

# VDV ACCOUNTANTS BVBA

ACCOUNTANTS & BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOERDER-VENNOOT

ERKEND ACCOUNTANT  
&  
BELASTINGCONSULENT

ERKENDE ADVIESINSTANTIE  
STARTERSCHEQUES

WWW.VDVACCOUNTANTS.BE

✉ 9520 – VLIERZELE  
TOMT 4

✉ 9000 – GENT  
VOSKENS LAAN 127

TEL.  
053/77 66 66

FAX  
053/77 66 60

E-MAIL  
DEVLOO@VDVACCOUNTANTS.BE

## ACTUALISATIE

# VENNOOTSCHAPSBELASTING

## AJ 2003

Devloo Pieter  
Erkend Accountant & Belastingconsulent  
Vennoot VDV Accountants & Belastingconsulenten

Website : [www.vdvaccountants.be](http://www.vdvaccountants.be)  
Email : [devloo@vdvaccountants.be](mailto:devloo@vdvaccountants.be)



<b>HERVORMING VENNOOTSCHAPSBELASTING .....</b>	<b>4</b>
<b>Aftrekposten.....</b>	<b>5</b>
Pro rata afschrijvingen (art. 196 §2, 1° WIB 92) .....	5
Bijkomende kosten bij aankoop (art. 196 §2, 2° WIB 92) .....	11
Niet aftrekbare gewestbelasting (art. 198 WIB 92) .....	11
<b>Liquidatieboni (art. 269, eerste lid, 2° bis WIB 92).....</b>	<b>12</b>
Regeling voor 1990 .....	12
Regeling na 1990 .....	12
Nieuwe regeling .....	13
<b>Definitief belaste inkomsten (art. 202 § 2 en 203 WIB 92).....</b>	<b>15</b>
Regeling tem AJ 2003: DBI-aftrek .....	15
Minimum participatiedrempel naar 10 % (art. 202 § 2, 1° WIB 92) .....	15
Financiële vaste activa : minimumduur van 1 jaar (art. 202 § 2, 2° WIB 92).....	16
Minimum belasting van 15 procent (art. 203 WIB 92) .....	16
<b>Jaarverliezen en abnormale of goedgunstige voordelen (art. 207, tweede lid WIB 92) .....</b>	<b>18</b>
Regeling tem aanslagjaar 2003 .....	18
Vanaf aanslagjaar 2004 .....	19
<b>Tarief vennootschapsbelasting (art. 215, WIB 92) .....</b>	<b>20</b>
Verminderd basistarief .....	20
Commentaar .....	21
<b>Investeringsreserve (artikel 194quater).....</b>	<b>24</b>
Begrip .....	24
Basisbedrag en berekening .....	24
Investeringsverplichting .....	26
Niet boeken geraamde belastingen .....	27
<b>Vrijstelling vermeerdering voorafbetalingen (art. 218 §2 WIB 92) .....</b>	<b>28</b>
<b>Ruling en systeem van “voorafgaande beslissingen” .....</b>	<b>29</b>
Nieuwe regeling .....	30
Vermelding bij indienen aanvraag.....	30
Uitgesloten domeinen .....	31
<b>De fiscale verkiezingscadeaus .....</b>	<b>32</b>
Pc privé .....	32
BTW-geschenk .....	32
6 procent BTW .....	33
Cheques .....	33
Verlengde controletermijn indien boekhouding niet per kalenderjaar voert .....	34
Stock options.....	34

<b>FISCALE AANGIFTE AANSLAGJAAR 2003 .....</b>	<b>35</b>
<b>VAK I - RESERVES.....</b>	<b>35</b>
<b>Voorzieningen.....</b>	<b>35</b>
Boeking interne pensioenbelofte bij overlijden : mag niet in een keer .....	35
Groeps- of bedrijfsleidersverzekering .....	35
Interne" pensioenverzekering .....	36
<b>Meerwaarden.....</b>	<b>39</b>
Vrijstelling meerwaarden auto's bij herbelegging ecologisch.....	39
Volledige meerwaarde op aandelen is vrijgesteld van belasting.....	39
<b>Voordelen alle aard.....</b>	<b>41</b>
Tombola voor klanten : het grote lot is een voordeel van alle aard ! .....	41
Fiscus : voordeel alle aard.....	41
Rechtbank : voordeel alle aard spreiden in de tijd .....	41
<b>Waardering van actief verkregen om niet of gedeeltelijk om niet .....</b>	<b>42</b>
Meerwaarde aandelen en verkoop buitenland : Art work.....	43
Einde opstal niet belast : grondeigenaar = natuurlijk persoon .....	46
Begrip.....	46
Verkrijger : is een vennootschap .....	46
Verkrijger : is een natuurlijk persoon .....	47
Arrest .....	48
Cassatie reikt oplossing recht van opstal : verkoop blote eigendom .....	49
Cassatie : geen herziening .....	50
Gevolgen.....	51
<b>Artikel 344, §1 WIB 92 : economische werkelijkheid.....</b>	<b>52</b>
Inkoop van eigen aandelen : negatief .....	52
Verkoop van het vruchtgebruik aan vennootschap : negatief.....	53
Verkoop van het vruchtgebruik door een vennootschap : positief doch tegenbewijs te leveren .....	54
Huur-onderverhuurconstructie : positief.....	54
Ter beschikkingstelling personeel : positief .....	55
<b>VAK II – VERWORPEN UITGAVEN .....</b>	<b>57</b>
Premies aftrekbaar mbt aanvullende pensioenen voor werknemers.....	57
Beroepskosten en seminaries in exclusieve en idyllische vakantieoordn .....	58
Buitenlandse verblijfskosten: aanpassing bedragen vanaf 1 november 2002 .....	59
Boete van 309 procent kan makkelijker vermeden worden .....	59
Art 57 WIB 92 : wanneer een fiche opmaken ? .....	59
Art. 219 WIB 92 : streng .....	60
Art. 219 WIB 92 : tolerantie ingevoerd.....	61
Geen medewerking van de fiscus bij bewijsvoering .....	61
Geheime commissielonen aan buitenland kan zonder sanctie .....	62
Feiten .....	62
<b>VAK IV– BELASTBARE GRONDSLAG .....</b>	<b>64</b>
Vorige verliezen bij certificering van aandelen : overdraagbaar ? .....	64
Vorige verliezen en wijziging controle .....	64
Bij certificatie van aandelen : afhankelijk van de concrete omstandigheden.....	64

# HERVORMING VENNOOTSCHAPSBELASTING

Terugblikken is een tijdverdrijf, dat bij uitstek op het einde van het jaar gebeurt. 2002 zal bij velen die te maken hebben met de vennootschapsbelasting blijven als het jaar waarin de **hervorming van de vennootschapsbelasting** een feit werd.

Het **tarief** zal zowat 15 procent dalen voor vennootschappen vanaf aanslagjaar 2004. In plaats van 40,17 wordt voortaan 33,99 procent betaald.

**Kleinere KMOs profiteren** het meest van de hervorming. Maar ze zullen wel moeten opletten dat zij aan de 'vijschaar' voldoen. Het gaat enkel om de KMOs die minder dan 322.500 euro winst realiseren.

Dat zijn er **ongeveer 180.000** op een **totaal van 290.000 bedrijven** die het verkorte schema van jaarrekening indienen en volgens de boekhoudwetgeving allemaal KMOs zijn.

De **meeste maatregelen** treden pas in werking **vanaf aanslagjaar 2004**.

## Aftrekposten

Enkel de **zelfstandige ondernemers**, die een belastingaangifte indienen in de personenbelasting kunnen vanaf het **nieuwe inkomstenjaar 2003** rekenen op een **vermindering van de inkomstenbelasting**.

Voor **vennootschappen** daalt het tarief, maar verhoogt de belastbare basis als compensatie. De vennootschapsbelasting wordt **niet verlaagd** maar **hervormd**, wat inhoudt dat de opbrengst niet mag dalen.

Maar deze tegemoetkomingen moeten gecompenseerd worden. De hervorming mag de schatkist niets kosten. Dus moet in een **aantal aftrekposten gesneden** worden.

Opvallend is dat koning auto na al het gehakketak keizer auto wordt. Voor de automobielen verandert niets. Van de beperking tot 90 procent van de brandstofkosten is geen sprake meer.

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

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

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

Maar deze maatregelen zullen niet gelden voor de vennootschappen die genieten van het verminderde tarief. Voor KMOs blijft alles dus bij het oude. Maar voor de **niet-KMO-vennootschappen** wordt het bloeden. Deze afschrijvingsmaatregelen moeten immers 0,48 miljard euro opbrengen of zo goed als de helft van de kostprijs van de tariefverlaging.

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

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

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

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

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

Voorbeeld :

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

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

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

#### Situatie

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

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

#### Abitragehof

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

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

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

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

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

#### Regering zal nu initiatief moeten nemen

De **regering** heeft wel al aangekondigd dat ze een initiatief zal nemen om toch de **uitzondering voor KMO's te handhaven**. Maar dan zal een **nieuw criterium** moeten gezocht worden.

De Raad van State vindt de definitie van een kleine vennootschap in **art. 15 van het vennootschapsrecht** beter geschikt. Een vennootschap die :

- een omzet heeft van niet meer dan 6,25 mln. EUR,

- een balanstotaal van hoogstens 3,125 mln. EUR en
- niet meer dan 50 werknemers tewerkstelt, zou dan een KMO zijn. Tenzij ze meer dan 100 werknemers zou hebben.

Het valt te bezien of de regering deze suggestie zal volgen. Maar het probleem is niet geïsoleerd. Stel dat een zelfde procedure volgt (eventueel prejudicieel) rond de investeringsreserve of het niet moeten voorafbetalen gedurende de eerste drie boekjaren door een nieuwe vennootschap. Arbitrage zal dan niet anders kunnen beslissen. De regering zit met een probleem.

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

#### Situatie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Maar los van deze oude administratieve regels (zie Com.I.B. 1992, 61/84-85) voegt de minister daar een **nieuwe mogelijkheid** aan toe. Boekhoudrechtelijk mag men volgens REYNDERS voortaan een actief boeken en dus afschrijven van zodra de vennootschap er de **economische eigendom** van heeft.

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

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

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

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

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

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

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



## Afschrijven in jaar van vervreemding

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

### Principe

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

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

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

Neem volgend **voorbeeld**.

- Een vennootschap kocht een bedrijfsvoertuig aan voor 1000 in het jaar 2000. De vrachtwagen wordt afgeschreven lineair op vijf jaar.
- Midden 2003 wordt hij verkocht voor 500.
- Op het eerste gezicht is de gerealiseerde meerwaarde 100 [500 – (1000 – 600 afschrijvingen voor 2000, 2001 en 2002)].  
Maar een sluwe belastingplichtige zal de meerwaarde anders bepalen. Die zal gedurende het jaar van vervreemding nogmaals pro rata temporis afschrijven. Dus zal hij nog een halve lineaire afschrijving boeken in 2003. Wat de meerwaarde doet uitkomen op 150.

### Meerwaardeberekening

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Bijkomende kosten bij aankoop (art. 196 §2, 2° WIB 92)**

Het totale bedrag van de **extra kosten bij de aankoop** wordt op **dezelfde wijze** als de **hoofdsom** van de **aanschaffings- of beleggingswaarde** van de desbetreffende activa **afgeschreven**.

Dat betekent dat de bijkomende kosten niet meer volledig als beroepskosten worden aangemerkt tijdens het boekjaar waarin ze werden gemaakt. Deze maatregel is hard. De niet-afrekbare BTW kan tot vandaag in één keer in de kosten genomen worden bij de verwerving van een afschrijfbaar actief.

### Voorbeeld :

Bij het bouwen van een nieuwe woning door een vennootschap met de bedoeling die te verhuren, moet naast de 100 000 euro ook 21.000 euro BTW betaald worden.

Die 100 000 euro dient afgeschreven te worden over pakweg 33 jaar. De 21 000 euro zijn bijkomende kosten die vandaag in één keer afgetrokken kunnen worden. Het is de bedoeling die voortaan ook af te schrijven over 33 jaar.

Dat zal bijvoorbeeld ook gelden voor de betaalde registratierechten op de gebouwwaarde van een gekocht onroerend goed.

De definiëring van **bijkomende kosten** is niet steeds duidelijk. De fiscus vermeldt in zijn **commentaar** zelf invoerrechten en andere inklaringskosten, vervoerkosten, niet aftrekbare BTW, installatiekosten, kosten van studies, expertise, opmeting, plannen enz., honoraria van notarissen, architecten, registratie- of andere soortgelijke rechten (Com.I.B. 1992, nr. 61/67).

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

## **Niet aftrekbare gewestbelasting (art. 198 WIB 92)**

Volgens het gewijzigde art 198 WIB 92 : zijn **niet aftrekbare beroepskosten** :  
"5° de **gewestelijke belastingen**, heffingen en retributies andere dan deze bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, alsmede de **verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatighedsinteressen** met betrekking tot deze niet-afrekbare belastingen, heffingen en retributies;"

Onroerende voorheffing en registratierecht blijven dus volledig aftrekbaar.

Maar de milieufiscaliteit en de leegstandheffing zullen dus binnen een vennootschap niet langer aftrekbaar zijn.

Deze **wijziging** is van toepassing vanaf **aanslagjaar 2004**.

## Liquidatieboni (art. 269, eerste lid, 2° bis WIB 92)

**Liquidatieboni**, zowel met reserves nog belast tegen de oude tarieven als met reserves belast tegen de nieuwe tarieven, **inkoop eigen aandelen** en scheidingsaandelen (beide laatste voor het verschil tussen de uitkering en hun fiscale waarde) zullen **belast** worden met **10 procent roerende voorheffing** (artikel 269, eerste lid, 2°bis WIB 92).

Daartoe wordt een nieuwe afzonderlijke categorie van dividenden gecreëerd (binnen art. 18 W.I.B. 1992).

- In **artikel 18**, eerste lid, 2°ter werd gewijzigd als volgt : **uitkeringen** die worden aangemerkt als **dividenden** in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap;"
- In **artikel 269**, eerste lid, 2°bis wordt ingevoegd, luidend als volgt : een **roerende voorheffing van 10 pct.** voor uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap;"

Dat zal **enkel** een invloed hebben als de **uitkering** gebeurt aan een **natuurlijk persoon**.

Voorbeeld : heeft een vennootschap in vereffening 100.000 euro aan liquiditeiten die gefinancierd zijn met 10.000 euro fiscaal kapitaal en 90.000 euro belaste reserves, dan zal bij uitkering van de liquiditeiten aan een natuurlijk persoon, op 90.000 euro een belasting volgen van 9.000 euro in hoofde van die natuurlijke persoon.

Hoeveel de aandeelhouder voor de aandelen heeft betaald, is onbelangrijk. Heeft hij er 100.000 euro voor betaald, dan nog zal hij netto maar 91.000 euro ontvangen en mist hij 9.000 euro. Deze nieuwe wetgeving zal dus vermoedelijk de prijs van de aandelen van een vennootschap beïnvloeden.

### Regeling voor 1990

Vroeger, **vóór 1990**, was er daarnaast een **bijzondere belasting op de zogenaamde liquidatieboni** : die was destijds verschuldigd op de meerwaarden die maar aan het licht kwamen bij de liquidatie. Er was nogal wat fiscale planning mogelijk met die bijzondere liquidatiebelasting.

### Regeling na 1990

Vooral daarom heeft de wetgever beslist dat **met ingang van 1 januari 1990** in geval van liquidatie de **gewone vennootschapsbelasting** verschuldigd zou blijven; na enige tijd van onduidelijkheid werd bovendien duidelijk bepaald dat er **geen roerende voorheffing** verschuldigd was bij liquidatie (art. 21, 2° WIB 92).

Dit werd mede verantwoord door het feit dat er geen bijzonder (verlaagd) tarief meer was voor de meerwaarden: men betaalde dus de volledige vennootschapsbelasting maar géén bijkomende heffing meer.

Voor **natuurlijke personen** betekent dit dat zij het bedrag, dat bij de ontbinding van een vennootschap **boven** het bedrag van het **werkelijk gestort kapitaal** wordt uitgekeerd, op dit moment **volledig onbelast ontvangen**.

Voor de **vennootschap-aandeelhouder** is de liquidatiebonus een dividend dat in principe ten belope van 95 procent van belasting is vrijgesteld (art. 202, §1, 2° WIB 92).

## Nieuwe regeling

Door de nieuwe regeling zou naast de verlaging van de vennootschapsbelasting tot 33,99 procent zal op de liquidatiebonussen **10 procent roerende voorheffing** worden ingehouden ingeval een vennootschap **eigen aandelen inkoop**t of ingeval van **gehele of gedeeltelijke verdeling** van het **maatschappelijk vermogen** (artikel 269, eerste lid, 2°bis WIB 92).

Wanneer men kijkt wat er bij een liquidatie straks netto zal overblijven, dan kan men de regering eigenlijk wel volgen.

### Voorbeeld :

Immers, onder het **oude stelsel** blijft er circa 60 procent over ( $100 - 40.17 = 59.83$ ), onder het **nieuwe stelsel** blijft er ongeveer evenveel over :  $((100 - 33.99) - 10 \text{ procent}) = 59.409 \text{ procent}$ .

Op het eerste gezicht is de maatregel dus eigenlijk neutraal. De regering neemt enkel af wat ze eerst cadeau heeft gegeven.

Indien de liquidatiebelasting echter eveneens van toepassing zal zijn op de reserves die voor de invoering al belast waren, dan is het natuurlijk wel een zuivere verzwaring van de belasting.

Het netto daalt dan immers tot  $((100 - 40,17 \text{ procent}) - 10 \text{ procent})$ , zijnde 53,847 procent. De kerstman zou dit jaar dus meer komen ophalen dan Sinterklaas gegeven heeft.

## Retroactiviteit

In het Staatsblad wordt het "day of announcement" resoluut gebruikt: "De wet voorziet in de toepassing van deze bepalingen op de inkomsten die zijn **toegekend of betaalbaar** gesteld, of als zodanig zijn aan te merken **vanaf 1 januari 2002** en in zoverre, wanneer het verrichtingen betreft als bedoeld in artikel 209, W.I.B. 92, de **vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002**."

- Een ongelooflijke retroactiviteit. Voor een **inkoop eigen aandelen** en de **uitkering van een scheidingsaandeel** is het simpel. Als die zijn gebeurd **vanaf 01.01.2002** is daarop met terugwerkende kracht de 10 procent van toepassing.
- Bij een **vereffening** is het wat complexer. Een vereffening wordt voorafgegaan door het ontbindingsbesluit van de vennootschap. Dan volgt de vereffeningsperiode. Gedurende die vereffeningsperiode moet de vereffenaar het actief ten gelde maken om de schulden te betalen. Zijn die betaald, dan wordt het restant uitgekeerd aan de aandeelhouders.

De vereffenaar moet echter niet wachten tot op het einde om een uitkering te doen aan de aandeelhouders. Van zodra de vennootschap is ontbonden, mag hij een uitkering doen. Weliswaar op eigen risico.

De **fiscus** kijkt voor de **belastbaarheid van de liquidatiebonus** naar het moment waarop die wordt **toegekend of betaalbaar** gesteld. Onder datum van toekenning of van betaalbaarstelling verstaat men de datum vanaf welke de verkrijger werkelijk over de inkomsten kan beschikken of ze kan opstrijken.

Het feit dat het inkomen onmiddellijk kan worden geïnd, geeft aanleiding tot de belastingheffing.

Toekenning vindt niet alleen plaats wanneer de verkrijger werkelijk over het inkomen kan beschikken of dit kan innen, doch eveneens wanneer het inkomen ingeschreven wordt op een ten voordele van de verkrijger geopende rekening. Zelfs indien die rekening onbeschikbaar is, mits de onbeschikbaarheid volgt uit een uitdrukkelijke of stilzwijgende overeenkomst met de verkrijger (Com.I.B. 1992, nr. 261/30 en 31). De boeking op de lopende rekening van de aandeelhouder is dus een toekenning.

01.01.2002

**Drie gevallen** kunnen nu **onderscheiden** worden.

- Is de **vereffening gesloten uiterlijk op 24.03.2002**, dan stelt zich geen enkel probleem. Alle uitkeringen van liquidatieboni zullen logischerwijs vóór die datum gebeurd zijn. De akte die de sluiting van de vereffening vaststelt, moet wel neergelegd worden ter griffie van de rechtbank van koophandel van het rechtsgebied waarbinnen de vennootschap haar zetel heeft (art. 195, § 1, eerste lid in combinatie met art. 74, 5° W.Venn.).
- Is de **vereffening gesloten vanaf 25.03.2002** of staat ze nog open, dan moeten **twee gevallen** onderscheiden worden.
  - Zijn reeds liquidatieboni uitgekeerd vóór 01.01.2002 dan stelt zich ook geen probleem. Voor die uitkeringen geldt nog de vrijstelling van roerende voorheffing.
  - Zijn ze echter uitgekeerd vanaf 01.01.2002, dan volgt belastbaarheid aan 10 procent.

Normaliter moet de roerende voorheffing betaald worden binnen de 15 dagen na de toekenning of betaalbaarstelling (art. 412, tweede lid W.I.B. 1992). Maar de wet bepaalt dat de roerende voorheffing met betrekking tot de inkomsten die vóór de datum van bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad zijn toegekend of betaalbaar gesteld ten laatste betaalbaar is binnen de 15 dagen na de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad.

## Definitief belaste inkomsten (art. 202 § 2 en 203 WIB 92)

Samengevat komen de belangrijkste wijzigingen hierop neer :

- De **minimale participatiedrempel** gaat van 5 naar **10 procent**,
- aandelen moeten voortaan **een jaar** in bezit blijven als **financieel vast actief** en
- bij **buitenlandse DBI's** geldt een **minimum belastingheffing van 15 procent**. Vooral deze laatste maatregel is erg onduidelijk geformuleerd.

### Regeling tem AJ 2003: DBI-aftrek

Als een **Belgische moedervenootschap** van haar eveneens Belgische dochter een dividend ontvangt, zal dat dividend bij die dochter reeds belast zijn.

Dividenden worden geput uit de winst van het boekjaar. Dat is het netto bedrag van de winst waar de vennootschapsbelasting al van afgetrokken is.

#### Voorbeeld :

Stel dat de Belgische dochter een **winst vóór belasting** heeft van **100**. Met de **nieuwe tarieven**, zal ze daar **33,99 procent** vennootschapsbelasting moeten op betalen. Dus schiet **netto 66,01** over.

Keert de dochter dat bedrag uit naar haar moeder, dan krijgt die moeder een opbrengst binnen van 66,01. Als de moeder daar nog eens belasting moet op betalen, zou dat neerkomen op een dubbele belasting. Dat wordt vermeden door de techniek van het "**definitief belast inkomen**" (**DBI**). Een DBI moet er voor zorgen dat die uitgekeerde winst van 66,01 bij de moeder niet nogmaals wordt belast.

Opdat de moeder uit ons voorbeeld een DBI zou krijgen, moet de moeder op de **datum van toekenning of betaalbaarstelling** van de 66,01 in het kapitaal van de dochter een **deelneming bezitten** van ten **minste 5 procent** of met een **aanschaffingswaarde van ten minste 1,2 mln. EUR** (**art. 202, § 2**, eerste lid W.I.B. 1992; sommige vennootschappen zoals kredietinstellingen of verzekeringsondernemingen moeten deze voorwaarde niet in acht nemen om de DBI te krijgen).

Is dat het geval, dan krijgt de moeder een DBI voor **95 procent** (**art. 204 W.I.B. 1992**). Vijf procent van de 66,01 of 3,30 wordt dus toch nog belast aan een tarief van 33,99 procent. Dus betaalt de moeder op de ontvangen 66,01 een belasting van 1,12 of 1,70 procent.

### Minimum participatiedrempel naar 10 % (art. 202 § 2, 1° WIB 92)

Vooreerst wordt het **percentage** binnen de **minimum participatiedrempel verhoogd van 5 naar 10 procent**, op datum van toekenning of betaalbaarstelling. Het bedrag van de **minimum participatiedrempel van 1,2 mln. EUR** wordt **niet gewijzigd**.

Let wel: van zodra aan één van beide voorwaarden is voldaan, heeft de moeder recht op haar DBI.

#### Voorbeeld :

Stel dat een moeder maar zeven procent deelneming bezit maar die kocht voor 1,25 mln. EUR, dan heeft zij recht op een DBI gezien het absolute bedrag is overschreden. Voor kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen gelden deze minimumdrempels, zoals voorheen, niet.

### **Financiële vaste activa : minimumduur van 1 jaar (art. 202 § 2, 2° WIB 92)**

De **tweede wijziging** houdt in dat de inkomsten die de moeder ontvangt moeten betrekking hebben :

- op aandelen die boekhoudrechtelijk de aard van **financiële vaste activa** hebben en
- gedurende een **ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom** worden of werden behouden.

De minimum bezitsduur zal op **dezelfde wijze berekend** worden als bij de **moeder-dochterrichtlijn**.

- Ofwel moet de minimum bezitsduur vervuld zijn op het ogenblik van de toekenning van de inkomsten
- ofwel moet de deelneming behouden blijven tot die duur wordt bereikt.

Deze voorwaarde zal, in tegenstelling tot de minimumdrempels, wél gelden voor kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen. Maar wat voor die vennootschappen moet verstaan worden onder "financiële vaste activa" zal via een koninklijk besluit geregeld worden. De lobbymachine draait daarvoor nu al op volle toeren.

Logischerwijs wordt de minimum bezitsduur onverenigbaar geacht met **art. 198, 10° W.I.B. 1992**. Door die bepaling zijn op vandaag om het even welke interessen niet aftrekbaar tot een bedrag gelijk aan de DBI op aandelen die niet ononderbroken gedurende een termijn van één jaar zijn behouden door een vennootschap. De regel verdwijnt dus.

De twee eerste voorwaarden zullen **niet gelden** voor inkomsten :

- die worden verkregen door beursvennootschappen en beleggingsvennootschappen of
- die worden toegekend door intercommunales en beleggingsvennootschappen.

### **Minimum belasting van 15 procent (art. 203 WIB 92)**

Als **derde wijziging** moet de ontvangen dividenduitkering **bij de uitkerende vennootschap een minimale belastingheffing** ondergaan hebben van **15 procent**.

Daartoe zal via een Koninklijk Besluit een **lijst van landen** met een (nominaal of reëel) **tarief van minder dan 15%** worden opgesteld.

De administratie van de Belastingen publiceerde op 19 november 2002 een voorlopige lijst op hun website <http://www.minfin.fgov.be/portail1/nl/cadrenl.htm>; rubriek 'Actualiteit'. Op die manier wil de administratie een grotere transparantie garanderen bij de opstelling van de lijst en de mogelijkheid bieden om standpunten uit te wisselen alvorens een definitieve lijst te bekrachtigen.

### **Vroegere wetgeving**

Tot voor kort kon een **DBI niet** als het dividend is verleend of toegekend door een vennootschap die (art. 203, § 1, eerste lid, 1° W.I.B. 1992) :

- niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen, of
- die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België

Als het dividend niet wordt belast, is dit een duidelijke bepaling. Stel dat een Belgische moeder een dividend ontvangt van een dochter die is gevestigd in de Bahamas, dan kan daar geen DBI op toegepast worden. Op de Bahamas is geen enkele vennootschap onderworpen aan een belasting gelijkaardig aan onze vennootschapsbelasting (Com.I.B. 1992, nr. 199/34).

Maar wanneer is een buitenlandse vennootschapsbelasting **aanzienlijk gunstiger** dan in België? Die regel zal nu in de wet zelf verduidelijkt worden. Een buitenlands tarief is aanzienlijk gunstiger als het gemeenrechtelijk nominaal tarief bepaald door de plaatselijke centrale overheid op de winsten van de vennootschap, **lager is dan 15 procent**. Maar de wettekst stelt daarbij stoïcijns dat het tegendeel kan



bewezen worden door zowel fiscus als belastingbetaler middels aan te tonen dat de belasting op deze winsten die zou verschuldigd zijn overeenkomstig het Belgische W.I.B. 1992, niet overeenstemt met dat minimale percentage.

Een moeilijk in elkaar gebokste passus die zeker verduidelijking behoeft. De tekst zou zo kunnen geïnterpreteerd worden dat fiscus en belastingplichtige steeds kunnen aantonen dat het werkelijk buitenlands tarief lager of hoger is dan 15 procent. Is dit tarief hoger, dan krijgt de belastingplichtige toch zijn DBI. In het omgekeerde geval niet. De fiscus zou dus telkens de buitenlandse belasting kunnen herberekenen aan de hand van het W.I.B. 1992. Dat dit tot verrassende resultaten kan leiden, is duidelijk. Denk maar aan lokale investeringsstimuli of aan een ruimere vrijstelling van meerwaarden op aandelen dan in België.

De nieuwe DBI-bepalingen zullen van toepassing zijn **vanaf aanslagjaar 2004**. Maar elke wijziging die vanaf 25 maart 2002 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, zal zonder uitwerking zijn voor de toepassing van deze bepalingen.

## Jaarverliezen en abnormale of goedgunstige voordelen (art. 207, tweede lid WIB 92)

De mogelijkheid om **jaarverliezen** aan te rekenen op het gedeelte van de belastbare winst dat voortkomt van **abnormale of goedgunstige voordelen** wordt **afgeschaft**.

### Regeling tem aanslagjaar 2003

Het verbod tot aanrekening geldt binnen het oude **wetgeving** uitsluitend voor fiscaal verrekenbare **verliezen van vorige belastbare tijdperken**. Met deze geplande maatregel wordt deze asymmetrie opgeheven.

In het **oude wetboek** inkomstenbelastingen geldt de regel dat **geen aftrek** mag worden verricht op het **gedeelte van de winst** dat voortkomt (art. 207, tweede lid W.I.B. 1992) :

- van **abnormale of goedgunstige voordelen** die de belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook,
- rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een **onderneming** ten aanzien waarvan hij zich **rechtstreeks of onrechtstreeks** in enige **band van wederzijdse afhankelijkheid** bevindt

Die wettekst werd ingevoerd om te vermijden dat groepen aan fiscale optimalisatie zouden doen door winst van winstgevende vennootschappen op een artificiële wijze te laten stromen naar vennootschappen met fiscale verliezen binnen een zelfde groep. Door zo'n operatie kan immers een stuk van de in principe belastbare winst omgezet worden naar belastingvrije winst.

### Voorbeeld

Stel dat een moederonderneming **twee dochtervennootschappen** heeft in België. De ene dochter maakt **mooie winsten**. De andere zit in diep verlies. Veel ondernemers voelen dan hun handen jeuken. Facturen schrijven lijkt dan de enige remedie.

Als die dochter met **fiscaal verrekenbare verliezen uit het verleden** winst maakt, zal zij daar in de regel geen belasting moeten op betalen gezien in fiscalibus als algemene regel geldt dat vorige beroepsverliezen achtereenvolgens van de winst van elk volgende belastbare tijdperk worden afgetrokken.

De dochter met fiscaal verrekenbare verliezen, winst laten maken lijkt een fluitje van een cent. De verlieslatende vennootschap kan goederen of diensten aankopen van derden leveranciers en die tegen overdreven prijzen verkopen aan de dochter met winst. Die verkoopt de goederen dan aan de uiteindelijke klant met een kleine eigen winstmarge.

De **grote winsten** zullen dan **gerealiseerd** worden bij de **dochter met recupereerbare verliezen**. Zo wordt een mooie winst niet belast. Het kan ook net andersom. In dat geval koopt de dochter met winst de goederen aan bij de derden leveranciers en verkoopt die met een kleine winstmarge aan de dochter met verlies. Die verkoopt dan door aan de derden klanten en incasseert het gros van de bruto marge.

Soms wordt zo'n systeem niet opgezet met goederen of diensten, maar met de verkoop van vaste activa. De verlieslatende onderneming verkoopt dan vaste activa zoals cliënteel aan de winstgevende dochter met een forse winst. Die winst wordt bij de verlieslatende onderneming toch niet belast dank zij de verrekenbare verliezen. De winstgevende dochter kan dan het cliënteel of de goodwill afschrijven zodat zij een belastingbesparing realiseert.

## Fiscus moet twee zaken bewijzen

Met de regel uit **art. 207, tweede lid W.I.B. 1992** kan de fiscus daar een stokje voor steken. Om dat te kunnen doen moet de Administratie **twee zaken bewijzen** in hoofde van de **verlieslatende vennootschap**. Die zal immers op de winst van het boekjaar de verliezen uit vorige tijdperken aanrekenen om geen belasting te moeten betalen.

- Om de verliesaanrekening te verhinderen zal de fiscus eerst moeten aantonen dat de **verlieslatende vennootschap** een **abnormaal of goedgunstig** voordeel heeft verkregen.
  - Een voordeel is abnormaal als het in strijd is met de normale gang van zaken, de regels en de gevestigde gebruiken of met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is.
  - Een voordeel is goedgunstig als het wordt verleend zonder enige tegenprestatie. In al deze gevallen heeft de verkrijger van het voordeel zich dus verrijkt zonder een adequate en een daadwerkelijke tegenprestatie te leveren. (Com.I.B., nr. 26/16).
- Daarnaast zal de fiscus moeten aantonen dat de **verlieslatende vennootschap** dit voordeel heeft verkregen van een vennootschap waarmee zij zich **rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid** bevindt.

Twee ondernemingen bevinden zich in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid wanneer zij gemeenschappelijke belangen hebben. Aldus is er gevonnist dat verschillende vennootschappen als verbonden worden beschouwd wanneer steeds dezelfde natuurlijke personen optreden als aandeelhouder of bestuurder (Cass., 2 mei 1962, Pas., 1962, I, 98). Een wederzijdse band kan bewezen worden zelfs indien geen van de twee betrokken rechtspersonen deelnemingen bezit in het kapitaal van de andere en zelfs indien hun maatschappelijk doel verschillend is (Cass., 2 mei 1962, Bull. Bel., 390, p. 1655).

## Vanaf aanslagjaar 2004

Maar tot voor kort verbiedt de **wet niet** dat de beschreven **abnormale of goedgunstige voordelen** werden **gecompenseerd** met **verliezen van het belastbare tijdperk** zelf.

### Voorbeeld :

Stel dat de **verlieslatende vennootschap** met **5000 fiscaal verrekenbare verliezen** abnormale of goedgunstige voordelen krijgt van haar "zuster" voor een bedrag van 1000.

Zonder die opbrengst zou de vennootschap een **verlies voor het belastbaar tijdperk** hebben van **400**. Op vandaag kan de fiscus dus niet verhinderen dat die 400 worden aangerekend op de 1000.

De **verlieslatende vennootschap** werd dus belast op een bedrag van 600. Op die **600 winst** van het belastbaar tijdperk kunnen de verliezen uit het verleden niet aangerekend worden door de beschreven regel. De fiscaal verrekenbare verliezen blijven in dat geval 5000.

In **art. 207 W.I.B. 1992** staat nu dat **geen aftrek** noch **compensatie** mag worden verricht met het **verlies van het belastbaar tijdperk** op het gedeelte van de winst dat voortkomt van de reeds beschreven abnormale of goedgunstige voordelen.

Om het **voorbeeld** te hernemen zal deze maatregel betekenen dat de verlieslatende vennootschap toch belasting moet betalen op 1000.

De 400 zullen in dat geval toegevoegd worden bij de verrekenbare verliezen die aldus stijgen tot 5400. De vennootschap zal dus steeds belast worden op minimaal het bedrag van de bekomen abnormale of goedgunstige voordelen. Heeft de vennootschap een belastbaar resultaat van 1500 (vóór enige aanrekening van het abnormaal of goedgunstig voordeel van 1000) dan stelt zich geen probleem. 1500 is groter dan 1000. De ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen worden zondermeer belast.

## Tarief vennootschapsbelasting (art. 215, WIB 92)

Het **gemene tarief** binnen de **vennootschapsbelasting** is nu **33 procent** (art. 215, eerste lid W.I.B. 1992). Daarbovenop komt een **crisisbelasting van 3 procent** (art. 463bis, § 1, 1° W.I.B. 1992). Samen geeft dat **33,99 procent**.

### Verminderd basistarief

Wanneer het belastbare inkomen niet meer dan 322.500 EUR bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

- 1° op de schijf van 0 tot 25.000 EUR : 24,25 pct.;
- 2° op de schijf van 25.000 EUR tot 90.000 EUR : 31 pct.;
- 3° op de schijf van 90.000 EUR tot 322.500 EUR : 34,5 pct.

Het **verminderd tarief** zakt dus van 28,84% naar **24,98% (incl. crisisbelasting)**.

Om dat tarief te krijgen moeten die vennootschappen voldoen aan **vijf strikte voorwaarden** naleeft (art. 215, derde lid W.I.B. 1992) :

1. De vennootschap mag geen aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 procent, hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden.
2. De aandelen die het maatschappelijke kapitaal vertegenwoordigen mogen niet voor ten minste de helft in het bezit zijn van een of meer andere vennootschappen.
3. De vennootschap mag geen dividend uitkeren dat hoger is dan 13 procent van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk.
4. Er moet aan één bedrijfsleider een bezoldiging toegekend worden die gelijk is aan 24.500 euro of hoger is dan het belastbare inkomen van de vennootschap wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 24.500 euro.
5. De vennootschap mag geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort.

BASIS		OUD TARIEF		NIEUW TARIEF		VERSCHIL	
0,00 € tot	25.000,00 €	28,84%	7.210,00 €	24,98%	6.245,00 €	-3.86 %	-965,00 €
25.000,00 € tot	90.000,00 €	37,08%	24.102,00 €	31,93%	20.754,50 €	-5.15 %	-3.347,50 €
90.000,00 € tot	322.500,00 €	42,23%		35,54%		-6.70 %	
			31.312,00 €		26.999,50 €		-4.312,50 €

Het **verminderd tarief** **verschilt** het meest van het **eenduidige tarief** bij een **belastbaar inkomen** van de vennootschap van **net (90 000 euro)**.

Op dat niveau zullen de **nieuwe tarieven leiden tot een besparing van 4.312,50 euro**. Eenmaal boven de 90 000 euro neemt het voordeel van het verminderd tarief voortdurend af. Bij een belastbaar inkomen van 322 500 valt het verminderd tarief immers samen met het eenduidige tarief.

## Commentaar

De **verlaging van de tarieven** van de **vennootschapsbelasting** was een absolute noodzaak om **buitenlandse bedrijven** naar ons land te lokken.

De **tariefverlaging**, de eerste sinds het begin van de jaren 90, was hard nodig. In de voorbije jaren verminderden de andere Europese lidstaten en ook veel andere OESO-landen stelselmatig hun tarieven in de vennootschapsbelasting. De Belgische tarieven werden steeds minder concurrentieel.

Begin 2002 bleek uit het jaarlijkse onderzoek van KPMG Belastingadviseurs dat ons land het op **drie landen na hoogste tarief had in de vennootschapsbelasting**. Het bedroeg, aanvullende crisisbelasting inbegrepen, meer dan 40 procent en dat lag boven de psychologisch erg belangrijke grens van 40 procent.

Nederland is al lange tijd een tarief van 35 procent van kracht. Ierland heeft een meerjarenplan dat tot een tarief van 12,5 procent leidt. Nu geldt al een tarief van 15 procent voor alle vennootschappen.

## Wet van 1 miljoen

Om dat verminderd tarief te krijgen, moet een vennootschap aan **zes voorwaarden** tegelijk voldoen. De meest gekende voorwaarde is wat sinds 1992 "**de wet van één miljoen**" in het jargon wordt genoemd.

- Om het verminderd tarief te krijgen moet een vennootschap (tenzij ze is erkend door de Nationale Raad van de coöperatie) **ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk** aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een minimumbezoldiging toegekend hebben. Vandaag is deze **minimumbezoldiging** in het wetboek vastgelegd op **24.500 EUR (art. 215, derde lid, 4° W.I.B. 1992)**. Door de afronding van de bedragen naar beneden bij de introductie van de euro dus net iets minder dan 1 mln. oude Belgische franken.
- Op deze regel bestaat meteen een **uitzondering**. Als het **belastbare inkomen** in de vennootschap **lager** ligt dan die **24.500 EUR**, volstaat een minimumbezoldiging **gelijk** aan dat **lagere belastbare inkomen** binnen de vennootschapsbelasting.

Stel dat een vennootschap een in de vennootschapsbelasting belastbaar resultaat heeft van 15.000 EUR, dan zal zij toch van de KMO tarieven kunnen genieten als zij een bezoldiging van (minstens) hetzelfde bedrag toekent.

Deze minimumbezoldiging moet volgens de fiscus **uitgekeerd** worden aan een **natuurlijk persoon**. Ze uitkeren aan een bestuurder-vennootschap geeft geen toegang tot het verminderd tarief. Volledigheidshalve: naast de bezoldigingsvoorwaarde bestaan nog vijf andere voorwaarden die in een kadertje bij dit artikel zijn opgesomd.

## Minimumbezoldiging wordt opgetrokken

Nu wil de regering deze **minimumbezoldiging optrekken**. Op zich is dit niet nieuw. Deze maatregel werd reeds aangekondigd in de regeringsverklaring van de nieuwe paarse coalitie. In het voorontwerp van wet dat daartoe door de ministerraad vorige vrijdag is goedgekeurd, wordt die bezoldiging geleidelijk opgetrokken van aanslagjaar 2005 tot 2008.

- Voor aanslagjaar 2005 zal de minimumbezoldiging 27.000 EUR bedragen.
- In aanslagjaar 2006 stijgt die tot 30.000 EUR.
- In aanslagjaar 2007 wordt dat 33.000 EUR om uiteindelijk
- vanaf aanslagjaar 2008 constant op 36.000 EUR te blijven.

## Boerenbedrog

De **motivatie** die de regering aan dit wetsontwerp geeft, is merkwaardig. Deze maatregel wordt ingevoerd om de **fiscale fraude te beteugelen**.

- De federale Regeringsverklaring van 14.07.2003 heeft, in punt 8 "Een vernieuwd fiscaal beleid" van het hoofdstuk "Zuurstof voor kennis en ondernemen" voorzien dat de strijd zal worden opgevoerd tegen de fiscale fraude en voor een betere inning zal worden gezorgd, met name door de minimumbezoldiging uit te betalen aan de bedrijfsleiders te verhogen.
- In het ontwerp van Memorie van Toelichting herhaalt de regering deze passus als enige motivatie. Het optrekken van de minimumbezoldiging maakt geen betere inning van de belasting uit. Inning volgt het stadium van de inkohiering. Dus is het een maatregel in het kader van de fraude. Het feit dat een bedrijfsleider zich maar een bezoldiging toekent van 24.500 EUR in plaats van een hoger bedrag, maakt voor deze bewindsploeg blijkbaar fiscale fraude uit.

Gelukkig bevat het **wetboek Inkomstenbelasting** een **definitie** van **fraude**. Men heeft met fiscale fraude te maken in geval van **inbreuk op de bepalingen van het wetboek** of van ter uitvoering ervan genomen besluiten, gedaan met **bedrieglijk opzet** of met het **oogmerk te schaden** (art. 354, tweede lid W.I.B. 1992). Toepassen wat in de wet staat en een bezoldiging uitkeren van 24.500 EUR is dus volgens het wetboek géén fiscale fraude. Volgens de regering wél.

Dit is dus boerenbedrog. Deze maatregel heeft **andere drijfveren**. Dat zijn er drie die niet zo fraai klinken.

- In eerste instantie impliceert de verhoging dat door de uitkering van de hogere bezoldiging **meer sociale bijdragen voor zelfstandigen** zullen geïnd worden. Op de schijf tussen 24.500 tot 36.000 EUR is die bijdrage in principe vastgesteld op 19,65 procent. Dus de sociale zekerheid zal mooie extra ontvangsten hebben drie jaar na de verhoging van de bezoldiging. Dus hopelijk kunnen de pensioenen voor zelfstandigen fors omhoog.
- De tweede reden is de **personenbelasting**. Door die hogere bezoldiging zal meer personenbelasting moeten betaald worden. Op de extra bezoldiging zit een tarief van 45 procent. Tel daar een aanvullende gemeentebelasting bij van 7 procent en men komt uit op 48,15 procent. Een kleine 50 procent dus.
- De derde reden is te zoeken in de **vennootschapsbelasting zelf**. De hervorming van de vennootschapsbelasting die geldt vanaf aanslagjaar 2004 (Wet 24.12.2002) heeft mooie extra voordelen toegekend aan fiscale KMO-vennootschappen die aan de zes voorwaarden voor het verminderd tarief voldoen. De kans is vrij reëel dat wie niet (langer) aan die zes voorwaarden voldoet, meer vennootschapsbelasting zal betalen. Dus zal het optrekken van de minimumbezoldiging tot effect kunnen hebben dat een groep KMO's niet langer van de verminderde tarieven zullen genieten en dus om twee redenen meer vennootschapsbelasting zullen moeten betalen: het wegvallen van het verminderd tarief zelf en het niet meer kunnen genieten van de extra KMO maatregelen die sinds aanslagjaar 2004 in het wetboek staan. Dat zijn de echte drie redenen.

Binnenskamers wordt dat schoorvoetend toegegeven door de beleidsmakers. Ze voegen er wel aan toe dat deze derde reden niet bedoeld is. Tevens wijzen ze op het trapsgewijs verhogen van het minimum. Zo moet de verhoging niet in één keer betaald worden. De regering hoopt dus dat iedere bedrijfsleider zijn bezoldiging zal optrekken zodat de meeropbrengst in de personenbelasting en sociale zekerheid automatisch volgt.

### **Gevolgen bij niet naleven vierschaar**

Als een vennootschap besluit de **bezoldiging van één van haar bedrijfsleiders niet op te trekken** tot het nieuwe minimum, zal zij verstoken blijven van een aantal voordelen die fiscale KMO's hebben. We sommen ze op.

- Het **belastingkrediet van 7,5 procent** (met een maximum van 19.850 EUR) bij gestorte kapitaalverhogingen in geld (art. 289bis, § 2 W.I.B. 1992).
- De mogelijkheid tot **investeringsreserve**. Een bedrag van maximum 18.750 EUR kan per belastbaar tijdperk vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting op voorwaarde dat de vennootschap het vrijgestelde bedrag investeert in afschrijfbaar materiële en immateriële vaste activa die recht kunnen geven op het voordeel van de investeringsaftrek binnen een termijn van drie jaar die aanvangt op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarvoor de investeringsreserve is aangelegd (art. 194quater W.I.B. 1992).
- Is de vennootschap geen fiscale KMO dan moet zij voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin een immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, de **eerste afschrijving berekenen pro rata temporis** en
- de **bijkomende kosten mee activeren** en dus mee **afschrijven** over de termijn waarop de hoofdsom wordt afgeschreven (art. 196, § 2 W.I.B. 1992).
- Gaat het om de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting van de vennootschap, dan zal in tegenstelling tot een fiscale KMO, de vennootschap toch moeten **voorafbetalen** om **geen vermeerdering** wegens onvoldoende voorafbetalingen op te lopen (art. 218, § 2 W.I.B. 1992).
- Trekt de vennootschap de bezoldiging niet op, dan zal zij dus niet enkel **automatisch het tarief van 33,99 procent** moeten betalen, maar zal zij door het wegvallen van vier maatregelen boven op het hogere tarief, meer belasting moeten betalen. Of een vennootschap dus de bezoldiging zal optrekken, zal dus ook mee bepaald worden door de belastingbesparing die de vierschaar opbrengt. Eén voordeel heeft fiscaliteit wel: de gevolgen kunnen berekend worden tot op de eurocent na.

## Investeringsreserve (artikel 194quater)

De wet tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Wet 24.12.2002, B.S., 31.12.2002) die geldt **vanaf aanslagjaar 2004**, voert voor de fiscale K.M.O.'s een mooie **investeringsreserve** in (**art. 194quater W.I.B. 1992**).

### Begrip

Grote idee is dat de K.M.O.'s **geen vennootschapsbelasting** moeten betalen op een stuk van hun **belastbare winst** voor zover ze die :

- binnen de drie jaar investeren in
- afschrijfbaar nieuwe immateriële of materiële vaste activa die in aanmerking komen voor de investeringsaftrek.

Het **maximale bedrag** dat **vrijstelbaar** is bedraagt **per belastbaar tijdperk 18.750 EUR**.

Voorwaarden: moet een fiscale KMO zijn

Om die investeringsreserve te kunnen krijgen, moet de vennootschap een **fiscale K.M.O.** zijn. Daartoe moeten in principe **zes voorwaarden** vervuld zijn (art. 215, tweede en derde lid W.I.B. 1992). De grote lijnen van deze voorwaarden kunnen zo samengevat worden:

1. de vennootschap mag geen aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer is dan 50 procent van haar fiscale eigen vermogen. Is het toch meer, dan is wordt de vennootschap een zogenaamde financiële vennootschap.
2. De aandeelhouders van de vennootschap moeten voor meer dan de helft natuurlijke personen zijn.
3. Tevens mag de vennootschap niet meer dan 13 procent van haar fiscaal kapitaal uitdelen aan dividendden.
4. Aan één bedrijfsleider moet een wedde van 24.500 EUR toegekend worden.
5. De vennootschap mag geen deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort.
6. Tot slot mag de belastbare grondslag van de vennootschap niet hoger zijn dan 322.500 EUR. Zijn al deze voorwaarden vervuld, dan kan de vennootschap een investeringsreserve krijgen.

### Basisbedrag en berekening

- De basis voor het bedrag van de investeringsreserve is de **aangroei van het gereserveerde belastbare resultaat**, vóór aanleg van de investeringsreserve zelf.

Daartoe behoren **niet enkel de boekhoudkundige reserves** maar ook de "**niet geboekte reserves**" die in de vennootschapsbelasting worden belast als onderschattingen van activa (te snel afschrijvingsritme) en overschattingen van passiva (een onterecht geboekte schuld). Meteen is duidelijk dat ook de aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves niet meetellen als basis voor de investeringsreserve.

Dat betekent in de praktijk dat het basisbedrag van de investeringsreserve de **winst van het boekjaar** is die steeds **na belastingen** wordt uitgedrukt.

Voorbeeld : neem een vennootschap met 30.000 EUR winst van het boekjaar vóór belastingen. Neem aan dat daar een belasting opzigt van 5.000 EUR. Zo wordt de correct geboekte winst van het boekjaar (na belastingen) 25.000 EUR. De regels van de investeringsreserve zorgen er voor dat 50 procent van 25.000 EUR in aanmerking komt voor de investeringsreserve. Zo wordt 12.500 EUR vrijgesteld.

Het effectief belastbaar resultaat bedraagt dan 17.500 EUR (30.000 – 12.500 investeringsreserve). Daar moet dan 24,98 procent vennootschapsbelasting op betaald worden. Maar die 17.500 EUR moet gebeurlijk nog verhoogd worden met de verworpen uitgaven en verminderd worden met extra fiscale aftrekken zoals de investeringsaftrek.



- Het **aldus berekende basisbedrag** moet echter **verminderd** worden met **drie zaken**.
  - Zitten in het basisbedrag **vrijgestelde meerwaarden** verwezenlijkt op **aandelen**, dan moet die van het basisbedrag afgetrokken worden.
  - Hetzelfde geldt voor de eventuele **vermindering van het gestorte kapitaal** sinds het vorig belastbaar tijdperk waarin laatst het voordeel van de investeringsreserve werd bekomen. Om het bedrag van de vermindering te kennen moet het gestort kapitaal berekend worden als gewogen gemiddelde. Dat moet per dag berekend worden. Stel dat het **fiscaal kapitaal** in het laatste tijdperk waarin de investeringsreserve werd genoten 100.000 EUR is.

In een boekjaar met 365 dagen wordt na 100 dagen het **fiscaal kapitaal verminderd** van 100.000 naar 60.000 EUR. Dan zal de vermindering van het kapitaal 29.041.10 zijn ( $100.000 - (100.000 \times 100/365) - (60.000 \times 265/365)$ ).

- Tot slot moet het basisbedrag ook verminderd worden met de **vermeerderingen** van de **vorderingen van de vennootschap** op (en niet omgekeerd zoals ooit gepland) **aandeelhouders** natuurlijke personen en **bedrijfsleiders** natuurlijke personen.

Hetzelfde geldt voor vorderingen op de **echtgenoot** van de aandeelhouder of de bedrijfsleider of hun **kinderen**, wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot hebben van de inkomsten van de kinderen. Deze vermeerderingen moeten net zoals bij het fiscaal kapitaal berekend worden als gewogen gemiddelde sinds het vorig belastbaar tijdperk waarin laatst het voordeel van de investeringsreserve werd bekomen. De vermindering voor het fiscaal kapitaal en voor de vorderingen op een aantal natuurlijke personen geldt niet voor het belastbaar tijdperk waarin de maatregel voor het eerst wordt toegepast.

Hiermee heeft de wetgever gezorgd dat de reserve onmogelijk wordt of verkleint naarmate de vennootschap haar eigen vermogen vermindert eenmaal zij een investeringsreserve kreeg.

Voorbeeld : stel dat

- de vennootschap een winst van het boekjaar 2003 heeft (dus na belastingen) van 20.000 EUR.
- Zij boekte een voorziening voor waarborgverplichtingen van 1.000 EUR die fiscaal niet aanvaard kan worden.
- Tevens is in het boekjaar een vrijgestelde meerwaarde op aandelen behaald van 5.000 EUR.
- Maar in het boekjaar kreeg de bedrijfsleider op de eerste dag van het belastbaar tijdperk een nieuwe lening van zijn vennootschap van 3.000 EUR.

Met deze gegevens is het basisbedrag van de investeringsreserve 16.000 EUR ( $20.000 + 1.000 - 5.000$ ). De 3.000 EUR krediet van de vennootschap aan de bedrijfsleider speelt nog geen rol vermits het boekjaar 2003 het eerste boekjaar is waarvoor de maatregel geldt. Voor een vermindering van het fiscaal kapitaal zou dat niet anders zijn.

- Dat **basisbedrag** moet vervolgens **beperkt worden tot 37.500 EUR**. Tussen haakjes: dit bedrag kan door de Koning bij K.B. verhoogd worden.

Van het **basisbedrag** mag **50 procent als investeringsreserve** geboekt worden. Opdat deze vrijgesteld zou zijn van vennootschapsbelasting moeten de belaste reserves, vóór aanleg van de investeringsreserve, op het einde van het belastbaar tijdperk hoger zijn dan de belaste reserves op het einde van het vorig belastbaar tijdperk waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten.

Hieruit volgt meteen dat met deze regel geen rekening moet gehouden worden voor het belastbaar tijdperk waarin voor het eerste gebruik wordt gemaakt van de investeringsreserve.

Voorbeeld : Stel dat de vennootschap een belastbaar resultaat heeft van 60.000 EUR, dan kan zij op een bedrag van 18.750 EUR vrijgesteld worden. Op de overige 41.250 EUR moet dan belasting betaald worden vertrekkende van nul (van enig progressiebeginsel is geen sprake). Op die wijze bespaart de vennootschap 5.986,88 EUR vennootschapsbelasting ( $18.750 \times 0,3193$ ). Een mooi bedrag.

- Om de investeringsreserve te krijgen moet ten slotte de **onaantastbaarheidvoorwaarde** vervuld worden. Dat betekent dat (**art. 190, tweede lid W.I.B. 1992**) :
  - de investeringsreserve moet geboekt worden en blijven op één of meer **afzonderlijke rekeningen** van het **passief** en
  - mag ze **niet tot grondslag** dienen voor de **berekening** van de jaarlijkse dotatie aan de **wettelijke reserve** of van enige beloning of toekenning

Om ons voorbeeld te hernemen: de vennootschap zal een investeringsreserve mogen boeken van 8.000 EUR. Daarop zal zij geen enkele vennootschapsbelasting moeten betalen in boekjaar 2003.

### Investeringsverplichting

Is aan deze hele trits voorwaarden voldaan, dan mag het bedrag van de **investeringsreserve vrijgesteld worden van belasting**. Maar hier stopt het niet.

- Een bedrag gelijk aan de investeringsreserve moet door de vennootschap vervolgens worden **geïnvesteed** in **afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa** die recht kunnen geven op het voordeel van de **investeringsaftrek**.

Dus personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en materiële vaste activa die niet in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en niet nieuwe immateriële vaste activa, komen niet in aanmerking. Maar het kan bijvoorbeeld wel voor nieuwe bedrijfsgebouwen, machines, vrachtwagens, computers en meubilair.

- De investering moet gebeuren **binnen een termijn van drie jaar** die aanvangt op :
  - de eerste dag van het belastbaar tijdperk waarvoor de investeringsreserve is aangelegd en
  - ten laatste bij de ontbinding van de vennootschap.

Dubbel gebruik met de wederbeleggingsverplichting binnen de gespreide taxatie (art. 47 W.I.B. 1992) is uitgesloten.

Wordt **niet geïnvesteed** binnen de **termijn van drie jaar**, dan wordt de investeringsreserve belastbaar als winst in het belastbaar tijdperk waarin de investeringstermijn is verstreken (art. 416 WIB 92 nalatighedsintrest).

Tevens wordt de investeringsreserve belastbaar als winst van het belastbaar tijdperk waarin de overeenstemmende **investering wordt vervreemd**. Die regel geldt niet als de investering meer dan drie jaar (dag op dag) in de vennootschap is aangehouden. Maar wordt de investering vervreemd binnen de drie jaar dan wordt de investeringsreserve belastbaar in verhouding tot de nog niet aangenomen afschrijvingen op de investering.

Voorbeeld :

Stel dat 8.000 EUR investeringsreserve uit het voorbeeld is belegd in een machine die afgeschreven wordt op vier jaar. Na één jaar wordt de machine verkocht. Dan zal 6.000 EUR investeringsreserve belast worden in het belastbaar tijdperk van de vervreemding.

Deze regel geldt **niet** als het gaat om een **gedwongen verwezenlijking** zoals een **schadegeval, een onteigening, een opeising** in eigendom of een andere **gelijkaardige gebeurtenis**. Dus als de machine door een brand "total loss" is, wordt de 6.000 EUR niet belast.

Maar als de investeringsreserve geheel of gedeeltelijke belastbaar wordt, dan kan **geen compensatie** gebeuren met **giften, investeringsaftrek, definitief belaste inkomsten en verliezen**.

Eerst een investeringsreserve boeken van 8.000 EUR en de volgende twee belastbare tijdperken snel het gat dichtrijden door voor een zelfde bedrag verliezen te boeken, verhindert niet dat de 8.000 EUR op het einde van het tweede belastbare tijdperk belastbaar wordt wanneer niet geïnvesteerd is.

- Stel dat de vennootschap na het boeken van de investeringsreserve in een later belastbaar tijdperk **niét meer voldoet aan de KMO voorwaarden** om het verminderd tarief toe te passen, dan **behoudt** die vennootschap toch haar **vrijgestelde investeringsreserve**. Enkel in het jaar van boeking van de investeringsreserve moet de vennootschap een KMO vennootschap zijn.

### Niet boeken geraamde belastingen

Neem nu eens aan dat de vennootschap in de jaarrekening **géén (geraamde) vennootschapsbelasting boekt**.

#### Voorbeeld

Dan zal het resultaat vóór en na belastingen hetzelfde zijn: 30.000 EUR. Het gereserveerd belastbaar resultaat zal bijgevolg 30.000 EUR zijn. Gedurende het daaropvolgende belastbaar tijdperk zal de vennootschap een aanslagbiljet krijgen zodat zij hoe-dan-ook de verschuldigde belasting zal moeten boeken.

Maar in het boekjaar waar voor het eerst een investeringsreserve wordt gevormd, zal zij geen belasting geboekt hebben. De basis voor de berekening van de investeringsreserve is dan 30.000 EUR in plaats van 25.000 EUR. Wat impliceert dat de vrijstelbare investeringsreserve 15.000 EUR is in plaats van 12.500 EUR als de verschuldigde vennootschapsbelasting wel correct wordt geboekt. Een winst van 2.500 EUR in belastbare basis.

#### De vraag is wat de fiscus daar kan aan doen ?

Voor de **berekening** van de **belastbare basis** maakt het in principe **niet uit** of die geraamde belasting al dan niet is geboekt. Uiteindelijk komt alles toch goed omdat de geboekte belasting wordt gevoegd bij het gereserveerd resultaat om de belasting te berekenen. Het totaal belastbaar bedrag verschilt dus geen euro naargelang het geval de (geraamde) belasting al dan niet is geboekt. Maar voor de berekening van de investeringsreserve maakt het wel uit. Deze discussie is trouwens niet nieuw. Om uit te maken of de vennootschap een financiële vennootschap is, kan een zelfde voorbeeld uitgewerkt worden.

Als de (geraamde) belasting niet wordt geboekt, **zondigt** de vennootschap tegen het **boekhoudbesluit**. Dat stelt dat moet rekening worden gehouden met de kosten ... die betrekking hebben op het boekjaar of op voorgaande boekjaren, ongeacht de dag waarop deze kosten ... worden betaald ... Ten laste van het boekjaar moeten inzonderheid worden geboekt: het geraamde bedrag van de belastingen op het resultaat van het boekjaar of op het resultaat van vorige boekjaren (art. 33, tweede lid K.B. W.Venn.).

Maar de vraag is hoe de fiscus deze bepaling kan afdwingen. Met andere woorden: hoe kan de fiscus in het voorbeeld de geboekte 30.000 EUR gereserveerd belastbaar resultaat verminderen met de 5.000 EUR (geraamde) belasting als die niet is geboekt om de investeringsreserve te berekenen?

De fiscus kan makkelijk **onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva** belasten (art. 24, eerste lid, 3° W.I.B. 1992). Maar het niet boeken van belastingen leidt nu net tot een onderwaardering van de schulden en dus een onderwaardering van passiva.

Daar schiet de wettekst te kort. Dat kan er voor zorgen dat belastingplichtigen die het boekhoudbesluit aan hun laars lappen, voor het eerste jaar een **grotere investeringsreserve** en dus dito belastingbesparing toebedeeld krijgen. In volgende jaren zal dat dan wel rechtgezet worden. Voor een volgend jaar zullen zij immers meer belasting in kosten moeten nemen. Ooit zal de niet geboekte belasting moeten geboekt worden. Dan zal voor dat jaar het basisbedrag van de investeringsreserve kleiner zijn dan in het geval de vennootschap meteen de juiste belasting had geboekt in de voorgaande jaren.

Het berekenen van de juiste belasting zal met de investeringsreserve trouwens een stuk moeilijker worden. Om de juiste belasting te kunnen berekenen moet immers rekening gehouden worden met de investeringsreserve. Maar om dat laatste bedrag te bepalen moet men de exacte belasting kennen.

## **Vrijstelling vermeerdering voorafbetalingen (art. 218 §2 WIB 92)**

Wie trouwens wil genieten van de **vrijstelling van voorafbetalingen** gedurende de **eerste drie boekjaren** moet evenzo de toets met de **vijf voorwaarden kunnen doorstaan**. Het verlies van de verminderde tarieven zal dus voor een KMO extra pijn doen.

**Artikel 218**, van hetzelfde Wetboek, waarvan de bestaande tekst § 1 zal vormen, wordt aangevuld met een § 2, luidende :

" § 2. **Geen vermeerdering** is verschuldigd op de overeenkomstig artikel 215, tweede lid, berekende belasting, die betrekking heeft op de **eerste drie boekjaren vanaf de oprichting** van de vennootschap."

Deze wijziging is van toepassing op de vennootschappen waarvan het **eerste boekjaar** is **verbonden** aan het **aanslagjaar 2004** of aan een **later** aanslagjaar.

## Ruling en systeem van “voorafgaande beslissingen”

Stel: een **buitenlands bedrijf** twijfelt bij het doen van een **belangrijke investering** tussen **België en Nederland**.

Bij zijn beslissing zal de buitenlandse investeerder zich onder meer laten leiden door de fiscale behandeling van de zaak. In Nederland kan hij dit op voorhand voorleggen aan de fiscus, in België in veel gevallen nog niet en blijft het dus koffiedik kijken.

Als het over grote bedragen gaat, is het dan ook niet verwonderlijk dat de beslissing in veel gevallen in het voordeel van Nederland zal uitvallen, wat jammer is voor de Belgische economie. Uit het **wetsontwerp tot hervorming van de vennootschapsbelasting** blijkt dat de regering hier nu iets aan wil doen.

Er wordt namelijk een regeling voorgesteld op grond waarvan men de administratie op voorhand kan vragen **welke fiscale behandeling** zij aan een **voorgenomen verrichting** zal geven (Parl. St., Kamer, 2001-2002, nr. 50-1818/1) . Omdat het -- in tegenstelling tot de huidige regeling -- over een vrij algemeen systeem gaat, is dit niet alleen interessant voor (buitenlandse) investeerders, maar voor iedereen die plannen maakt en zich afvraagt hoe de fiscus tegen die plannen aankijkt.  
Huidig systeem

**Tot voor kort** was het al mogelijk om over bepaalde zaken **voorafgaand** met de fiscus te overleggen.

- Enerzijds kan dit op **informele basis**, anderzijds bestaat er een -- zij het beperkte -- wettelijke regeling.

Informele akkoorden worden ofwel op voorhand, ofwel ter gelegenheid van een controle afgesloten met een lokale of zelfs centrale controledienst. Als voorbeelden van informele akkoorden worden in de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp aangehaald „de vaststelling van de afschrijvingsannuïteiten van investeringen in materiële en immateriële vaste activa of de vaststelling van het beroepsgedeelte van bepaalde kosten”.

Wat er ook van zij, nadeel van dergelijke niet-formele akkoorden is wel de vraag naar hun draagwijdte en geldingskracht, ook al moet hierbij onmiddellijk worden gezegd dat de rechtspraak zich op dat vlak jarenlang niet onverdienstelijk heeft gemaakt (zie Handboek Tiberghien nr. 1731). Daarnaast maken het gebrek aan publiciteit alsook aan uniforme aanpak deze informele praktijk uiteraard tot een onduidelijk en eerder flou geheel.

- Daarnaast bestaan er, zoals gezegd, ook een **aantal wettelijke mogelijkheden** om een **voorafgaand schriftelijk standpunt** aan de administratie te vragen.

Dit gaat iedere keer wel over **zeer specifieke zaken**, zoals :

- de toepassing van het stelsel van de coördinatiecentra -- dat weliswaar al enige tijd op de helling staat (kb nr. 187) --
- de toepassing van artikel 344, §2 WIB 92,
- het abnormaal of goedgunstig karakter van bepaalde voordelen,
- het beantwoorden van dividenden aan de voorwaarden voor de DBI-af trek (art. 345 WIB) én
- dus de afschrijvingsannuïteiten voor bepaalde investeringen en
- het al dan niet bestaan van een vaste inrichting (kb 3 mei 1999) .

## **Nieuwe regeling**

Sinds 1 januari 2003 bestaat er een **nieuwe versie** van het **systeem van de rulings**. De nieuwe regeling werd ingevoerd door de wet op de hervorming van de vennootschapsbelasting van 24 december 2002.

**Titel III van die wet** laat de belastingplichtigen toe om aan de belastingadministratie een **voorafgaand standpunt** te vragen over de **fiscale gevolgen** van een **bepaalde handeling of situatie**. Dit standpunt blijft in de regel **geldig voor vijf jaar**.

Op grond van de voorgestelde regeling zal over **zowat alles** een **voorafgaande beslissing** kunnen worden gevraagd: „Onder voorafgaande beslissing wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad” (art. 20) . Het moet dus wel gaan om een concrete situatie die zich in de toekomst zou kunnen voordoen, een puur theoretische vraag valt er niet onder.

Met 'die fiscaal nog geen uitwerking heeft gehad' wordt bedoeld dat een voorafgaande beslissing per definitie de **fase van de vestiging van de belasting moet voorafgaan**. Zodra deze verrichting of situatie zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen.

Bijvoorbeeld het aanvragen van een beslissing over een afschrijvingsannuïteit van een verwezenlijkte investering of het aanleggen van een voorziening voor risico's en kosten vóór het boeken of vóór de goedkeuring van de jaarrekening. Aangezien de nieuwe regeling vanaf 1 januari 2003 in werking treedt, houdt niets een vennootschap tegen nu een aanvraag in te dienen rond zo'n afschrijvingspercentage voor de jaarrekening van 2002 die nog moet opgesteld en/of goedgekeurd worden.

De **voorafgaande beslissing** mag verder **geen vrijstelling of vermindering van belasting** tot gevolg hebben. Het is dus niet de bedoeling om op die manier Sinterklaas te spelen.

## **Vermelding bij indienen aanvraag**

De aanvraag moet **schriftelijk en gemotiveerd** worden ingediend bij de „**Federale overheidsdienst Financiën**” en moet onder meer bevatten :

- de identiteit van de aanvrager, betrokken partijen en derden;
- de beschrijving van de activiteiten van de aanvrager;
- de volledige beschrijving van de situatie of verrichting;
- de verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan.

Als er elders in Europa gelijkaardige vragen zijn ingediend, moeten die in kopie worden bijgevoegd.

Belangrijk is verder nog dat de aanvraag, zolang er geen beslissing is genomen, moet worden aangevuld met elk nieuw element dat betrekking heeft op de voorgenomen situatie of verrichting. U moet de fiscus dus op de hoogte houden van de feitelijke evolutie.

De **beslissing** wordt tenslotte in principe **binnen een termijn van drie maanden** vanaf de indiening meegedeeld aan de aanvrager; hier staat wel geen sanctie op.

## Uitgesloten domeinen

De fiscus kan **geen ruling geven** als het treffen van een **voorafgaande beslissing 'niet aangewezen is** of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde **wettelijke of reglementaire bepalingen'** (art. 22, eerste lid, 2° Wet 24.12.2002). Maar wat wordt nu bedoeld met deze passus?

In het **KB van 17 januari**, dat op **30 januari in het Staatsblad** verscheen, worden enkel de **zeven materies opgesomd** waarvoor **geen voorafgaande beslissing** mogelijk is.

- Eén: de **belastingtarieven** en de **berekening van de belastingen**. Volgens de regering kan Financiën zich niet voorafgaandelijk uitspreken over het bedrag van de belasting dat uiteindelijk verschuldigd zal zijn. Ook de bepalingen inzake voorafbetalingen vallen hieronder.

Dat men geen vragen zou kunnen stellen rond de berekening van de belasting zelf, is bizar. Waarom zou dat in een ruling niet kunnen? Neem nu de nieuw ingevoerde investeringsreserve. Dat zal tot berekeningsproblemen en dus -vragen leiden. Waarom zou een belastingplichtige daar geen vragen kunnen over stellen?

- Twee: de **bedragen en percentages**. Die worden immers bij wet vastgelegd.
- Drie: de **aangifte**, het **onderzoek en de controle**, het gebruik van de **bewijsmiddelen**, de **aanslagprocedure**, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen. Een voorafgaande beslissing gaat immers de fase van de vestiging van de belasting vooraf.
- Vier: de bepalingen waarvoor een **specifieke procedure** inzake **erkenning** of beslissing **is ingesteld** met inbegrip van de collectieve procedures. Dat is bijvoorbeeld het geval bij het toekennen van geheime commissielonen die toch als beroepskost fiscaal in mindering mogen gebracht worden als de minister van Financiën oordeelt dat dit tot de normale praktijk van ondernemingen behoort (art. 58 W.I.B. 1992).
- Vijf: de **bepalingen of gebruiken** welke overleg met of raadpleging van **andere autoriteiten** instellen en voor dewelke de **minister van Financiën** of de diensten van de fiscale administratie **niet bevoegd zijn** om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen. Voorbeelden hiervan zijn erkenning van vennootschappen met sociaal oogmerk, beslissingen betreffende de toepassing van de overeenkomsten, verdragen of zetelakkoorden en overeenkomsten inzake diplomatiek verkeer. Maar bepalingen van de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting inzake inkomstenbelastingen behoren daarentegen zonder beperking tot de werkingssfeer van het systeem van voorafgaande beslissingen.
- Zes: de bepalingen welke **sancties, boetes, belastingverhogingen en -vermeerderingen** instellen en tot slot
- zeven: de **forfaitaire grondslagen van aanslag**. Met die laatste worden de belastingen bedoeld die al opgesomd stonden in de memorie. Maar daarnaast stellen sommigen dat ook voordelen van alle aard met die passus zouden bedoeld worden.

## De fiscale verkiezingscadeaus

De regering stevent af op verkiezingen. In fiscalibus is de regering het ene cadeau na het andere aan het geven. **Werkgevers** zullen **voordelig pc's** kunnen geven of betalen voor hun werknemers. Aan klanten zal een **aftrekbaar geschenk** kunnen **tot 50 euro**. De 6 procent BTW voor sommige onroerende goederen wordt met een jaar verlengd. Cadeaucheques kunnen voor een hoger bedrag. De enige domper op de vreugde is een goed weggemoffelde aanpassing van de verjaringstermijnen in de vennootschapsbelasting.

### Pc privé

De eerste maatregel in de programmawet is het door minister van Financiën Didier Reynders aangekondigde 'Pc privé'-project. Daartoe worden de sociale en culturele vrijstellingen van **art. 38 W.I.B. 1992** uitgebreid. Ze stelt voor om de bijdrage van de werkgever bij de aankoop van een pc door een werknemer te kwalificeren als een **belastingvrij sociaal voordeel**.

- De werkgever mag tot **maximum 60 procent van de aankoopprijs** (excl. BTW) die de werknemers betaalt voor de aankoop van een **geheel van pc**, randapparatuur en printer, internetaansluiting en internetabonnement **terugbetalen** aan de werknemer, zonder dat die daarop belast wordt.

De vrijstelling geldt zelfs 'voor de bedrijfsvoering dienstige' software in het kader van een door de werkgever georganiseerd plan. Maar de werkgever mag nooit zelf eigenaar zijn van al deze bestanddelen.

- Per aanbod mag het **bruto maximaal gaan om 1.470 euro** (bedrag geïndexeerd voor aanslagjaar 2003). Concreet kan de werkgever **maximaal 882 euro aftrekken** voor een factuurbedrag van 1.470 euro. Dus deze som zal een aftrekbare beroepskost uitmaken voor de belastingplichtige en niet belastbaar zijn in hoofde van de werknemer.

Om misbruiken te voorkomen en om het sociale belang te onderstrepen staat in de memorie van toelichting ook dat het plan op het gehele personeel van toepassing moet zijn en dat de gunstvoorwaarden voor elke werknemer gelden. De individuele loonincentive bestaat in dit systeem dus niet.

**Inwerkingtreding** moet gebeuren via een KB. Maar het zou de bedoeling zijn deze maatregel nog voor **aanslagjaar 2003** te laten gelden.

Nadeel van de 'pc privé' is dat hij nooit eigendom mag geweest zijn van de werkgever. Dat is een nadeel als de werkgever één van zijn pc's ter beschikking stelt van een werknemer. Maar geen nood, ook dat wordt aangepast. Voor de **terbeschikkingstelling van een pc** door de werkgever, zal een nog te nemen KB een **forfaitair voordeel van alle aard** bepalen waarvoor nu al een richtbedrag van **180 euro per jaar** wordt voorgesteld. Dat zal een wijziging zijn van het bekende art. 18 K.B. W.I.B., dat de forfaitaire raming van anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard vaststelt. Ook dit zou nog gelden voor **aanslagjaar 2003**.

### BTW-geschenk

Als een belastingplichtige een **gering geschenk** geeft aan zijn klant, kan de **BTW daarop aftrekbaar** zijn (art. 12, § 1, eerste lid, 2° W.BTW). Tot nog toe was het **basisbedrag exclusief BTW** sinds 1970 vastgesteld op 12,50 euro. Dat wordt nu **opgetrokken tot 50 euro**. Datzelfde bedrag kan voortaan ook dienen als referentie voor het begrip 'geschenk van geringe waarde' inzake de inkomstenbelasting.

Voor wat de **inkomstenbelasting** betreft, zijn voorgaande wijzigingen van kracht vanaf het **aanslagjaar 2003**. Voor de **BTW** kunnen herzieningen doorgevoerd worden voor handelingen vanaf **1**



**januari 2002.** Wie in januari 2002 een geschenk van meer dan 12,5 euro, maar hoogstens 50 euro aan zijn klant gaf, zal de niet afgetrokken BTW via een herziening in mindering kunnen brengen.

Maar net zoals voorheen zal deze uitzondering niet gelden voor geestrijke dranken. Een fles whisky van minder dan 50 euro geven kan dus niet. Maar met champagne kan het wel.

## **6 procent BTW**

De Ecofin-raad besliste de maatregelen met betrekking tot het **verlaagd BTW-tarief**, in verband met de arbeidsintensieve diensten, **te verlengen tot 31 december 2003**.

Om dat te regelen zal in ons land nog dit jaar een koninklijk besluit verschijnen, dat de verlenging van de vermindering van de BTW tot 6 procent regelt voor :

- de renovatie van woningen en woninggebouwen die minstens vijf jaar oud zijn, alsook
- voor de herstelling van de fietsen,
- de herstelling van het schoeisel en lederwaren, en
- de herstelling en verstellen van kleding en huishoudlinnen.

Maar let wel op: de verlenging is maar beslist voor één jaar.

## **Cheques**

Ook de **geschenken in natura, in contanten of in betaalbons** (geschenk-, verrassings-, boeken-, gezondheids-, sport- en cultuurcheques, aankoopbons,\_) vallen in de prijzen. De kosten van dergelijke geschenken zijn voor de **werkgever of de vennootschap** (voor bedrijfsleiders) **aftekbare kosten**.

Wel moeten **drie voorwaarden** vervuld zijn :

- alle personeelsleden moeten hetzelfde voordeel krijgen,
- het jaarlijks toegekende totale bedrag mag niet hoger zijn dan 35 euro en
- de toekenning moet gebeuren ter gelegenheid van Kerstmis of nieuwjaar, of van een ander in het beroep gebruikelijk patroonsfeest (onder meer Sint-Elooi of Sinte-Barbara) of bij een jaarlijkse speciale gebeurtenis (een verjaardag bijvoorbeeld).

Maar dat is nog niet alles. Er mag bovendien een **jaarlijks bijkomend bedrag van maximum 35 euro per kind ten laste** toegekend worden ter gelegenheid van het **Sinterklaasfeest** of van een ander feest van dezelfde sociale aard (bijvoorbeeld Sint-Maarten of zelfs de verjaardag van het kind). Een vader met drie kinderen kan dus voortaan een jaarlijkse cadeau krijgen van zijn werkgever van 140 euro. Deze maatregelen gelden zowel voor werknemers, als voor bedrijfsleiders.

De geschenken in natura, in contanten of in de vorm van betaalbons die een werknemer krijgt ter gelegenheid van de toekenning van een **eervolle onderscheiding of bij zijn pensionering**, zijn voortaan aftrekbaar door de werkgever of van de schenkende vennootschap als het jaarlijks totaal bedrag **niet meer bedraagt dan 105 euro** per werknemer. Bij de pensionering van een werknemer kan het bedrag van 105 euro opgetrokken worden tot een maximaal bedrag dat overeenstemt met **35 euro per volledig dienstjaar**. Voor iemand met een anciënniteit van 25 jaar komt dit overeen met een geschenk van € 875.

De minister merkt trouwens op dat in de **rechtspraak geschenken** met een **nog hogere waarde** als **belastingvrij** werden bestempeld (o.a. Brussel, 23 januari 1998: geschenk met een waarde van € 1500 is belastingvrij sociaal voordeel en geen loon).

## Verlengde controletermijn indien boekhouding niet per kalenderjaar voert

In fel contrast met dat alles staat de goed weggemoffelde aanpassing van de **verjaringstermijnen voor vennootschappen** in het Wetboek Inkomstenbelastingen.

In de directe belastingen bestaan **twee soorten aanslagtermijnen**: de algemene en de bijzondere. In de programmawet van 24.12.2002 (B.S., 31.12.2002) werden de normale termijnen verlengd voor vennootschappen. De **basistekst** luidt nu:

- “Bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van aangifte, of wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier ... mag de belasting of de aanvullende belasting ... worden **gevestigd gedurende drie jaar** vanaf **1 januari** van het **jaar** waarnaar het **aanslagjaar** wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd.
- Wanneer voor de toepassing van de vennootschapsbelasting ... de belastingplichtige **anders dan per kalenderjaar boekhoudt**, wordt de termijn van drie jaar **verlengd** met eenzelfde tijdperk als dat welke is verlopen tussen 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd en de datum van afsluiting van het boekjaar in de loop van hetzelfde jaar.” (**art. 354, eerste lid W.I.B. 1992**).

Voortaan zal dus de **gewone verjaringstermijn** van **drie jaar** (**art. 354, eerste lid W.I.B. 1992**) in alle gevallen **dag op dag drie jaar** zijn.

Een boekjaar dat eindigt op 30 juni 2003 zal pas verjaren op 30 juni 2006 (en niet langer op 31 december 2005). Ook de **vijfjarige fraudetermijn** moet zo berekend worden (**art. 354, tweede lid W.I.B. 1992**).

Maar de bijzondere termijnen bedoeld in **art. 358, § 1 W.I.B. 1992** blijven op de oude wijze in aanslagjaren gelden. Deze maatregel is van kracht zodra hij in het Staatsblad verschijnt, in de regel nog deze maand. Zodat een pak boekjaren die zouden verjaren op 31 december 2002, dat nog niet zullen doen. Of hoe deze regering tussen goed nieuws een mokerslag toedient.

## Stock options

De termijn voor het uitoefenen van de opties kan worden **verlengd met 3 jaar**

Het slechte beursklimaat heeft de regering ertoe aangezet bedrijven de toelating te geven om hun **optieplannen op aandelen** - afgesloten tussen 1 januari 2000 en 31 december 2002 - **te verlengen** met een **periode van 3 jaar**, in onderling overleg met de begunstigde en zonder bijkomende fiscale lasten. De overeenkomst tussen de vennootschap en de begunstigde moet voor 31 juli 2003 aan de administratie medegedeeld worden.

**Er werden nog enkele andere wijzigingen aangebracht aan het stelsel van de aandelenopties:**

- Om het **belastbaar voordeel** bij het verkrijgen van **aandelenopties** te bepalen, moet men rekening houden met de "**gemiddelde slotkoers**" en niet meer met de "gemiddelde koers" van de 30 dagen die aan het aanbod voorafgaan of met de laatste slotkoers die aan het aanbod voorafgaat.
- Het vermoeden van stilzwijgende aanvaarding is afgeschaft. Om op het aanbod in te gaan, moet de begunstigde het aanbod schriftelijk aanvaarden binnen de 60 dagen. De opties worden dan geacht te zijn toegekend op de zestigste dag van die termijn, zelfs indien de uitoefening van de opties is onderworpen aan opschortende of ontbindende voorwaarden.
- De waardering van de onderliggende aandelen kan gebeuren door een bedrijfsrevisor, maar ook door een accountant.

# FISCALE AANGIFTE AANSLAGJAAR 2003

## VAK I - RESERVES

### Voorzieningen

#### Boeking interne pensioenbelofte bij overlijden : mag niet in een keer

Bron : arrest Antwerpen, 18 december 2001, T.F.R., 2003/14

Een vennootschap kan een **pensioenbelofte** beloven aan haar **werknemers en bedrijfsleiders**. Zij kan dat risico **extern of intern verzekeren**. Doet ze dat zelf, dan moet ze voor de kost die daar later kan uit voortvloeien een **voorziening** boeken.

Alhoewel de fiscus zich daar aanvankelijk fel tegen verzette, is dat dank zij **Cassatie** intussen een **verworven recht**. Maar de kost moet **gespreid** worden over de **resterende beroepsloopbaan** van de verzekerde.

Beloofd de vennootschap dat **bedrag** ook uit te betalen **bij overlijden**, mag de kost dan onmiddellijk volledig worden geboekt ?

Sterven kan men immers elke dag. Het **Hof te Antwerpen** geeft op die vraag een **antwoord**.

#### Groeps- of bedrijfsleidersverzekering

De **groeps- of bedrijfsleidersverzekering** blijft binnen vennootschappen een erg populair product.

Het is één van de karige mogelijkheden om fiscaalvriendelijk een bedrag ter beschikking te stellen van de ondernemer en zijn medewerkers wanneer die komt te overlijden of als hij of zij met pensioen gaat.

- De vennootschap betaalt elk jaar een premie aan de verzekeraar. Die garandeert dat hij bij overlijden en meestal ook bij leven op (in principe) de pensioengerechtigde leeftijd van diegene op wiens hoofd de verzekering is gesloten, een kapitaal zal betalen. Voor zover de onderneming de regels volgt, zal deze vergoeding voor haar een fiscaal aftrekbare beroepskost zijn. Dat levert een belastingbesparing op in de vennootschapsbelasting van in de regel 33,99 procent.
- De genieter van het voordeel (of zijn erfopvolger(s) bij overlijden) zal op deze uitkering in principe belast worden aan een laag tarief. Veelal blijft de belasting beperkt tot 16,5 procent (art. 171, 4° W.I.B. 1992). Dit tarief moet weliswaar verhoogd worden met de aanvullende gemeentebelasting. Maar zelfs dan blijft alles een stuk beneden de 18 procent. Een tarief waar een hard werkende Belg met inkomen uit arbeid lyrisch van wordt. Want ondanks belastingverlagingen waar deze regering breed mee uitpakt, blijft dit land steevast op kop liggen als het over belasting op inkomen uit arbeid gaat.

## Interne” pensioenverzekering

Maar menig ondernemer wil ook voor zichzelf zo’n systeem opzetten zonder dat zij een beroep moeten doen op een verzekeringsmaatschappij.

Bij een **verzekerde pensioenbelofte** sluit de vennootschap een overeenkomst met een verzekeringsmaatschappij op het hoofd van de werknemer of bedrijfsleider. Maar niets belet dat de vennootschap een zelfde verbintenis aangaat met haar bedrijfsleider zonder dat dit wordt verzekerd bij een verzekeringsmaatschappij. De vennootschap verzekert dat risico dan zelf.

Het is intussen een uitgemaakte zaak dat zo’n “**interne” pensioenverzekering mag** wanneer het voordeel duidelijk op **occasionele en niet-systematische wijze** wordt toegekend. Dit is het geval als het voordeel wordt toegekend aan een welbepaald persoon, om persoonsgebonden redenen en niet aan een personeelscategorie waartoe deze persoon behoort.

Als de vennootschap dergelijke overeenkomst afsluit voor haar bedrijfsleider, zal zij dat dus zelf moeten betalen als de voorwaarden tot betaling worden vervuld. Meestal zijn die, net zoals een “extern” verzekerde pensioenbelofte, **dubbel**.

- Een vooraf betaalde som wordt verschuldigd als de bedrijfsleider met pensioen trekt.
- Maar komt de verzekerde vroeger te overlijden, dan zal de vennootschap in zo goed als alle gevallen ook een bedrag uitkeren aan de perso(o)n(en) die door de verzekerde zijn aangeduid.

Maar gezien de vennootschap dit risico niet extern verzekert, is de prangende vraag of zij daar nog vóór de vennootschap de overeengekomen som moet betalen, iets van in kosten kan boeken. Als dat het geval is, komt de gedroomde fiscale beroepskost op de proppen. Menig fiscalist en belastingconsulent ligt nachten wakker op zoek naar een kost die niet moet betaald worden. Zo’n kost is een godsgeschenk voor ieder ondernemer. Het geld blijft in de vennootschap, maar toch moet er geen belasting op betaald worden.

## Fiscus

Mede daarom heeft de **fiscus** jaren volgehouden dat de **kost** die een vennootschap boekte om de “**interne” pensioenbelofte** op te bouwen, **fiscaal niet aanvaard** kon worden.

De kost wordt pas definitief als hij betaald wordt. Dus als hij vóór het belastbaar tijdperk van betaling was geboekt, verwierp de fiscus de kost steeds. Als zwak argument stelde de fiscus dat nog vóór het bedrag moet uitbetaald worden, het lot zo kan beslissen dat het beloofde bedrag nooit moet uitbetaald worden.

## Boekhoudwet

Menig belastinginspecteur verwees daarbij naar een mogelijk faillissement. Maar dat is buiten de **boekhoudwet** gerekend. Die stelt immers dat moet **rekening** worden gehouden met de **kosten** die betrekking hebben op het **boekjaar** of op voorgaande boekjaren, **ongeacht** de dag waarop deze kosten worden **betaald**.

Als voorbeeld spreekt het boekhoudbesluit over uitkeringen die in de loop van een volgend boekjaar zullen worden betaald voor diensten die tijdens het boekjaar of tijdens vorige boekjaren zijn verricht (art. 33, tweede lid K.B. W.Venn.). Duidelijker kan niet. In dat geval moet de vennootschap een **voorziening** boeken. Zo’n voorziening beoogt een naar hun aard duidelijk omschreven verlies of kost te dekken die op de balansdatum waarschijnlijk of zeker zijn, doch waarvan het bedrag niet vaststaat (art. 50 K.B. W.Venn.).

De boekhoudwet verplicht een vennootschap zo’n voorziening te boeken voor de verplichtingen die op de vennootschap rusten inzake rust- en overlevingspensioenen, brugpensioenen en andere gelijkaardige pensioenen of renten (art. 54, a K.B. W.Venn.).

Het principe voor het **boeken van een voorziening** bij een **intern gefinancierde pensioenbelofte** staat dus met zoveel woorden in de **boekhoudreglementering** zelf.

Maar hoe moet die kost nu berekend worden ?

#### Commissie voor Boekhoudkundige Normen

De **Commissie voor Boekhoudkundige Normen** (C.B.N.) gaf daar ooit een advies over (Advies 107/9). Het bedrag van de nodige voorziening moet volgens de C.B.N. **rekening** houden met **twee elementen** :

- het sterfterisico en
- de rente.

Met **rente** bedoelt de Commissie dat de uiteindelijk te betalen som geactualiseerd moet worden in euro's van het jaar waarin de voorziening wordt gevormd.

Voor de berekening in fine verwees de C.B.N. destijds naar het koninklijk besluit van 15.05.1985 betreffende de activiteiten van de private verzorgingsinstellingen.

In die berekening wordt de te boeken voorziening gespreid over de nog te presteren loopbaan. Bij een bedrijfsleider die de belofte zal optrekken voor 20 jaar dienst, waarvan hij er nog 8 moet presteren, zal de voorziening maar kunnen voor de geactualiseerde twaalf twintigste van de na 20 jaar verschuldigde som. Uit deze redenering volgt dat als de belofte na het twaalfde jaar wordt toegezegd, de volledige som niet in één keer mag in kosten geboekt worden. Zij moet gespreid worden over de nog te lopen periode. Maar voor de looptijd die al voorbij is, mag het in één keer, zij het geactualiseerd.

#### Fiscus

De **fiscus** greep dan naar zijn eigen arsenaal om vooralsnog deze redenering te bestrijden.

Voorzieningen voor risico's en kosten zijn fiscaal aftrekbaar als voldaan wordt aan een aantal precieze voorwaarden. De kosten, ter bestrijding waarvan de voorzieningen bestemd zijn, moeten geacht worden normaal op de uitslagen van dat tijdperk te drukken (art. 24, 1° K.B. W.I.B. 1992).

De fiscus stelde dat de kost van een pensioenbelofte maar drukt op de uitslagen van het belastbaar tijdperk waarin de pensioenbelofte werkelijk wordt betaald. Maar het KB stelt zelf dat dit het geval is voor kosten die het gevolg zijn van de in dat tijdperk uitgeoefende beroepswerkzaamheid (art. 25, eerste lid K.B. W.I.B. 1992).

Het Hof van Cassatie bevestigde deze redenering (Cass., 19 februari 1998, F.J.F., No. 99/104).

#### Rechtbank

Uit het bovenstaande mag duidelijk zijn dat de **boeking van een stelselmatig gevormde voorziening** voor een **pensioenbelofte** door de fiscus moet **aanvaard** worden.

Maar wat indien de vennootschap zich **verbindt** om een bedrag uit te keren als de bedrijfsleider **vroegtijdig overlijdt** ? Betekent dat dan dat de hele som op elk ogenblik kan verschuldigd zijn. Met andere woorden, is dat een vrijgeleide om de voorziening niet gespreid en geactualiseerd te boeken maar integendeel in één keer te boeken in het jaar dat de belofte door de vennootschap wordt toegezegd? Het antwoord op die vraag luidt ontkennend.

Een pensioenbelofte wordt uitgekeerd uitiem bij de pensioengerechtigde leeftijd. Gezien een Belg statistisch stukken langer leeft dan de pensioenleeftijd, lijkt een **onmiddellijke boeking** van de **kost uitgesloten**.

In een pas nu gepubliceerd arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen wordt die stelling bevestigd (Antwerpen, 18 december 2001, T.F.R., 2003/14). Het vroegtijdig overlijden van de begunstigde is immers niet gekend zodat hiervoor geen voorziening kan aangelegd worden omdat er geen redelijke waarschijnlijkheid bestaat omtrent het tijdstip en/of het boekjaar waarin het risico zich zal voordoen.

Had de C.B.N. in haar advies van 1988 ongelijk door het sterfterisico mee in beschouwing te nemen? Uiteraard niet. Als er geen is, moet er geen rekening mee gehouden worden. Maar stel dat de bedrijfsleider ziek wordt en een vroegtijdig overlijden waarschijnlijk wordt, dan is het volgens het boekhoudrecht de verplichting van de vennootschap rekening te houden met dit feit in de beoordeling van de te vormen voorziening.

## Meerwaarden

### Vrijstelling meerwaarden auto's bij herbelegging ecologisch

Bron : 14 januari 2003

De **Wet** betreffende de **meerwaarden** bij **vervreemding** van **bedrijfsvoertuigen** (dd. 14 januari 2003) werd op **5 februari 2003 gepubliceerd** in het Belgisch Staatsblad.

De wet voert een **nieuwe belastingvrijstellingsregeling** in voor **meerwaarden gerealiseerd bij vervreemding van bedrijfsvoertuigen**.

- De meerwaarden op voertuigen voor personenvervoer (autobus, taxi, ...) en voor goederenvervoer (vrachtwagens, opleggers, ...) worden van belasting vrijgesteld wanneer de verkregen verkoopwaarde of (schade)vergoeding voor het voertuig wordt herbelegd in ecologische bedrijfsvoertuigen. Aan welke ecologische normen de bedrijfsvoertuigen moeten beantwoorden, wordt nog bepaald in een Koninklijk Besluit.
- Bij verkoop moet het voertuig, waarop de meerwaarde gerealiseerd wordt, meer dan drie jaar als bedrijfsvoertuig gebruikt zijn en moet de herbelegging gebeuren binnen een termijn van één jaar na het jaar waarin de meerwaarde gerealiseerd wordt.
- De vrijstelling geldt zowel voor natuurlijke personen (personenbelasting) als voor vennootschappen (vennootschapsbelasting).

De datum van inwerkingtreding van de nieuwe vrijstellingsregeling moet nog worden bepaald in een Koninklijk Besluit.

### Volledige meerwaarde op aandelen is vrijgesteld van belasting

De **fiscus** mag de **gerealiseerde meerwaarde op aandelen niet verminderen** met de **verkoopkosten** zoals erelonen, commissielonen en heffingen om de vrijgestelde meerwaarde te bepalen. Dat blijkt uit **drie nieuwe vonnissen** van de **fiscale rechtbank van Antwerpen**. Deze uitspraken zijn van groot belang voor de fiscale afwikkeling van fusies en overnames en de reputatie van het Belgische holdingmodel.

De financiële gevolgen van deze vonnissen zijn aanzienlijk. Het Belgische holdingmodel is aantrekkelijk omdat :

- enerzijds inkomsten uit de reeds belaste dividenden van dochterbedrijven krachtens de regeling definitief belaste inkomsten (DBI) voor 95 procent zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting, en
- anderzijds de gerealiseerde meerwaarden op aandelen vrijgesteld zijn van belasting zoals is geregeld door artikel 192 paragraaf 1 van het Wetboek Inkomstenbelastingen (WIB).

Fiscus : enkel nettomeerwaarde vrijgesteld

Volgens de **fiscus** is enkel de **nettomeerwaarde vrijgesteld** en moet de opbrengst van de verkoop van de aandelen worden verminderd met de aanschaffingsprijs van de aandelen en met de verkoopkosten zoals commissielonen, erelonen en fiscale heffingen.

Rechtbank : brutomeerwaarde vrijgesteld

De **fiscale rechtbank van Antwerpen** ging **niet akkoord** met deze zienswijze van de fiscus en volgde het standpunt van de Antwerpse holding die deze betwisting voor de fiscale rechtbank bracht. De nettomeerwaarde wordt bepaald door het verschil tussen de verkoopprijs van de aandelen en de historische aanschaffingsprijs. Indien voorheen waardeverminderingen op de aandelen fiscaal werden afgetrokken, moeten zij verrekend worden met de meerwaarde.

Het standpunt van de fiscus en de administratieve commentaar is in strijd met de wet omdat het een **bijkomende voorwaarde oplegt**, beklemtoont advocaat Francis Marck (Coudert Brothers/ Coppens Van Ommeslaghe & Faurès) die de betwistingen voor de rechtbank bracht.

De kosten die verbonden zijn aan de verkoop van de aandelen en de realisatie van de meerwaarde moeten ten laste komen van de resultatenrekening van de vennootschap en niet van de verkoopopbrengst van de aandelen.

Francis Marck verwijst ook naar de boekhoudwetgeving die de bijkomende kosten voor de aanschaffing van financiële activa ten laste legt van de resultatenrekening van het jaar waarin ze werden gemaakt. De visie van de holding strookt dus met de wet op de jaarrekening. De aankoopkosten maken geen deel uit van de aanschaffingsprijs en zijn als bedrijfsuitgaven aftrekbaar.

De **deelnemingsvrijstelling** geldt dus voor de volledige meerwaarde. In de visie van de fiscus werd de meerwaarde van bijvoorbeeld 1 miljoen euro verminderd met 200.000 euro onkosten. De belastbare meerwaarde van 800.000 euro werd ten belope van datzelfde bedrag als **vrijgestelde meerwaarde** beschouwd zodat het fiscale resultaat nul bleef.

Volgens de belastingplichtige holding bedroeg de vrijgestelde meerwaarde niet 800.000 euro maar 1 miljoen euro en was er dus een positief fiscaal resultaat voor de belastingplichtige holding van 200.000 euro.



## Voordelen alle aard

### Tombola voor klanten : het grote lot is een voordeel van alle aard !

Bron : Rb. Namen, 22 mei 2002 - gepubliceerd het 24/6/2002

#### Fiscus : voordeel alle aard

Een vennootschap had een **tombola georganiseerd**. Klanten kregen tombolabiljetten in verhouding tot het aantal producten dat ze aankochten. De **klant** die het grote lot won (een wagen) werd belast op de **cataloguswaarde van de wagen** als **voordeel van alle aard**.

#### Rechtbank : voordeel alle aard spreiden in de tijd

De **rechtbank van eerste aanleg van Namen** vond dat de tombola georganiseerd werd met het evidente doel om de verkoop te stimuleren door de klanten voor te houden dat ze iets konden winnen, een mogelijkheid die vergrootte naar gelang de hoegrootheid van hun aankopen.

Als dusdanig georganiseerd, bleef de tombola noodzakelijk in het kader van de tussen partijen aangeknoopte relaties. Door de biljetten te aanvaarden, werd de partij deel van een **kansovereenkomst** met als wederpartij de vennootschap. De **band** tussen de **beroepsactiviteit** en het **afgeleide contract** is van die aard dat er wel degelijk sprake is van een **voordeel van alle aard**.

De rechtbank vermindert de waardering van het voordeel door de Administratie **wel met 10%**. De rechtbank gaat ervan uit dat een nieuwe wagen die opnieuw verkocht wordt door een particulier alleen maar mensen interesseert wanneer zij een bijkomende korting kunnen genieten, omdat ze immers geen garantie hebben van een professionele verkoper.

Anders dan de Administratie is de rechtbank van oordeel dat het **voordeel gespreid moet worden** over **meerdere aanslagjaren** omdat het normaal gebruik van het verkregen goed ook meerdere belastbare periodes beslaat.

## Waardering van actief verkregen om niet of gedeeltelijk om niet

In het **Belgisch boekhoudrecht** moeten **alle activabestanddelen** in de regel geboekt worden tegen **aanschaffingswaarde** onder **af trek** van de **afschrijvingen en waardeverminderingen** (art. 35, eerste lid K.B. W.Venn.). De C.B.N. bevestigt in het advies dat principe.

Maar in **twee gevallen** vindt de C.B.N. dat van deze algemene regel moet **afgeweken** worden.  
Twee gevallen

- Wat moet gebeuren als een **actief gratis (om niet)** wordt **verkregen** ? Bij het gratis verkrijgen van een actief moet volgens de C.B.N. niet geredeneerd worden in termen van historische kostprijs (in dat geval nul), **wel** in termen van **vermogenstoename**.

Dus moet een onderneming, onderworpen aan de boekhoudwet, een resultaat erkennen op het ogenblik van de verkrijging.

### Voorbeeld :

Neem het geval van een opstalgever die bij het beëindigen van een opstalrecht gratis het gebouw verwerft van de opstalhouder.

De werkelijke waarde van het gebouw is 1000. Dan zal de opstalgever in zijn jaarrekening van dat boekjaar het gebouw activeren voor 1000 (debet) en als tegenpost een (uitzonderlijk) resultaat erkennen van 1000 (credit). Die 1000 winst zal dan in de regel belast worden. De Commissie past hetzelfde principe toe bij een vermomde schenking.

- Maar wat bij een **actief dat te goedkoop wordt gekocht** ? Neem opnieuw een gebouw. De werkelijke waarde is 1000. Maar het wordt verkocht voor 200. Voor welk bedrag moet de onderneming dat gebouw bij aanschaf boeken? Voor 1000 of voor 200?

De Commissie herhaalt dat de partijen bij een verkrijging onder bezwarende titel principieel vrij zijn om de prijs te bepalen. Maar als een **belangrijk onevenwicht** in de **wederzijdse prestaties** erop wijzen dat partijen bewust een (gedeeltelijke) vermogensverschuiving om niet hebben beoogd en deze hebben ingebouwd in een overeenkomst onder bezwarende titel, een resultaat moet erkend worden van 800.

Dus: het gebouw moet geboekt worden voor 1000. In dit geval zal evenzeer deze 800 principieel belast worden. Opdat er sprake zou zijn van een verkrijging gedeeltelijk om niet, dienen wel principieel **twee kenmerken** voorhanden te zijn.

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

Het Hof van Cassatie lijkt het intussen met dit advies eens bij de vergoedende verkrijging om niet met de opstellen op het einde van een **recht van opstal** in hoofde van de opstalgever (Cass., 18 mei 2001, F.J.F., No. 2001/219).

In het geval van **Artwork Systems** lijkt de rechter het daar ook eens mee te zijn (Gent, 14 november 2002; zie krant 22.11.2002). Maar tegen dit C.B.N. advies loopt een beroep tot nietigverklaring bij de Raad van State. Wat niet wegneemt dat onze volksvertegenwoordigers met de zaak begaan blijven.

## Meerwaarde aandelen en verkoop buitenland : Art work

Bron : arrest van 14 november 2002

Er is nogal wat beroering in de fiscale wereld over het vonnis in de **zaak Artwork Systems**. Op creatieve „fiscal engineering" is nu toch wel creatieve rechtspraak gevolgd.

Donderdag **14 november 2002** wordt voor Artwork Systems Group (AWSG) de slechte donderdag uit zijn bestaan. Op die dag wees de **fiscale rechtbank van eerste aanleg** de eis van deze beursgenoteerde vennootschap af. Wat betekent, dat volgens de Gentse rechter een miljardenbelasting moet worden betaald.

De rechtsvraag is als **aandelen** door een vennootschap **te goedkoop** worden **aangekocht**, maakt de vennootschap dan op dat ogenblik **winst** ? En geven ze dus aanleiding tot een **belasting op het verschil** met de **marktwaarde** bij de aankoop zelf. De rechter vond van wel. Uiteraard gaat AWSG in beroep.

De vergelijking met het Cassatiearrest rond **recht van opstal** is relevant. Maar daar ging het om een vergoedende verkrijging om niet. In dit geval zou het gaan om een **gedeeltelijke verkrijging om niet**.

Daarnaast hebben velen bij het lezen van het vonnis de vraag of de vennootschap AWSG, die geen onmiddellijk voordeel deed bij de aankoop, de belasting moet betalen die eventueel zou moeten betaald zijn door de stichters.

### Feiten

Het ging over een **bedrag aan belasting van meer dan 56 miljoen euro**, wat de zaak op zich al belangrijk maakt. Drie ex-werknemers van Barco richtten een vennootschap op, actief in de softwaresector. Ze hebben veel succes, en willen met hun vennootschap naar de beurs, meer bepaald de Easdaq.

Het grote probleem van de stichters is volgens de **BBI** de dreigende **belastbaarheid van meerwaarden** conform **art. 90, 9° W.I.B. 1992**.

De stichters wensten 25 procent van hun aandelenpakket, die ze aanhouden als natuurlijk persoon, op de beurs te plaatsen en zo 'langs de kassa te passeren'.

De beurs die werd uitgekozen, was Easdaq. Daar kopen heel wat buitenlanders.

**Art. 90, 9° W.I.B. 1992** bepaalt dat :

- **Meerwaarden op aandelen** van **binnenlandse vennootschappen** die naar aanleiding van de **overdracht** onder bezwarende titel **aan buitenlandse vennootschappen** worden **verkocht**, **belastbaar** zijn in een specifieke situatie.
- Heeft de overdrager (of zijn rechtsvoorganger indien de aandelen niet onder bezwarende titel zijn verkregen) op enig tijdstip in de loop van vijf jaar voor de overdracht, alleen of samen met zijn echtgenoot of zijn afstammelingen, zijn ascendenten, zijn zijverwanten tot en met de tweede graad en die van zijn echtgenoot, middellijk of onmiddellijk meer dan 25 procent bezeten van de rechten in de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen, dan is de behaalde **meerwaarde** belastbaar tegen **16,5 procent**.

Blijkbaar om die belastbaarheid te vermijden, wordt volgens de BBI een hele toch wel **complex en vernuftige constructie** opgezet. Vereenvoudigd komt het erop neer dat :

- **elke aandeelhouder een Panamese vennootschap koopt,**
- die een **Luxemburgse vennootschap opricht,**
- die op haar beurt een **Belgische holding opricht**

Dit alles om het geld dat de **stichters** verdienen uit de beursgang **anoniem en belastingvrij** in hun handen te stoppen.

- De **stichters kopen** elk een **Panamese vennootschap** die al voor 31.03.1992 is opgericht, volgens de BBI om de toepassing van art. 344, § 1 W.I.B. 1992 of de 'economische werkelijkheid' te vermijden aangezien die pas in werking treedt op 31.03.1992.
- Die Panamese vennootschappen **richten twee Luxemburgse Soparfi's op** met bemiddeling van een fiduciaire die garandeert dat zij nooit de identiteit van de oprichters zal bekendmaken.
- Die **Soparfi's richten** vervolgens **twee Belgische holdings op**, waaraan de aandelen van het softwarebedrijf uiteindelijk worden verkocht tegen een lage prijs.
- Zodra deze structuur bestaat, **verkopen de stichters hun aandelen aan de net opgerichte Belgische holdingvennootschap.**

Dat gebeurt tegen een prijs van 7,2 miljoen euro. Die verkoop vindt plaats op 6 december 1996. Dat is ook de dag dat de inschrijvingsperiode voor de IPO met succes wordt afgesloten.

Op dat ogenblik weten de stichters dat de aandelen in werkelijkheid 125,5 miljoen euro waard zijn vermits de inschrijvingsperiode succesvol was afgesloten tegen de hoge waarde van 10,5 dollar (evenveel in euro) per aandeel. Het prospectus sprak ook al van een waarde tussen de 10 en 12 dollar.

Toch verkochten **de stichters** de aandelen voor de lage prijs van 7,2 miljoen euro. Zo behalen zij **persoonlijk geen belastbare meerwaarde**. Ze verkopen immers niet aan een buitenlandse maar aan een Belgische vennootschap.

Door tegen een lage waarde te verkopen vermijden zij trouwens ook andere mogelijke meerwaardebelasting.

- De **Belgische holding** brengt ze naar de Easdaq, en realiseert een **belangrijke meerwaarde**. Maar in België geldt nog steeds dat meerwaarden op aandelen niet belastbaar zijn. Dus werd een belastbare meerwaarde omgezet in een onbelaste.

Die wordt dan als **dividend** via Luxemburg naar Panama doorgegeven, zonder belasting. Een dividend van België naar Luxemburg kan immers zonder roerende voorheffing gebeuren, als het om een normaal belaste Luxemburgse vennootschap gaat, en dat was inderdaad het geval.

Fiscus : voordeel alle aard in hoofde van de stichters

De **fiscus** viseert in de hele opzet de **verkoop van de stichters aan de beursvennootschap**.

De BBI vond de prijs van die verkoop veel te laag en nam bij de **bepaling van de marktwaarde van de aandelen** 10 dollar om de 125,5 miljoen euro te bepalen. De BBI meent dan ook op basis van deze gegevens dat de vennootschap waarvan aandelen op Easdaq werden genoteerd, een **voordeel** heeft **genoten van ongeveer 116,5 miljoen euro**, het verschil tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs op de beurs.

Rechter : is fiscale winst in hoofde van de vennootschap

In navolging van een cassatiearrest van 20 februari 1997 (A.J.T., 1996-97, 405) stelt de **rechter** terecht dat, behoudens afwijking door de fiscale wet, de **belastbare winst** wordt vastgesteld overeenkomstig de regels van het **gemeen boekhoudrecht**.

- De **gewone waarderingsregels**, toegepast door Artwork Systems, bepalen dat aandelen in de rekeningen moeten worden opgenomen tegen **aanschaffingswaarde**.

Dus tegen 7,2 miljoen euro. Niet tegen 125,5 miljoen euro. Elk actiefbestanddeel wordt immers gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde en voor dat bedrag in de balans opgenomen (art. 35, eerste lid K.B. W.Venn.).

- Hetzelfde boekhoudrecht legt echter ook op dat de **jaarrekening** een **getrouw beeld** moet geven van het vermogen van de onderneming, en hij verwijst o.m. ook naar een cassatiearrest van 18 mei 2001 inzake het recht van opstal.

Indien blijkt dat de gewone waarderingsregels niet leiden tot een getrouw beeld, is men op grond van het getrouw beeld verplicht er van af te wijken, het zogenaamde overriding principle. Concreet zou dat betekenen dat de **werkelijke waarde** in de boekhouding moet worden opgenomen en dat die waarde ook fiscaal moet doorwerken. (**art. 29 K.B. W.Venn.**).

De **rechtbank** besluit met te stellen dat vanuit het oogpunt van de gebruiker van de jaarrekening, de loutere boeking tegen aanschaffingsprijs allerminst een getrouw beeld zou geven. De verwerving van de aandelen van de stichters had de beursvennootschap moeten **boeken tegen 125,5 miljoen euro**, niet tegen 7,2 miljoen euro (door voor het verschil een uitzonderlijke opbrengst te erkennen).

Zuiver fiscaal onderbouwt de rechtbank een en ander via het **fiscale winstbegrip**. De rechtbank is de mening toegedaan dat alles wat het actief verhoogt, onvermijdelijk bijdraagt tot winstvorming. De werkelijke waarde van een actiefbestanddeel dat voor het eerst en ten kostenloze titel in het maatschappelijk vermogen wordt opgenomen, maakt een exploitatiewinst uit conform art. 24, eerste lid, 1° W.I.B. 1992. Dus is dat op zich in overeenstemming met het boekhoudrecht. Dit doet denken aan het arrest van Cassatie rond de belastbaarheid van het recht van opstal bij de beëindiging daarvan in hoofde van de opstalgever. Toen besloot Cassatie op net dezelfde wijze.

Erg opvallend is dat de rechtbank nergens het advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen vermeldt dat juist over de bepaling van de **aanschaffingswaarde van activa verkregen onder bezwarende titel of om niet handelt** (Advies 126/17, Bull. C.B.N., nr. 47, mei 2002, blz. 20).

Maar dat heeft vermoedelijk veel te maken met het feit dat tegen dat advies door dezelfde vennootschap een beroep tot nietigverklaring bij de Raad van State is ingediend. Ook tegen dit vonnis kondigde de vennootschap aan uiterlijk vandaag een voorziening in beroep in te stellen. Het zal bang wachten worden.

## **Einde opstal niet belast : grondeigenaar = natuurlijk persoon**

Bron : vonnis van 19 maart 2002, Fiskoloog nr. 854 en Fiscale Koerier nr. 12

Het **recht van opstal** is een veelgebruikte techniek die we te danken hebben aan Willem van Oranje én aan de Belgische BTW-wetgeving. Het laat toe een **gebouw te bezitten op andermans grond**.

Maar **wat** als dat **gebouw na de looptijd** van het **recht van opstal terugkeert** naar de **grondeigenaar** ?

**Cassatie** oordeelde in 2001 dat :

- als de **grondeigenaar** een **vennootschap** is, dat voor haar **winst** uitmaakt.
- als de **grondeigenaar** een **natuurlijk persoon** is, dan is dat geen uitgemaakte zaak.

Heel wat bedrijfsleiders hebben een recht van opstal verleend aan hun vennootschap. Vaak was het zo dat moeder en vader een stuk grond hadden waar de vennootschap kon op uitbreiden. Dus deden de ouders afstand van het recht van natrekking voor wat op hun grond ging komen voor een aantal jaar. Die periode was voor 1996 steevast 10 jaar. Vanaf 1996 is het meestal **15 jaar**. De reden voor die termijn ligt voor de hand. Als de vennootschap een BTW-belastingplichtige is en bouwt voor die doeleinden op grond van de vennootschap, dan is de **BTW** die de vennootschap zou moeten betalen, voor haar **aftrekbaar** en dus terugvorderbaar van de BTW-administratie. In werkelijkheid moet de vennootschap geen BTW betalen aan vele van de aannemers die het gebouw zullen optrekken.

Vermits die aannemers werken in onroerende staat leveren, mogen zij op hun facturen aan de vennootschap bouwheer geen BTW rekenen. De BTW is in dat geval immers te voldoen door de **medecontractant**. Een mooie constructie.

### **Begrip**

De overeenkomst waarbij een grondeigenaar aan iemand anders het recht geeft om op zijn grond te bouwen, heet een **opstalovereenkomst**. Die overeenkomsten worden geregeld door een wet van 1824.

- **Tijdens de duur** van het contract blijft de **opstalhouder** diegene die het gebouw gebouwd heeft, er eigenaar van. Dat is een uitzondering op de regel dat de eigenaar van de grond ook eigenaar is van alles wat erop staat.
- Op het **einde van het contract** wordt de algemene regel weer van toepassing en wordt de **grondeigenaar** door het zogenaamde recht van natrekking eigenaar van de door de opstalhouder gebouwde constructies.

De wet van 10 januari 1824 bepaalt dat de grondeigenaar op het einde van het contract aan de opstalhouder een vergoeding verschuldigd is die gelijk is aan de waarde van de gebouwen op dat ogenblik. Dat is evenwel geen absolute regel. De partijen kunnen hiervan in hun contract afwijken.

### **Verkrijger : is een vennootschap**

Maar de vraag is uiteraard of **dergelijke verkrijgingen niet belastbaar** zijn. En dat is een heel andere vraag. Tussen vennootschappen lijkt dat een uitgemaakte zaak, als moeder en vader een vennootschap **grondeigenaar** zijn.

Hoewel één rechtbank daar al anders over oordeelde, vindt het **Hof van Cassatie** dat een **recht van opstal** gezien moet worden als een **vergoedende verkrijging om niet** (Cass., 18 mei 2001, F.J.F., No. 2001/219).

De **opstalgever** is veelal tevreden met een **lage canon** omdat hij aan het einde een mooi gebouw zal krijgen. Dus is dat voor de vennootschap opstalgever een winst uit verrichtingen (art. 24, eerste lid, 1° W.I.B. 1992). Ten volle belastbaar dus.

### **Verkrijger : is een natuurlijk persoon**

Daar ligt al lang een duidelijke stelling op tafel. Ook dat is **belastbaar**. Maar er zijn **drie mogelijkheden**.

#### Voordeel alle aard

De zwaarste sanctie doet zich voor als **ma en pa** nog **bedrijfsleider** zijn van de **vennootschap**. Dat is zo als vader of moeder bijvoorbeeld een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefenen. In dat geval staat de weg voor de fiscus open om de verkoopwaarde van het gebouw dat zij krijgen aan het einde van de opstalperiode te belasten als **voordeel van alle aard**.

Maar het is de **fiscus** die het bestaan van het **voordeel** moet **bewijzen**. In fiscale zaken geldt immers als algemeen principe dat de fiscus het bewijs dient te leveren van de positieve bestanddelen van het belastbare resultaat. Vermits het bij een voordeel van alle aard gaat om een positief element van de belastinggrondslag, is het aan de fiscus om te bewijzen dat het voordeel bestaat en hoe groot dat is (Cass., 16 januari 1992, De Fiscale Koerier, 1992, 92/361).

Bovendien moet het voordeel verkregen zijn uit hoofde van of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid. De fiscus gaat er altijd van uit dat er steeds een **causaal verband** bestaat tussen de toegekende **voordelen** en de **beroepswerkzaamheid**. Het voordeel is dus volgens de fiscus steeds belastbaar tenzij de bedrijfsleider aantoont dat andere oorzaken aan de basis liggen van de toekenning van het voordeel. Of om het anders te stellen: het voordeel had evengoed kunnen genoten worden als het mandaat niet werd uitgeoefend (zie Com.IB 1992 31/8). Deze commentaar van de fiscus is contra legem. Het bewijs van het causale verband moet steeds door de fiscus bewezen worden.

#### Divers inkomen

Als vader en moeder niet te belasten zijn als voordeel van alle aard, kan de fiscus nog **twee andere wegen** op.

De eerste is het belasten van het gratis verkregen gebouw als **divers inkomen** door te stellen dat het om een 'abnormale' meerwaarde gaat (art. 90, 1° W.I.B. 1992). Maar dan moet de fiscus aantonen dat het gaat om abnormale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portfeuillewaarden en roerende voorwerpen.

Een bewijs dat niet makkelijk te leveren is.

#### Abnormaal of goedgunstig voordeel

De **laatste strohalm** voor de fiscus is, als hij de **genieter niet kan belasten**, daar de verstrekker, dus de **vennootschap, op te belasten**. In dat geval moet de fiscus aantonen dat het om een **abnormaal of goedgunstig voordeel** gaat.

## **Arrest**

Dat is wat een **bestuurder (grondeigenaar)** van een vennootschap gedaan had in de **opstalovereenkomst** die hij had afgesloten met zijn **vennootschap**. Die mocht een **magazijn bouwen** op zijn grond. **Na vijftien jaar** werd dat **gratis eigendom** van de **grondeigenaar**.

Fiscus : voordeel alle aard

De controleur van de grondeigenaar wilde hem echter **belasten op de marktwaarde van het magazijn, zo'n 200.000 euro**. In bezwaar bleef het principe van de taxatie behouden, maar werd de waarde teruggebracht tot ongeveer 125.000 euro.

Rechtbank : geen voordeel

Uiteindelijk komt de zaak voor de **rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen** (vonnis van 19 maart 2002, Fiskoloog nr. 854 en Fiscale Koerier nr. 12).

Die vindt dat de betrokkene maar kan belast worden op een **voordeel** (zijnde de waarde van het gebouw ) wanneer de gratis eigendomsoverdracht zijn oorzaak vindt in het loutere feit dat hij ook bestuurder is van de vennootschap-opstalhouder. Dat is, volgens de rechtbank, hier niet het geval.

Het is immers **niet abnormaal** dat partijen **overeenkomen** om op het **einde van het contract geen vergoeding** te betalen.

- Hierbij houdt de rechtbank rekening met het feit dat de duur van de overeenkomst niet abnormaal kort was.
- Bovendien was het magazijn gebouwd met eenvoudige materialen.
- Ten slotte had de bestuurder (grondeigenaar) gedurende de loop van het contract slechts een jaarlijkse huur van 1 frank ontvangen als vergoeding voor het toestaan van het opstalrecht. De kosteloze eigendomsoverdracht vormde dan ook veeleer een compensatie voor de lagere huurgelden.

Die laatste overweging zou voor gevolg kunnen hebben dat de waarde van het gebouw moet beschouwd worden als een **bijkomende opstalvergoeding**, die als **onroerend inkomen** belastbaar is.

In dat geval kan ook een **registratierecht van 0,2 procent** op deze waarde gevorderd worden. Zover gaat de rechtbank echter niet. Er werd haar immers enkel gevraagd of de waarde van het gebouw bij de grondeigenaar-bestuurder als beroepsinkomen belast kon worden.

Uit dit vonnis kan men wel afleiden dat in andere situaties de kosteloze eigendomsoverdracht wel eens abnormaal beschouwd zou kunnen worden. In dat geval kan een belasting van de waarde van het gebouw bij de grondeigenaar niet uitgesloten worden. Wanneer de **grondeigenaar een vennootschap** is, kan die, volgens andere rechtspraak, trouwens in **elk geval belast** worden op de waarde van **gratis ontvangen gebouwen**.



## Cassatie reikt oplossing recht van opstal : verkoop blote eigendom

Bron : Cass., 11 oktober 2002

Vorig jaar oordeelde Cassatie dat bij de **beëindiging van een recht van opstal**, de **natrekking** die een vennootschap opstalgever doet, bij deze laatste **belastbaar** is als **winst**. Een hard arrest dat menig ondernemer niet onberoerd laat.

### Hof van Cassatie

Midden vorige maand moest Cassatie een antwoord formuleren op de vraag of de **vervreemding van de blote eigendom met voorbehoud van vruchtgebruik** door de volle eigenaar, aanleiding geeft tot **herziening van de afgetrokken BTW** bij die volle eigenaar voor de verhouding blote op volle eigendom.

### Feiten

Een volledig BTW-plichtige **exploitatievennootschap** kocht een gebouwd onroerend goed in **volle eigendom**. Het gebouw wordt volledig aangewend voor de bedrijfsdoeleinden van de belastingplichtige. Maar om het gebouw aan te passen aan de noden van de vennootschap, wordt een parkeerplaats met afsluiting aangelegd. Er worden ook schilderwerken uitgevoerd en de sanitaire, elektrische en verwarmingsinstallaties worden vernieuwd. De **BTW** op deze werken in onroerende staat wordt uiteraard **teruggevorderd** van de BTW Administratie als aftrekbare voorbelasting.

Drie jaar later **vervreemdt** de exploitatievennootschap de **blote eigendom** van het gebouw. Die eigendom wordt door de exploitatievennootschap **ingebracht** in een **patrimoniumvennootschap**.

### Fiscus

De BTW-hoofdcontroleur reageert op deze inbreng door te stellen dat de **voorheen afgetrokken BTW** op de uitgevoerde werken **niet langer aftrekbaar** is, omdat de blote eigendom van het gebouw is vervreemd.

- De aftrek van de BTW geheven op **bedrijfsmiddelen** is immers onderworpen aan **herziening gedurende vijf jaar**. De herziening heeft plaats elk jaar tot beloop van een vijfde van het bedrag van die belasting, wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen (**art. 48, § 2 W.B.T.W.**).
- Maar ten aanzien van de belasting geheven van handelingen die strekken of bijdragen tot de **oprichting of de verkrijging**, met voldoening van de BTW, van een **gebouw** of tot de verkrijging met voldoening van de belasting van een ander zakelijke recht dan het eigendomsrecht die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken, bedraagt dat tijdvak **vijftien jaar** (art. 9, § 1 K.B. B.T.W. nr. 3).

In het geval van de exploitatievennootschap voerde de BTW-hoofdcontroleur een **herziening** uit in de geest van de beslissing nr. E.T. 20368 d.d. 12.11.1975 (BTW.-Revue, nr. 24, p. 79). In zo'n geval moet volgens de BTW Administratie een herziening gebeuren door :

- de totaal afgetrokken BTW te vermenigvuldigen met een breuk waarvan
- de teller gelijk is aan de maatstaf waarover de BTW wordt geheven voor de verkoop van de blote eigendom, en
- de noemer gelijk is aan de normale waarde van de volle eigendom van het gebouw.

De BTW Administratie ging dus over tot een behoorlijke herziening van de indertijd in aftrek gebrachte BTW. Stel dat de verbouwingswerken 100.000 euro bedroegen en daar de BTW op in aftrek is gebracht van 21.000 euro. In de veronderstelling dat de blote eigendom van deze werken wordt geraamd op 20.000 euro, wou de hoofdcontroleur 4.200 euro BTW herzien. Aangezien het gebouw

toch al drie jaar in gebruik was, paste hij de verhouding toe van 12/15 op dat bedrag zodat hij een rekening van 3.360 euro BTW presenteerde (als het gebouw in gebruik werd genomen vóór 01.01.1996 zou dat maar 7/10 bedragen).

Maar de belastingplichtige was het daar helemaal niet mee eens. Hij stapte naar de **rechtbank van eerste aanleg in leper**. Hij kreeg er gelijk.

Maar het **hof van beroep in Gent** willigde de eis van de BTW administratie in, zodat de herziening toch overeind bleef. Maar midden vorige maand vernietigde het Hof van Cassatie het arrest van het hof van beroep in Gent .

### **Cassatie : geen herziening**

Het **hof in Gent** motiveerde de herziening door te stellen dat door de inbreng van de blote eigendom van het gebouw in de patrimoniumvennootschap het onroerend goed wordt **gesplitst** in twee BTW-goederen.

Een **zakelijk recht van vruchtgebruik** en een **zakelijk recht van naakte eigendom**. De vervreemding van de blote eigendom houdt volgens het hof in dat dit BTW-goed niet langer gebruikt wordt voor belaste handelingen. Dus moet herziening volgen.

Maar **Cassatie** is het daar niet mee eens. Het hoogste rechtscollege verwijst naar de term '**bedrijfsmiddel**' in **art. 48 W.B.T.W.** dat de verplichting tot herziening regelt. Het BTW-wetboek stelt zelf dat de **andere zakelijke rechten** dan het eigendomsrecht die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend **goed te gebruiken**, als **lichamelijke goederen** worden beschouwd (art. 9, tweede lid, 2° W.B.T.W.). Deze zakelijke rechten worden in hoofde van de bezitters ervan als bedrijfsmiddelen aangemerkt (art. 6, § 2, eerste lid K.B. B.T.W. nr. 3).

Uit de samenhang van deze twee wetsbepalingen volgt volgens Cassatie dat een onroerend goed dat het voorwerp uitmaakt van een **vruchtgebruik** in hoofde van de vruchtgebruiker als een bedrijfsmiddel moet worden beschouwd, waarop de BTW-aftrekregeling van toepassing is.

Dus kan de vervreemding van de blote eigendom van een onroerend goed tijdens de herzieningsperiode in beginsel geen aanleiding geven tot een herziening van de aftrek van BTW op eerdere verbouwings- en uitrustingsuitgaven, voor zover de vruchtgebruiker het bedrijfsmiddel verder blijft aanwenden ter verwezenlijking van zijn belastbare handelingen. Terug naar ons voorbeeld.

De aanvankelijk in aftrek gebrachte BTW blijft dus behouden op 21.000 euro en kan niet herzien worden, op voorwaarde dat de exploitatievennootschap het vruchtgebruik nog 12 (respectievelijk 7) jaar blijft gebruiken voor haar belastbare beroepsactiviteiten.

Daarmee is een hardnekkig overeind gebleven oud standpunt van de BTW Administratie ongedaan gemaakt. Het verkopen van de blote eigendom van een gebouw is door deze regel vaak niet doorgevoerd, omdat juist een herziening werd gevreesd tijdens de herzieningsperiode.

De **vervreemding** achteraf (**na de herzieningstermijn**) is in zo goed als alle gevallen niet meer interessant, omdat dan het **registratierecht** moet betaald worden op de **volle eigendom** van het vervreemde onroerend goed, ook al wordt enkel de blote eigendom vervreemd (art. 48 W.Reg.). Nu wordt deze piste wel relevant.

## Gevolgen

De gevolgen van dit arrest kunnen verregaand zijn. Eenieder kent de problemen met **het recht van opstal**.

Cassatie oordeelde op 18 mei 2001 dat bij de **beëindiging van een recht van opstal**, de natrekking die een vennootschap opstalgever doet, bij hem **belastbaar** is als **winst**.

### Voorbeeld :

Stel dat de patrimoniumvennootschap een stuk grond koopt en daar recht van opstal op verleent aan de exploitatievennootschap voor 15 jaar. De volledig BTW-plichtige exploitatievennootschap bouwt dan het onroerend goed met aftrek van BTW. Na 15 jaar springt het recht van opstal en zal de patrimoniumvennootschap haar natrekking uitoefenen. Als het gebouw dan een verkoopwaarde heeft van 500.000 euro zal de patrimoniumvennootschap een winst maken die net zo hoog ligt. Op dat bedrag zal ze dan vennootschapsbelasting betalen.

Met het nieuw arrest in de hand worden nieuwe mogelijkheden geopend. Als de patrimoniumvennootschap het recht van opstal op de grond verleent, zal het gebouw gedurende de looptijd van het recht van opstal in volle eigendom toebehoren aan de exploitatievennootschap. Stel dat de **exploitatievennootschap** dan **binnen de twee jaar**, einde jaar, **na de eerste ingebruikname** van het gebouw de **naakte eigendom** ervan **verkoopt** aan de exploitatievennootschap met **voorbehoud van vruchtgebruik** voor de **nog resterende looptijd** van het recht van opstal.

Die twee jaar is belangrijk. Binnen die twee jaar kan een gebouw als '**nieuw**' worden aanzien (art. 44, § 3, 1° W.B.T.W.). Gevolg is dat binnen die termijn een vervreemding van het gebouw of een aanverwant zakelijk recht kan gebeuren **met voldoening van BTW** op de waarde van de naakte eigendom.

Neem aan dat de naakte eigendom van het gebouw 10.000 euro is. Dan kan de exploitatievennootschap deze blote eigendom vervreemden mét voldoening van BTW tegen 2.100 euro BTW, omdat het de blote eigendom betreft van een nieuw gebouw. Die 2.100 euro zal dan ontvangen worden door de exploitatievennootschap en doorgestort worden aan de BTW Administratie. De patrimoniumvennootschap kan weliswaar de BTW niet recupereren, maar zo wordt door 12.100 euro te betalen de belastbaarheid op het einde van het recht van opstal vermeden.

Deze piste lijkt ook uitvoerbaar als de patrimoniumvennootschap bij aanvang de naakte eigendom van de grond koopt en de exploitatievennootschap enkel het vruchtgebruik.

Tijdens de duur van het vruchtgebruik behoren de gebouwen de vruchtgebruiker toe, door verdaging van het natrekkingsrecht van de blote eigenaar. Zolang het vruchtgebruik loopt is de vruchtgebruiker dus (volle) eigenaar van de gebouwen die hij zelf op het terrein heeft opgericht (art. 555 B.W.; WERDEFROY, F., T.Not, 1996, p. 108-109). Als in de twee geschetste gevallen het **recht van opstal of het vruchtgebruik** op de grond **uitdooft**, zal **geen belastbaarheid** ontstaan bij de patrimoniumvennootschap.

In beide situaties behoort de naakte eigendom van de gebouwen immers reeds toe aan de patrimoniumvennootschap. Deze betaalde dus op het ogenblik van de verwerving van de blote eigendom reeds het verschil tussen de waarde van de volle eigendom en de contante waarde van de netto huuropbrengsten. Dit cassatiearrest zou dus wel eens bijzondere aangename gevolgen kunnen hebben. Of hoe Cassatie zelf een hand reikt om de problemen met het recht van opstal op te lossen.

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

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

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

Dit zal niet verbeteren, nu de Bergense rechtbank deze wetsbepaling ambtshalve heeft toegepast in een casus van vermeende **abnormale of goedgunstige voordelen**.

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

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

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

### Inkoop van eigen aandelen : negatief

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

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

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

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

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

Om een zieke vennoot uit te kopen, kan men geen beroep doen op een dividenduitkering. Dividenden worden immers aan alle aandeelhouders uitgekeerd. Om die reden werd gekozen voor een inkoop van de aandelen van de zieke vennoot. Dit is echter, volgens de administratie, daarin gevolgd door de rechtbank van Hasselt, een persoonsgebonden aangelegenheid, die niet bewijst

dat er in hoofde van de inkoopende vennootschap rechtmatige economische of financiële motieven waren om tot een inkoop over te gaan.

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

- De **rechtbank van Antwerpen** ging er daarentegen van uit dat het aan de **administratie** is om te **bewijzen** dat de kwalificatie van **inkoop van eigen aandelen** enkel en alleen **gekozen** werd met de bedoeling de **roerende voorheffing te vermijden**. Alhoewel het dossier met haken en ogen aan mekaar hing -- zo was in de eerste aangifte van de vennootschap geen sprake van een inkoop van aandelen, terwijl de tweede versie vergat melding te maken van het feit dat de vennootschap een deel van haar eigen aandelen in portefeuille had -- volstond dat niet om de rechtbank te overtuigen dat de kwalificatie van inkoop van aandelen (in plaats van dividenduitkering) louter om fiscale redenen was gekozen.

Over de verschillende benadering van beide rechtbanken en meer bepaald de verdeling van de bewijslast, zal vermoedelijk nog heel wat inkt vloeien. We kunnen echter uit beide vonnissen onthouden dat een inkoop van eigen aandelen niet noodzakelijk altijd ontsnapt aan de toepassing van de anti-misbruikbepaling.

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

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

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

De inkomsten uit de vestiging van een vruchtgebruik zijn belastingvrij.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Volgens de rechtbank moet de **belastingplichtige bewijzen** dat om **economische of financiële redenen** de kwalificatie vruchtgebruik werd verkozen boven die van verhuring. De rechtbank is niet overtuigd van de argumenten die de bedrijfsleider daarvoor inroept, maar ze geeft hem nog een tweede kans door de heropening van de debatten te bevelen.

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

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

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

## **Huur-onderverhuurconstructie : positief**

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

### Wat waren de feiten?

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

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

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

### Fiscus

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

### Rechtbank

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

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

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

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

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

### Ter beschikkingstelling personeel : positief

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

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

### Feiten

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

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

#### Fiscus

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

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

#### Rechtbank

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

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

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



## VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

### Premies aftrekbaar mbt aanvullende pensioenen voor werknemers

Vanaf 1 januari 2003 is er voor **collectieve pensioenplannen** als voor **individuele pensioentoezeggingen** een vrij uniforme regeling uitgewerkt. Er komt meer fiscale duidelijkheid over de **cafetariaplannen**. Dat zijn socialevoorzorgsplannen waarin de werkgever naast een aanvullend pensioen ook ziektekostenverzekeringen of andere zorgverzekeringen toekent aan het personeel.

- **Werkgevers** krijgen de **zekerheid** dat de betaalde **premies** helemaal **aftrekbaar** zijn als bedrijfskosten voor zover de **grens van 80 procent niet wordt overschreden**. De grens van 80 procent geeft aan hoe hoog het pensioen ten hoogste kan zijn in verhouding tot het laatste loon. De grens geldt niet voor het gedeelte van de bijdrage dat de arbeidsongeschiktheid van de werknemer vergoedt.
- De **werknemers** krijgen de **zekerheid** dat de **bijdragen** die de werkgever betaalt voor hun aanvullende bedrijfspensioen **niet** als een **voordeel van alle aard** worden belast. Die fiscale rechtszekerheid loopt als een rode draad door de hele regeling inzake aanvullend bedrijfspensioen.

De opmerkelijkste nieuwigheid is :

- Een eerste belangrijke wijziging betreft de **fiscale behandeling** van de **uitgekeerde pensioenen**. Wie nu een aanvullend bedrijfspensioen ontvangt, kan kiezen tussen de uitkering van een kapitaal of van een rente. Daar komt nu verandering in. De **nieuwe fiscale regeling** scheidt nog een **derde uitkeringsmogelijkheid**.

Werknemers zullen kunnen kiezen voor de **omzetting van het pensioenkapitaal in een lijfrente**. Die rente zal niet belastbaar zijn als een pensioen tegen het progressieve tarief van de personenbelasting.

Elk jaar zal 3 procent van het omgezette kapitaal belast worden tegen een roerende voorheffing van 15 procent. De effectief betaalde lijfrente zal natuurlijk hoger zijn dan 3 procent van het kapitaal.

Er wordt bij de berekening van de lijfrente rekening gehouden met de rente die dat kapitaal opbrengt en met de levensverwachting, die nu gemiddeld 75 jaar bedraagt voor mannen en 81 jaar voor vrouwen.

De lijfrente die men elke maand ontvangt, bevat dan een stuk kapitaal en een stuk rente op dat afgestane kapitaal.

De **klassieke uitkeringsvormen** zijn **fiscaal minder gunstig**. Wie koos voor **rente**, zag dit bedrag belast als een pensioen tegen het progressieve tarief in de personenbelasting. Wie opteerde voor de uitkering van het **hele pensioenkapitaal** - wat de meesten ook deden - betaalde een eenmalige belasting van 16,5 procent, verhoogd met een RIZIV-bijdrage van 3,55 procent en een solidariteitsinhouding van ten hoogste 2 procent.

- De **werkgever** zal het **bijdragegedeelte** dat betrekking heeft op het risico **arbeidsongeschiktheid** helemaal kunnen **aftrekken** als bedrijfskosten.
- **Werknemers** die **veranderen** van **werk** maar **geen aanvullend bedrijfspensioen** hebben bij de **nieuwe werkgever**, kunnen **tot 1.500 euro per jaar** van hun loon laten afhouden als premie voor een aanvullend pensioen. Die premies geven recht op een **belastingvermindering**.

- Werkgevers die een **individuele pensioenbelofte toekennen**, kunnen de **premies aftrekken tot 1.525 euro**. Die premies zijn niet meer belastbaar bij de werknemer als voordeel van alle aard.

Gaat het om een individuele pensioentoezegging voor een **bedrijfsleider**, die regelmatig - om de maand - bezoldigd wordt, dan is de aftrekbaarheid van de premie niet beperkt tot de grens van 1.525 euro maar tot de 80-procentgrens.

- Indien het bedrijf een **cafetariaplan** aanbiedt, kunnen de premies voor ziektekostenverzekering en andere persoonsverzekeringen niet worden afgetrokken maar zij zijn niet belastbaar als voordeel van alle aard bij de werknemer.
- Ook de **fiscale onzekerheid** met betrekking tot de populaire **bedrijfsleidersverzekering verdwijnt**. De bedrijfsleidersverzekering kan worden omgezet in een individuele aanvullende pensioentoezegging zonder fiscale bestraffing.

Het kapitaal van een **bedrijfsleidersverzekering** komt in eerste instantie ten goede aan het bedrijf dat het bedrag vervolgens als pensioen uitkeert aan de bedrijfsleider. Ingeval van faillissement is de bedrijfsleider zijn latere pensioenkapitaal kwijt. Een tweede voordeel is de rechtszekerheid. De bedrijfsleidersverzekering geeft vaak aanleiding tot betwistingen met de fiscus. Door over te stappen naar de fiscaal duidelijk geregelde individuele aanvullende pensioentoezegging, krijgt men rechtszekerheid. De overstap wordt fiscaal niet bestraft.

## **Beroepskosten en seminars in exclusieve en idyllische vakantieoorden**

Bron : Circulaire Ci.RH.243/547.416, 19 februari 2002 - gepubliceerd 22/4/2002

Een **recente circulaire** herinnert eraan dat **kosten van seminars**, gemaakt door **beoefenaars van vrije beroepen niet aftrekbaar** zijn :

- wanneer zij niet werden gemaakt om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden;
- wanneer zij op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overschrijden.

Zijn dus **niet te beschouwen** als **aftrekbare kosten**:

- alle kosten die betrekking hebben op de reis en het verblijf van de echtgenoot van de belastingplichtige;
- alle kosten die verband houden met de ontspannende, toeristische en gastronomische gebeurtenissen die met de vormende activiteiten gecombineerd worden;
- alle buitensporige reis- en verblijfkosten en overdadige hotel- en restaurantkosten van de belastingplichtige.

## **Buitenlandse verblijfskosten: aanpassing bedragen vanaf 1 november 2002**

Bron : Belgisch Staatsblad, 1 november 2002, blz. 49937

In principe zijn de vergoedingen van de werkgever aan de werknemer voor consumptiekosten en andere kleine uitgaven tijdens **buitenlandse reizen** voor de werknemer **niet belastbaar** voor zover ze niet meer dan **37,18 EUR per dag** bedragen (verblijfskosten zijn in dat bedrag niet inbegrepen).

Forfaitaire dagvergoedingen boven dat bedrag worden aanvaard als kosten eigen aan de werkgever wanneer de omstandigheden van het land dat rechtvaardigen. Hierbij betalen ondernemingen vaak de forfaits die het ministerie van Buitenlandse zaken aan zijn ambtenaren toekent. Het ministerie van Financiën aanvaardt al een hele tijd dat die **forfaitaire vergoedingen** voor de **ambtenaren van het ministerie van Buitenlandse zaken**, Buitenlandse handel en ontwikkelingssamenwerking op ernstige gronden zijn gebaseerd en aldus als **niet-belastbare kosten eigen aan de werkgever** kunnen worden beschouwd.

De forfaits werden recent gewijzigd bij Ministerieel Besluit. De nieuwe bedragen zijn van toepassing **vanaf 1 november 2002**. U kunt ze raadplegen op de website van het Belgisch Staatsblad ([http://just.fgov.be/index\\_nl.htm](http://just.fgov.be/index_nl.htm), Belgisch Staatsblad, 1 november 2002, blz. 49937).

## **Boete van 309 procent kan makkelijker vermeden worden**

Bron : aanpassing art. 219 W.I.B. 1992 geldt vanaf aanslagjaar 2003

Als een **vennootschap** sommige **kosten** in mindering brengt, moet zij daarvoor **tijdig een fiche opstellen** en die opsturen naar de fiscus. Doet de vennootschap dat **niet**, dan mag de fiscus een **boete van 309 procent** opleggen.

Via een wetsontwerp dat inmiddels in Kamer en Senaat is aangenomen wordt deze **sanctie afgezwakt** als de **vennootschap** kan **bewijzen** dat de **genieter** van dat inkomen dat ook heeft **aangegeven** in zijn aangifte.

Een van de strengste bepalingen in de vennootschapsbelasting is zonder enige twijfel **art. 219 W.I.B. 1992**. Het eerste gedeelte van dat artikel zegt dat een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op sommige kosten die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.

### **Art 57 WIB 92 : wanneer een fiche opmaken ?**

Die regel betekent dat als een **vennootschap** bepaalde **kosten fiscaal in mindering** brengt, ze daarvoor een extra fiche en een extra samenvattende opgave moet toesturen aan de fiscus. Met deze bepaling wil de wetgever vermijden dat de genieter van die inkomsten dat niet zou aangeven.

#### Voorbeeld :

Neem aan dat een vennootschap 1.000 euro ereloon betaalt aan haar advocaat. Dan zal de vennootschap die 1.000 euro uiteraard als kosten boeken. In dat geval moet de vennootschap een fiche en een opgave opmaken waarin wordt gemeld dat de vennootschap 1.000 euro ereloon betaalde aan haar advocaat.

Die documenten moet de vennootschap toesturen naar de fiscus. De fiscus zendt de fiche dan door naar de controleur van de advocaat. Die controleert vervolgens of de advocaat dit inkomen netjes heeft aangegeven. Maakt de vennootschap die fiche niet op, dan kan de vennootschap een heel forse boete krijgen, die oploopt tot 309 procent van de in mindering gebrachte kosten. In het voorbeeld zou de vennootschap dan een boete krijgen van maar liefst 3.090 euro. De enige troost is dat die boete dan wel aftrekbaar is (art. 197 W.I.B. 1992).

Dergelijke **fiches** moeten worden opgemaakt in **drie gevallen**.

- In **eerste instantie** gaat het om commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de **verkrijgers beroepsinkomsten** zijn. Het klassieke voorbeeld is het ereloon dat wordt betaald aan een notaris of advocaat die voor de betrokkene beroepsinkomsten zijn.
- Daarnaast moeten dergelijke fiches en samenvattende opgave ook opgesteld worden voor bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald **aan personeelsleden**, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden, met **uitzondering** van de **sociale voordelen** die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld. Elke Belg kent die fiches wel. Jaarlijks krijgt men die van de werkgever en ze worden gretig gebruikt om de aangifte in de personenbelasting in te vullen.
- **Tot slot** geldt de geschetste papiermolen ook voor **vaste vergoedingen** toegekend aan de leden van het personeel als **terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever**. Een typisch voorbeeld is de bijdrage per kilometer die de werkgever betaalt aan de werknemer die beroepsverplaatsingen doet met de eigen personenwagen voor zijn werkgever. Voor deze laatste soort bestaat **geen afzonderlijke fiche**. Zij worden mee vermeld op de fiche waar de bezoldiging op staat (art. 33 K.B. W.I.B. 1992).

Voor de **eerste soort beroepskosten** moet de fiche bij de fiscus zijn **vóór 30 juni** van het jaar na dat waarop deze documenten betrekking hebben (**art. 30, tweede lid K.B. W.I.B. 1992**). De documenten voor de bezoldigingen waar tevens de kosten eigen aan de werkgever worden op vermeld, moeten bij de fiscus aankomen **voor 1 maart** van het jaar na dat waarop de fiches betrekking hebben (**art. 93, § 1, eerste lid W.I.B. 1992**). Die data zijn belangrijk. Als de fiches en bijhorende opgave te laat worden toegestuurd, geldt in principe ook de boete.

#### **Art. 219 WIB 92 : streng**

Deze bepaling wekte al heel wat ergernis. Het systeem werd in grote lijnen zo in elkaar gestoken, om **te controleren** of een **niet BTW-belastingplichtige** (die dus geen formele facturen uitschrijft), toch het verdiende inkomen netjes aangeeft. Maar wat als dat inkomen wél is aangegeven door de advocaat, maar de vennootschap geen fiche met opgave indiende of deze laattijdig opmaakte? Is de boete van 309 procent in dat geval van toepassing? Het antwoord is zuiver wettelijk 'ja'. Erg streng dus. De advocaat gaf immers correct het verdiende inkomen aan.

Die aanpak stuit veel beroepsbeoefenaars al jaren terecht tegen de borst. In een auto dient een airbag om bij een botsing de passagier te beschermen. Maar die airbag gaat niet open als de chauffeur door het dichtgooien van de remmen het ongeval kon vermijden. In fiscalibus gaat hij ook dan af. Merkwaardig.

Deze en vorige ministers van Financiën zagen dat al langer dan vandaag in. Maar tot een wetswijziging kwam het nog niet. De fiscus stelt zich immers **tolerant** op als de belastingplichtige **laattijdig de vereiste rechtvaardigingsstukken** overlegt. Tenzij het laattijdig overleggen tot gevolg zou hebben dat de administratie de verkrijgers van die inkomsten **niet meer binnen de wettelijke termijnen kan belasten** (Com.I.B. 1992 57/69; zie ook Vragen en Antwoorden Senaat, 3 april 2001, nr. 2-33, p. 1627). Maar strikt wettelijk gezien kan zelfs bij een laattijdige overlegging van de fiches de boete opgeëist worden.

## **Art. 219 WIB 92 : tolerantie ingevoerd**

Daarom is een **wetsontwerp op 7 november 2002** plenair goedgekeurd in de Kamer, dat tot doel heeft deze tolerantie daadwerkelijk in de wet zelf in te bouwen. Art. 219 W.I.B. 1992 wordt aangevuld met één zin: 'Deze **aanslag is niet van toepassing** indien de **belastingplichtige aantoont** dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57, begrepen is in een door de **genieter** overeenkomstig artikel 305 **ingediende aangifte**.' Dat wil dus zeggen dat als geen fiche werd opgemaakt, maar de advocaat dat inkomen wel heeft aangegeven in zijn aangifte, de boete niet langer kan worden toegepast.

De kernvraag is hoe de belastingplichtige moet aantonen dat in ons voorbeeld de advocaat dat inkomen wel degelijk heeft aangegeven. Uit de nieuwe tekst van het artikel blijkt immers duidelijk dat de **bewijslast bij de belastingplichtige** ligt. De vennootschap kan dat bewijzen door een verklaring te vragen van de advocaat, waarin hij eenzijdig erkent het inkomen aangegeven te hebben. Maar neem nu eens aan dat die advocaat dat om een of andere reden niet wil bevestigen. Dat dit bewijs niet altijd makkelijk is in zo'n geval, weet de wetgever. Dat bewijs moet volgens de wetgever moeilijk zijn, zodat de belastingplichtigen altijd de voorkeur zullen geven aan de eenvoudige methode, namelijk het opmaken van de fiches. Wanneer de fiche ontbreekt of foutief is opgemaakt, kan de belastingplichtige het euvel herstellen, op voorwaarde dat hij het bewijs kan leveren.

## **Geen medewerking van de fiscus bij bewijsvoering**

Bij de behandeling in de Senaat stelde de minister van Financiën, Didier Reynders, dat **de fiscus** wellicht **geen medewerking** zal verlenen aan de **bewijsvoering** (Senaat, 2-468/5 - 2001/2002, p. 10). De belastingplichtige zal de fiscus niet moeten vragen of een derde wel degelijk belast is op een bepaalde betaling. De fiscus zal de omkering van de bewijslast toepassen. Het dossier zal enkel bestudeerd worden op basis van de bewijzen die de belastingplichtige heeft gegeven. Voor de fiscale verwerking zal het beroepsgeheim immers volledig gelden.

Toen stelde minister Reynders nog dat er **geen sprake** kan van zijn dat de fiscus de **fiscale toestand van een derde zou bekendmaken** aan een **belastingplichtige**. Maar tijdens de behandeling in de Kamer heeft de minister dit harde standpunt blijkbaar bijgesteld. Als vaststaat dat de belastingplichtige te goeder trouw handelt, zal de belastingadministratie om samenwerking worden verzocht opdat de aangifte van de betrokken verkrijger zou worden teruggevonden. Zulks is het geval wanneer de betrekkingen tussen de onderneming en de verkrijger zijn verslechterd (Kamer, 1913/002 DOC 50). Dus de fiscus zou toch meewerken als de vennootschap ruzie heeft met haar advocaat.

Deze nieuwe bepaling bij **art. 219 W.I.B. 1992** geldt **vanaf aanslagjaar 2003**. Aanvankelijk had minister Reynders bij de behandeling in de Senaat gesuggereerd het wetsontwerp niet goed te keuren, maar de zaak op te lossen via een omzendbrief van de Administratie naar haar controleurs. Daarin zou staan dat als de belastingplichtige met een 'korte vertraging' de fiches en de opgave toestuurde aan de fiscus, de fiscus de boete van 309 procent niet zou toepassen. Misschien kan die omzendbrief er toch nog komen om gevallen op te lossen die dateren van voor aanslagjaar 2003.

Deze nieuwe maatregel geldt **uitsluitend** voor de commissielonen die betaald werden **aan Belgische belastingplichtigen**.

## Geheime commissielonen aan buitenland kan zonder sanctie

Bron : Rb. Brussel 7 februari 2002, Fisk. Koerier, nr. 6, p. 252

De **rechtbank van eerste aanleg** besliste onlangs dat, als een **leverancier** op verzoek van de **afnemer** een te hoog bedrag **factureert** en de overprijs als **commissieloon** toekent aan een **derde** persoon, dit bedrag in hoofde van de vennootschap **niet** mag worden belast als **geheim commissieloon tegen 309 procent** (Rb. Brussel 7 februari 2002, Fisk. Koerier, nr. 6, p. 252).

### Feiten

Volgende feiten liggen aan de basis van een beslissing van een Franstalige rechtbank in Brussel:

Een Duitse leverancier levert goederen aan een Belgische vennootschap. De afnemer vraagt aan de leverancier het bedrag op de factuur kunstmatig te verhogen en vervolgens het overgefactureerde gedeelte als commissieloon te storten op de bankrekening van een persoon in Nederland. Deze laatste zou zijn opgetreden in onderhandelingen tussen de Belgische en de Duitse vennootschap enerzijds en Algerijnse cliënten anderzijds.

De **wet** zegt dat een belastingplichtige **individuele fiches 281.50** en een samenvattende opgave 325.50 moet opmaken voor onder meer **commissie- en makelaarslonen** die hij als **kosten** draagt. Laat een vennootschap na deze kosten als dusdanig te verantwoorden, dan wordt zij ter zake belast tegen de zogenaamde „**aanslag geheime commissielonen**” **ten belope van 309 procent**. In cijfers betekent dat 100 euro commissieloon betalen zonder fiche, een belasting met zich meebrengt van 309 euro. De totale kostprijs vóór belastingen bedraagt bijgevolg 409 euro.

Aan de rechtbank werd de vraag voorgelegd of deze „aanslag geheime commissielonen” ook van toepassing is op de beschreven feiten. Zij oordeelde dat dit niet het geval was.  
Fiscus : wel een fiche vereist

De administratie meende nochtans dat de Belgische vennootschap **onrechtstreeks commissielonen** heeft betaald aan de Nederlander. De Duitse vennootschap diende volgens haar enkel als scherm.

En omdat de Belgische vennootschap nagelaten had een individuele fiche 281.50 op te maken op naam van de tussenpersoon, vestigde de controleur een aanslag geheime commissielonen (toen nog tegen 200 procent). Deze window-dressing-operatie had volgens de fiscus een frauduleus doel en maakte de ontdekking ervan nagenoeg onmogelijk.  
Rechtbank : geen fiche vereist

De **belastingplichtige** was van oordeel dat zij **niet zelf de kosten van de commissielonen** had ten laste genomen en dat ze dus **niet verplicht was** de formaliteiten van fiches en opgaven te vervullen.

En de **rechtbank** volgde deze redenering. Volgens haar is de betaling van een factuur van een Duitse vennootschap geen kost die moet worden verantwoord door een individuele fiche en een samenvattende opgave. De opdracht tot betaling van een commissieloon aan een tussenpersoon met de overprijs is op zich onvoldoende om dat als een commissieloon te kwalificeren in hoofde van de opdrachtgever.

De rechtbank voegt er wel aan toe dat, als de verrichtingen en de tussenkomst van de Duitse vennootschap niet waarachtig maar frauduleus zouden zijn geweest, de aanslag geheime commissielonen wel verantwoord zou zijn. In dit concreet geval kon de belastingambtenaar echter op geen enkele wijze het frauduleuze karakter bewijzen. Wat nog maar eens bewijst dat de fiscale administratie het etiket van fraude soms al te snel op iets wil kleven.

Voor een aantal ondernemingen kan deze beslissing een opportuniteit bieden. In het economisch verkeer zijn er omstandigheden waarin vertrouwelijkheid uitermate belangrijk is. In een maatschappij die sterk gebaseerd is op concurrentie, heeft transparantie in het beleid van een onderneming per

definitie haar grenzen. Omdat niet alle commerciële informatie vatbaar is voor publicatie, zijn geheime commissielonen soms noodzakelijk.

Los van ieder fiscaal fraudemotief en voor zover alle andere wettelijke en ethische regels worden gerespecteerd, kan een onderneming er dus belang bij hebben, bepaalde dienstprestaties en -verstrekkers uit haar boeken en informatiestromen te weren.

Zo lijkt het ons bijvoorbeeld denkbaar dat een ondernemer de identiteit van haar lobbyist beter kan beschermen door een beroep te doen op een tussenpersoon voor de uitbetaling van vergoedingen. Meer algemeen kunnen op die manier strategische initiatieven en belangrijke bedrijfsgeheimen beter buiten het vizier blijven van al te nieuwsgierige personeelsleden, concurrenten of media.

## VAK IV- BELASTBARE GRONDSLAG

### Vorige verliezen bij certificering van aandelen : overdraagbaar ?

Bron : art. 207 WIB 92 parlementaire vraag

#### Vorige verliezen en wijziging controle

Art. 207 WIB 92 bevat een maatregel die de **af trek** van uitgestelde investeringen en **verliezen van vorige belastbare tijdperken afschafte**, ingeval :

- van een **verwerving of belangrijke wijziging** van de **controle** over een vennootschap,
- die **niet** gerechtvaardigd wordt door **rechtmatige behoeften van financiële of economische aard**.

Als een vennootschap **verliezen** maakt, kan ze die later compenseren met haar winsten. De verliezen zijn dus **overdraagbaar**, dan betaalt ze dus over die latere winsten geen belasting in de mate dat ze gecompenseerd worden. Als de **controle over de vennootschap echter wijzigt**, gaan de **verliezen verloren**.

Wat nu bij **certificatie van de aandelen bij een stichting**: gaan de verliezen dan ook verloren?

De **minister** antwoordt dat het antwoord op die **vraag afhangt** van de **concrete omstandigheden**

Het is maar logisch dat een vennootschap vroegere verliezen kan aftrekken. In principe wordt de belasting gevestigd per boekjaar, maar in cyclische bedrijven, die het ene jaar veel winst hebben, maar het andere jaar veel verlies, wordt uiteindelijk alleen het saldo belast.

Vroeger gebeurde het nogal dat zogenaamde verliesvennootschappen verkocht werden aan personen die er vervolgens een winstgevendende activiteit in begonnen. Na verschillende avonturen (zie bijvoorbeeld Handboek Tiberghien nr. 1.512) kwam daardoor de regel tot stand dat **bij controlewijziging de verliezen niet langer aftrekbaar** waren.

Nu is de wetgever al een tijd bezig om de zogenaamde certificatie wettelijk te regelen. Daarbij worden de **aandelen van een vennootschap overgedragen aan een stichting** (vroeger meestal een Nederlandse stichting, binnenkort kan dat ook in België), die wel het stemrecht heeft, maar die alle economische voordelen moet doorstorten aan de certificaathouders.

#### Bij certificatie van aandelen : afhankelijk van de concrete omstandigheden

De wet van 15 juli 1998 schreef daarbij voor dat dit **fiscaal neutraal** kan: de certificaathouders worden voor fiscale doeleinden gelijkgesteld met de aandeelhouders.

Typisch is bijvoorbeeld dat ouders hun aandelen overdragen aan zo'n stichting, certificaten krijgen, en die dan overdragen aan hun kinderen. Zo blijven zij het voor het zeggen hebben, terwijl de kinderen toch economisch al eigenaar zijn, en er dan ook geen successierecht meer verschuldigd is na drie jaar.

Senator Paul De Grauwe had in de loop van het jaar 2000 al tweemaal gevraagd wat er dan gebeurt met de vorige verliezen, maar hij kreeg geen antwoord, behalve dat de zaak in onderzoek was. In 2001 herhaalde hij zijn vraag nogmaals en in 2002 kreeg hij te horen dat het niet mogelijk is een definitief en eenduidig standpunt in te nemen met betrekking tot de in zijn vraag bedoelde gevallen, en dat elk geval apart onderzocht moet worden. Met andere woorden: **de minister weet het ook niet**.



Uit het antwoord blijkt wel dat er twijfel is, en in dubio contra fiscum, **bij twijfel** dient de **wet uitgelegd** te worden in het **voordeel van de belastingplichtige**. Dat is al positief.

Maar men kan het antwoord ook nog positiever bekijken. De minister had kunnen antwoorden dat de overdracht van de controle naar een stichting ipso facto betekent dat de controle wijzigt. Ook zijn de ouders namelijk bestuurders van de stichting, eigenlijk is die stichting een nieuwe rechtspersoon.

En de fiscale neutraliteit betreft eigenlijk alleen de eigendom of het bezit van de certificaten, niet de controle over de onderneming.

Het feit dat de minister dus vindt dat **elke zaak afzonderlijk onderzocht** moet worden, betekent dus minstens dat de vraag in feite benaderd moet worden, en dat in praktijk nagegaan moet worden of de personen die vroeger de vennootschap controleerden, dat nog doen na de certificatie.

Als de ouders dus bijvoorbeeld de enige bestuurders zijn van de stichting, dan kan daaraan moeilijk worden getwijfeld.

Opgemaakt te Gent,

Devloo Pieter  
Erkend Belastingconsulent  
devloo@vdvaccountants.be