietsen of bromfietsen

Ambtenaren die voor dienstreizen geen gebruik maken van hun eigen wagen, maar wel van hun eigen **motorfiets of bromfiets**, kunnen van de Staat ook een kilometervergoeding verkrijgen. Hoewel dat niet zo duidelijk te lezen staat in het voormelde K.B. van 20 juli 2000, bedraagt die vergoeding met ingang van 1 september 2000 **ook 10 F per kilometer**, ongeacht de motorkracht van de gebruikte motor- of bromfiets.

In haar circulaire bevestigt de Administratie dat één en ander ook doorwerkt op het gebied van de forfaitaire kostenvergoedingen die in de privé-sector worden betaald. Een werknemer die zijn eigen motor- of bromfiets voor dienstverplaatsingen gebruikt, kan vanwege zijn werkgever dus ook 10 F per kilometer belastingvrij vergoed krijgen.

Hogere vergoedingen ?

De nieuwe regeling vormt goed nieuws voor werknemers met wagens van 4 tot 9 PK. De kilometerprijzen die vermeld stonden in het oude, nu afgeschafte tarief (van kilometervergoedingen die de Staat uitbetaalt) waren immers lager dan 10 F per kilometer (5,83 tot 9,88 F per km.). Met ingang van 1 september 2000 kunnen aan deze werknemers - wanneer zij hun eigen wagen voor dienstverplaatsingen gebruiken - zonder problemen kilometervergoedingen worden uitbetaald van 10 F per kilometer.

Wat met werknemers die een wagen hebben van 10 of 11 PK ? Tot eind augustus konden zij zonder problemen kilometervergoedingen ontvangen van respectievelijk 10,92 en 11,96 F (cf. de bedragen die in de "oude" tabel van het overheidspersoneel voorkwamen voor wagens van 10 en 11 PK),

Moeten hun vergoedingen met ingang van 1 september 2000 - om belastingvrij te kunnen blijven - omlaag naar 10 F per kilometer (cf. de nieuwe norm die sindsdien in de overheidssector van toepassing is) ?

Kilometerprijzen indexatie

Uit een mededeling van het kabinet van de Minister van Financiën blijkt, dat het **kilometertarief** voor de berekening van de **voordelen van alle aard** die voortvloeien uit de **terbeschikkingstelling van bedrijfswagens** opnieuw aangepast is aan de evolutie van het indexcijfer van de consumptieprijzen. Het nieuwe tarief geldt met ingang van 1 januari 2001.

Drie jaar geleden werd beslist dat de **indexatie** - die kort daarvoor werd ingevoerd - nog slechts **uitwerking** heeft "vanaf 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de spilindex is overschreden".

Aangezien in 1998 de spilindex niet overschreden werd, is het kilometertarief in 1998 en 1999 ongewijzigd gebleven. In 1999 is de spilindex wel overschreden, zodat het tarief met ingang van 1 januari 2000 wel aangepast werd (zie de tabel hieronder, de voorlaatste kolom). De spilindex is ook in 2000 overschreden. Wat maakt dat het tarief met ingang van 1 januari 2001 opnieuw omhoog gaat (zie de tabel hieronder, de laatste kolom).

PK	Basis- bedrag	Geïndexeerd bedrag	
		2000	2001
4	5,60	5,83	5,94
5	6,55	6,81	6,95
6	7,25	7,54	7,69
7	8,00	8,32	8,49
8	8,75	9,10	9,29
9	9,50	9,88	10,08
10	10,50	10,92	11,14
11	11,50	11,96	12,20
12	12,20	12,69	12,95
13	12,95	13,47	13,74
14	13,45	13,99	14,27
15	14,00	14,57	14,86
16	14,40	14,98	15,28
17	14,70	15,29	15,60
18	15,05	15,66	15,97
19*	15,35	15,97	16,29

** en meer*

Bezoldiging vermoed als kostenvergoeding : wie bewijst wat ?

Antwerpen, 15 februari 2000

In twee recente arresten spreekt het **Hof van Beroep te Antwerpen** zich nogmaals uit over het fiscaal statuut van vergoedingen die worden betaald als **kosten eigen aan de werkgever**.

Het Hof herhaalt dat het **vermoeden van niet-belastbaarheid** dat aan dergelijke vergoedingen kleeft, **niet automatisch** verworven is.

Anderzijds benadrukt het Hof dat de werkgever de door de vergoedingen gedekte kosten slechts in aftrek kan brengen, als hij ze volgens de normale regels bewijst. Levert hij dat bewijs niet dan kan de Administratie daaruit afleiden dat de werkgever **belastbare bezoldigingen** heeft toegekend, waarop, bij gebreke aan verantwoording op een loonfiche, de geheime commissielonenaanslag van toepassing is (Antwerpen, 15 februari 2000, twee arresten).

Werknemer

Een algemeen directeur - die overigens in de loop van de betrokken periode zijn bevoegdheden verloor en nog slechts "op papier" algemeen directeur bleef - ontving van zijn vennootschap een maandelijkse forfaitaire vergoeding van 10.000 F. Volgens de directeur ging het om een (belastingvrije) vergoeding van kosten eigen aan de werkgever; volgens de Administratie om een (belastbare) verdoken bezoldiging.

Het **Hof van Beroep te Antwerpen** zet vooreerst de principes inzake de **bewijslast** bij kosten eigen aan de werkgever nog eens op een rij.

Dergelijke kostenvergoedingen genieten "**ten voordele van de werknemer een vermoeden van niet-belastbaarheid**".

- Dit vermoeden wordt niet teniet gedaan door het feit dat de werkgever, noch de werknemer de nodige bewijsstukken kunnen voorleggen.
- En evenmin door het feit dat de vergoedingen een forfaitair karakter hebben (in dezelfde zin, zie o.m., Antwerpen, 12 oktober 1999, Fisc., nr. 730, p. 7 en Brussel, 18 juni 1999).

Maar de **Administratie** mag steeds het tegenbewijs leveren dat het in feite om verdoken bezoldigingen gaat. Dit tegenbewijs mag volgens het Hof worden geleverd door te wijzen "op het onredelijk of niet verantwoord karakter van de vergoedingen, in acht genomen de feitelijke gegevens van het dossier". Volgens het Hof is dat hier het geval.

De vergoedingen waren in de boekhouding geboekt onder de "vage" omschrijving "bestendige opdracht".

- Voorts kon de belastingplichtige geen precieze omschrijving geven van de kosten die de vergoedingen zouden moeten dekken. Enkel dat het ging om "reisvergoedingen" of "representatiekosten", maar zonder enige nadere precisering.
- Ook al ligt de bewijslast niet bij de belastingplichtige, toch moet deze volgens het Hof "aannemelijk" kunnen maken dat "bepaalde kosten ter dekking waarvan die vergoedingen worden uitbetaald, werkelijk bestaan". Ondanks herhaalde verzoeken, bleek de belastingplichtige deze informatie niet te kunnen geven.

In dergelijke omstandigheden heeft de Administratie volgens het **Hof** terecht de kostenvergoedingen in hoofde van de belastingplichtige als een **verdoken bezoldiging** belast.

Werkgever

In het **tweede arrest** ging de **Administratie** er in hoofde van de vennootschap vanuit dat de **forfaitaire kostenvergoedingen** toegekend aan de zaakvoerder, in feite een **verdoken bezoldiging** vormden. Met de geheime commissielonenaanslag als gevolg, vermits die bezoldigingen niet op de voorgeschreven wijze op de loonfiche van de genieter waren vermeld.

De **vennootschap** stelde evenwel dat de vergoedingen het karakter hadden van terugbetaalde kosten eigen aan de werkgever, zodat zij geen belastbare bezoldigingen vormden.

Het **Hof van Beroep** te Antwerpen stelt dat aan kosten eigen aan de werkgever twee aspecten zijn verbonden.

- Zij zijn enerzijds, in hoofde van de werknemer, niet belastbaar (vermoeden van niet-belastbaarheid) en vormen
- anderzijds, in hoofde van de werkgever aftrekbare beroepskosten. Hiervoor moet de werkgever de volgens de normale bewijsregels het bedrag, werkelijkheid en het beroepsmatig karakter van de kosten aantonen, teneinde ze als beroepskosten te kunnen aftrekken.

In casu levert de **vennootschap dit bewijs niet**. Zo zouden de toegekende forfaitaire vergoedingen betrekking hebben op kosten die de zaakvoerder maakte tijdens zijn dagelijkse bezoeken aan klanten. Maar uit de feiten blijkt dat de activiteit van de vennootschap (een tandtechnisch laboratorium) enkel door de zaakvoerder werd uitgeoefend, zodat deze "alleszins niet uren op ronde kon zijn".

Uit het feit dat de vennootschap de kosten die de vergoedingen zouden moeten dekken niet kan verantwoorden, kon de Administratie volgens het Hof afleiden dat het in feite om bezoldigingen ging die moesten worden verantwoord aan de hand van individuele fiches en samenvattende opgaven. Vermits dit laatste niet is gebeurd, werd de geheime commissielonenaanslag volgens het Hof terecht gevestigd.

Kosten "sponsoring"

Gent, 6 januari 2000

Een **garagist** brengt gedurende de **jaren 1992 en 1993** in zijn aangiften telkens sommen van ongeveer **700.000 BEF** in aftrek als beroepskosten wegens **sponsoring van een wiel ploeg**.

De **fiscus** weigert die aftrek te aanvaarden en wordt daarin gevolgd door het Hof van Beroep te Gent.

De **belastingplichtige** hield voor dat de sponsoringuitgaven hadden bijgedragen tot het verwerven van belastbare inkomsten met betrekking tot de garage-uitbating.

Het **Hof** stelt vast dat dit nergens uit blijkt.

- De autohandel van de belastingplichtige heeft geen rechtstreekse band met de wielersport.
- Uit de voorgelegde facturen, waarin verschillende aan dezelfde klanten, is geenszins af te leiden dat de sponsoring heeft bijgedragen tot een verhoging van het zakencijfer van de autohandel gedurende de betrokken jaren.
- Van publiciteit voor de garage n.a.v. de sponsoring valt weinig te bespeuren. De naam van de garage blijkt niet eens voor te komen op de officiële ploegfoto van de wielergroep, waarop andere sponsors nochtans in grote letters worden vermeld. De naam van de garage komt ook niet voor op de koerstruitjes, op de fietsen of op de volgwagen die op de foto te zien zijn.
- Er is alleen een dankbrief van de ploegleider die belooft om de garage in de mate van het mogelijke aan te prijzen in de supporterskring. En bij de persvoorstelling van de wielergroep komt de garage enkel voor op een lijst van "nevensponsors". In 1993 heeft de belastingplichtige uiteindelijk zelfs alle activiteiten van de autohandel stopgezet.

Het **Hof** besluit dat de belastingplichtige geenszins heeft aangetoond dat de geweerde beroepskosten ertoe hebben bijgedragen de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (Gent, 6 januari 2000).

Statusuitgaven

Rb. Antwerpen, 5 januari 2001

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

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

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

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

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

VAK IV – UITEENZETTING VAN DE WINST

Aftrekbare giften

Culturele instellingen : Minister van Financiën beslist alleen

B.S., 9 november 2000

Bij K.B. van 16 oktober 2000 zijn enkele niet onbelangrijke wijzigingen aangebracht aan de modaliteiten inzake de erkenning van instellingen die in aanmerking komen voor het ontvangen van fiscaal aftrekbare giften (B.S., 9 november 2000).

Erkenningsduur

Giften zijn fiscaal slechts aftrekbaar als ze gebeuren aan welbepaalde instellingen. Sommige van die instellingen zijn met naam in het Wetboek vermeld. Het Rode Kruis van België b.v., of de Koning Boudewijnstichting, of de OCMW's. Enz. Voor andere instellingen is vereist, ten eerste dat zij tot een welbepaalde - in de wet genoemde - categorie behoren. En dat zij bovendien worden "erkend". Dat is b.v. het geval met "culturele" instellingen.

De termijn waarvoor dergelijke erkenning gegeven kan worden, bedroeg tot nog toe drie jaar (art. 57 tot 59ter K.B./W.I.B. 1992). Die termijn wordt nu verlengd tot zes jaar.

Dringende bijstand

Tot de categorie van "te erkennen" instellingen (om fiscaal aftrekbare giften te ontvangen) behoren ook de instellingen die hulp verlenen aan behoeftigen. Vereist is, b.v., dat zij op nationaal vlak werkzaam zijn en zich uitsluitend bezighouden met hulpverlening. De erkenningsduur van deze instellingen wordt in de regel ook op zes jaar gebracht.

Instellingen die in uitzonderlijke en dringende gevallen hulp verlenen aan behoeftigen en wier activiteiten niet nationaal zijn, of die zich niet uitsluitend bezighouden met hulpverlening of die reeds hulp hebben verleend vooraleer ze de aanvraag tot erkenning hebben ingediend, kunnen ook worden erkend. Deze instellingen moeten hun aanvraag tot erkenning indienen uiterlijk zes maanden na de aanvang van de hulpverlening en de erkenning wordt in dit geval beperkt tot maximaal drie opeenvolgende kalenderjaren. Aan deze erkenningsduur wijzigt het nieuwe K.B. niets. Die blijft dus behouden op drie jaar.

Rampen

Het K.B. van 16 oktober 2000 voorziet in een vergelijkbare versoepeling ten aanzien van instellingen die worden opgericht "voor hulpverlening aan slachtoffers van rampen die de toepassing rechtvaardigen van de wet betreffende het herstel van schade veroorzaakt aan private goederen door natuurrampen". Ook zij kunnen voortaan een aanvraag om erkenning indienen, na aanvang van de hulpverlening. Maar zij krijgen daarvoor slechts drie maanden tijd (te rekenen vanaf de aanvang van de hulpverlening). Met dien verstande dat de erkenning ook hier slechts toegestaan wordt voor een periode van ten hoogste "drie kalenderjaren".

Culturele instellingen

Voor de erkenning (of de intrekking van erkenningen) van culturele instellingen is niet langer vereist dat het KB "in Ministerraad overlegd wordt". Het erkennings-K.B. kan bijgevolg voortaan genomen worden op verantwoordelijkheid van de Minister van Financiën alleen.

Inwerkingtreding

De nieuwe regels gelden met ingang van 9 november 2000 (dag van publicatie van het K.B.). De aangepaste erkenningsprocedure (inzake de bevoegdheid van de Minister van Financiën) ten aanzien van culturele instellingen geldt met ingang van het aanslagjaar 1999.

Erkenningstermijn voor giften twee, vier of zes jaar

B.S., 9 november 2000

Uit een "bericht" van de Administratie van de Ondernemings- en inkomensfiscaliteit (A.O.I.F) in het Belgisch Staatsblad van 26 januari 2001 blijkt, dat de nieuwe erkenningstermijn van zes jaar voor instellingen die aftrekbare giften ontvangen, geen vaste termijn is, maar slechts een maximumtermijn.

Erkenning

Giften zijn fiscaal slechts aftrekbaar, als ze gebeuren aan welbepaalde instellingen. Sommige van die instellingen zijn met naam in het Wetboek vermeld (het Rode Kruis van België, b.v., of de Koning Boudewijnstichting, enz.). Voor andere instellingen is vereist, ten eerste, dat zij tot een welbepaalde, in de wet vermelde categorie behoren. En, ten tweede, dat zij worden "erkend". Dit is b.v. het geval met "culturele" instellingen.

De termijn waarvoor dergelijke erkenning verleend kan worden, was tot voor kort vastgesteld op drie jaar (art. 57 tot 59ter K.B./W.I.B. 1992). Bij K.B. van 16 oktober 2000 is die termijn tot zes jaar verlengd (B.S., 9 november 2000; Fisc., nr. 776, p. 8).

De verlenging geldt in beginsel voor alle instellingen die "erkend" moeten worden om aftrekbare giften te kunnen ontvangen. Dit is b.v. het geval voor de culturele instellingen, de instellingen voor wetenschappelijk onderzoek, de instellingen die zich bezighouden met natuurbehoud, enz. (cf. de instellingen bedoeld in art. 104, 30, b, d, e, g, i, 4' en 4'bis W.I.B. 1992). Ten aanzien van de instellingen die in uitzonderlijke en dringende gevallen hulp verlenen aan behoeftigen, en de instellingen die hulp verlenen aan slachtoffers van rampen is de verlenging slechts van toepassing in een beperkt aantal gevallen (zie over deze uitzonderingen, Fisc., nr. 776, p. 8).

Maximumtermijn

In het voormelde "bericht" laat de A.O.I.F. nu weten dat deze verlengde termijn van zes jaar "een maximumtermijn is"; en dat er beslist is "deze enkel toe te staan aan instellingen die reeds meerdere opeenvolgende keren zijn erkend en waarvoor de uitgevoerde onderzoeken geen problemen aan het licht hebben gebracht". "Dienovereenkomstig zal de toekenning ervan achtereenvolgens gespreid worden" over drie opeenvolgende erkenningen : "twee jaren voor de eerste erkenning; vier jaren voor de tweede erkenning en zes jaren vanaf de derde erkenning". De A.O.I.F. voegt daaraan toe dat deze perioden "vatbaar zijn om te worden verkort indien voorbehoud moet worden gemaakt".

Inwerkingtreding

De nieuwe regels zijn in werking getreden de dag waarop het K.B. in het Belgisch Staatsblad werd gepubliceerd. Dit is dus op 9 november 2000. De A.O.I.F. leidt hieruit af dat zij bijgevolg kunnen "worden toegepast zowel op de aanvragen ingediend vanaf deze datum als op deze waarvan het onderzoek op dezelfde datum nog niet beëindigd" was.

Overgedragen verliezen

Welke verliezen zijn onbeperkt overdraagbaar in de tijd ?

Antwerpen, 19 december 2000

"Oude" verliezen die tien jaar geleden in de **"oude" regeling niet meer recupereerbaar** waren, zijn **definitief verloren**, en kunnen volgens het **Hof van Beroep te Antwerpen** niet herleven in de "nieuwe" regeling die toen werd ingevoerd.

Oude versus nieuwe regeling

Vroegere bedrijfsverliezen kunnen in beginsel in mindering worden gebracht van de belastbare beroepsinkomsten van de volgende belastbare tijdperken. **Tot en met het aanslagjaar 1990** was die overdracht van verliezen in de algemene regel evenwel beperkt tot de bedrijfsverliezen van de vorige vijf jaar. Slechts in een paar gevallen waren de verliezen onbeperkt overdraagbaar.

De **Hervormingswet van 22 december 1989** heeft van deze uitzondering de regel gemaakt. De bedrijfsverliezen zijn sindsdien in principe onbeperkt overdraagbaar. De nieuwe regeling geldt met ingang van het aanslagjaar 1991. De vraag was dan, op welke "vroegere" verliezen de nieuwe regeling precies van toepassing was.

De afschaffing van de overdrachtsbeperking gold vanzelfsprekend voor de verliezen die dateren van na de inwerkingtreding van de nieuwe regeling. Dat zijn de verliezen die geleden werden na het afsluiten van het aanslagjaar 1990.

Oude verliezen

Wat met de **vroegere verliezen** die nog **niet volledig gerecupereerd** waren bij het afsluiten van het aanslagjaar 1990 ? Tien jaar geleden, in antwoord op een parlementaire vraag, bevestigde de **toenmalige Minister van Financiën**, dat ook deze verliezen ingevolge de wetswijziging **onbeperkt overdraagbaar** werden.

Met dien verstande dat dit volgens de Minister enkel gold voor de verliezen die bij het afsluiten van het aanslagjaar 1990 nog "recupereerbaar" waren. Dat waren :

- de verliezen die bij wijze van uitzondering in de oude regeling reeds onbeperkt overdraagbaar waren; en
- de voorheen beperkt overdraagbare verliezen waarvan de vijfjarige recuperatietermijn nog niet verstreken was op het ogenblik waarop de nieuwe regeling in werking trad (V & A., Senaat, 18 september 1990, nr. 48, p. 2235).

Voorheen beperkt overdraagbare verliezen die **nooit afgetrokken** zijn geweest, omdat de **vijfjarige termijn** inmiddels **verstreken** was, komen in die optiek dus **niet meer voor aftrek** in aanmerking.

Afgewezen stelling

In de **fiscale rechtsleer** hebben **sommigen** evenwel het **tegendeel voorgehouden**. De Hervormingswet van 22 december 1989 bevat geen overgangsregeling. Daarom, zo hielden zij voor, moeten de vroegere verliezen waarvan de overdrachtstermijn al verstreken was bij het afsluiten van het aanslagjaar 1990, vanaf aanslagjaar 1991 ook nog in aanmerking kunnen komen, ongeacht hoe oud die verliezen zijn (zie o.m.).

Deze laatste stelling is nu door het **Hof van Beroep te Antwerpen afgewezen** (Antwerpen, 19 december 2000,).

Het Hof erkent om te beginnen dat de Hervormingswet van 22 december 1989 op het gebied van de verliesrecuperatie inderdaad **niet in een overgangsregeling** voorziet. Maar het gevolg dat het Hof daaraan hecht, is helemaal anders.

Bij gebrek aan een overgangsregeling moet volgens het Hof toepassing worden gemaakt van de algemene principes die betrekking hebben op de "toepassing van de wetten in de tijd". Het Hof verwijst vervolgens naar **artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek**, volgens hetwelk een **nieuwe wet** - behoudens andersluidende bepaling - **geen terugwerkende kracht** heeft.

Een nieuwe wet is bijgevolg niet van toepassing op situaties die ontstaan en definitief voltrokken zijn "onder de gelding van de oude wet en dus vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet".

Het Hof overweegt vervolgens dat de "**termijn van vijf jaar**" waarin de oude wet voorzag, een "**vervaltermijn**" was. Zodra die termijn verstreken was, is het recht op verrekening van de verliezen - in de oude regeling - "te vervallen" gekomen, zodat "de aftrekbaarheid van deze verliezen definitief verloren is". Het recht op recuperatie van verliezen, dat op deze wijze verloren is gegaan vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet, kan - zo besluit het Hof - dan ook "niet herleven" door een niet-retroactieve nieuwe wet.

Velasquez-doctrine : Europees recht biedt soelaas

HvJ, 14 december 2000, nr. C-141/99 inzake AMID

In navolging van de advocaat-generaal, komt het **Europees Hof van justitie** zelf nu ook tot de conclusie dat de zogenaamde "**Velasquez-doctrine**" **strijdig** is met het **Europees beginsel van vrijheid van vestiging** (H.v.J., 14 december 2000, nr. C141/99 inzake AMID).

Velasquez-doctrine

Bij de berekening van de **belastbare grondslag** in de **vennootschapsbelasting**, moeten Belgische vennootschappen met buitenlandse vaste inrichtingen hun winst onderverdelen in **drie categorieën** naargelang de oorsprong ervan (art. 75, lid 1 KB/WIB 1992) ;

- in België behaalde winst;
- in het buitenland behaalde winst die niet krachtens een dubbelbelastingverdrag is vrijgesteld en
- in het buitenland behaalde winst die - wet bij verdrag is vrijgesteld

Maakt de **Belgische vennootschap** tijdens een bepaald jaar **verlies**, dan moet dat verlies bij voorrang op de Belgische winst van dat jaar worden aangerekend (cf. de eerste winstcategorie). Is het verlies groter dan de Belgische winst, dan moet het **resterende verliessaldo** op de **buitenlandse winsten** van het betrokken jaar worden **aangerekend**, te beginnen met de niet bij verdrag vrijgestelde winst (cf. de tweede winstcategorie), en vervolgens de bij verdrag vrijgestelde winst (cf. de derde winstcategorie); (art. 75, lid 2, c) K.B./W.I.B. 1992).

De aanrekening op deze laatste winstcategorie houdt in dat het Belgische verlies moet worden aangerekend op winsten die sowieso niet in België belastbaar zijn. Hoewel dit dus eigenlijk niets oplevert, gaan de verliezen toch verloren en kunnen ze niet meer worden verrekend met latere Belgische winsten of latere niet bij verdrag vrijgestelde buitenlandse winsten. **Verliezen** die "voorheen door bij **verdrag vrijgestelde winst** waren **gedekt**", zijn immers **niet overdraagbaar** (art. 78 K.B./W.I.B. 1992).

Sommigen meenden dat de Belgische manier van verliesrecuperatie in **strijd** is met de **dubbelbelastingverdragen**. Die schrijven immers voor dat België de winsten van de buitenlandse inrichting moet vrijstellen. Door die winsten te compenseren met de in België geleden verliezen, wordt de verdragsrechtelijke vrijstelling de facto teniet gedaan.

Het **Hof van Cassatie** heeft evenwel bij herhaling geoordeeld dat er geen strijdigheid is met de dubbelbelastingverdragen. Dit gebeurde voor het eerst in het zogenaamde "Velasquez-arrest" van 29 juni 1984 .

Prejudiciële vraag

Een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in het Groot-Hertogdom Luxemburg werd eveneens met deze problematiek geconfronteerd. De Administratie weigerde de verliezen van de vennootschap op haar latere winsten aan te rekenen, omdat deze verliezen reeds met de Luxemburgse (bij verdrag vrijgestelde) winst waren gecompenseerd. De vennootschap verzette zich tegen deze weigering en legde de zaak voor aan het Hof van Beroep te Gent.

In navolging van de Velasquez-rechtspraak, meende het Gentse Hof dat de door de Administratie toegepaste wijze van verliesrecuperatie niet in strijd is met het (in casu) Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag.

Hof van Justitie

Het Gentse Hof besloot wel in te gaan op het verzoek van de vennootschap om aan het **Europees Hof van justitie** de (prejudiciële) vraag te stellen of de **Velasquez-doctrine verenigbaar** is met de **vrijheid van vestiging** zoals gewaarborgd door het **E.G.-Verdrag** (Gent, 13 april 1999). De advocaat-generaal bij het Hof van justitie oordeelde dat dit niet het geval is .

Het Hof van justitie is nu tot dezelfde conclusie gekomen, Het stelt dat de vrijheid van vestiging het recht inhoudt om in een andere Lidstaat "een bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een agentschap of een filiaal". Concreet houdt dit recht in dat de Lidstaat van oorsprong (in casu België) de vestiging in een andere Lidstaat van een naar zijn recht opgerichte vennootschap, niet mag bemoeilijken.

De Velasquez-doctrine houdt volgens het Hof in dat Belgische vennootschappen met een vaste inrichting in een andere Lidstaat beperkt worden in hun mogelijkheden om verliezen over te dragen : wanneer in eenzelfde belastbaar tijdperk de vennootschap verlies lijdt en haar vaste inrichting winst maakt, is dat verlies niet meer verrekenbaar in de mate dat het werd aangerekend op de winst van de vaste inrichting. Terwijl de verrekening van datzelfde verlies volgens het Hof wel "mogelijk zou zijn indien de inrichting in de lidstaat van oorsprong" (in casu België) was gevestigd.

De Velasquez-doctrine heeft dus tot gevolg dat Belgische vennootschappen die uitsluitend Belgische inrichtingen hebben op een andere manier worden behandeld dan Belgische vennootschappen met inrichtingen in een andere Lidstaat. Wanneer België een dubbelbelastingverdrag met die Lidstaat heeft afgesloten, bestaat er het gevaar dat de laatste vennootschappen "een fiscaal nadeel ondervinden dat zij niet zouden lijden, indien al hun inrichtingen zich in de Lidstaat van oorsprong (België) bevonden". volgens het Hof geeft de Belgische regering dat overigens zelf toe.

Door dit verschil in behandeling bestaat er dan ook een belemmering van het recht om in een andere Lidstaat een vaste inrichting te openen. Aangezien de Belgische regering geen harde argumenten op tafel legt die deze belemmering kunnen rechtvaardigen, oordeelt het Hof van justitie dat de vrijheid van vestiging op ongerechtvaardigde wijze geschonden is.

Belang

De uitspraak van het Hof kan ook worden ingeroepen telkens "naar Belgische regels vastgestelde **fiscale aftrekken of verliesverrekeningen** worden **aangerekend** op bij **verdrag vrijgestelde inkomsten**".

Vereist is wel dat dergelijke situatie zich voordoet in relatie met een **Lidstaat van de Europese Unie**. Gaat het om een vaste inrichting gevestigd in een verdragsland buiten de Europese Unie, dan valt de belemmering van de vrije vestiging immers niet onder de werkingssfeer van het Gemeenschapsrecht.

Investeringsaftrek

KMO-vennootschappen versoepeling bewijslast ?

V&A, Kamer, 1999-2000, nr. 31, p. 3630

In de vennootschapsbelasting geven "**gewone**" investeringen enkel in hoofde van de zogenaamde "**KMO-vennootschappen**" recht op de investeringsaftrek. Wat het **bewijs** van het KMO-karakter van de vennootschap betreft, lijkt de Minister van Financiën nu toch **enige soepelheid** aan de dag te willen leggen (V&A, Kamer, 1999-2000, nr. 31, p. 3630).

Opnulzetting

Ongeveer tien jaar geleden werd de investeringsaftrek t.a.v. de "gewone" investeringen van vennootschappen in principe "op nul gezet" (wat een eufemisme was om niet te moeten zeggen dat de investeringsaftrek voor die investeringen gewoon was afgeschaft; over de tarieven van de investeringsaftrek, zie Fisc., nr. 752, p. 3).

Wat die "opnulzetting" betreft, werd slechts in één uitzondering voorzien : "**KMO-vennootschappen**" hebben het recht op de investeringsaftrek ook t.a.v. hun "**gewone**" investeringen behouden, althans tot beloop van een eerste investeringsschijf van 200 miljoen F (voor het Aj. 2001 is dit index-aangepast 254.660.000 F).

Wie wordt in dit verband als "**KMO-vennootschap**" aangemerkt ?

- Het zijn de binnenlandse vennootschappen die geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort én
- "waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen".

De vereiste dat meer dan de helft van de aandelen in handen moet zijn van natuurlijke personen, betekent dat de **vennootschap zelf** uitdrukkelijk een aantal natuurlijke personen moet aanwijzen die in het bezit zijn van haar aandelen. Doet zij dit niet, of slaagt zij niet in dit **bewijs**, dan heeft zij voor haar gewone investeringen (binnen de voormelde eerste investeringsschijf) geen recht op de investeringsaftrek.

Gezien de praktijk van **aandelen "aan toonder"** in België wijd verbreid is, hadden sommigen gehoopt dat de **Administratie** ten aanzien van dit bewijs een soepele houding zou aannemen. Maar zij kwamen bedrogen uit. In de circulaire die zij destijds aan de opnulzetting van de investeringsaftrek wijdde, nam zij immers een **streng standpunt** in.

Zij beklemtoonde dat een vennootschap die in aanmerking wil komen voor de uitzondering op de opnulzetting wel degelijk zelf het positieve "bewijs moet leveren dat de aandelen, op de datum van afsluiting van het boekjaar waarin de investeringen werden verricht, voor meer dan de helft in handen zijn van natuurlijke personen (...)" (Bull. Bel., nr. 737, p. 810).

Toch versoepeling ?

In antwoord op de voormelde parlementaire vraag lijkt de (huidige) **Minister van Financiën** nu toch iets meer begrip te kunnen opbrengen voor de moeilijkheden die met deze bewijsvoering gepaard gaan.

Om te beginnen herhaalt hij dat het aan de **vennootschap zelf** toekomt om te **bewijzen** dat "voldaan is aan de gestelde voorwaarde". Dit bewijs kan volgens de Minister geleverd worden "**door alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen**, met uitzondering van de eed". Niet onbelangrijk detail : volgens de Minister mag het bewijs geleverd worden "**in gelijk welk stadium van de procedure**".

En wat als dergelijk bewijs niet mogelijk is ? Het behoort dan volgens de Minister "aan de betrokken vennootschap om de taxatieambtenaar of de met de behandeling van het bezwaarschrift belaste ambtenaar, de overtuiging bij te brengen door **alle elementen in rechte en in feite**".

Kortom, de Minister sluit niet uit dat vennootschap die niet onomstotelijk kunnen bewijzen dat zij een vennootschap zijn, toch toegang krijgen tot de investeringsaftrek (op hun "gewone" investeringen). Het volstaat dat de Administratie er door een geheel van feitelijke en juridische elementen van "overtuigd" wordt dat de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan natuurlijke personen.

Verlaagd opklimmend tarief

Eén en ander kan misschien tot gevolg hebben dat er enige toenadering tot stand komt tussen de "KMO"-definitie die op het gebied van de investeringsaftrek van toepassing is, en de "KMO"-definitie die gehanteerd wordt in het kader van het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting.

Voor de toepassing van het **verlaagd opklimmend tarief** is onder meer ook vereist dat de vennootschap een "**KMO**"-vennootschap is. Maar anders dan bij de investeringsaftrek luidt de vereiste hier niet dat meer dan de helft van de aandelen in handen moet zijn van natuurlijke personen; wel, dat de aandelen niet voor ten minste "de helft in het bezit mogen zijn van één of meer andere vennootschappen" (art. 215, derde lid, 2° W.I.B. 1992).

Inhoudelijk komt dit op hetzelfde neer. Maar het verschil zit hem in het bewijs : bij de **investeringsaftrek** moet de vennootschap het negatieve bewijs leveren dat de aandelen voor meer dan de helft in handen zijn van natuurlijke personen. Bij het **verlaagd opklimmend tarief** moet daarentegen het negatieve bewijs geleverd worden dat de aandelen niet voor ten minste de helft toebehoren aan andere vennootschappen.

Bij **aandelen aan toonder** is dergelijk negatief bewijs in feite onmogelijk te leveren. Vandaar dat in de aangifte (i.v.m. de toepassing van het verlaagd opklimmend tarief) niet gevraagd wordt of de vennootschap aan de gestelde voorwaarde voldoet, maar wel of de vennootschap "**bij uw weten**" niet uitgesloten is van de toepassing van het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting. Uiteindelijk komt het derhalve aan de **Administratie** toe om te **bewijzen** dat de **vennootschap niet** aan de gestelde voorwaarde **voldoet**.

In deze omstandigheden is het **niet uitgesloten**, dat éénzelfde vennootschap :

- enerzijds als KMO-vennootschap wordt beschouwd voor de toepassing van het verlaagd opklimmend tarief, omdat de aandelen van de vennootschap, voorzover de vennootschapsmandatarissen het kunnen "weten", niet voor ten minste de helft in het bezit zijn van andere vennootschappen;
- en anderzijds, voor de toepassing van de investeringsaftrek, niet als KMO-vennootschap mag worden beschouwd, omdat de vennootschapsmandatarissen er niet in slagen het positieve bewijs te leveren dat meer dan de helft van de aandelen in handen is van natuurlijke personen.

De soepelheid die de Minister nu ten aanzien van de investeringsaftrek aan de dag wil leggen - en waarbij het zou volstaan dat aan de Administratie de "overtuiging" wordt bijgebracht dat de vennootschap een KMO-vennootschap is - kan er in de praktijk misschien toe leiden dat deze kloof wordt versmald of weggewerkt.

Zodat een **vennootschap** die in aanmerking komt voor het verlaagd opklimmend tarief omdat zij in eer en geweten meent een KMO-vennootschap te zijn ook als **KMO-vennootschap** in aanmerking kan komen voor de toepassing van de **investeringsaftrek**, zelfs als zij niet onomstotelijk kan bewijzen dat meer dan de helft van de aandelen in handen is van natuurlijke personen.

Investeringsaftrek. Strandstoelen.

De **investeringsaftrek** kan **niet** worden genoten voor activa waarvan de gebruiksrechten aan een derde worden afgestaan (tenzij die derde een natuurlijk persoon is die de activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en hij het recht van gebruik op zijn beurt niet overdraagt; cf. art, 75, 30 W.I.B. 1992).

In het licht van deze wettelijke bepaling, kan de investeringsaftrek volgens de Minister van Financiën niet worden toegestaan voor "**strandstoelen** waarvan het gebruik (door huur, door een andere overeenkomst of zelfs ten kosteloze titel) aan particulieren wordt afgestaan" (voor een gelijkaardige stelling wat de verhuur van tenten betreft, zie Fisc., nr. 414, p. 2).

VAK VIII – TARIEF VAN DE BELASTING

1-miljoen regel

V&A , Kamer, 1999-2000, p. 362

Van het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting zijn uitgesloten, de vennootschappen (andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen) die ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger is dan het belastbare inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 1.000.000 BEF. Om te bepalen of een vennootschap deze "**1-miljoen frank"-regel** respecteert, mag enkel rekening worden gehouden met de **bezoldigingen toegekend aan bedrijfsleiders**.

Waaruit de Minister van Financiën afleidt dat **geen rekening** mag worden gehouden met de bezoldigingen toegekend aan een **persoon** in de periode van het jaar toen hij nog **geen bedrijfsleider** was (maar b.v. werknemer) (V&A , Kamer, 1999-2000, p. 362).

"1 miljoen F-regel" oplossing via verworpen kosten ?

Antwerpen, 2 mei 2000

Het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting is slechts van toepassing op voorwaarde (o.m.) dat de vennootschap de zogenaamde "**1 miljoen F"-regel** respecteert. Die houdt in dat de vennootschap aan ten minste één van haar bedrijfsleiders een bezoldiging moet hebben toegekend van minstens één miljoen F (of een bezoldiging die minstens gelijk is aan het overblijvend belastbaar inkomen, als die bezoldiging lager is dan één miljoen F; art. 214, derde lid, 4° W.I.B. 1992).

Bij het beoordelen van deze minimumbezoldiging mag ook rekening worden gehouden met het in voorkomend geval **tot beroepsinkomen geherkwalificeerd gedeelte van de huurprijs** die de bedrijfsleider van zijn vennootschap ontvangt.

Voor het Hof van Beroep te Antwerpen kwam in dit verband het geval ter sprake van een doktersvennootschap die aan de dokter/ bedrijfsleider, naast zijn gewone bezoldiging ook een huurprijs had betaald voor het onroerend goed dat zij van de dokter huurde. Een deel van die huurprijs werd in beroepsinkomen geherkwalificeerd. Maar het totaal van de gewone bezoldiging en van het geherkwalificeerde huurinkomen volstond nog steeds niet om de gestelde grens te bereiken.

De vennootschap riep evenwel in dat zij voor iets meer dan 150.000 F schilderwerken aan het onroerend goed ten laste had genomen. En dat de Administratie zelf had gevonden dat het hier om **bijkomende huurvoordelen** ging die als **voordelen van alle aard** in hoofde van de dokter/bedrijfsleider belastbaar waren. Die moesten dus ook kunnen **mee tellen** voor het **bereiken van de "1 miljoen F"-grens**.

Maar de **Administratie** wou dat **niet aanvaarden**. De kosten waren immers, met haar goedvinden, niet effectief in hoofde van de dokter/bedrijfsleider belast; zij waren daarentegen als een verworpen uitgave aan het resultaat van de vennootschap toegevoegd.

Het **Hof van Beroep te Antwerpen** aanvaardt **wel** dat met deze huurvoordelen rekening wordt gehouden om na te gaan of aan de "**1 miljoen F"-regel voldaan is**. De Administratie was het er zelf over eens dat de kosten van de schilderwerken huurvoordelen uitmaakten die in hoofde van de dokter/bedrijfsleider in principe als beroepsinkomsten belastbaar waren. De kwalificatie als "beroepsinkomen" is gesteund op de wet, en kan niet ongedaan worden gemaakt door het taxatiestelsel dat in de praktijk op de betrokken kosten is toegepast.

Uit de wet volgt dat de **ten laste genomen** kosten in casu **huurvoordelen** zijn, die in principe **als beroepsinkomsten belastbaar** zijn in hoofde van de dokter/bedrijfsleider; dus tellen ze **wel mee** bij de **berekening van de "1 miljoen F"-regel** (Antwerpen, 2 mei 2000).

Noteer dat de praktijk waarbij bepaalde voordelen van alle aard niet belast worden in hoofde van de genierter, maar toegevoegd worden aan het belastbaar resultaat van de vennootschap, in principe geen steun vindt in de wet, maar een loutere administratieve tolerantie is, die blijkbaar door steeds minder controlediensten wordt aanvaard .

VAK V – AFZONDERLIJKE AANSLAGEN

Verdoken meerwinsten

Omzetverhoging en BTW

V & A., Rinier, 1999-2000, nr. 16, p. 1772

De Wet van 4 mei 1999 "houdende diverse fiscale bepalingen" heeft het administratief standpunt bevestigd, dat de **geheime commissielonenaanslag** in de vennootschapsbelasting ook van toepassing is op de "**verdoken meerwinsten** die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden".

Daarover ondervraagd, bevestigt de Minister nogmaals dat de **geheimcommissielonenaanslag** - zoals voorheen (Com. IB. 1992, nr. 219/3) - in twee hypothesen **niet** moet worden **toegepast**.

- Dit is op de eerste plaats het geval, voorzover de verdoken meerwinsten als "beroepsinkomsten van de betrokken bedrijfsleiders worden belast". Vereist is dan wel dat die bedrijfsleiders zich "individueel schriftelijk akkoord hebben verklaard met het belastingen, in hun hoofde, van die verdoken meerwinsten als beroepsinkomsten", een akkoordverklaring die volgens de Minister "uiteraard" moet gebeuren "op een ogenblik waarop het nog mogelijk is die toekenningen binnen de wettelijke termijnen te belastingen".

In principe is het aan de vennootschap om in dit geval de nodige aanvullende fiches 281.20 en samenvattende opgaven 325.20 op te maken. Maar gelet op de bijzondere omstandigheden, zal het opmaken en doorsturen van de fiches - volgens de Minister - in dit geval gebeuren door de taxatieambtenaar die met het onderzoek van de fiscale toestand van de vennootschap is belast.

- De aanslag blijft ook achterwege, wanneer de verdoken meerwinsten door een "aanpassing van de boekhouding, in het vermogen van de vennootschap worden uitgedrukt".

Aanvaard wordt dat de "aanpassing van de boekhouding (door een boeking als inkomen van de vennootschap) gebeurt na de afsluiting van het boekjaar en zelfs nadat het bestaan van de verdoken meerwinsten door de taxatiediensten wordt vastgesteld, voorzover die boeking plaatsvindt binnen de wettelijke aanslagtermijnen".

Invloed BTW

Wanneer wordt vastgesteld dat de **verdoken meerwinsten** afkomstig zijn van aan de BTW onderworpen leveringen van goederen en diensten, dan moet volgens de Minister "in de regel worden aangenomen dat de belastingplichtige, boven het bedrag van die leveringen, eveneens de normaal daarop verschuldigde BTW aan zijn klanten heeft aangerekend".

De Minister leidt daaruit af, dat de verdoken meerwinsten die aan de geheimcommissielonenaanslag onderworpen worden, "**eveneens de BTW omvatten**".

Hiervan mag volgens de Minister slechts worden **afgeweken** :

- "wanneer de belastingplichtige het bewijs levert dat de normaal verschuldigde BTW "niet werd aangerekend aan zijn klanten of
- wanneer het, gelet op de voorhanden zijnde feitelijke gegevens, als vaststaand kan worden aangenomen dat die aanrekening niet gebeurde" (zie ook, Com. IB. 1992, nr. 24/24).

De eventueel **nagevorderde** (of spontaan in de BTW-aangifte opgenomen) **BTW** is volgens de Minister als beroepskost aftrekbaar (V & A., Rinier, 1999-2000, nr. 16, p. 1772).

Onderschatting voorraden en ten onrechte vrijgestelde voorzieningen

V&A, Kamer, 2000-2001, nr. 48 van 16 oktober 2000, p. 5645

De geheimecommissielonenaanslag is in de vennootschapsbelasting en in de belasting van niet-inwoners (vennootschappen) niet alleen van toepassing wanneer de verplichtingen inzake het indienen van individuele fiches en samenvattende opgaven niet op de voorgeschreven wijze nagekomen worden; maar ook, wanneer de Administratie "verdoken meerwinsten" op het spoor komt die "niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden" (art. 219, al. 1, in fine W.I.B. 1992).

Als **verdoken meerwinsten** worden **niet** aangemerkt, "de **reserves** als bedoeld in **art. 24, eerste lid, 2° tot 4°**" W.I.B. 1992 (art. 219, al. 3 W.I.B. 1992). Bedoeld zijn, de onderschattingen van activa, de overschattingen van passiva, de latente meerwaarden op effecten, enz.

Daarover ondervraagd, heeft de Minister van Financiën onlangs bevestigd, dat de **geheimcommissielonenaanslag** derhalve o.m. **niet** van toepassing is :

- bij "onderwaarderingen van de goederenvoorraad"; of nog,
- ten aanzien van een "ten onrechte als vrijgesteld geboekte en in het huidige of een vroeger belastbaar tijdperk niet belaste voorziening".

In voorkomend geval kan dan volgens de Minister wel de regeling van art. 361 W.I.B. 1992 van toepassing zijn (gewone belasting in het jaar waarin de onderwaardering van het actief of de overwaardering van het passief wordt vastgesteld).

Of de geheimecommissielonenaanslag ook van toepassing kan zijn op b.v. "reeds ontstane vorderingen die nog niet ingeschreven zijn, of voor een te laag bedrag ingeschreven zijn", laat de Minister in het midden. Die vraag is, naar zijn oordeel, "te summier" om te kunnen uitmaken welke gevallen precies worden beoogd (V&A, Kamer, 2000-2001, nr. 48 van 16 oktober 2000, p. 5645).

Niet verantwoorde kosten

Voordelen alle aard

V & A, Kamer, 1999-2000, nr. 34 van 13 juni 2000, p. 3949

De **geheimcommissielonenaanslag** is verschuldigd wanneer bepaalde "kosten" zoals bezoldigingen, niet worden verantwoord aan de hand van individuele fiches of samenvattende opgaven.

Is die aanslag ook van toepassing op **niet-verantwoorde voordelen van alle aard** waarvan in de "kostenrekeningen" van de vennootschap niets is terug te vinden ? De vraagsteller haalt daarbij het voorbeeld aan van een renteloze lening.

De Minister van Financiën laat uitschijnen dat dit **inderdaad het geval** is : "In het beoogde geval is de geheimcommissielonenaanslag " van toepassing op het voordeel van alle aard dat een bestanddeel van de beroepsinkomsten vormt, wanneer de vennootschap die dit voordeel heeft verleend, het nalaat te verantwoorden".

RPB en laattijdig indienen individuele fiche : discriminatie

Arbitragehof, 6 april 2000, nr. 44/2000

Uit een recent arrest van het **Arbitragehof** blijkt, dat de **geheimcommissielonenaanslag** in de sfeer van de **rechtspersonenbelasting niet blindelings** mag worden toegepast. De aanslag is enkel gerechtvaardigd als de Administratie de genietters van de beroepsinkomsten niet daadwerkelijk heeft kunnen belasten (Arbitragehof, 6 april 2000, nr. 44/2000).

Fiches en opgaven

Bepaalde uitgaven moeten worden verantwoord via het indienen van individuele fiches en samenvattende opgaven. Dit is onder meer het geval voor bezoldigingen, commissielonen, erelonen, enz. (art. 57 W.I.B. 1992).

Gebeurt dit niet, dan zijn de uitgaven in hoofde van een **natuurlijke persoon** in principe niet aftrekbaar als beroepskosten.

Is de uitbetaler aan de **vennootschapsbelasting** onderworpen, dan zijn de uitgaven wel aftrekbaar, maar worden zij onderworpen aan een bijzondere aanslag op geheime commissielonen (art. 219 W.I.B. 1992). Die bedraagt op dit ogenblik 309 %.

Dezelfde bijzondere aanslag is ook van toepassing in de **rechtspersonenbelasting** (art. 225 W.I.B. 1992).

Arrest

In casu trof hij een V.Z.W. van een Luikse kloosterorde. De V.Z.W. ontkende niet dat zij de individuele fiches en samenvattende opgaven in verband met de lonen van haar personeelsleden niet tijdig had ingediend. Maar dat had niet belet, dat de personeelsleden zonder meer op die bezoldigingen waren belast. De Schatkist had derhalve geen enkel nadeel geleden. Waarom zou dan nog de geheimcommissielonenaanslag verschuldigd zijn ?

Voor het Hof van Beroep te Luik hield de V.Z.W. vol dat de geheimecommissielonenaanslag een te algemeen karakter heeft, en daardoor **strijdig** is met het **grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel**.

Alle belastingplichtigen worden immers over dezelfde kam geschoren. Zonder dat een onderscheid wordt gemaakt tussen,

- enerzijds, de categorie van belastingplichtigen, die werkelijk en opzettelijk door het niet indienen van fiches en opgaven verhinderen dat de Administratie de genietters belast en,
- anderzijds, de categorie van belastingplichtigen die deze belasting niet hebben verhinderd - laat staan de bedoeling daartoe hebben gehad - maar enkel een vergetelheid hebben begaan die ze onmiddellijk hebben hersteld.

Kortom, een "vergeetachtige" belastingplichtige wordt even zwaar gestraft als een "frauderende" belastingplichtige die wetens en willens geheime commissielonen uitkeert.

En zelfs zwaarder dan een belastingplichtige die geen aangifte, of een onvolledige of onjuiste aangifte indient, met het opzet om de belasting te ontduiken; want deze laatste wordt slechts gestraft met een belastingverhoging van 50 % tot 200 % (art. 225 K.B./W.I.B. 1992); terwijl al degenen die zondigen tegen de verplichting om individuele fiches en samenvattende opgaven in te dienen, zonder onderscheid de geheimecommissielonenaanslag verschuldigd zijn, die op het ogenblik dat de feiten zich voordeden 200 % bedroeg (en vandaag 309 %).

Het Hof van Beroep te Luik had oren naar deze argumenten en besloot een **prejudiciële vraag** te stellen aan het **Arbitragehof** (Luik, 5 mei 1999).

Arbitragehof : wel discriminerend

Het **Arbitragehof** oordeelt dat de **geheimcommissielonenaanslag** (van toen nog 200 %) inderdaad **strijdig** is met het **grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel**, en dit in zoverre deze aanslag "van toepassing is op aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen wier nalatigheid de belastingadministratie niet daadwerkelijk heeft verhinderd de verkrijgers van de beroepsinkomsten te belasten".

Het komt tot dat besluit na een vergelijking tussen twee situaties :

- enerzijds de situatie van een belastingplichtige die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen is en die door een nalatigheid de individuele fiches en de samenvattende opgaven niet heeft ingediend binnen de voorgeschreven termijn, maar die niet de bedoeling heeft gehad de Administratie te verhinderen de verkrijgers van de beoogde beroepsinkomsten te belasten, en de Administratie ook daadwerkelijk niet verhinderd heeft die verkrijgers te belasten;
- en anderzijds de situatie van een belastingplichtige die de Administratie opzettelijk verhindert tot die aanslag over te gaan.

Het Hof herhaalt vervolgens zijn gekende stelling. Met name dat het **grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel**

- niet uitsluit dat bepaalde categorieën van personen verschillend behandeld worden, voorzover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.
- En, dat het zich, omgekeerd, er wel tegen verzet dat categorieën van personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden, "op identieke wijze behandeld worden, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat".

Het bestaan van die verantwoording "moet beoordeeld worden rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen". Het gelijkheidsbeginsel "is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel".

Onevenredige gevolgen

Het Hof onderzoekt vervolgens de geheimcommissielonenaanslag die verschuldigd is, als de voorgeschreven individuele fiches en samenvattende opgaven niet tijdig worden ingediend.

Het stelt vast dat de wetgever met de bijzondere aanslag misbruiken heeft willen bestrijden. De aanslag is een "fiscale sanctie voor de belastingplichtigen die hun verplichting niet nakomen om in de wettelijke vorm en binnen de wettelijke termijn de Administratie de inlichtingen te bezorgen die het haar mogelijk maken tot de aanslag van de verkrijgers van de inkomsten over te gaan".

In die zin is de bijzondere aanslag volgens het Hof "pertinent ten opzichte van de doelstellingen van de wetgever". Hij maakt het immers mogelijk "fraude te bestrijden door de praktijk van de geheime commissielonen te ontmoedigen, en het verlies voor de Schatkist dat voortvloeit uit het ontduiken van de belasting op die commissielonen, te compenseren".

Maar bij het uitwerken van een regeling die met deze doelstelling overeenstemt, moet de wetgever er ook voor zorgen, "dat de genomen maatregelen niet verder gaan dan hetgeen daartoe noodzakelijk is".

Het Hof onderzoekt bijgevolg ook of de geheimcommissielonenaanslag "niet onevenredig is, wanneer hij wordt toegepast op belastingplichtigen die volgens de vaststellingen van de feitenrechter niet de bedoeling hebben gehad de Administratie een belastbare materie te ontnemen, en van wie de nalatigheid de Administratie niet daadwerkelijk heeft verhinderd over te gaan tot het belasten van de inkomsten van de verkrijgers".

Het Hof stelt vast dat de geheimcommissielonenaanslag - zoals die voor het aanslagjaar 1992 van toepassing was - 200 % bedraagt, en derhalve "zwaar" is. De sanctie is van toepassing op de rechtspersonen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn en op de rechtspersonen die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn.

Het Hof merkt op dat de bijzondere aanslag "voor de aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen verzacht wordt door de mogelijkheid die zij hebben om het bedrag dat als bijzondere aanslag op geheime commissielonen is betaald, als bedrijfslast af te trekken van hun belastbare grondslag".

Die mogelijkheid bestaat evenwel niet "voor de belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, aangezien de belasting voor hen niet berekend wordt op hun winst, maar op een aantal posten waarop aparte aanslagen worden geheven". "Voor die belastingplichtigen is" volgens het Hof "geen enkele verzachting van de maatregel mogelijk".

Het Hof **besluit** dan ook dat de maatregel "**onevenredige gevolgen** heeft :

- wanneer hij wordt toegepast op de belastingplichtigen die de bijzondere aanslag niet als bedrijfslast kunnen aftrekken" (cf. de aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen), en
- van wie de nalatigheid het de Administratie "niet onmogelijk heeft gemaakt om over te gaan tot het belasten van de inkomsten van de verkrijgers". In die mate is de geheimcommissielonenaanslag wel discriminerend.

Ook voor latere jaren ?

Het Hof acht de blindelinge toepassing van de geheimcommissielonenaanslag in de sfeer van de **rechtspersonenbelasting** dus **strijdig** met het **grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel**; met name, wanneer hij ook wordt toegepast ten aanzien van rechtspersonen (V.Z.W.'s, enz.) die nagelaten hebben de vereiste fiches en opgaven tijdig in te dienen, maar wier **nalatigheid** de Administratie **niet daadwerkelijk verhinderd** heeft de **verkrijgers** van de beroepsinkomsten **te belasten**.

Het Hof komt tot dat besluit ten aanzien van de bijzondere aanslag zoals die voor het aanslagjaar 1992 van toepassing was (toen het tarief nog 200 % bedroeg).

Het lijdt evenwel geen twijfel dat de lering die uit het arrest getrokken kan worden ook relevant is voor de latere aanslagjaren.

Wat de kosten betreft die niet op de voorgeschreven wijze verantwoord zijn door het (tijdig) indienen van individuele fiches en samenvattende opgaven, zijn de principes van de geheimecommissielonenaanslag tot vandaag immers ongewijzigd gebleven. Alleen het tarief is gewijzigd. Met ingang van het aanslagjaar 1995 is het opgetrokken van 200 % naar 300 % (nog te verhogen met drie procenten aanvullende crisisbijdrage, wat tot gevolg heeft dat het tarief vandaag 309 % bedraagt).

Vandaag is er dus nog meer reden dan voorheen om te vinden dat de bijzondere aanslag in de sfeer van de rechtspersonenbelasting niet blindelings mag worden toegepast. Het is immers in essentie de "zwaarte" van de aanslag die het Arbitragehof heeft doen besluiten dat de bijzondere aanslag in de geschetste omstandigheden discriminerend is. De aanslag is vandaag nog "zwaarder" dan voorheen. Bijgevolg mag men aannemen dat het Arbitragehof vandaag zeker niet tot een ander besluit zou komen. Integendeel.

Ook voor vennootschappen ?

Is de lering die uit het arrest getrokken kan worden, **bepert tot** de sfeer van de **rechtspersonenbelasting** ? Het Arbitragehof lijkt dit te suggereren. Het acht de geheimecommissielonenaanslag in de sfeer van de rechtspersonenbelasting immers overdreven zwaar; en laat tegelijk verstaan dat die in de sfeer van de vennootschapsbelasting minder zwaar zou zijn (omdat de vennootschappen de bijzondere aanslag als kost kunnen aftrekken).

Vraag is evenwel of dat laatste **niet genuanceerd** moet worden. Afhankelijk van hoe men de zaken bekijkt, zou men ook kunnen stellen dat de geheimecommissielonenaanslag in de sfeer van de vennootschapsbelasting exact even zwaar doorweegt als in de sfeer van de rechtspersonenbelasting.

Als een vennootschap 100 F geheim commissieloon uitkeert, moet zij daarop (vandaag) 309 % bijzondere aanslag betalen. Het commissieloon én de bijzondere aanslag zijn in de sfeer van de vennootschapsbelasting fiscaal aftrekbaar. Dit wil zeggen dat het geheim commissieloon én de belasting betaald kunnen worden uit de bruto-inkomsten, en niet betaald hoeven te worden uit netto-inkomsten nadat die de gewone vennootschapsbelasting ondergaan hebben. Concreet betekent dit dat de "kostprijs" van een geheim commissieloon van 100 F "bepert" blijft tot 409 F : 100 F commissieloon + 309 F belasting.

Als een V.Z.W. (die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen is) eenzelfde geheim commissieloon betaalt, kost haar dat exact hetzelfde : 100 F commissieloon + 309 F belasting; of samen 409 F

Zowel de vennootschap als de V.Z.W zijn in het voorbeeld 409 F kwijt.

In die zin kan men niet stellen dat vennootschappen door de geheimecommissielonenaanslag "minder zwaar" worden belast. Zij worden gewoon "even zwaar" belast. Het feit dat het commissieloon en de bijzondere heffing in hoofde van een vennootschap fiscaal aftrekbaar is, is enkel bedoeld om te vermijden dat de kostprijs van een geheim commissieloon nog hoger zou oplopen.

Als het commissieloon en de bijzondere heffing niet aftrekbaar zouden zijn, zou een vennootschap die een geheim commissieloon van 100 F wil uitbetalen immers niet kunnen volstaan met 409 F, maar zou zij ongeveer 684 F achter de hand moeten hebben : namelijk 100 F om het commissieloon te betalen; 309 F om de bijzondere heffing te betalen en nog eens ongeveer 275 F om de gewone vennootschapsbelasting te betalen die drukt op de inkomsten waaruit zij het geheim commissieloon en de bijzondere heffing betaalt. De kostprijs van het geheim commissieloon zou er dus alleen nog maar zwaarder door worden.

De fiscale aftrekbaarheid van het commissieloon en van de bijzondere heffing betekent, zo bekeken anders dan het Arbitragehof laat uitschijnen - geen "verzachting" van de druk van de bijzondere heffing ten voordele van vennootschappen; maar beoogt enkel de druk van de aanslag exact even zwaar te maken, ongeacht of men zich in de sfeer van de vennootschapsbelasting dan wel in die van de rechtspersonenbelasting bevindt.

Vennootschappen hebben hiermee een argument om te bepleiten dat de boodschap van het arrest van het Arbitragehof ook moet kunnen gelden in de sfeer van de vennootschapsbelasting.

Zelfs in de veronderstelling dat vennootschappen de druk van de geheimecommissielonenaanslag minder hard zouden voelen, kan er op gewezen worden dat het tarief inmiddels opgelopen is van 200 % naar 309 %.

Het is dus eveneens in hoofde van vennootschappen bijzonder hoog. Zo hoog, dat het hoegenaamd niet uitgesloten is, dat het Arbitragehof ook in de sfeer van de vennootschapsbelasting tot het besluit kan komen dat de bijzondere aanslag niet blindelings mag worden toegepast. En, met name niet, in hoofde van vennootschappen wier nalatigheid de Administratie niet belet heeft de genietters van de inkomsten te belasten.

Geheime commissielonenaanslag : niet discriminerend in vennootschapsbelasting

Hof van Beroep te Luik van 13 september 2000

In een **recent arrest** werd geoordeeld dat de **bijzondere aanslag** in de **vennootschapsbelasting** **niet discriminerend** is. Het argument van "discriminatie" wordt van de hand gewezen.

In casu betrof het een vennootschap die ten behoeve van haar arbeiders een "vormingspremie" betaalde aan een V.Z.W. Uit de feiten bleek evenwel dat de arbeiders deze vormingspremie op eenvoudig vertoon van hun identiteitskaart uitbetaald kregen vanwege de V.Z.W., ongeacht of zij wel of geen vormingssessie hadden gevolgd. De Administratie besloot daarom dat de vormingspremie in feite een bezoldiging was, waarop de vennootschap bedrijfsvoorheffing had moeten inhouden, en die zij ook op de individuele loonfiches en samenvattende opgaven had moeten vermelden.

Aangezien dit laatste niet was gebeurd, vorderde de Administratie bovendien de geheimecommissielonenaanslag (van toen 200 %, nu 309%).

De **vennootschap** argumenteerde, dat de geheimecommissielonenaanslag «discriminerend» is, aangezien hij geen onderscheid maakt naargelang de Administratie de genietters van de inkomsten wel of niet tijdig heeft kunnen identificeren. Zij vroeg daarom om het Arbitragehof opnieuw te ondervragen over de conformiteit van de bijzondere aanslag met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel, ditmaal in de sfeer van de vennootschapsbelasting.

Maar volgens het **Hof van Beroep te Luik** is daar **geen aanleiding** voor. Het Luikse Hof erkent weliswaar dat het Arbitragehof de bijzondere aanslag in de sfeer van de rechtspersonenbelasting (in bepaalde omstandigheden) "discriminerend" heeft bevonden. Maar dat is volgens het Hof van Beroep te Luik enkel, omdat het Arbitragehof heeft vastgesteld dat er in de rechtspersonenbelasting ten aanzien van de bijzondere aanslag geen enkele verzachting bestaat.

In de vennootschapsbelasting bestaat er - althans naar het oordeel van het Arbitragehof - wel een verzachting : de bijzondere aanslag is daar als beroepskost aftrekbaar. Dus is hij in de vennootschapsbelasting niet onevenredig zwaar. En is er hier bijgevolg van **discriminatie geen sprake**. Het Hof van Beroep te Luik besluit dat er bijgevolg geen reden is om aan het Arbitragehof opnieuw een prejudiciële vraag te stellen. De argumentatie van de vennootschap wordt afgewezen, en de geheimecommissielonenaanslag wordt behouden.

Laattijdig indienen individuele fiches en samenvattende opgaven ?

Antwerpen, 26 september 2000

Een recent arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen bewijst nogmaals hoe hard de "geheimcommissielonenaanslag" kan toeslaan en hoe moeilijk het is om zich daartegen te verzetten (Antwerpen, 26 september 2000).

De feiten

Een vennootschap dient **laattijdig een aangifte in**, en wordt daarom "**van ambtswege**" aangeslagen. In het kader daarvan wordt de **geheimcommissielonenaanslag** toegepast op een bedrag van ongeveer 325.000 F sommen die aan diverse arbeiders uitbetaald waren, maar die **niet verantwoord** waren door het **indienen van individuele loonfiches en samenvattende opgaven**.

In bezwaar liet de vennootschap onder meer gelden dat zij alsnog een samenvattende opgave aan de Administratie had laten geworden en dat zij eveneens een meer gedetailleerde lijst met persoonsgegevens van de werknemers had gestuurd, zodat de Administratie de genietters kon identificeren.

De **gewestelijke directeur** verwierp het bezwaar. De vereiste documenten (individuele fiches en samenvattende opgaven) waren niet of laattijdig ingediend, en bovendien zou de identiteit van 25 van de 29 personen waarover alsnog informatie verstrekt was, niet controleerbaar geweest zijn, aangezien zij "onbekend" waren in het Rijksregister.

De vennootschap tekende tegen de directoriale beslissing beroep aan bij het Antwerpse Hof van Beroep. Maar dit brengt haar ook geen soelaas. Volgens het Hof is de geheimcommissielonenaanslag in het besproken geval terecht toegepast.

Gebrek formaliteiten volstaat

Het **Wetboek** zegt immers dat (o.m.) voor bezoldigingen van loontrekkenden individuele loonfiches en samenvattende opgaven moeten worden ingediend, en dat bij gebrek daaraan de bijzondere aanslag op geheime commissielonen van toepassing is (een aanslag die ten tijde van de feiten slechts 200 %, maar vandaag, aanvullende crisisbijdrage inbegrepen, reeds 309 % bedraagt; art. 219 W.I.B. 1992).

In het besproken geval zijn er voor de betwiste bedragen nooit individuele loonfiches ingediend, en is de samenvattende loonopgave (formulier nr. 325.10) laattijdig ingediend.

Het Hof bevestigt dat "het niet vervullen" van deze formaliteiten op zich "volstaat" om de geheime commissielonenaanslag te vestigen (voor een meer genuanceerd standpunt, zie o.m., Gent, 3 april 1997).

Praktische oplossing ?

In de praktijk aanvaardt de Administratie dat de **geheimcommissielonenaanslag** in **twee hypothesen niet** moet worden toegepast ten aanzien van geboekte kosten die niet op de voorgeschreven wijze verantwoord zijn (en evenmin ten aanzien van de niet-geboekte meerwinsten die als geheime commissielonen worden beschouwd; Com. I.B. 1992, nr. 219/3).

- Dit is op de eerste plaats het geval, voorzover die kosten of meerwinsten als "beroepsinkomsten van de betrokken bedrijfsleiders worden belast". Vereist is dan wel dat die bedrijfsleiders zich "individueel schriftelijk akkoord hebben verklaard" met deze manier van belasting; en dat dit gebeurt op een ogenblik waarop het nog mogelijk is die toekenningen binnen de wettelijke termijn te belasten.

- De bijzondere aanslag hoeft volgens de Administratie ook niet te worden toegepast, als de bedoelde kosten of meerwinsten door een "aanpassing van de boekhouding, in het vermogen van de vennootschap worden uitgedrukt".

Afwijzing

De **vennootschap** vroeg daarom aan het Hof om alsnog **toepassing** te maken van één van deze **praktische oplossingen**. Maar het **Hof wijst dit af**.

Uit het arrest kan niet worden afgeleid, wat er zich in de administratieve fase heeft afgespeeld; en dus ook niet of de vennootschap de toepassing van deze praktische oplossingen ook al in die fase had gevraagd.

Uit het arrest volgt in ieder geval wel, dat men volgens het Antwerpse Hof in geen geval kan wachten tot in de juridictionele fase om de toepassing van deze praktische oplossingen te vragen. Het Hof acht zich immers niet bevoegd en niet gerechtigd om er alsnog toepassing van te maken.

Als de vennootschap zich had willen beroepen op één van die praktische oplossingen, dan had zij zelf (tijdig) de nodige aanpassingen in de boekhouding moeten doorvoeren; of hadden de bedrijfsleiders de bedoelde uitgaven als hun eigen beroepsinkomsten moeten aangeven (op een ogenblik dat die nog bij hen belast konden worden).

Dit was in het besproken geval kennelijk niet gebeurd.

Het **Hof** acht zich hoe dan ook **niet gerechtigd** om de voormelde **correctie** (via een aanpassing van de boekhouding, of het belasten van de uitgaven in hoofde van de bedrijfsleiders) nog **door te voeren**. Dat botst immers met het legaliteitsprincipe.

In casu is duidelijk bewezen dat de geviseerde uitgaven als bezoldigingen uitbetaald zijn aan verschillende werknemers. Dus acht het Hof het juridisch onmogelijk om die uitgaven te herkwalficeren in "toekenningen aan de zaakvoerder".

Het Hof betwijfelt zelfs of de voormelde administratieve oplossingen in casu überhaupt van toepassing kunnen zijn. Volgens het Hof betreffen die oplossingen immers gevallen "waarin het niet duidelijk is welke uitgaven precies werden gedaan of waarbij men stoot op kastekorten op het tijdstip van de controle" en niet, zoals in casu, op betalingen die overduidelijk aan welbepaalde werknemers zijn gedaan (waarbij het Hof zich klaarblijkelijk wel strenger opstelt dan de Administratie die de voormelde oplossingen, zoals gezegd, ook van toepassing acht als de bijzondere aanslag opgelegd is ten aanzien van bepaalde uitgaven die weliswaar geboekt zijn, maar niet op de vereiste wijze met individuele fiches en samenvattende opgaven verantwoord zijn).

Het acht zich ook onbevoegd om alsnog een aanpassing van de boekhouding in overweging te nemen; dit laatste zou immers impliceren dat het Hof de geheimecommissielonenaanslag zou moeten vervangen door een aanslag in de gewone vennootschapsbelasting, wat volgens het Hof de perken van het ter beoordeling voorgelegde geschil te buiten gaat (lees : het Hof kan zich wel uitspreken over de vraag of de bijzondere aanslag op geheime commissielonen wel of niet terecht is opgelegd; maar het kan die aanslag - in een poging om de zaak op te lossen - niet vervangen door een andere aanslag).

Discriminatie ?

De vennootschap wierp ten slotte nog op dat de geheimecommissielonenaanslag **discriminerend** is. Bij de toepassing ervan wordt iedereen immers over dezelfde kam geschoren, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt tussen

- enerzijds de personen die opzettelijk geen fiches indienen om bezoldigingen aan het oog van de fiscus te onttrekken, en
- anderzijds de personen die weliswaar geen fiches hebben ingediend, maar nooit hebben willen verhinderen dat de betrokken inkomsten bij de genietter worden belast. De vennootschap vroeg daarom een prejudiciële vraag te stellen aan het Arbitragehof.

Maar het **Hof van Beroep** gaat daar niet op in. Het ziet immers **geen spoor van discriminatie**. Bij het toe passen van de geheimecommissielonenaanslag speelt het al of niet hebben van frauduleus inzicht geen rol. Het Hof ziet dan ook niet in, hoe de gelijkheid van de belastingplichtigen geschonden zou kunnen zijn.

In het arrest komt merkwaardig genoeg geen verwijzing voor naar het arrest van het Arbitragehof van 6 april 2000. Dit arrest handelt weliswaar over de toepassing van de geheimecommissielonenaanslag in de sfeer van de rechtspersonenbelasting. Maar uit dat arrest volgt overduidelijk, dat de geheimecommissielonenaanslag in sommige omstandigheden wel degelijk discriminerend kan zijn.

Conclusie

Moraal van het verhaal : wie een beroep wil doen op één van de **twee praktische werkwijzen** die de Administratie als uitweg aanbiedt om aan de **geheimcommissielonenaanslag te ontsnappen**, moet dat **tijdig** doen; en mag in geen geval wachten tot de betwisting ter sprake komt voor de rechtbank of het hof van beroep.

VAK IX – VERREKENBARE VOORHEFFINGEN

FBB

V&A., Kamer, 1999-2000, nr. 34 van 13 juni 2000, p. 3953

Vennootschappen kunnen met betrekking tot de door hen **ontvangen interesten en royalty's van buitenlandse oorsprong** het zgn. "forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting" (FBB) genieten. Dit FBB wordt eerst onder de **verworpen uitgaven** opgenomen en nadien **verrekend** met de vennootschapsbelasting.

Het gedeelte dat bij gebrek aan voldoende vennootschapsbelasting niet kan worden verrekend, is niet terugbetaalbaar (art. 292 W.I.B. 1992).

Moet dit **niet-verrekenbare gedeelte** ook als een **verworpen uitgave** worden beschouwd ? De Minister van Financiën antwoordt bevestigend : het in beginsel verrekenbare FBB "moet **volledig** onder de **verworpen uitgaven** worden opgenomen".

BEDRIJFSLEIDER

Arbitragehof : gedeeltelijke vernietiging attractiebeginsel

arrest van 1 maart 2001, nr. 30/2001

Het **Arbitragehof** heeft het **attractiebeginsel** - dat in 1999 met terugwerkende kracht "heringevoerd" werd nu ook met **terugwerkende kracht gedeeltelijk vernietigd** (arrest van 1 maart 2001, nr. 30/2001).

Attractiebeginsel

Het "**attractiebeginsel**" houdt in, dat de prestatievergoedingen die een vennootschap ontvangt, als het ware aangezogen worden door de categorie van de "bezoldigingen van bedrijfsleiders", zodat zij voor hun geheel als "bezoldigingen van bedrijfsleiders" worden belast.

Veronderstel b.v. een bestuurder van een naamloze vennootschap die naast zijn bestuurdersmandaat, in dezelfde vennootschap ook nog een werknemersactiviteit ontwikkelt. En stel dat hij twee soorten vergoedingen ontvangt :

- tantièmes wegens de uitoefening van het bestuurdersmandaat, en
- gewone bezoldigingen wegens zijn werknemersactiviteit.

Ingevolge de werking van het attractiebeginsel worden dan al deze vergoedingen samengeteld en globaal als "bezoldigingen van een bedrijfsleider belast.

Algemeen wordt aangenomen dat hetzelfde ook geldt als het bestuurdersmandaat "kosteloos" is. De vergoedingen die een onbezoldigd bestuurder ontvangt voor de activiteiten die hij daarnaast in zijn hoedanigheid van werknemer in de schoot van dezelfde vennootschap ontwikkelt, worden ook als "bezoldigingen van een bedrijfsleider belast" (contra, onder de oude wetgeving die tot en met het aanslagjaar 1997 van toepassing was, Antwerpen, 29 februari 2000).

Afgeschaft en heringevoerd

Over het wel of niet bestaan van het attractiebeginsel heeft in de voorbije jaren grote verwarring bestaan. De oorzaak daarvan is terug te vinden in het **Volmachtenbesluit van 20 december 1996** waarmee de afzonderlijke categorieën van bestuurdersbezoldigingen en bezoldigingen van werkende vennoten werden afgeschaft. In de plaats kwam de nieuwe categorie van de "**bezoldigingen van bedrijfsleiders**" (art. 32 W.I.B. 1992).

Die bestaat uit twee subcategorieën,

- Ten eerste de natuurlijke personen die een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of soortgelijke functies uitoefenen (cf. de eerste subcategorie van de vennootschapsmandatarissen); en
- ten tweede de natuurlijke personen die in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur, van commerciële, financiële of technische aard uitoefenen buiten een arbeidsovereenkomst (cf de tweede subcategorie van de zelfstandige directeurs).

Bij de invoering van de nieuwe wettekst leek het erop dat de wetgever - wat de vennootschapsmandatarissen betreft - definitief een punt had gezet achter het "attractiebeginsel".

Krachtens de nieuwe tekst konden "bedrijfsleidersbezoldigingen" - wat vennootschapsmandatarissen betreft - immers uitsluitend nog de bezoldigingen omvatten die "wegens" de uitoefening van het mandaat verkregen werden. En dus niet meer de inkomsten die wegens het uitoefenen van een andere activiteit toegekend werden.

Naar aanleiding van de wettelijke bekrachtiging van het Volmachtenbesluit van 20 december 1996 heeft de toenmalige **Minister van Financiën** overigens in niet mis te verstane woorden bevestigd dat

het **attractiebeginsel** ten aanzien van vennootschapsmandatarissen die in dezelfde vennootschap ook als werknemer actief zijn, "**afgeschaft**" was. Dit is "afgelopen», zei de Minister. De afschaffing gold met ingang van het aanslagjaar 1998.

Maar ondanks die duidelijke ministeriële stellingname bleef men er bij de Administratie blijkbaar van uitgaan dat het attractiebeginsel niet afgeschaft was. Ook de opvolger van de toenmalige **Minister van Financiën** vond dat het attractiebeginsel nooit afgeschaft was geweest. Voor alle duidelijkheid liet hij daarom de **wet opnieuw wijzigen**, ditmaal om de toepassing van het attractiebeginsel **uitdrukkelijk** en met **volledig terugwerkende kracht te "bevestigen"**. Het woordje "wegens" verdween uit de tekst van de wet.

Krachtens de expliciete bewoordingen van de nieuwe wettekst (zoals die retroactief, met ingang van het aanslagjaar 1998 bestaat), zijn nu als bezoldigingen (van de eerste subcategorie) van bedrijfsleiders belastbaar, "**alle beloningen** verleend of toegekend aan een natuurlijke persoon die een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent; en dus - als men zich op deze nieuwe tekst baseert - met inbegrip van de beloningen die dezelfde persoon eventueel in zijn hoedanigheid van werknemer van dezelfde vennootschap ontvangt.

Arbitragehof

Die retroactieve herinvoering van het attractiebeginsel was niet naar de zin van een belastingplichtige. Die trok naar het **Arbitragehof** om de nieuwe wettekst nietig te laten verklaren. Hij krijgt gedeeltelijk gelijk.

De vrouw in kwestie wierp op dat zij door de retroactieve herinvoering van het attractiebeginsel benadeeld werd. Een van haar kritieken betrof het zogenaamde "**kostenforfait**". Ten aanzien van bedrijfsleidersbezoldigingen is het kostenforfait - in geval van relatief lage inkomsten - kleiner dan bij werknemersbezoldigingen. Bij bedrijfsleiders is het forfait uniform gelijk aan 5 % van de bezoldigingen (met een maximum van - nog te indexeren - 100.000 F), terwijl het bij werknemers op de laagste inkomstenschijf 20 % bedraagt en vervolgens degressief kleiner wordt (met ook een maximum van - nog te indexeren - 100.000 F).

Het Arbitragehof volgt haar. Om te beginnen laat het Hof verstaan dat er wel degelijk sprake is geweest van een retroactieve "herinvoering" van het attractiebeginsel (en dat het dus niet louter ging om een bevestiging van iets dat nooit afgeschaft geweest zou zijn).

De wetgever heeft de herinvoering van het attractiebeginsel indertijd verantwoord uit vrees voor misbruiken inzake de toepassing van het voormelde kostenforfait. Zonder attractiebeginsel zou een bestuurder die in dezelfde vennootschap tevens als werknemer bedrijvig is, twee keer toegang krijgen tot het kostenforfait : een eerste maal voor de bezoldigingen die hij als werknemer ontvangt, en een tweede maal voor de bezoldigingen die hij als bedrijfsleider ontvangt.

Bij de vrouw in kwestie bestond dat gevaar voor misbruiken evenwel niet. Haar mandaat van bestuurder was immers kosteloos.

Het Arbitragehof ziet dan ook niet in waarom het attractiebeginsel ook heringevoerd moest worden ten aanzien van vennootschapsmandaat. Mandatarissen die hun mandaat kosteloos uitoefenen en die tegelijk ook als werknemer in dezelfde vennootschap werkzaam zijn.

Het Hof stelt vast dat de wetgever op het **attractiebeginsel wel in een uitzondering** voorzien heeft voor **onbezoldigde mandatarissen van VZW's** (en andere in art 220, 3° WIB 1992 bedoelde entiteiten; cf. art. 32, derde lid W.I.B. 1992); maar niet voor onbezoldigde bestuurders in handelsvennootschappen. "De Ministerraad toont niet aan - en het Hof ziet niet in - vanwege welke misbruiken enkel in een uitzondering is voorzien voor onbezoldigde bestuurders van een vereniging zonder winstoogmerk".

Het **Hof besluit** dan ook, dat de **wettelijke regeling discriminerend** is, in zoverre de herinvoering van het attractiebeginsel de natuurlijke personen :

- "beoogt die **bezoldigde functies** uitoefenen in een handelsvennootschap waarin

- zij bovendien **onbezoldigd** een opdracht van **bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen**". Het artikel 32 W.I.B. 1992 wordt in diezelfde mate nietig verklaard. Met volledig terugwerkende kracht tot het aanslagjaar 1998.

Beperkte draagwijdte

Het arrest van het Arbitragehof heeft dus **geenszins** een **volledige schrapping** van het **attractiebeginsel** tot gevolg. Het blijft in principe van kracht. Maar aan de toepassing ervan wordt in feite een tweede uitzondering toegevoegd.

- De wetgever had reeds gezegd (zie hoger), dat het heringevoerde attractiebeginsel niet van toepassing is ten aanzien van "natuurlijke personen, die onbezoldigd een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaars of gelijksoortige functies uitoefenen in VZW's of andere rechtspersonen zoals bedoeld in art. 220, 3` W.I.B. 1992";
- ingevolge het arrest van het Arbitragehof, geldt hetzelfde nu ook voor natuurlijke personen die bezoldigde functies uitoefenen in een handelsvennootschap waarin zij bovendien onbezoldigd een opdracht van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen.

Praktische gevolgen

Is de draagwijdte van het arrest al bij al nog vrij beperkt, de gevolgen ervan zijn op dit ogenblik niet te overzien. Men mag immers niet vergeten dat de voormelde (beperkte) vernietiging van het attractiebeginsel met volledig terugwerkende kracht gebeurt. Dit wil zeggen dat het attractiebeginsel ten aanzien van de betrokken natuurlijke personen (werknemers met bovendien een onbezoldigd mandaat in de betrokken vennootschap) met ingang van het aanslagjaar 1998 opgehouden heeft te bestaan. Het is ten aanzien van hen uit de Belgische rechtsorde verdwenen.

Verkeerde belasting

Daaruit volgt dat hun bezoldigingen - in de mate dat zij onder toepassing van het attractiebeginsel als "bedrijfsleiders"-bezoldigingen last zijn geweest - op een verkeerde manier aan de belasting onderworpen zijn geweest. Dit kan onder meer gevolgen hebben voor de toepassing van het **kostenforfait** (zie hoger).

1 miljoen F-regel

Een ander gevolg kan zich manifesteren op het gebied van het tarief van de vennootschapsbelasting. Voor de toepassing van het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting is onder meer vereist, dat de vennootschap aan ten minste één van haar "bedrijfsleiders" een bezoldiging toekent die een bepaald minimum bereikt (cf. de zogenaamde "1 miljoen F-regel"; art. 215, derde lid, 40 W.I.B. 1992).

Te vrezen valt dat deze bezoldiging een "bedrijfsleidersbezoldiging" moet zijn, en dat een bezoldiging die aan een "werknemer" wordt toegekend, die daarnaast ook nog onbezoldigd bestuurder of zaakvoerder is, niet volstaat. Die bezoldiging is ingevolge het arrest van "bedrijfsleidersbezoldiging" meer.

Pensioenkapitalen

Heel delicaat is de vraag in welke mate het arrest van het Arbitragehof de taxatie kan beïnvloeden van **extra-legale pensioenkapitalen** die een vennootschap toekent aan een **bedrijfsleider** die zijn mandaat nog uitoefent.

Onder toepassing van het attractiebeginsel worden dergelijke kapitalen in principe als "bedrijfsleidersbezoldigingen" belast. Dit kan een beletsel zijn voor de afzonderlijke belasting van deze kapitalen tegen de verlaagde tarieven waarin de wet ten aanzien van sommige extralegale pensioenkapitalen voorziet. Een en ander geldt ook als het gaat om een bedrijfsleider die in de vennootschap (nog) slechts een onbezoldigd mandaat uitoefent.

Vraag is, of deze regeling beïnvloed wordt door het arrest van het Arbitragehof (cf het geval van werknemers die tegelijk een onbezoldigd mandaat bekleden). Deze vraag is delicaat omdat het arrest uitsluitend in een uitzondering op het attractiebeginsel voorziet voor personen die op hetzelfde ogenblik bezoldigd werknemer en onbezoldigd vennootschapsmandataris zijn. Het is niet evident dat het ook van toepassing is ten aanzien van iemand die ondertussen als werknemer gepensioneerd is, maar nog wel een onbezoldigd mandaat als bedrijfsleider uitoefent. Voor dit laatste geval heeft de Administratie zelf weliswaar in een uitzonderingsregeling voorzien (Fisc., nr. 775, p. 7). Maar die impliceert dat een aantal voorwaarden nauwkeurig en "tegelijk" nageleefd wordt.

Bedrijfsleidersverzekeringen

Nog delicaat is de vraag of b.v. een aantal bedrijfsleidersverzekeringen niet in het gedrang komt. De aftrek van premies van een bedrijfsleidersverzekering vergt dat aan de betrokken bedrijfsleiders in voldoende toegekend. Normaal gezien moet het hier ook om "**bedrijfsleidersbezoldigingen**" gaan. Een werknemer met daarnaast een onbezoldigd bestuurdersmandaat, heeft - ingevolge het arrest van het Arbitragehof - geen bedrijfsleidersbezoldigingen (meer). vraag is, of in dat geval met zijn "werknemers"-bezoldigingen zal rekening gehouden worden.

Wat met sociale bijdragen ?

Volledig chaotisch dreigt de situatie te worden op het gebied van de sociale zekerheidsbijdragen. Hoewel niemand precies weet om hoeveel personen het gaat, kan men raden dat nogal wat "**werknemers**" met een "**onbezoldigd**" **mandaat van bestuurder** of zaakvoerder op dit ogenblik volledig onttrokken zijn aan het sociaal zekerheidsstelsel van de werknemers, en bijdragen betalen in het sociaal statuut van de zelfstandigen. Onder invloed van het attractiebeginsel werden hun werknemersbezoldigingen in het verleden op fiscaal gebied immers geherkwalificeerd in "**bedrijfsleidersbezoldigingen**" en als zodanig door de fiscus doorgegeven aan het Rijksinstituut van de Sociale Verzekeringen van de Zelfstandigen (R.S.V.Z.).

Met ingang van het aanslagjaar 1998 vindt die herkwalificatie niet meer plaats. De bezoldigingen die werknemers ontvangen, blijven "werknemersbezoldigingen", ook als die werknemers daarnaast een "onbezoldigd" **mandaat van bestuurder of zaakvoerder** in dezelfde vennootschap uitoefenen. In de logica van het stelsel komen deze bezoldigingen niet meer in aanmerking om doorgegeven te worden aan het R.S.V.Z. Zij vallen onder toepassing van het sociale zekerheidsstelsel van de werknemers, wat impliceert dat de verschuldigde bijdragen veel hoger zijn. Vennootschappen die werknemers in dienst hebben die tevens een onbezoldigd mandaat uitoefenen, zullen bijgevolg verplicht zijn het statuut van die medewerkers ten gronde te herzien.

Opgepast met groepsverzekeringen

Zoals men weet, kan het **attractiebeginsel** ten aanzien van **extralegale pensioenkapitalen** een ware verschrikking vormen. Zodra een bedrijfsleider - het weze zelfs nog maar louter formeel - zijn mandaat nog uitoefent, kan het beginsel immers tot gevolg hebben dat het pensioenkapitaal aan het progressief tarief van de personenbelasting onderworpen wordt .

In dit verband heeft de **Minister van Financiën** een tijdje geleden bevestigd dat het **attractiebeginsel** naar zijn oordeel "**niet**" **van toepassing** is, "op de kapitalen en afkoopwaarden van groepsverzekeringen die een verzekeringsmaatschappij aan de begunstigde bedrijfsleider uitkeert". Dergelijke kapitalen en afkoopwaarden worden bijgevolg nooit als "bedrijfsleidersbezoldigingen" belast, maar wel als "pensioenen" .

Maar hieruit volgt niet dat die kapitalen en afkoopwaarden volledig uit de gevarezone zijn.

Kapitalen en afkoopwaarden van groepsverzekeringen worden slechts afzonderlijk tegen lage tarieven belast, als ze ten vroegste uitbetaald worden op één van de in de wet bepaalde momenten (art. 171, 2°, b en 4°, f W.I.B. 1992). Eén van die momenten is de "pensionering".

"**Pensionering**" houdt volgens de Minister in, "dat de bedrijfsleider zijn activiteit waarvoor het pensioen is gevormd daadwerkelijk stopzet". Voor "een bediende bedrijfsleider waarvoor het kapitaal of de afkoopwaarde voortkomt van bijdragen die uitsluitend op de werknemersfunctie betrekking hebben"

volstaat het volgens de minister "dat die functie wordt stopgezet". Het feit dat de opdracht als bestuurder of zaakvoerder "wordt voortgezet is in dat geval dus geen beletsel voor de toepassing van de voormelde" (lage) tarieven.

Wanneer het kapitaal of de afkoopwaarde daarentegen voortkomt van bijdragen die "uitsluitend op de opdracht als bestuurder of zaakvoerder betrekking hebben, is de voortzetting van die opdracht, zelfs kosteloos in dezelfde vennootschap" volgens de Minister wel een beletsel" voor de toepassing van de voormelde (lage) tarieven (V & A., Kamer, 2000-2001, nr. 48, 16 oktober 2000, p. 5646; contra : Gent, 22 november 2000).

PROCEDURE

Uitdrukkelijke motivering: vanaf 1 oktober 2000

Wet van 30 juni 2000 die op 12 augustus 2000

Met **ingang van 1 oktober 2000** moet de **Administratie uitdrukkelijk motiveren** waarom zij geen rekening houdt met de opmerkingen die de belastingplichtige heeft geformuleerd in antwoord op een "**bericht van wijziging**" of op een "**kennisgeving van aanslag van ambtswege**". Die nieuwe verplichting staat te lezen in de Wet van 30 juni 2000 die op 12 augustus 2000 in het Belgisch Staatsblad werd gepubliceerd.

Motivering

Ingevolge de nieuwe regeling moet de Administratie voortaan :

- "ten laatste op de dag van de vestiging van de aanslag" aan de belastingplichtige laten weten
- met welke opmerkingen zij "geen rekening heeft gehouden,
- met vermelding van de motieven die haar beslissing rechtvaardigen".
- De kennisgeving moet gebeuren bij aangetekende brief.

Doel

- Volgens de Minister van Financiën moet de nieuwe regeling aan de belastingplichtige "meer waarborgen" bieden "aangezien hij uitleg krijgt over de redenen waarom de fiscus zijn opmerkingen niet heeft gevolgd".
- Die verbeterde informatieverstrekking moet er volgens de Minister ook toe leiden dat het aantal bezwaarschriften daalt (Gedr. St., Senaat, 1999-2000, nr. 2-443/2).

Inwerkingtreding

De nieuwe regeling geldt logischerwijze voor **alle aanslagen** in de inkomstenbelastingen die na een **bericht van wijziging** of na een **kennisgeving van aanslag van ambtswege**, met **ingang van 1 oktober 2000** gevestigd worden.

Commentaar op de nieuwe fiscale procedure

Ci. RH.863/540.857 van 26 maart 2001

Termijn

In een **recente administratieve circulaire** geeft de Directeur-generaal van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit enige toelichting bij de **doelstellingen** van de **nieuwe fiscale procedure**, en de manier waarop de Administratie daarop wil reageren (Ci. RH.863/540.857 van 26 maart 2001).

Een van de grote nieuwigheden betreft de mogelijkheid voor de belastingplichtige om een geschil - waarvoor de wet in een administratief beroep voorziet - na verloop van zes maanden (negen maanden indien de belasting van ambtswege geheven is) rechtstreeks aan de rechtbank voor te leggen. Na afloop van die termijn moet dus niet langer op de beslissing over het administratief beroep worden gewacht.

Als de Administratie wil vermijden dat geschillen rechtstreeks aan de rechtbanken worden voorgelegd, zonder dat er eerst een administratieve beslissing tussenkomt, dan zal zij er moeten voor zorgen dat beslissingen over bezwaarschriften, enz., ook binnen die termijn genomen worden.

In de voormelde circulaire geeft de Directeur-generaal van de A.O.I.F te kennen dat zijn Administratie "vastbesloten is om die termijn na te leven".

In de circulaire gaat de Directeur-generaal ook nader in op de **overgangsregeling**.

- De regel dat men na verloop van zes (soms negen) maanden het geschil rechtstreeks kan voorleggen aan de fiscale rechtbank, geldt in principe slechts voor de **aanslagjaren 1999 en volgende**.
- Voor de geschillen die betrekking hebben op "**oude**" **aanslagjaren (1998 en vorige)** heeft de wetgever in een sperperiode voorzien : voor deze geschillen geldt de nieuwe regeling pas voor zover ze nog hangende zijn op 31 maart 2001.

Een en ander is **bedoeld** geweest om aan de Administratie de mogelijkheid te geven een groot aantal "oude" bezwaarschriften alsnog administratief op te lossen; en om te vermijden dat de kersverse fiscale rechtbanken van meet af aan met een groot aantal "oude" geschillen overspoeld zouden worden.

Volgens de Directeur-generaal is met het wegwerken van de "oude" bezwaarschriften goede **voortgang** geboekt. Van de "voorraad" van 100.000 oude dossiers die op 1 januari 2000 nog niet afgehandeld was, zou er op 1 april 2001 nog slechts een voorraad van ongeveer 70.000 dossiers overblijven.

Om deze voorraad verder weg te werken, zullen de ambtenaren die in het bijzonder "gedetacheerd" werden naar de diensten die zich daarmee bezig houden, nog minstens een half jaar langer gedetacheerd blijven.

Bovendien laat de Directeur-generaal weten dat onlangs beslist is "om de ambtenaren van niveau 2+ delegatie van beslissingsmacht te geven in de gevallen waarin de fiscale weerslag beperkt is". Een en ander betekent dat de beslissingen over de "oude" bezwaarschriften voortaan ook door ambtenaren van het lagere niveau 2+ genomen kunnen worden.

De Directeur-generaal heeft overigens nog goed nieuws voor de belastingplichtigen die op 31 maart 2001 nog "oude" bezwaarschriften hadden hangen. In principe kunnen zij het geschil nu onmiddellijk aan de rechtbank voorleggen, zonder nog verder op de beslissing van de Administratie te wachten (op voorwaarde dat minstens zes, soms negen, maanden verstreken zijn sinds de indiening van het bezwaarschrift). Niettemin is het volgens de Directeur-generaal in "ons aller belang" dat een maximaal aantal zaken op administratief niveau afgehandeld wordt. De Administratie is daarom van plan "elke vraag van de belastingplichtige die er op wijst dat hij nog een laatste poging met de Administratie waagt" aan te grijpen om de zaak "alsnog op haar niveau op te lossen".

Procedure

In dezelfde circulaire bevestigt de Directeur-generaal, dat het de **bedoeling** is, aan de **taxatieambtenaren** de **gelegenheid** te geven hun **eigen dossiers**, zonder tussenkomst van een advocaat, voor de **rechtbank te verdedigen**.

De achterliggende idee is, dat elke ambtenaar die behoorlijk gemandateerd wordt door de overheid die bevoegd is om de Staat te vertegenwoordigen, in werkelijkheid zelf **als "orgaan" van de Staat optreedt**. Aan het voorschrift dat de partijen "in persoon of bij advocaat" voor de rechtbank moeten verschijnen is derhalve voldaan : de Staat verschijnt "in persoon", bij monde van de taxatieambtenaar (art. 728 Ger. Wb.).

Maar de interpretatie die aldus aan de zogenaamde "**orgaantheorie**" gegeven wordt, is in de **rechtsleer** al zwaar op de **korrel** genomen.

Die kritiek lijkt nu ook onderbouwd te worden door een **Cassatie-arrest** dat overigens al meer dan een jaar geleden (in een niet-fiscale aangelegenheid) geveld werd (Cass., 17 januari 2000). In casu ging het om een bestuurssecretaris van de Rijksdienst voor Pensioenen die van de Administrateur-generaal opdracht gekregen had om de Rijksdienst voor de Arbeidsrechtbank te vertegenwoordigen.

Het Hof van Cassatie merkt op dat “ rechtspersonen in rechte optreden door tussenkomst van hun bevoegde organen” (art. 703 Ger. Wb.). Daaruit volgt dat een rechtspersoon slechts “in persoon” kan verschijnen, wanneer hij vertegenwoordigd wordt door één van zijn organen.

In casu werd de overheidsinstelling voor de rechtbank vertegenwoordigd door een personeelslid dat door de Administrateur-generaal aangeduid was. Volgens het Hof heeft dergelijke delegatie evenwel niet tot effect dat zij aan die persoon de hoedanigheid van “orgaan” van deze instelling verleent. De instelling is derhalve in casu niet “in persoon” verschenen, en was dus op onregelmatige wijze voor de rechtbank vertegenwoordigd

In de mate dat deze benadering ook in fiscale zaken gevolgd moet worden, is het dus hoegenaamd **niet zeker** dat de **Belgische Staat** zich voor de **fiscale rechtbanken** zal kunnen laten **vertegenwoordigen** door de **ambtenaar** die de taxatie doorgevoerd heeft.

In de rechtsleer is dan ook reeds de hoop uitgedrukt, dat de rechtbanken - met het oog op meer duidelijkheid - snel met deze kwestie geconfronteerd zullen worden, naar aanleiding van een betwisting waarin de belastingplichtige zich verzet tegen de vertegenwoordiging van de Belgische Staat door een ambtenaar (J.P. MAGREMANNE, e.a., o.c., p. 602).

EURO

Fiscale wetgeving in het euro-tijdperk

B.S., 30 augustus 2000

Twee K.B.'s van 20 juli 2000 (B.S., 30 augustus 2000) - samen goed voor ongeveer 100 blz. leetuur bereiden het volledige scala van fiscale wetteksten voor op de invoering van de euro. Grosso modo kunnen de wijzigingen in drie categorieën worden ingedeeld.

Rentevoeten

Ten eerste worden alle fiscale bepalingen aangepast, waarin een verwijzing voorkomt naar een rentevoet van de Nationale Bank van België (NBB). In de plaats daarvan komt een **rentevoet** van de **Europese Centrale Bank** (ECB).

Dit geldt onder meer voor de "basisrentevoet" die gehanteerd wordt bij de berekening van de vermeerdering ingeval geen of ontoereikende **voorafbetalingen** zijn gedaan. Deze basisrentevoet, tot nog toe gelijk aan "de NBB-rentevoet op voorschotten in rekening-courant binnen de kredietlijn" (cf. art. 161 W.I.B. 1992), is in het euro-tijdperk gelijk aan "de marginale beleningsfaciliteit van de ECB".

De referentierentevoet die men in het kader van het **disconto op renteloze schuldvorderingen** moet gebruiken, is tot nog toe het discontotarief van de NBB (cf. art. 363 W.I.B. 1992). Voortaan wordt dat "het rentetarief van de depositofaciliteit van de ECB verhoogd met 0,75 punten" (dit laatste getal is het verschil tussen het laatste discontotarief van de NBB en het op dat ogenblik geldende NBB depositotarief).

Deze aanpassingen moeten volgens de genoemde K.B.'s in principe pas worden doorgevoerd **vanaf 1 januari 2002**, maar gelden defacto reeds vanaf 1 januari 1999. In het kader van de "Europrogrammawet" van 30 oktober 1998 werden de rentevoeten van de NBB immers met ingang van 1 januari 1999 afgeschaft en vervangen door de rentevoeten van de ECB (zie Fisc., nr. 705, p. 5).

Transparante euro-bedragen

Ten tweede worden de **bedragen in BEF** die in de **diverse fiscale bepalingen** voorkomen, **omgezet in euro** en vervolgens afgerond om er "transparante" bedragen van te maken. En dit, al naargelang het geval, met **ingang van het aanslagjaar 2002 of 1 januari 2002**.

Enkele voorbeelden : het "6 BEF/km-forfait in het kader van het **woon-werkverkeer**, zal vanaf aanslagjaar 2002 het "0,15 euro /km-forfait" heten.

Giften zullen, om fiscaal aftrekbaar te zijn, niet meer minstens 1.000 BEF moeten bedragen, maar vanaf aanslagjaar 2002 minstens 25 euro.

De zgn."1 miljoen frank"-regel in het kader van het **verlaagd opklimmend tarief in de vennootschapsbelasting**, zal vanaf aanslagjaar 2002 als de "24.500 euro"-regel door het leven gaan.

Wie een bepaling van het W.I.B. 1992 of een ter uitvoering ervan genomen besluit overtreedt, riskeert vanaf aanslagjaar 2002 geen **administratieve geldboete** van 2.000 tot 50.000 BEF, maar wel een boete van 50 tot 1.250 euro. En wie dat met bedrieglijk opzet doet, riskeert vanaf 1 januari 2002 een **strafrechtelijke sanctie** van 250 tot 12.500 Euro i.p.v. 10.000 tot 500.000 BEF.

Afronding

Ten slotte worden de **afroundingsregels** in de fiscale wetteksten aangepast. Bedragen in BEF die nu b.v. moeten worden afgerond op het lagere duizendtal (zoals o.m. in het kader van de berekening van de nalatigheidsinteressen, art. 414 W.I.B. 1992), moeten vanaf aanslagjaar 2002 worden afgerond "op het lagere veelvoud van 10 euro".