

**VDV ACCOUNTANTS** BVBA

ACCOUNTANTS & BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOERDER-VENNOOT

ERKEND ACCOUNTANT  
&  
BELASTINGCONSULENT

ERKENDE ADVIESINSTANTIE  
STARTERSCHEQUES

WWW.VDVACCOUNTANTS.BE

✉ 9520 – VLIERZELE  
TOMT 4

✉ 9000 – GENT  
VOSKENSLAAN 127

TEL.  
053/77 66 66

FAX  
053/77 66 60

E-MAIL  
DEVLOO@VDVACCOUNTANTS.BE

## ACTUALISATIE

# VENNOOTSCHAPSBELASTING

## AJ 2004



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

<b>Hervorming vennootschapsbelasting .....</b>	<b>5</b>
<b>Aftrekposten .....</b>	<b>6</b>
Pro rata afschrijvingen (art. 196 §2, 1° WIB 92).....	6
Arbitragehof (31.3.2004): Alle vennootschappen moeten voortaan “pro rata” afschrijven.....	7
Vanaf wanneer beginnen afschrijven ? (CRIV 51 COM 046, p. 2-3) .....	8
Parlementaire vraag : vanaf moment dat juridische of economische eigendom heeft .....	8
Afschrijven in jaar van vervreemding .....	10
Principe .....	10
Meerwaardeberekening.....	10
Standpunt fiscus : niet pro rata afschrijving in jaar vervreemding.....	10
Hoven en rechtbanken : wel prorata afschrijving in jaar vervreemding.....	11
Bijkomende kosten bij aankoop (art. 196 §2, 2° WIB 92) .....	12
Niet aftrekbare gewestbelasting (art. 198 WIB 92) .....	12
<b>Liquidatieboni (art. 269, eerste lid, 2° bis WIB 92) .....</b>	<b>13</b>
Regeling voor 1990 .....	13
Regeling na 1990 .....	13
Nieuwe regeling.....	14
<b>Definitief belaste inkomsten (art. 202 § 2 en 203 WIB 92) .....</b>	<b>16</b>
Regeling tem AJ 2003: DBI-aftrek.....	16
Minimum participatiedrempel naar 10 % (art. 202 § 2, 1° WIB 92).....	16
Financiële vaste activa : minimumduur van 1 jaar (art. 202 § 2, 2° WIB 92) .....	17
Minimum belasting van 15 procent (art. 203 WIB 92).....	17
<b>Jaarverliezen en abnormale of goedgunstige voordelen (art. 207, tweede lid WIB 92).....</b>	<b>19</b>
Regeling tem aanslagjaar 2003 .....	19
Vanaf aanslagjaar 2004 .....	20
<b>Tarief vennootschapsbelasting (art. 215, WIB 92) .....</b>	<b>21</b>
Verminderd basistarief .....	21
Commentaar .....	22
Wet van 1 miljoen.....	22
Gevolgen bij niet naleven vierschaar .....	24
<b>Investeringsreserve (artikel 194quater) .....</b>	<b>25</b>
Begrip .....	25
Beoordeling verminderd tarief : wanneer ? .....	25
Berekening .....	26
Tweede toepassing .....	28
Grote dividenduitkering .....	28
Investeringsverplichting.....	29
Hoeveel investeren ?.....	30
Investering moet ze ook gedurende drie jaar houden.....	31
Verliezen .....	32
Wat bij overgedragen verliezen : investeringsaftrek mogelijk ? .....	32
Niet boeken geraamde belastingen .....	33
<b>Extra fiscale aftrek voor investeringen in beveiliging.....</b>	<b>34</b>
Verhoogde eenmalige investeringsaftrek.....	34
Wat zijn investeringen in beveiliging ? .....	35
Formaliteiten.....	35
<b>Vrijstelling vermeerdering voorafbetalingen (art. 218 §2 WIB 92) .....</b>	<b>35</b>

**RECHTSPRAAK AANSLAGJAAR 2004..... 36**

<b>VAK I - RESERVES .....</b>	<b>36</b>
<b>Waardeverminderingen .....</b>	<b>36</b>
Bijkomende kosten grond .....	36
Hof van Cassatie .....	36
Ook andere hoven en rechtbanken volgen Cassatie .....	37
Administratie verzet zich tegen Cassatierechtspraak .....	38
Oud standpunt Minister van Financiën .....	39
Minister REYNDERS maakt nu een bocht en wil een definitief tolerant standpunt innemen..	40
Wat met onbebouwde terreinen : waardevermindering mogelijk ? .....	41
<b>Meerwaarden .....</b>	<b>43</b>
Vrijstelling meerwaarden auto's bij herbelegging ecologisch .....	43
<b>Voordelen alle aard .....</b>	<b>44</b>
Voordeel prive-gebruik bedrijfswagen bedraagt hoogstens 7.500 km .....	44
Maar wat is persoonlijk gebruik ? .....	44
Wat nu een vaste plaats van tewerkstelling is, hangt af van de feiten .....	44
Nieuwe regeling .....	45
Toch minder aangeven ? .....	45
Fiscus mag geen extra voordeel aanrekenen voor zwembad .....	46
Feiten .....	46
Fiscus : voordeel alle aard via geboekte afschrijvingen .....	46
Belastingplichtige : nadien in bezwaar .....	46
Gewestelijke directeur : verworpen uitgaven .....	47
Hof van Beroep te Gent : voordeel alle aard forfaitair .....	47
<b>Artikel 344, §1 WIB 92 : economische werkelijkheid .....</b>	<b>49</b>
Artikel 344, §1 WIB 92 : inhoud .....	49
Hof van Cassatie : nog niet moeten oordelen .....	49
Rechtbank van eerste aanleg : fiscus meestal geen gelijk .....	50
Inkoop van eigen aandelen : negatief .....	50
Verkoop van het vruchtgebruik aan vennootschap : negatief .....	51
Verkoop van het vruchtgebruik door een vennootschap : positief doch tegenbewijs .....	51
Huur-onderverhuurconstructie : positief .....	52
Ter beschikkingstelling personeel : positief .....	53
Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (dd. 06/01/2003) en Arbitragehof .....	54
Hof van Beroep van Gent : Fiscus wel gelijk doch beperkt .....	56
<b>VAK II – VERWORPEN UITGAVEN.....</b>	<b>57</b>
Bijdrage aan serviceclub .....	57
Arrest Hof van Beroep Antwerpen ( 10 december 1990) : niet aftrekbaar .....	57
Arrest Hof van Beroep te Bergen (18 januari 2002) : wel aftrekbaar .....	58
Parlementaire vraag (QRVA 51 018, p. 2506) : minister zegt gedeeltelijk aftrekbaar .....	58
Restaurantkosten binnenkort voor 62,5 procent aftrekbaar .....	59
Principe .....	59
Hogere aftrekbaarheid : motivering .....	59
In twee stappen .....	59
Buitenlandse restaurantkosten : zullen ook beperkt worden .....	60
Aftrekbaarheid van de managementvergoeding .....	61
Arrest 1 : bestuurdersbezoldiging .....	61
Situatie .....	61
Standpunt fiscus : toetsing art. 49 .....	61
Verdediging belastingplichtige .....	61
Hof van Beroep te Gent : bestuurdersbezoldiging steeds beroepskost .....	62
Andere rechtbanken : wel toetsing art. 49 WIB 92 .....	63
Opmerking : houding van de fiscus .....	63
Arrest 2 : holding en bestuurdersbezoldiging .....	64

Situatie .....	64
Standpunt fiscus.....	64
Beoordeling standpunt fiscus .....	64
Hof van Antwerpen : toch beroepskost .....	65
Vennootschap en verstrekte renteloze leningen .....	66
Renteloze lening aan bestuurder of stille vennoot .....	66
Voordeel van alle aard en bestuurder .....	66
Stille vennoot.....	66
Renteloze lening aan dochter .....	68
Ongunstig arrest (Gent, 20 mei 2003).....	68
Gunstig arrest Hof van Beroep Brussel 12 oktober 2000.....	69
Zijn interessen van aandelenkredieten aftrekbaar? .....	71
Situatie .....	71
Fiscus niet akkoord .....	71
Rechtbank eerste aanleg te Brussel (2 september 2002) : wel aftrekbaar .....	72
<b>VAK IV– BELASTBARE GRONDSLAG.....</b>	<b>73</b>
Investeringsaftrek kan wel bij verhuur aan particulieren .....	73
Principe : .....	73
Cassatiearresten .....	74
Reynders parlementaire vraag :.....	74
Investeringsaftrek bij gemengd beroepsgebruik : versoepeling .....	76
Probleem .....	76
Fiscus : afzonderlijke kadastrale percelen .....	76
Nieuwe circulaire : bij duidelijk afgescheiden deel wel mogelijk .....	76

# HERVORMING VENNOOTSCHAPSBELASTING

Terugblikken is een tijdverdrijf, dat bij uitstek op het einde van het jaar gebeurt. 2003 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** is zowat 15 procent gedaald 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 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 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 inkoopt** of ingeval van **gehele of gedeeltelijke verdeling** van het **maatschappelijk vermogen** (artikel 269, eerste lid, 2<sup>o</sup>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 vereffeningperiode 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 moeder vennootschap** 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)

Vanaf **aanslagjaar 2004** kan **elke fiscale KMO vennootschap** een **investeringsreserve** boeken van **maximaal 18.750 EUR**. Op dat bedrag moet dan geen enkele vennootschapsbelasting betaald worden. Maar als de vennootschap niet aan dat geplande bedrag investeringen toekomt, is de sanctie hard. Bovendien is de tactiek rond de investeringsreserve niet evident. Welke KMO weet precies wat hij de komende twee jaar gaat investeren?

### 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.

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.

### Beoordeling verminderd tarief : wanneer ?

In de praktijk worden het meest vragen gesteld over de **berekening zelf**. Minister REYNDERS werd daarover recent geïnterpelleerd (CRABV 51 COM 216, p. 17). De vraag was of aan de voorwaarden voor het verminderd tarief moet voldaan worden voor of na het aanleggen van de investeringsreserve. De minister stelt terecht dat de **voorwaarden** moeten getoetst worden **ná het aanleggen van de vrijgestelde investeringsreserve**.

#### Voorbeeld

Neem een vennootschap met een belastbaar resultaat van 30.000 EUR vóór investeringsreserve.

De maximale investeringsreserve is 12.000 EUR hoog zodat de vennootschap uiteindelijk belast wordt op 18.000 EUR.

De bezoldiging die dan minimum aan één bedrijfsleider moet uitgekeerd worden om het statuut van fiscale KMO te kunnen claimen is in dit geval niet 24.500 EUR. Als het belastbaar resultaat van de vennootschap lager is dan 24.500 EUR mag de bezoldiging beperkt worden tot dat lagere bedrag. Tot 18.000 EUR dus.

Gevolg: de voorwaarden moeten inderdaad bekeken worden ná de boeking van de investeringsreserve.

Meteen is nog maar eens duidelijk dat het bedrag van de investeringsreserve in veel gevallen enkel zal kunnen berekend worden met een iteratief programma. Immers, om de mutatie binnen de reservebeweging te kennen, moeten de belastingen gekend zijn. Maar die hangen nu juist af van het bedrag van de investeringsreserve. De vraag van de kip en het ei.

## **Berekening**

**Fiscale KMO vennootschappen** kunnen per belastbaar tijdperk vanaf aanslagjaar 2004 een investeringsreserve boeken vertrekkende van het **gereserveerde belastbare resultaat (art. 194quater W.I.B. 1992)**.

- Dat is het **boekhoudkundig resultaat** van het boekjaar **verhoogd** met mutaties :
  - *in de belaste reserves in kapitaal en in belastbare uitgiftepremies,*
  - *in het belastbaar gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden,*
  - *in de belastbare voorzieningen,*
  - *in andere in de balans vermelde reserves en*
  - *in de onzichtbare reserves zoals overdreven afschrijvingen en*
  - *andere onderschattingen van activa en overschattingen van passiva.*

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** wordt, de eerste keer dat de investeringsreserve wordt toegepast, voor velen dus boekjaar 2003, **verminderd** worden met **twee bestanddelen**.
  - Heeft de vennootschap **meerwaarden op aandelen** behaald (bedoeld in art. 192, § 1, eerste lid W.I.B 1992), dan moet dat bedrag van het gereserveerd belastbaar resultaat worden afgetrokken.
  - Boekte de vennootschap een **meerwaarde bij de realisatie van een personenwagen**, een auto voor dubbel gebruik of een minibus (bedoeld in art. 24, laatste lid W.I.B. 1992), dan moet de vrijgestelde 25 procent van die meerwaarde eveneens in mindering gebracht worden van het gereserveerd belastbaar resultaat.

#### Voorbeeld :

Neem een vennootschap met een gereserveerd belastbaar resultaat van 60.000 EUR voor boekjaar 2003. In de loop van het boekjaar :

- werd een meerwaarde op aandelen geboekt van 5.000 EUR en
- werd een personenauto verkocht met een meerwaarde van 10.000 EUR.

Het basisbedrag van de investeringsreserve van 60.000 EUR moet dan verminderd worden met 7.500 EUR ( $5.000 + 10.000 \times 0,25$ ). Zo wordt de vertrekbasis 52.500 EUR.

Is dit bedrag hoger dan 37.500 EUR, dan moet het tot dat bedrag beperkt worden.

Uiteindelijk wordt dan 50 procent van het aldus berekende bedrag als investeringsreserve toegekend.

In het voorbeeld zal de vennootschap een investeringsreserve krijgen van 18.750 EUR. Meteen het maximum bedrag per belastbaar tijdperk.

Dat bedrag dient dan in de regel geboekt te worden op de belastingvrije reserves. Op die wijze wordt op dit bedrag geen vennootschapsbelasting betaald.

- 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 18.750 EUR. Daarop zal zij geen enkele vennootschapsbelasting moeten betalen in boekjaar 2003.

## Tweede toepassing

Als de vennootschap voor een **tweede keer een investeringsreserve** wil vormen, moet het gereserveerd belastbaar bedrag met nog eens **twee posten extra verminderd** worden. Het basisbedrag moet verminderd worden :

- met de **daling van het gestort kapitaal**, berekend als gewogen gemiddelde van het belastbaar tijdperk tegenover het vorig belastbaar tijdperk waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten.

### **Voorbeeld :**

Neem een vennootschap die gedurende 2003 steeds een fiscaal kapitaal had van 100.000 EUR. Op 01.07.2004 vermindert het fiscaal kapitaal met 10.000 EUR. Dan moet het gereserveerd belastbaar resultaat verminderd worden met 5.027,32 EUR (10.000 x 184/366).

- Een zelfde "straf" is ingebouwd als de **vorderingen** die de vennootschap op een **aantal natuurlijke personen heeft, verhoogt**. Het gaat om drie categorieën personen:
  - personen die aandelen bezitten van de vennootschap,
  - personen die een opdracht vervullen als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of een gelijksoortige functie en
  - de echtgenoot van die personen of hun kinderen, wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben (in de regel tot 18 jaar).

### Voorbeeld

Terug naar ons voorbeeld. Stel dat de vennootschap gedurende 2003 géén vordering had op één van de geciteerde natuurlijke personen.

Op 01.10.2004 krijgt de zaakvoerder een lening van de vennootschap van 100.000 EUR. Dan zal het gereserveerd belastbaar resultaat in 2004 moeten verminderd worden met 25.136,61 EUR (100.000 x 92/366).

Als we dezelfde gegevens overnemen van het vorige voorbeeld (bij de eerste toepassing van de investeringsreserve) zal dit leiden tot een basisbedrag van 22.336,07 EUR (60.000 – 5.000 – 2.500 – 5.027,32 – 25.136,61). Van dat bedrag moet dan de helft genomen worden zodat de investeringsreserve 11.168,03 EUR groot wordt.

## Grote dividenduitkering

Maar naast deze sanctie bevat de wet nog een **aantal andere voorwaarden** die hard kunnen aankomen.

Eén van die voorwaarden is dat de investeringsreserve slechts wordt vrijgesteld indien en in zoverre 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.

Een voorwaarde die vertrekt van de idee dat de hele investeringsreserve in de steigers is gezet om het eigen vermogen van een fiscale KMO te versterken.

### **Voorbeeld :**

- Neem als voorbeeld een fiscale KMO met een fiscaal kapitaal van 18.550 EUR die voor **boekjaar 2003** een investeringsreserve treft. Het boekjaar 2003 is het eerste jaar dat een investeringsreserve kan. Voor de vennootschap betekent dat meteen dat dit het eerste jaar is waarin het voordeel van de investeringsreserve werd toegepast. Dat zal, als aan alle voorwaarden is voldaan, geen probleem zijn. Op het einde van 2003 bedragen de belaste reserves van de vennootschap 100.000 EUR.
- In **2004** behaalt de vennootschap een winst van het boekjaar (dus na belastingen) van 5.000 EUR. De algemene vergadering besluit een dividend toe te kennen aan de aandeelhouders van 80.000 EUR. Om die 80.000 EUR samen te stellen wordt de 5.000 EUR winst van het boekjaar integraal uitgekeerd. De resterende 75.000 EUR worden geput uit de belaste reserves. Na deze dividenduitkering beschikt de vennootschap nog over 25.000 belaste reserves. Gevolg is onmiskenbaar dat het eigen vermogen van de vennootschap is gedaald ten opzichte van 2003.

Voor het boekjaar 2004 zal geen investeringsreserve kunnen gevormd worden. Dat is op zich niets bijzonders. Voor boekjaar 2004 keert de vennootschap een dividend uit van meer dan 13 procent van het fiscale kapitaal. Het dividend is 80.000 EUR hoog wat een pak meer is dan de toegestane 2.411,50 EUR (18.550 x 0,13). Dus is de vennootschap voor boekjaar 2004 geen fiscale KMO. Zij blijft verstoken van de verminderde tarieven. Wat betekent dat zij hoe dan ook geen investeringsreserve kan vormen.

- Neem nu aan dat het boekjaar **2005** opnieuw een winst van het boekjaar oplevert van 30.000 EUR. Dit keer wordt geen dividend uitgekeerd en voldoet de vennootschap aan alle voorwaarden om als fiscale KMO gekwalificeerd te worden. Kan zij dan voor dat jaar opnieuw een investeringsreserve vormen? Neen.

De belaste reserves bedragen voor dat jaar 55.000 EUR (de resterende 25.000 plus de 30.000 nieuwe). En 55.000 EUR is lager dan de 100.000 EUR belaste reserves die voorhanden waren op het einde van het vorig belastbaar tijdperk, waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten. Met name eind 2003. Dus kan ook voor 2005 géén investeringsreserve gevormd worden, ook al voldoet de vennootschap voor dat boekjaar aan alle voorwaarden om een fiscale KMO te zijn. Meer nog: een bijkomende investeringsreserve is enkel mogelijk vanaf het boekjaar dat de belaste reserves opnieuw 100.000 EUR overstijgen.

- Stel dat dit duurt tot eind **2010**, dan zal de vennootschap voor alle tussenliggende jaren geen investeringsreserve kunnen toepassen. Dus als grote dividenduitkeringen worden gepland, moet een fiscale KMO wel twee keer nadenken. De logica van deze voorwaarde ligt voor de hand: door de investeringsreserve wordt het eigen vermogen van de fiscale KMO verstrekt. Als die dan het eigen vermogen laat dalen door belaste reserves uit te keren, wordt dit beteugeld.

### 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.

#### **Voorbeeld :**

In het eerste voorbeeld betekent dit dat de vennootschap 18.750 EUR moet investeren uiterlijk op 31.12.2005. Voor de tweede 11.168,03 EUR heeft ze tijd tot 31.12.2006.

## Hoeveel investeren ?

- Wordt **niet geïnvesteerd** binnen de **termijn van drie jaar**, dan zal de **sanctie** hiervoor hard zijn. De wet stelt immers dat indien niet wordt geïnvesteerd op de wijze en binnen de termijn voorzien in de wet, de **voorheen vrijgestelde investeringsreserve** wordt aangemerkt als **winst van het belastbare tijdperk** waarin de **investeringstermijn verstreken** is (art. 416 WIB 92 nalatigheidsintrest).

Deze tekst lijkt de fiscus toe te laten de **hele investeringsreserve** in het derde jaar belastbaar te stellen als niet de volledige investeringsreserve is geïnvesteerd.

Neem aan dat in het eerste voorbeeld de vennootschap 19.000 EUR investeerde als aanwending van haar investeringsreserve. Dus meer dan de benodigde 18.750 EUR. Bij controle stelt de fiscus vast dat voor 300 EUR werd geïnvesteerd in activa die **niet in nieuwe staat** zijn verkregen. Het ging blijkbaar om een tweedehandsonderdeel. Daar is geen investeringsaftrek op mogelijk. Dan heeft de vennootschap maar 18.700 EUR geïnvesteerd. 50 EUR te weinig dus. Dan kan de fiscus de hele reserve belasten in het belastbaar tijdperk dat 31.12.2005 bevat ...

- Maar het **grootste probleem** is wellicht dat het **niet steeds mogelijk** is voor een KMO om op het moment van de vorming van de investeringsreserve te weten **hoeveel** de komende jaren zal **geïnvesteerd** worden.

Stel dat een belastingplichtige voor boekjaar 2003 18.750 EUR winst van belasting kan vrijstellen via de vorming van een investeringsreserve. Vaak zal de KMO-er niet kunnen weerstaan aan de verleiding om voor dat mooie bedrag een investeringsreserve te vormen. Maar dan moet hij die wel weten om te zetten in effectieve **investeringen** die **voldoen** aan de **voorwaarden** gesteld voor de wet. Bereikt hij dat bedrag niet, dan wordt de hele investeringsreserve voorsnog belast. Bedrag en trouwens ook timing van de investering is daarbij cruciaal.

### **Voorbeeld :**

Neem een huisarts die een spiksplinternieuwe praktijkruimte wil bouwen in 2003. Als hij goed nadenkt, zal hij dat nog even uitstellen tot 2005. Tegen dan kan hij een investeringsreserve hebben, als zijn jaarlijkse winst dat toelaat, van 56.250 EUR (voor elk boekjaar 18.750). Dat is al een mooi bedrag.

Maar dat houdt dan wel in dat hij drie jaar moet wachten met zijn investering. Anderzijds is de vraag wat hij dan de volgende jaren gaat doen. Dan nog extra investeringen doen, zal niet meer zo evident zijn. Eenmaal de stethoscoop en onderzoekstafel zijn gekocht samen met de andere inrichtingskosten, is meestal alleen de computer en de auto nog regelmatig aan vervanging toe.

Maar een personenwagen en auto voor dubbel gebruik komt niet in aanmerking. Dan moet hij zich maar een minibus (vanaf 8 personen) of een lichte vrachtwagen kopen. Maar dat zal de arts waarschijnlijk niet zien zitten. En je kan toch niet elk jaar de hele computerconfiguratie vervangen.

Wat moet die arts dan doen? Hij doet er goed aan niet telkens de maximum 18.750 EUR investeringsreserve te boeken.

Hij zou zich kunnen beperken tot een **lager bedrag** dan maximaal toegestaan om zeker dat bedrag aan investeringen te halen. De wet stelt immers in aanhef van het artikel dat een reserve wordt vrijgesteld van belasting "**binnen de grenzen**" van de wet. Dus mag het ook voor een lager bedrag.

Weet de arts helemaal niet wat hij de twee komende jaar zal investeren, dan lijkt het voor de hand te liggen in 2003 het bedrag voor de investeringsreserve net gelijk te houden aan de in datzelfde jaar gedane investeringen die in aanmerking komen. Zo speelt hij of zij op zeker. Ook in fiscalibus is het beter één vogel in de hand te hebben dan tien in de lucht.

### Investingering moet ze ook gedurende drie jaar houden

- 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.

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 **niét** belast.

Heeft de KMO tegen het moment dat de reserve belastbaar wordt **voldoende verliezen** dan zal toch belasting moeten betaald worden op de belastbaar geworden reserve. **Compensatie met giften, investeringsaftrek, definitief belaste inkomsten en verliezen** is immers door de wet **uitgesloten**

#### **Voorbeeld**

Neem aan dat de vennootschap voor het boekjaar (dat samenvalt met het kalenderjaar) 2003 recht heeft op een investeringsreserve van 10.000 EUR.

Op 01.10.2003 investeert de vennootschap in een nieuwe netwerkserver voor 20.000 EUR. Door deze investering heeft de vennootschap meteen voldaan in het jaar zelf aan de investeringsverplichting. De netwerkserver wordt degressief afgeschreven op vijf jaar.

Neem nu aan dat de vennootschap op 01.04.2006 de netwerkserver verkoopt en een nieuwe netwerkserver aanschaft. De netwerkserver is niet ononderbroken gedurende drie jaar belegd in de vennootschap. De drie jaar liep ten einde op 30.09.2006. De netwerkserver is dus zes maanden te vroeg verkocht om onherroepelijk de investeringsreserve te kunnen behouden.

Dus moet een deel van de investeringsreserve van 10.000 EUR gedurende het boekjaar 2006 toch nog belast worden. Dat gedeelte moet berekend worden naar verhouding tot de nog niet aangenomen afschrijvingen op die investering. Dus moeten we de boekwaarde op 01.04.2006 van de dan al stokoude netwerkserver kennen om te weten welk stuk van de 10.000 EUR toegestane investeringsreserve vooralsnog zal belast worden.

Die heeft **op 01.01.2006 een boekwaarde van 3.200 EUR** (in 2003 afgeschreven voor 8.000 EUR of 40 procent van 20.000 EUR; het 2004 afgeschreven voor 4.800 EUR of 40 procent van 12.000; in 2005 afgeschreven voor 4.000 EUR vermits 40 procent van 7.200 EUR kleiner is dan de normale lineaire afschrijving van 4.000 EUR).

Vermoedelijk zal de fiscus dus stellen dat uiteindelijk nog 16 procent van de in 2003 toegestane investeringsreserve zal moeten belast worden. Wat neerkomt op 1.600 EUR.

Maar de belastingplichtige zou anders kunnen redeneren. Die zou van de stelling kunnen uitgaan dat gedurende het eerste kwartaal van 2006 nog voor drie maand afschrijvingen mogen geboekt worden. Dat wil zeggen dat hij nog 800 EUR extra kan afschrijven (één vierde van 3.200). In die redenering is de boekwaarde op **01.04.2006 maar 2.400 EUR meer**. Wat betekent dat maar 12 procent van de oorspronkelijk genoten investeringsreserve moet belast worden of 1.200 EUR.

De fiscus zal het daar vermoedelijk niet mee eens zijn. Die vindt dat in het **jaar van vervreemding niet** meer mag **afgeschreven** worden.

Maar boekhoudrechtelijk is dat nonsens. Een afschrijving gebeurt niet op de laatste dag van het boekjaar, maar systematisch gedurende het hele boekjaar. De rechtspraak is het daar touwens mee eens (zie 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). Toch blijft de fiscus bij de oude stelling. In de Memorie van toelichting bij de wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken blijft de fiscus bij de nieuwe afschrijvingsregels de oude stelling aankleven. De fiscus vindt dat "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 worden genomen.” (Kamer, DOC 50 1918/001, p. 39). Vervelend is wel dat deze passus nu voor het eerst te lezen staat in een Memorie van toelichting. Maar uit de geciteerde rechtspraak blijkt duidelijk dat dit niet juist is.

## Verliezen

Een van de laatste regels staat mooi weggestopt in **art. 207, tweede lid, in fine W.I.B. 1992**.

Opgespaarde **fiscale verliezen uit het verleden** en het **verlies van het belastbare tijdperk** zelf mogen **niet gebruikt** worden op het gedeelte van de **winst** die voortkomt uit de **niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde** (art. 194quater, § 2, vierde lid W.I.B. 1992), de **investeringsverplichting** zelf en het houden van de **investering gedurende drie jaar** (art. 194quater, § 4 W.I.B. 1992).

### **Voorbeeld :**

Een handige belastingplichtige zou in het voorbeeld in 2003 een investeringsreserve kunnen aanvragen van 10.000 EUR.

Maar in plaats van te investeren, voldoet hij niet aan de investeringsverplichting.

Dus zal de 10.000 EUR zondermeer belastbaar worden in boekjaar 2005. Maar neem nu eens aan dat gedurende boekjaar 2004 en 2005 een fiscaal verlies opgebouwd is van net 10.000 EUR.

Dan zou in normale omstandigheden in 2005 de 10.000 EUR belastbare grondslag kunnen gecompenseerd worden met het even grote verlies zodat uiteindelijk geen belasting moet betaald worden. Maar door de geciteerde passus zal die vlieger niet opgaan. Ondanks de gesprokkelde verliezen zal de 10.000 EUR belastbaar geworden investeringsreserve onverbiddeijk belast worden.

Het gespaarde verlies zal alsdan verder aftrekbaar blijven van latere belastbare tijdperken. Een harde regel die nieuw is in fiscalibus. Zo geldt hij **niet** als op een zelfde wijze wordt gehandeld bij de **gespreide taxatie van art. 47 W.I.B. 1992**. Als in die regeling tegen het moment dat de meerwaarde belastbaar wordt voldoende fiscale verliezen zijn opgebouwd om de meerwaarde te compenseren, gaat de vlieger wel op. De verliezen zullen in dat geval wel aftrekbaar zijn van de belastbaar geworden meerwaarde.

Maar let wel op. **Ooit** zal in veel gevallen de **investeringsreserve toch belast** worden. Als de vennootschap ter ziele gaat, zal op de opgebouwde reserve de vennootschapsbelasting moeten voldaan worden. Voor zover de vereffenaar die reserve nodig heeft om het batig saldo uit te keren aan de aandeelhouders. Sommigen zullen zeggen dat daardoor de investeringsreserve een kat in een zak is. Maar wat doe je het liefst: **vandaag belasting betalen of binnen twintig jaar?**

## Wat bij overgedragen verliezen : investeringsaftrek mogelijk ?

Maar op vandaag bestaan heel wat vragen hoe die investeringsreserve moet berekend worden. De **vertrekbasis** is **vak 012** (of 013) **min 004** (of 003) van het aangifteformulier. Als dit een **positief bedrag** geeft, zal een **investeringsreserve** mogelijk zijn.

Dat betekent dat zelfs in het geval de vennootschap nog in het rood zit, een investeringsreserve kan.

### **Voorbeeld :**

Neem een vennootschap die door verliezen uit vorige boekjaren negatieve reserves heeft bij het begin van het boekjaar van 52.000 EUR.

In boekjaar 2003 maakt de vennootschap 25.000 EUR gereserveerde winst. Dan zal zij op het einde van boekjaar 2003 toch nog negatieve reserves hebben van 27.000.

Maar in de kering heeft ze 25.000 EUR positief verschil.

Dus mag de vennootschap een investeringsreserve aanleggen van 12.500 EUR (er werd geen meerwaarde behaald). Dit mag eigenaardig voorkomen. Maar het is de logica van de wet.



## 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.

## Extra fiscale aftrek voor investeringen in beveiliging

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

### Verhoogde eenmalige investeringsaftrek

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

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

### Voorwaarden :

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

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

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

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

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

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

## Wat zijn investeringen in beveiliging ?

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

Een leidraad. Dit is echter geen lijst van investeringen die in aanmerking komen, maar drie vragenlijsten over mogelijke veiligheidsmaatregelen die u kunt nemen. Zo wordt er o.a. gevraagd of uw deuren voorzien zijn van een zoemer of bel, of uw kassa een beschermkap heeft, of u inbraakwerende beglazing heeft, veiligheidsverlichting, gepantserde deuren, veiligheidsslots, een alarmsysteem, beveiligde rolluiken, videocamera's, enz. U kunt er dan van uitgaan dat de maatregelen waarnaar gevraagd wordt ook recht kunnen geven op de verhoogde investeringsaftrek.

## Formaliteiten

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

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

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

## **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.

# RECHTSPRAAK AANSLAGJAAR 2004

## VAK I - RESERVES

### Waardeverminderingen

#### Bijkomende kosten grond

##### Hof van Cassatie

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

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

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

boekhouding als een deel van het actief laten (neerkomt) op het vertekenen van de vermogenstoestand van de vennootschap".

- "Zij hebben aldus te kennen gegeven "dat het de vennootschap toegelaten was een correctie op de aanvankelijke waardering van de gronden tegen de aanschaffingsprijs in aanmerking te nemen ten bedrage van de aankoopkosten".
- "Zij konden derhalve zonder schending van de voornoemde artikelen van het jaarrekeningenbesluit en zonder schending van art. (...) 44 W.I.B. (oud), nu art. 49 W.I.B. 1992 (inzake de aftrek van beroepskosten) "beslissen dat de aankoopkosten voor het geheel ten laste van de resultatenrekening genomen konden worden en als bedrijfsuitgaven aanvaard moeten worden".
- Hieruit volgt tevens dat het bedrag van de aankoopkosten niet gelijkgesteld kan worden aan sommen gebruikt tot uitbreiding van de onderneming in de zin van art. 22, 4° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964)", thans art. 25, 4° W.I.B. 1992.

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

### **Ook andere hoven en rechtbanken volgen Cassatie**

Gent, 21 december 2000

Antwerpen, 19 december 2000

Rb. Gent, 9 november 2000

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

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

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

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

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

Ook de **Rechtbank van eerste aanleg te Gent** onderschrijft de rechtspraak van het Hof van Cassatie. In een vrij bondig vonnis besluit het - ook volstrekt in overeenstemming met de nieuwste leer van het

Hof van Cassatie - dat de bijkomende kosten bij de aankoop van gronden, wel degelijk als beroepskosten aftrekbaar zijn (Rb. Gent, 9 november 2000).

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

### Administratie verzet zich tegen Cassatierechtspraak

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

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

### Boekhoudwetgeving

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

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

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

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

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

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

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

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

- "de waardering van actiefbestanddelen is gesteund op het **continuïteitsprincipe**, wat inhoudt dat er bij de vaststelling en de toepassing van de waarderingsregels van uitgegaan wordt dat de onderneming haar bedrijf zal voortzetten";
- "de waardeverminderingen worden toegepast op de aanschaffingswaarde en moeten gepaard gaan met een **werkelijke en duurzame ontwaarding**, die beoordeeld moet worden op basis van de evolutie van de gebruikswaarde van het betrokken goed voor de onderneming";
- "een effectieve en duurzame ontwaarding" (van activa waarvan de gebruiksduur niet beperkt is) - kan slechts voortvloeien uit welbepaalde specifieke omstandigheden of gebeurtenissen die zich **pas na de verwerving** (en niet bij de verwerving) van het desbetreffende actiefbestanddeel hebben voorgedaan".

### Fiscale wetgeving

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

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

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

- "een geboekte waardevermindering op de aanschaffingswaarde van een terrein kan op het **fiscaal vlak** slechts worden aanvaard in de mate dat zij voortvloeit uit een duurzame ontwaarding van het terrein zelf.

Het systematisch boeken van een waardevermindering op de aankoopkosten die betrekking hebben op een terrein - kosten die een integrerend deel uitmaken van de aanschaffingswaarde van het terrein zelf - is manifest in strijd met de (hoger) vermelde boekhoudkundige bepalingen";

- "bovendien vormt een geboekte waardevermindering slechts een **fiscaal aanvaardbare beroepskost** indien zij overeenstemt met een ontwaarding die zich tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk heeft voorgedaan; zoals voor andere beroepskosten, rust de bewijslast op de belastingplichtige en kan een dergelijke waardevermindering in principe slechts worden aangenomen, wanneer dienaangaande door de belastingplichtige de nodige overtuigende verantwoordingsstukken worden voorgelegd".

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

### Oud standpunt Minister van Financiën

De kamercommissie voor de Financiën en Begroting vroeg aan de minister enige opheldering inzake deze problematiek. De **minister** repliceerde kort maar bondig dat hij de **zienswijze van de administratie deelt** aangaande de **fiscale behandeling van bijkomende kosten** opgelopen naar aanleiding van de **aankoop van grond** (registratierechten edm.).

Niettegenstaande het feit dat het **Hof van Cassatie** reeds in **drie uitspraken** tijdens de maand juni 2000 tot de conclusie kwam dat **dergelijke kosten fiscaal aftrekbaar** waren, neemt de **administratie** en dus nu ook de minister- het standpunt in dat in lijn met de bepalingen van het boekhoudrecht ter zake, deze **kosten integraal** deel uitmaken van de **aankoopprijs van de grond** en dus mee dienen **geactiveerd** te worden.

Deze kosten zijn dus **niet aftrekbaar** en kunnen ook **niet** worden **afgeschreven**. Alleen een **waardevermindering** zou eventueel kunnen worden toegepast ingeval van een werkelijke en definitieve ontwaarding van het actief.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Voorbeeld :**



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

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

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

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

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

#### **Voorbeeld :**

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

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

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

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

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

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

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

#### **Waardevermindering boeken ?**

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

Een **terrein** is een materieel vast actief met onbeperkte gebruiksduur. Dus komt het niet in aanmerking voor systematische afschrijvingen. Wel stelt het boekhoudrecht dat op dergelijke activa

**waardeverminderingen** moeten geboekt worden bij **duurzame minderwaarde of ontwaarding** (art. 64, § 2 K.B. W.Venn.).

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

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

#### Geboekte waardevermindering nadien terugnemen

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

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

#### **Voorbeeld :**

Stel dat het braakliggend terrein werd gekocht voor 1000.

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

#### Hoe waardevermindering terugnemen ?

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

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

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

## 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.

## Voordelen alle aard

### Voordeel prive-gebruik bedrijfswagen bedraagt hoogstens 7.500 km

Minister REYNDERS tekende op **05.02.2004** tegen de geploegenheden in, zelf een **circulaire voor de forfaitaire raming** van het **voordeel van alle aard** bij de **kosteloze beschikking over een autovoertuig**. Deze regeling is een breuk met het verleden. Voor niet weinig belastingplichtigen houdt zij een mooie belastingbesparing in.

Als **algemene regel** geldt in fiscalibus dat voordelen bij de **genieter belastbaar** zijn voor hun **werkelijke waarde (art. 36, eerste lid W.I.B. 1992)**.

De Koning mag echter **forfaitaire regels** bepalen. Die bestaan voor het gratis persoonlijk gebruik van een voertuig. Zo'n voordeel is gelijk aan het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers vermenigvuldigd met een kilometerprijs. Het bedrag per kilometer hangt af van de fiscale PK van de auto. Voor 11 fiscale PK is dat dit jaar bijvoorbeeld 0,3210 EUR per kilometer.

#### Maar wat is persoonlijk gebruik ?

Dat bevat twee soorten verplaatsingen.

- De **eigenlijke privé-verplaatsingen** zoals verplaatsingen om privé-aankopen te doen, tijdens de weekends, om op vakantie te gaan, tijdens de vrije tijd, ...
- Daar komen de **woon-werkverplaatsingen** bij. In ons land geldt immers als regel dat vergoedingen in geld of in natura om van en naar het werk te rijden, belastbare beroepsinkomsten uitmaken. Vraag is daarbij wat woon-werkverplaatsingen zijn. Dat zijn verplaatsingen tussen de **woonplaats** en de **vaste plaats van tewerkstelling**.

#### Wat nu een vaste plaats van tewerkstelling is, hangt af van de feiten.

Een veelheid van factoren kan daarbij een rol spelen: de bepalingen van de arbeidsovereenkomst, de taak- en functieomschrijving van de werknemer, de frequentie en de regelmaat van zijn verplaatsingen naar een zelfde plaats van tewerkstelling, de duur die hij op die plaats wordt ingezet, ... Maar als de auto persoonlijk wordt gebruikt, mag het totaal aantal kilometers op jaarbasis en per chauffeur **niet lager** zijn van **5.000 kilometer**.

Een **vaste plaats van tewerkstelling** zal vaak een winkel, kantoor, praktijk of werkhuis zijn. Een verplaatsing naar een klant, cliënt, patiënt, of werf zal dat niet zijn.

Maar voor arbeiders uit de bouwsector tewerkgesteld op een werf, zal deze werf in de regel wél als vaste plaats van tewerkstelling gelden. De arbeiders trekken er meestal voor een ruime tijd naartoe. (Vraag nr. 55 van de heer Dufour dd. 28.08.1995, Bull. Bel., nr. 763, p. 1700).

De verplaatsingen die een arts doet tussen zijn woonplaats en de kliniek waar hij zijn beroep uitoefent, zijn steeds verplaatsingen tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling. Het feit dat zijn woonplaats niet alleen samenvalt met de maatschappelijke zetel van zijn vennootschap, maar eveneens met een consultatiekabinet waar hij regelmatig zijn beroep uitoefent, doet geen afbreuk aan die regel. (Vraag nr. 1564 van de heer Harmegnies dd. 19.11.1998, Bull. Bel., nr. 799, p. 3929).

## **Nieuwe regeling**

De berekening van het aantal kilometers leidt vaak tot **gehacketak tussen controleur en belastingplichtige**. De afstand woon-werk is meestal een objectief gegeven. Maar het probleem zal beginnen bij het bepalen van het aantal verplaatsingen. Als de werknemer niet rechtstreeks naar kantoor rijdt, maar eerst een klant bezoekt, is dat geen woon-werkverkeer. Andersom geldt dat ook.

Als een arts 's avonds eerst nog een patiënt bezoekt en pas daarna naar huis rijdt, telt die verplaatsing niet als woon-werk. Met hun belastinginspecteur voor zich herinneren belastingplichtigen zich veel dergelijke ritten. Om nog maar te zwijgen van de raming van de echte privé verplaatsingen. Sommigen houden dan steevast voor dat ze privé enkel fietsen.

Om al die problemen uit de wereld te helpen, heeft minister REYNDERS een eenvoudige regel afgekondigd die geldt **vanaf 01.01.2004** (Circulaire nr. Ci.RH.241/561.364 d.d. 05.02.2004) :

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

Neem nu een belastingplichtige die 100 kilometer van zijn werk woont en de moed heeft dat traject 200 keer per jaar te doen. De werkelijke kilometers zijn dan 40.000. Maar de fiscus zal voortaan tevreden zijn met 7.500 kilometer. Van een laat nieuwjaarscadeau gesproken.

Deze eenvoudige regels gelden **niet “in buitengewone omstandigheden”**. REYNDERS zei daarover in de Senaat: “Het is altijd mogelijk een speciaal akkoord te sluiten tussen een bedrijf en de fiscale administratie in geval van buitengewone omstandigheden.” (Senaat, Handelingen, 3-31, p. 21).

Daarmee bedoelt de minister blijkbaar dat het **nog lager kan in buitengewone omstandigheden**. Wat die zoal kunnen zijn, zei hij d'er niet bij.

De regeling geldt **ook niet** als de belastingplichtige zijn werkelijke **kosten bewijst** en **niet kiest** voor het **forfait**. Dan moeten de werkelijk gereden kilometers genomen worden. Zo worden werkelijke kostenbewijzers afgestraft.

Als de **werknemer** een **bijdrage betaalt** voor het gebruik van de auto, moet ook daar het voordeel bepaald worden aan de hand van de betaalde vergoeding.

## **Toch minder aangeven ?**

Bepaalde belastingplichtigen meenden te ontsnappen aan het forfait van 7 500 km omdat ze bv. enkele dagen per week op klantenbezoek gaan en dus niet rechtstreeks naar hun werk rijden.

Volgens de circulaire houden de **forfaits** echter rekening met **normale en uitzonderlijke afwezigheden** zoals vakantie, ziekte, studiedagen, maar ook met het feit dat u niet elke dag rechtstreeks naar uw werk rijdt. Dit betekent m.a.w. dat deze forfaits niet verminderd kunnen worden als u bv. een kleiner aantal woon-werkverplaatsingen dan normaal zou hebben. Tip. Heeft u bv. slechts de laatste zes maanden van het jaar een auto van uw vennootschap ter beschikking gehad, dan mag het forfait van 5 000 km of 7 500 km toch proportioneel verminderd worden (in dit geval met de helft).

## **Fiscus mag geen extra voordeel aanrekenen voor zwembad**

Het mag oorlog en crisis zijn, de Belg leeft nog in alle luxe. De ene zijn droom is het rijden met een Ferrari. Nog een ander wil een zeewaardige schuit. Maar velen ijveren voor een villa met al dan niet overdekt zwembad. Om dat fiscaal aantrekkelijk te maken, bouwen ze die droom binnen een vennootschap. De fiscus ziet dat met lede ogen aan. In een geval dat door het **Hof van Beroep te Gent** werd behandeld, rekende de fiscus een **extra voordeel van alle aard** aan voor het **zwembad**. Maar het Hof is het daar niét mee eens.

### **Feiten**

Een vennootschap van een afgevaardigd bestuurder bouwt een villa met riant zwembad. Een veel toegepaste "constructie". Het inkomen van de afgevaardigd bestuurder wordt gekanaliseerd naar zijn **(management)vennootschap**. Door daar kosten te maken in de vennootschap met het bouwen van een onroerend goed, slaagt de vennootschap in het opzet een huis te bouwen met geld vóór belastingen.

Immers, op het stuk van de opbrengsten dat geneutraliseerd wordt door het in kosten boeken van een deel van de gebouwde villa, moet geen vennootschapsbelasting betaald worden. Het eerste jaar is daarbij vaak cruciaal.

De bijkomende kosten zoals de niet aftrekbare B.T.W., de architectenkosten en de aansluitingskosten kunnen in één keer afgeschreven worden (art. 62 W.I.B. 1992). Vanaf aanslagjaar 2004 zal dat enkel nog kunnen als de vennootschap kwalificeert als fiscale KMO (art. 215, tweede en derde lid W.I.B. 1992). Maar wie dat wil, kan daar probleemloos voor zorgen. Door de extra kosten die het eerste jaar in kosten kunnen genomen worden, levert dat de vennootschap meteen een mooie belastingbesparing op.

In het geval van de afgevaardigd bestuurder had de vennootschap onder meer tot **doel onroerende goederen te kopen en te verkopen**. Het bouwen van een villa met zwembad behoort tot het doel.

### **Fiscus : voordeel alle aard via geboekte afschrijvingen**

Maar de fiscus kwam controleren en zag dat mooie blauwe zwembad helemaal niet zitten. De inspecteur vond dat voor het zwembad een **extra voordeel van alle aard** diende toegekend te worden. Om dat te bepalen, steunde hij zich in hoofdzaak op de **geboekte afschrijvingen** op het zwembad. Die bedroegen voor het aanslagjaar 1991 3.600 EUR en voor aanslagjaar 1992 5.200 EUR.

Overmand door de vastberadenheid van de inspecteur ging de afgevaardigd bestuurder in op het voorstel van de fiscus. Hij verklaarde zich akkoord met deze zienswijze. Meer nog: de extra voordelen werden verwerkt via de rekening courant van de afgevaardigd bestuurder en dus binnen de vennootschap belast binnen de reservebeweging. Zo vermeed de afgevaardigd bestuurder dat hij een fikse verhoging van zijn personenbelasting zou krijgen. De vennootschap betaalde er nu de belasting op. Die ligt zo goed als zeker lager dan de personenbelasting. Maar daartegenover staat dat hij het voordeel wel ooit diende te betalen aan de vennootschap.

### **Belastingplichtige : nadien in bezwaar**

Maar na het afsluiten van dit akkoord van de fiscus ging het de afgevaardigd bestuurder vermoedelijk dagen dat hij dit voordeel voor de rest van zijn leven aan zijn zwembroek ging hebben. Op termijn zou hij dus de hele kostprijs van het zwembad moeten terugbetalen aan de vennootschap. Elk jaar zou de fiscus immers de afschrijvingskost als voordeel belasten. Dus ging hij tegen de gevestigde aanslag in **bezwaar**.

- Als juridisch argument stelde hij dat de gesloten **akkoorden** waren **aangetast** door een **rechtswaling**.

- Het voordeel werd naar de mening van de bestuurder op **onwettelijke wijze** gevestigd door het bedrag van het voordeel vast te stellen op het bedrag van de geboekte afschrijvingen. Bij nader inzien is dat naar de mening van de bestuurder in strijd met de wettelijke bepalingen. Een voordeel van alle aard wordt belast conform **art. 32 W.I.B. 1992**: “Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.” De Koning kan regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen. En voor onroerende goederen is dat het geval in **art. 18, § 3, 2 K.B. W.I.B. 1992**. Toendertijd gold als vaste regel dat dit voordeel vastgesteld werd als 100/60 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed. Het voordeel moest dus naar de mening van de afgevaardigd bestuurder zo geraamd worden en niet op basis van de geboekte afschrijvingen.

### **Gewestelijke directeur : verworpen uitgaven**

De **gewestelijke directeur** zag de bui hangen. Vandaar dat hij het geweer van schouder veranderde.

- Volgens de directeur kon het **zwembad niet ondergebracht** worden binnen het **maatschappelijk doel** van de vennootschap.
- Bovendien zou de kost van het zwembad **geen kost** zijn die **noodzakelijk** met de **beroepswerkzaamheid** verband zou houden of zou gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De directeur schoof de voordelen van de reservebeweging naar de **verworpen uitgaven**. De belastbare basis bleef daardoor onveranderd. Het leek er nu op dat de vennootschap nooit een euro van de kost van het zwembad fiscaal zou kunnen aanwenden.

### **Hof van Beroep te Gent : voordeel alle aard forfaitair**

De vennootschap bleef het daar fundamenteel mee oneens. Dus stapte deze naar het Hof van Beroep te Gent. De **kosteloze terbeschikkingstelling van het zwembad** moet worden beschouwd als een **voordeel van alle aard** dat volgens de regels die de Koning heeft bepaald, moet geraamd worden.

- Dat de **kosten** die de vennootschap maakte **hoger** zijn dan dat **voordeel**, doet daar **geen afbreuk** aan.  
Deze argumentatie ligt perfect in de lijn van wat minister MAYSTADT daaromtrent ooit antwoordde op een parlementaire vraag. Een volksvertegenwoordiger vroeg zich af of het voordeel lager kon zijn als de werkelijke kosten lager liggen dan het forfait. Het ging om het kosteloos gebruik van verwarming en elektriciteit. Wettelijk geldt daarvoor een forfait van 1.770 EUR. De echte kosten daarvoor waren een stuk lager. Maar MAYSTADT antwoordde dat de waarde van de voordelen van alle aard voortvloeiend uit de kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming op een vast bedrag worden vastgesteld. Deze reglementaire bepalingen zijn van toepassing ongeacht het reële verbruik. Waarmee de toendertijdse baas van Financiën te kennen gaf dat steeds het forfait diende toegepast te worden. Of de werkelijk kosten nu hoger of lager zijn, het forfait geldt (Vraag nr. 1576 van de heer GEHLEN dd. 30.11.1998, Bull. nr. 793, pag. 1615).
- Het Hof van Beroep onderschrijft deze stelling. Daartoe aanvaardt het Hof de door de belastingplichtige **ingeroepen rechtsdwaling**. Het **voordeel** werd op **onwettelijke manier** vastgesteld.
- Tevens stelt het Hof dat gezien het duidelijke **doel** van de vennootschap de kosten hun oorzaak noodzakelijkerwijze vinden in omstandigheden die eigen zijn aan een door de onderneming geëxploiteerde onderneming. Een investering in een zwembad past in het doel van de vennootschap en draagt bij tot een latente meerwaarde voor de vennootschap (Gent, 4 december 2002, nog niet gepubliceerd).

De belastingplichtige had blijkbaar zijn voordeel berekend met het kadastrale inkomen en reeds netjes berekend en “betaald”. Dus kon het zwembad **geen bijkomend voordeel** opleveren. Waarmee het recht heeft gezegevierd. Mooi in dat arrest is dat de rechter rekening houdt met de latende meerwaarde die de vennootschap opbouwt. Dus stellen dat als de kosten het toe te kennen voordeel

overstijgen, de overeenstemmende kost fiscaal in vraag kan gesteld worden, is daarmee ontkend. Als de vennootschap ooit de villa met zwemkom zal verkopen, zal zij daar een zekere meerwaardebelasting op betalen.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Rechtbank van eerste aanleg : fiscus meestal geen gelijk

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

### Inkoop van eigen aandelen : negatief

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

- Wanneer een vennootschap aan haar aandeelhouders een **dividend uitkeert**, moet ze hierop 15 of 25 procent roerende voorheffing inhouden.
- Koopt ze echter een deel van **haar eigen aandelen** terug van haar aandeelhouders, dan was die 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 terug te trekken. De rechtbank van Antwerpen werd evenwel geconfronteerd met een inkoop van een gedeelte van de aandelen van de enige vennoot.

Om een zieke vennoot uit te kopen, kan men geen beroep doen op een dividenduitkering. Dividenden worden immers aan alle aandeelhouders uitgekeerd. Om die reden werd gekozen voor een inkoop van de aandelen van de zieke vennoot. Dit is echter, volgens de administratie, daarin gevolgd door de rechtbank van Hasselt, een persoonsgebonden aangelegenheid, die niet bewijst dat er in hoofde van de inkopende 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, Fiscale Koerier nr. 14) .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

#### Wat waren de feiten?

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

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

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

#### Fiscus

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

## Rechtbank

Voor de rechtbank roepen de **belastingplichtigen** in dat de administratie op grond van de anti-misbruikbepaling (art. 344 § 1 W.I.B./92) een akte enkel kan 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 opzijschoof omdat die louter werd opgezet om belastingen te ontwijken. De rechtbank laat daarmee een toepassing van de step-by-stepdoctrine toe.

## Ter beschikkingstelling personeel : positief

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

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

## Feiten

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

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

## Fiscus

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

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

## Rechtbank

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

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

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

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

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

### Situatie

Het gaat om een nogal complex opgezette vruchtgebruikconstructie :

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

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

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

### Fiscus : vooruitbetaalde huur

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

### Belastingplichtige : wel rechtmatige financiële en economische behoeften

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

### Arbitragehof

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

De rechtbank heropent echter zelf ambtshalve de debatten (Rb. Antwerpen, 16 juni 2003). Dit omdat het **Arbitragehof** sinds medio 2003 (belasting)wetten mag **toetsen aan art. 170 G.W.** Deze wetsbepaling stelt dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet.

Art. 344, § 1 W.I.B. 1992 laat volgens de rechtbank de bepaling van de belastbare basis over aan de fiscus, al naargelang diens inzicht en aldus in realiteit volgens een discretionaire beoordeling. Een **belastbare basis** moet **bepaald** worden door een **wet**. **Niet** door een **inzicht** van de **fiscus**.

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

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

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

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

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

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

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

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

### Situatie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Vruchtgebruik

De juridische werkelijkheid blijft dus primeren boven de economische. Neem nu een **vruchtgebruik**. Dat **herkwalificeren** naar een gewone huurovereenkomst lijkt dan niet mogelijk. Een vruchtgebruik heeft immers andere gevolgen dan een huur.

- Zo kan een vruchtgebruik gehypothekeerd worden. Een huurovereenkomst niet.
- Een vruchtgebruik geeft trouwens absolute rechten op de zaak zelf en biedt een grotere zekerheid naar de vruchtgebruiker toe.

Moraal van het verhaal: de strijd rond de juiste interpretatie van art. 344, § 1 W.I.B. 1992 is ingezet. Of hoe een advocaat die een arrest verliest er toch in slaagt baanbrekend werk te leveren in fiscalibus.



## VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

### Bijdrage aan serviceclub

Binnen de directe belastingen bepaalt een specifiek artikel welke kosten fiscaal in rekening mogen gebracht worden. Cruciaal daarbij is dat de kosten in het belastbare tijdperk moeten **gedaan of gedragen** zijn om **belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden** (art. 49, eerste lid W.I.B. 1992).

Als een belastingplichtige de bijdragen die hij betaalt aan een **serviceclub** (Lions Club, Rotary, Kiwani, ...) **fiscaal wil aanwenden**, zal hij dus moeten **aantonen** dat deze kost is gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

De fiscus kijkt al van oudsher erg streng toe op deze kosten. In de **commentaar van de Administratie op het wetboek** staat te lezen dat de geviseerde **bijdragen geen kosten** zijn gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (Com.I.B. 1992, 53/41).

### Arrest Hof van Beroep Antwerpen ( 10 december 1990) : niet aftrekbaar

Daartoe baseert de fiscus zich op een **arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen** uit 1990 (Antwerpen, 10 december 1990, F.J.F., No. 91/127). In dat arrest gaat het over een advocaat die de bijdragen die hij betaalde aan zijn serviceclub als beroepskost aftrok. De fiscus én het Hof van Beroep waren het daar niet mee eens.

- Het Hof keek daartoe naar het doel van de serviceclub. Wie tot een serviceclub toetreedt, verbindt zich ertoe de doelstellingen van de vereniging te realiseren. Die zijn steevast van humanitaire aard. Via de bijdragen en de opbrengst van georganiseerde activiteiten worden projecten ondersteund die onder de noemer “goed doel” vallen. Het doel houdt dan ook geen enkel verband met de uitgeoefende beroepsactiviteit van de leden.
- Wat een ondernemer dus betaalt aan een serviceclub is een loutere vrijgevigheid. Hij of zij steunt daarmee een goed doel. Vrijgevigheden of liberaliteiten kunnen nooit beroepskosten zijn. Dus moeten ze verworpen worden. Het feit dat een belastingplichtige door zijn lidmaatschap contacten kan leggen die hem een grotere klandizie kunnen opleveren, is daarbij volgens het Hof niet relevant.

Maar deze redenering rammelt langs alle kanten. In werkelijkheid zal de ondernemer juist toetreden tot een serviceclub om zijn beroepskennissenkring te kunnen uitbreiden. De kost die hij dus maakt is vooral bedoeld om beroepsinkomsten te behouden of te behalen. Dat zijn bijdrage voor een deel wordt gebruikt om goede doelen te realiseren is mooi meegenomen. Maar vaak niet het hoofddoel van het lidmaatschap.

De **fiscus** geeft dat op een andere plaats in zijn commentaar merkwaardig genoeg toe. Daar stelt de fiscus dat de **bijdragen aan serviceclubs**, die professionele relaties mogelijk maken, **beroepskosten** zijn als **twee voorwaarden** vervuld zijn.

- De kosten moeten verband houden met het beroep van de belastingplichtige en
- “noodzakelijk” zijn voor de uitoefening ervan en derhalve gedaan zijn met het oog op het verkrijgen of het behouden van beroepsinkomsten (Com.I.B. 1992, 52/195).

### **Arrest Hof van Beroep te Bergen (18 januari 2002) : wel aftrekbaar**

Deze hele problematiek werd recent nog eens behandeld door het Hof van Beroep te Bergen (Bergen, 18 januari 2002).

Dat Hof kwam tot de vaststelling dat **bijdragen betaald** aan een serviceclub **minstens gedeeltelijk aftrekbaar** kunnen zijn.

### **Parlementaire vraag (QRVA 51 018, p. 2506) : minister zegt gedeeltelijk aftrekbaar**

Vandaar dat volksvertegenwoordigster Trees PIETERS aan **minister REYNDERS** vroeg hoe de fiscus op vandaag staat tegenover de **al dan niet aftrekbaarheid van bijdragen** betaald aan **serviceclubs** (QRVA 51 018, p. 2506).

- De minister stelt vooreerst dat deze bijdragen in principe niet aftrekbaar zijn.
- Maar als de belastingplichtige kan aantonen dat de bijdragen die hij aan een dergelijke serviceclub betaalt toch in een "bepaalde mate verband houden" met zijn beroep en gedaan zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, kan die belastingplichtige de bijdragen in diezelfde mate aftrekken als beroepskosten.

REYNDERS stelde tevens dat hij zijn administratie gevraagd heeft haar richtlijnen in die zin te verduidelijken. Meteen is duidelijk dat de kosten van serviceclubs als fiscale kost aftrekbaar kunnen zijn. De minister herhaalt in zijn antwoordt in feite de twee bestaande administratieve commentaren. Hij verzoent beide. De ene is dus niet tegenstrijdig met de andere. Alleen formuleert hij de tweede commentaar niet meer zo hard. De **kosten** moeten **niet "noodzakelijk" zijn** voor de **uitoefening van zijn beroep**.

Ze moeten "in een **bepaalde mate verband** houden" met zijn **beroep**. Daarmee bedoelt de minister vermoedelijk dat niet noodzakelijk de hele kost aftrekbaar zal zijn. Het is denkbaar dat dit slechts voor een deel kan zoals in het geval dat Bergen behandelde. Als Salomonsoordeel. Wel zal de fiscus kunnen nagaan of het lidmaatschap wel degelijk leidt tot het behouden of behalen van beroepsinkomsten. Als de ledenlijst van de serviceclub een aantal (belangrijke) zakenrelaties van de ondernemer bevat, zal het bewijs snel geleverd zijn. Is dat niet het geval, dan wordt een bewijs moeilijker. Maar wat niet is, kan nog komen.

## Restaurantkosten binnenkort voor 62,5 procent aftrekbaar

Het is er dan toch van gekomen. Op **1 april 2004** keurde de Kamer het wetsontwerp goed om **restaurantkosten meer aftrekbaar** te maken. De motivatie die de regering daarvoor serveert, zal menig belastingbetaler als muziek in de oren klinken. Maar er is ook minder goed nieuws. De **buitenlandse restaurantkosten** zullen **niet meer volledig aftrekbaar** zijn.

### Principe

Tot op vandaag geldt binnen het Wetboek Inkomstenbelastingen dat **vijftig procent** van de beroepsmatig gedane **restaurantkosten fiscaal niet aftrekbaar** zijn (art. 53, 8° W.I.B. 1992).

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

### Hogere aftrekbaarheid : motivering

Zoals al jaren werd aangekondigd door minister REYNDERS, worden deze regels nu vervangen. De **restaurantkosten** zullen voor een **hoger bedrag aftrekbaar** worden. De regering wil dat doen om **drie redenen**. Om tegemoet te komen aan :

- de verzuchtingen van de horecasector die kampt met hoge personeelskosten en
- gebrek aan rentabiliteit.
- De maatregel moet ook bijkomende arbeidsplaatsen opleveren en de algemene belastingdruk verlagen.

Om De maatregel te verdedigen staat in de **Memorie van Toelichting** een mooi stukje proza te lezen: "De commerciële gebruiken zijn inderdaad van die aard dat het sluiten van een contract vanzelfsprekend samengaat met het nuttigen van een maaltijd tijdens dewelke de verschillende actoren hun geschillen veelal bijleggen. De pers getuigt overigens dagelijks van het belang van een etentje in de wereld en dan vooral in de zakenwereld." (DOC 51 0906/001, p. 5).

Een passus die nog veel zal geciteerd worden om het beroepsmatig karakter van restaurantkosten aan te tonen. Zeker omdat het woord "vanzelfsprekend" er in staat. Het is dus gewoon een vast gebruik in dit land. Niet gaan eten leidt volgens deze motivering tot slechtere contracten. Als die restaurantkosten dan zo belangrijk zijn, waarom ze dan niet meteen voor de volle honderd procent aftrekbaar maken ?

Dat kan volgens de regering niet. Gaan eten vervult immers ook een levensbehoefte. Vandaar dat een stuk niet aftrekbaar blijft. De uitgaven die voortvloeien uit een zich aan iedereen opdringende levensbehoefte, zijn volgens de regering uitgaven van persoonlijke aard die overeenkomstig artikel 53, 1° W.I.B. 1992 niet als beroepskosten aftrekbaar zijn.

### In twee stappen

De **hogere aftrekbaarheid** wordt in **twee stappen** ingevoerd :

- De uitgaven gedaan **vanaf 01.01.2004** zullen voor 62,5 procent aftrekbaar zijn.
- In een tweede fase zal het percentage van 62,5 procent stijgen naar 75 procent. Die tweede verhoging zal pas gelden **vanaf 01.01.2005** als de horecasector gedurende 2004 een fiscale en sociale gedragcode afsluit met de regering. Maar dat is niet de enige reden voor het uitstel. Ook de budgettaire haalbaarheid speelt een rol. De maatregel zal op kruissnelheid een budgettaire impact hebben van 50 mln. EUR per jaar.

Met deze aanpak geeft de regering te kennen dat gedurende 2004 37,5 procent van een maaltijd een levensbehoefte dekt en dus niet aftrekbaar is. Vanaf 2005 wordt dat vermoedelijk herleidt tot 25 procent. De Raad van State wees de regering daarbij op een toch wel leuke tegenstrijdigheid (Advies nr. 36.594/2).

In de **rechtspraak**, die in de **commentaar van de fiscus** met zoveel woorden wordt **gecteerd** (Com.IB. 1992, 53/129), staat te lezen dat maar 20 procent van de maaltijd moet verworpen worden om reden van de normale levensbehoefte. Waarom, zo vragen onze Staatsraden zich af, moet het nu plots op 37,5 of 25 worden bepaald? De regering, die daar niet aan gedacht had, wringt zich in alle bochten.

Het arrest dat in de fiscale commentaar staat, is geen constante rechtspraak en wil volgens de regering enkel aangeven dat bij restaurantkosten ook een stuk levensbehoefte zit. Maar dit argument snijdt geen hout. Waarom citeert de fiscus dan zelf de 20 procent?

### **Buitenlandse restaurantkosten : zullen ook beperkt worden**

Maar wat met de overige uitzonderingen extra legem? Zo kent eenieder de uitzondering voor in het **buitenland gemaakte restaurantkosten**. Die waren tot op vandaag voor **100 procent aftrekbaar** om Belgen die zaken doen in het buitenland niet in een slechtere concurrentie te plaatsen ten opzichte van de lokale ondernemers. Maar het heeft er alle schijn van dat deze uitzondering zal verdwijnen.

Minister REYNDERS zei in de Kamer erg duidelijk dat de nieuwe bepalingen gelden voor de **restaurantkosten in binnen- en buitenland**. Voor de **zakenrestaurants en de loges bij sportwedstrijden** zullen dezelfde beperkingen gelden.

Enkel de commerciële vertegenwoordigers van de voedingsector kunnen blijven genieten van de honderd procent aftrekbaarheid.

Het aangenomen ontwerp is nu overgezonden naar de Senaat. Maar daar zal het wel niet geamendeerd worden. Het is dus wachten op de publicatie van de wet in het Belgisch Staatsblad opdat hij definitief in werking treedt.

## Aftrekbaarheid van de managementvergoeding

**Verbonden vennootschappen** organiseren niet zelden stromen tussen de verschillende entiteiten binnen de groep. Een vaak voorkomende **vergoeding is een managementfee**. Omdat de ene vennootschap de andere vennootschap helpt bij het management, moet de vennootschap die deze dienst ontvangt, een fee betalen. Vaak is daarbij de leverancier van de prestaties ook bestuurder in de betalende vennootschap. De vraag is dan of deze fee **fiscaal aftrekbaar** is bij de ontvangende vennootschap. Het **Hof te Gent** kreeg zo'n geval voorgeschied.

### Arrest 1 : bestuurdersbezoldiging

Bron : Gent, 26 februari 2002, F.J.F., No. 2003/46; zie ook De Fiscale Koerier, 2002/305

#### Situatie

Een vennootschap M dient haar aangifte in de vennootschapsbelasting te laat in. Onder de kosten komt een managementfee voor van 60.000 EUR die wordt gefactureerd en betaald aan vennootschap LI.

De fiscus stelt dat vast in de aangifte van vennootschap M. Hij besluit meteen een aanslag van ambtswege te sturen aan vennootschap M.

De inspecteur stelt in dat schrijven dat de in kosten geboekte managementfee bij M zal beschouwd worden als een **liberaliteit** betaald aan LI. Dus werd deze kost in de aangifte van M verworpen. De Administratie voegde daaraan toe dat in strikte toepassing van de wet (**art. 49 W.I.B. 1992**) M het positieve **bewijs** diende te leveren van :

- het **bestaan, het moment en de aard van de uitgaven en lasten**.
- Tevens diende M aan te tonen dat deze uitgaven werden **gedaan om beroepsinkomen te verkrijgen** en/of te behouden.
- Bijkomend stelde de fiscus dat M diende te bewijzen dat de managementfee een **normale vergoeding** is op basis van een objectieve waardering van de geleverde prestaties.

Pas dan zou de fiscus aanvaarden dat het niet zou gaan om een schenking zonder voldoende compensatie. Zoniet zou de managementfee als kost verworpen worden binnen M.

#### Standpunt fiscus : toetsing art. 49

De fiscus wenste dus dat M aantoonde dat de **geboekte managementfee** voldeed aan de voorwaarden van het centrale beroepskostenartikel binnen het wetboek. Dat stelt dat enkel die kosten aftrekbaar zijn die "de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed" (art. 49, eerste lid W.I.B. 1992).

#### Verdediging belastingplichtige

M reageert op de **aanslag van ambtswege** en stelt dat de **managementvergoedingen twee zaken** inhouden :

- Een vergoeding voor het **bestuurdersmandaat** van LI binnen M en
- een vergoeding die M aan LI betaalt voor de **ontvangen commerciële en juridische ondersteuning**.

M argumenteert ook dat deze kost voor M in de jaarrekening van LI als opbrengst werd geboekt zodat de Belgische Schatkist niet het minste nadeel ondervond.

Zoals het al te vaak gaat in de praktijk, bleef de fiscus bij zijn eigen mening en gebruikte het ultieme wapen: het inkohieren van de aanslag. Bij de behandeling van het **bezwaarschrift** hield ook de **gewestelijke directeur** vol dat het **verband** tussen de **kost** en het **verkrijgen of behouden van beroepsinkomsten** niet werd **bewezen**. Dus ook hier ving de belastingplichtige bot.

Dus stapte hij naar het **Hof van Beroep te Gent** (Gent, 26 februari 2002, F.J.F., No. 2003/46; zie ook De Fiscale Koerier, 2002/305). In zijn verzoekschrift vroeg de advocaat van de belastingplichtige aan het Hof de normale waarde van de door LI geleverde prestaties te ramen en dat bedrag als **fiscaal aftrekbare beroepskost** te aanvaarden.

### **Hof van Beroep te Gent : bestuurdersbezoldiging steeds beroepskost**

Het Hof behandelde deze vraag principieel.

Mag de fiscus van vennootschap M eisen dat zij aantoonst dat de betaalde fee voldoet aan de voorwaarden van **artikel 49 W.I.B. 1992**? Het Hof argumenteert door de dialectiek van het wetboek te gebruiken.

- Volgens het wetboek zijn **bestuurdersvergoedingen** alle beloningen verleend of toegekend voor een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies (**art. 32, eerste lid, 1° W.I.B. 1992**).

Daar behoren niet enkel de vaste of veranderlijke bezoldigingen toe maar ook vaste of veranderlijke tantièmes, zitpenningen, emolumenten en alle andere sommen toegekend door vennootschappen, andere dan dividenden of terugbetalingen van eigen kosten van de vennootschap.

Het geciteerde artikel geldt onverkort in de **personenbelasting**. Dus in principe enkel als de vergoeding wordt uitbetaald aan een natuurlijk persoon.

Maar het **Hof stelt** dat uit dit artikel blijkt dat **om het even welke vergoeding** die aan **een bestuurder** van een vennootschap wordt toegekend voor zijn prestaties of voor zijn deelname aan de raad van bestuur, fiscaal als een **bezoldiging van bestuurder** moet worden aangezien.

De 60.000 EUR die M aan LI betaalde moet dan ook als bestuurdersvergoeding worden aangemerkt.

- Vertrekkende van deze vaststelling verwijzen de magistraten naar een artikel uit de vennootschapsbelasting: "**Bedrijfsleiders** worden voor de toepassing van de bepalingen inzake beroepskosten met werknemers gelijkgesteld en hun **bezoldigingen** en de ermede verband houdende sociale lasten worden **als beroepskosten** aangemerkt." (**art. 195, § 1, eerste lid W.I.B. 1992**).

Het Hof besluit dan ook dat dit artikel zeer duidelijk is en geen interpretatie vergt. **Bezoldigingen van bestuurders** zijn **beroepskosten**. Punt uit.

- Toch verwijst Het Hof even naar de stelling van de fiscus. Vermits **alle** door een **vennootschap** **verworven inkomsten belastbaar** zijn is het aannemelijk dat bezoldigingen worden gedaan of gedragen om **belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden** zodat de vereiste van artikel 49 W.I.B. 1992 perfect wordt ingevuld. Maar ook deze passus stelt het Hof blijkbaar principieel.

Daarmee huldigt het **Hof te Gent** de stelling dat **bestuurdersvergoedingen aftrekbaar** zijn vermits de wet dat expliciet voorziet. Voorwaar een mooi arrest. Alhoewel de belastingplichtige aan het Hof vroeg om de normale waarde van de door LI geleverde prestaties te ramen en die te aanvaarden als beroepskost, gaat het Hof daar niet op in. **Bestuurdersvergoedingen** zijn **sowieso aftrekbaar**.

### **Andere rechtbanken : wel toetsing art. 49 WIB 92**

Maar enige kanttekening bij dit arrest is passend. Het **Hof van Beroep te Antwerpen** heeft een **andere mening** over een en ander.

In **meerdere arresten** vraagt het Hof wel de toetsing met **artikel 49 W.I.B. 1992**.

- In het geval van een schilder die in zijn eenmanszaak tal van facturen krijgt van zijn managementvennootschap; honoreerde het Hof de stelling van de fiscus dat de belastingplichtige faalde in het bewijs dat tegenover de bestuursvergoedingen wederprestaties staan die door de vennootschap werden geleverd.

De fiscus moet de zekerheid krijgen dat de uitgaven die de schilder in mindering brengt, inderdaad een beroepskarakter hebben (Antwerpen, 18 mei 1999, zie krant 26.11.1999).

- In nog een ander arrest trad het Hof de stelling van de Administratie ook bij dat nergens uit bleek dat werkelijk prestaties werden geleverd door een holding aan een exploitatievennootschap (Antwerpen, 22 juni 1999, zie krant 21.04.2000). Wel moet bij deze twee arresten gesteld worden dat de belastingplichtige dus niet kon aantonen dat werkelijke prestaties werden geleverd. In het geval van het Hof van Beroep te Gent twijfelde het Hof daar niet aan. Een vennootschap moet bestuurd worden.

### **Opmerking : houding van de fiscus**

Wat vooral opvalt in het **arrest van het Hof te Gent** is de **drieste houding van de fiscus**. Hij stuurde meteen een aanslag van ambtswege waarbij de hele managementfee meteen werd verworpen.

Dus de fiscus oordeelde hier met een vooringenomenheid. Hij besloot, zonder voorafgaandelijk de zaak te onderzoeken, dat het om een **liberaliteit** ging. Beter zou geweest zijn dat de controleur eerst een vraag om inlichtingen had gestuurd of een controle ter plaatse had gedaan. Let op: de houding van de ambtenaar is begrijpelijk. Een belastinginspecteur krijgt soms terecht de zenuwen van aangiftes die maar niet binnenkomen en uiteindelijk toch arriveren. De reactie is dan soms van er maar eens flink tegenaan te gaan. Maar soms kan het te hevig zijn.

Of zoals minister REYNDERS het zo mooi zegt in één van de laatste parlementaire vragen die hij in deze legislatuur beantwoordt. Een zekere volksvertegenwoordiger HENDRICKX bestookt de minister al geruime tijd met erg principiële vragen. Op één van die vragen antwoordde REYNDERS dat de Administratie kordaat moet optreden tegenover belastingplichtigen die zich aan hun fiscale verplichtingen trachten te onttrekken. Maar het is onontbeerlijk een vertrouwensrelatie tussen de fiscus en de belastingplichtigen te bewerkstelligen. Daarbij is, nog steeds volgens REYNDERS, de **houding van de taxatieambtenaar** bij elk contact, ook telefonisch, met een belastingplichtige **heel belangrijk**. (QRVA 50 163, 20994). Waarvan akte.

## **Arrest 2 : holding en bestuurdersbezoldiging**

Bron : Antwerpen, 9 september 2003, De Fiscale Koerier 2003/628

### **Situatie**

Een koppel is **bestuurder** van **twee vennootschappen**. De **ene vennootschap** rekent een **managementfee** door **aan de andere vennootschap**. Mag de fiscus dan zeggen dat de prestaties toch geleverd werden door **het koppel zelf** en niet door de ene vennootschap? Het **Hof te Antwerpen** vindt van **niet**.

Een koppel bezit een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid SUGUKI die het leeuwendeel van de aandelen aanhoudt van een naamloze vennootschap met als doel de uitbating van een garage.

**Beide partners** zijn zowel **zaakvoerder** binnen de **bvba** als **bestuurder** van de **nv**. Het koppel besluit zelf geen bezoldiging op te nemen als bestuurder van de nv, maar de bvba een vergoeding te laten aanrekenen aan de garage voor het werk dat ze daar leveren.

Voor het leiden van de garage vraagt de bvba in 1992 een **totale vergoeding van 65.000 EUR**.

### **Standpunt fiscus**

De **fiscus** ziet een en ander niet zitten en pakt de naamloze vennootschap aan. Na onderzoek besluit de administratie dat de garage niet is **geleid** door de bvba, maar wel **rechtstreeks door het koppel**.

Dus is de managementfee die is betaald door de nv aan de bvba **geen aftrekbare beroepskost**. De bvba leverde geen prestaties. Dus is niet voldaan aan de voorwaarden om die managementfee als fiscale beroepskost te aanvaarden (art. 49 W.I.B. 1992).

De managementfee werd belast als **liberaliteit**. De vergoeding werd **dubbel belast**. De bvba betaalde sowieso al belasting op de geboekte omzet. Maar door het verwerpen van de managementfee als beroepskost betaalde de garage nog eens belasting op hetzelfde bedrag.

### **Beoordeling standpunt fiscus**

Een wel heel typisch geval. Niet weinig ondernemers werken in een structuur met een holding om een vennootschap te kopen. **Aandelen** moeten betaald worden met **geld na belasting**. Deelbewijzen zijn in de regel immers geen kost. Als men als privé persoon voor aandelen 100 moet betalen, kost dat aan personenbelasting snel 100 belasting en sociale zekerheid. De ondernemer moet dan een wedde van bruto 200 opnemen om na alle belastingen 100 over te houden.

**Aandelen kopen** met een vennootschap is **25 procent goedkoper**. Om binnen een vennootschap 100 netto over te houden, volstaat een bruto bedrag van 150. Het maximale tarief binnen de vennootschapsbelasting is immers maar 33,99 procent. Toegepast op 150 bruto leidt dat tot iets meer dan 50. Vandaar dat het aangewezen is aandelen te verwerven via een andere vennootschap. Het is fiscaal veel gunstiger. Zeker in het geval dat men voor de aankoop van de aandelen een lening moet afsluiten en de gekochte vennootschap zelf het geld zal moeten ophoesten om haar overname te betalen.

In dergelijke gevallen zullen vaak **man en vrouw het bestuur** uitmaken in de **twee vennootschappen**.

Daar maakt de fiscus soms handig gebruik van. Wie heeft nu de gekochte vennootschap geleid? Man en vrouw als natuurlijk persoon, of de holding? Werkten man en vrouw nu voor de garage of voor de holding?



In het geval **man en vrouw** ook een **vergoeding** krijgen als **bestuurder of zaakvoerder** uit de **gekochte vennootschap** (in ons geval de garage), wordt het moeilijk. Als én holding én man en vrouw de garage een **vergoeding** vragen voor het bestuur kan de fiscus de vraag stellen wat de holding dan nog gedaan heeft bovenop de prestaties die man en vrouw leverden.

Dergelijke casus kwam reeds eerder aan bod voor hetzelfde Hof (Antwerpen, 22 juni 1999, F.J.F., No. 99/253; krant 21.04.2000). Daar stelde het Hof dat het koppel niet kon aantonen welke prestaties hun holding extra leverde voor de werkvennootschap. Dus werd de managementfee daar terecht verworpen.

### **Hof van Antwerpen : toch beroepskost**

Maar in onze casus is het **Hof** kort (Antwerpen, 9 september 2003, De Fiscale Koerier 2003/628). De rechters stellen eerst een aantal zaken vast.

Een **garagebedrijf** moet **bestuurd en geleid** worden. Daaraan zijn **fiscaal aftrekbare kosten** verbonden. Het betaalde bedrag voor het beleid wordt op zich niet betwist en is trouwens niet kennelijk overdreven. Verder staat het vast dat het bestuur en het beleid werden **uitgevoerd door het koppel**. Wie zou het anders gedaan hebben? Het Hof merkt op dat volgens de belastingaangifte van de garage, de **zaakvoerders van de bvba** de garage **hebben geleid**.

Dat blijkt uit het feit dat binnen de resultatenrekening een **managementfee** is geboekt ten voordele van de bvba. Dus hebben partijen er voor **gekozen de garage te laten leiden** door de **bvba**.

Daar deze belastingaangifte regelmatig is naar vorm en termijn, berust de **bewijslast van het tegendeel op de administratie**. De fiscus beweert wel dat man en vrouw ook kunnen gehandeld hebben in hun hoedanigheid van bestuurder van de garage.

Zelfs indien deze mogelijkheid bestaat, moet het Hof vaststellen dat hiervan het bewijs niet wordt geleverd. Dus krijgt de garage gelijk in dit dispuut.

Voorwaar een mooi arrest. Het valt op door zijn eenvoud. In weinig tekst oordeelt het Hof. **Partijen** hebben de **vrije keuze** een **structuur op te zetten**.

De fiscus moet de opgezette structuur aanvaarden, tenzij hij feiten aanbrengt die het tegendeel bewijzen of wettelijke bepalingen inroept die dit verbieden.

## Vennootschap en verstrekte renteloze leningen

### Renteloze lening aan bestuurder of stille vennoot

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

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

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

### Voordeel van alle aard en bestuurder

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

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

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

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

### Stille vennoot

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

Dus krijgt de stille vennoot een lening van de vennootschap.

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

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

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

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

#### Fiscus : voordeel alle aard

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

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

#### Hof : Fiscus heeft gelijk

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

## Renteloze lening aan dochter

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

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

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

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

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

## Ongunstig arrest (Gent, 20 mei 2003)

Feiten :

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

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

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

### Fiscus : abnormaal of goedgunstig voordeel

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

### Hof van Beroep: fiscus gelijk

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

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

### **Gunstig arrest Hof van Beroep Brussel 12 oktober 2000**

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

### Feiten : afstand schuldvordering

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

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

### Fiscus : geen uitzonderlijke kost

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

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

Hof : belastingplichtige heeft gelijk

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

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

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

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

## Zijn interesten van aandelenkredieten aftrekbaar?

Binnen de vennootschapsbelasting bestaat een **vrijstelling** voor **gerealiseerde meerwaarden op aandelen**. Vaak gaan vennootschappen **leningen aan om aandelen te kopen** in de hoop ze te verkopen met een mooie bonus. Zijn de **interesten** van die leningen **fiscaal aftrekbaar** ?

### Situatie

- Een **Belgische vennootschap S** maakt deel uit van een Franse groep met als moeder SNGI.
- **S verkoopt** eind 1996 **al haar activa** met inbegrip van het handelsfonds en passiva aan een andere Belgische vennootschap. Daarbij realiseert de vennootschap een **meerwaarde van 2,5 mln. EUR**.

S kiest daarbij niet voor een belastingvrije inbreng van een algemeenheid van goederen, maar stelt de meerwaarde zondermeer belastbaar. Dus ziet het er naar uit dat S belasting zal moeten betalen op een winst van 2,5 mln. BEF.

- Maar dat wil S nu juist vermijden. Daartoe **koopt S** van SNGI een **aandelenpakket van de Franse vennootschap F** voor een aanschaffingsprijs van 54 mln. EUR.
- Om die aankoop te betalen aan SNGI gaat S een **lening aan** bij een Luxemburgse vennootschap. Pittig detail is dat de Luxemburgse vennootschap die lening kan geven omdat SNGI haar die middelen voorschiet.
- **S verkoopt** vrij snel de **aandelen F** aan een vennootschap met zetel op hetzelfde adres als SNGI.

De moedervenootschap SNGI is zowel verkoper van de aandelen F als onrechtstreeks verschaffer van het krediet om die aandelenaankoop te financieren. De rol van SNGI is dus cruciaal in deze hele operatie. De aandelen F worden nog geen jaar later met een mooie meerwaarde van 1,5 mln. EUR verkocht.

Intussen diende S wel 2,5 mln. EUR interest te betalen op de lening die zij van de Luxemburgse vennootschap kreeg. De fiscale situatie van S was daardoor opgeklaard.

De **meerwaarde** op de **verkoop van het netto actief** bedroeg **2,5 mln. EUR**. Bij die winst kwam de meerwaarde van 1,5 mln. EUR op de verkoop van de aandelen F.

- Maar de **gerealiseerde meerwaarde op aandelen F** van 1,5 mln. EUR is **vrijgesteld van belasting** gezien **artikel 192, § 1, eerste lid W.I.B. 1992**. Dus rest nog een belastbaar bedrag van 2,5 mln. EUR.
- Maar die belastbare basis wordt **weggeveegd** door de **betaalde interest** aan de Luxemburgse vennootschap voor het aandelenkrediet. S meent dus géén belasting te moeten betalen.

### Fiscus niet akkoord

Maar BBI Luik ziet dat helemaal niet zitten. De aan- en verkoop van de aandelen F is door de moedervenootschap SNGI opgezet. De **groep SNGI** heeft aldus een **louter interne verkoop en aankoop van aandelen F opgezet** om een belastbare basis bij haar Belgische dochter ongedaan te maken.

De Franse fiscus helpt de BBI niet een klein beetje bij het bewijzen dat het allemaal opgezet spel is.

Die attesteren dat de **prijzen** bij het verhandelen van de aandelen **louter intern zijn bepaald**, zonder voorafgaandelijke onderhandelingen of enig contract.

De prijs van de aandelen is volgens de Franse fiscus trouwens niet in functie van de waarde van het netto actief van de vennootschap bepaald, maar in functie van de fiscale noden. Op basis van die redenering en stukken weigert BBI Luik de interestaftrek van de lening verkregen van de Luxemburgse vennootschap.

**Interesten** die betaald worden om een **vrijgestelde meerwaarde op aandelen** te behalen, zijn volgens de BBI **niet aftrekbaar**. De BBI neemt daarbij mee in overweging dat de interestkost (2,5 mln. EUR) beduidend hoger ligt dan de behaalde meerwaarde op de aandelen S (1,5 mln. EUR).

### **Rechtbank eerste aanleg te Brussel (2 september 2002) : wel aftrekbaar**

Belastingplichtige en BBI vinden elkaar op geen enkel punt. Dus wordt de hele zaak getaxeed. S legt haar lot in handen van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Rb. Brussel, 2 september 2002, F.J.F., No. 2003/189). De grote vraag is of **interesten aftrekbaar** zijn op leningen die in wezen het behalen van een **vrijgestelde meerwaarde op aandelen** tot doel hebben.

De rechtbank beantwoordt die vraag met een duidelijke “**ja**”. Zelfs als kredietnemer (S) zich heeft gefinancierd via een verplichte lening bij de verkoper van de aandelen (SNGI).

Het feit dat het bedrag van de aftrekbare interesten groter is dan het bedrag van de vrijgestelde gerealiseerde meerwaarde bij de latere verkoop van de aandelen, speelt daarbij geen rol. **Uitgaven** die werden gedaan om **vrijgestelde inkomsten te verwerven of te behouden**, zijn **niet uitgesloten** als **fiscaal aftrekbare beroepskost**.

De rechtbank velt hier dus een gunstig vonnis. Niet enkel **bevestigt** zij de **aftrekbaarheid van interesten op leningen op aandelen**. Ondanks het feit dat in het centrale artikel van het fiscaal wetboek staat dat kosten enkel aftrekbaar zijn als zij zijn gedaan of gedragen “om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”.

Die passus belet dus niet dat kosten gemaakt voor het behalen van een meerwaarde op aandelen aftrekbaar zouden zijn.

De rechtbank te Antwerpen hield er **ook zo'n redenering** op na voor **verkoopkosten bij het behalen van een meerwaarde** (Rb. Antwerpen, 6 januari 2003, F.J.F., 2003/188). Namen denkt er anders over. De verkoopkosten van de aandelen moeten in aftrek worden gebracht van de vrijgestelde meerwaarde (Rb. Namen, 19 juni 2002, F.J.F., No. 2002/255). De fiscus ging in beroep tegen het Brusselse vonnis.



### Investeringsaftrek kan wel bij verhuur aan particulieren

De **investeringsaftrek** is een extra aftrek die een onderneming krijgt als het investeert in nieuwe afschrijfbaar immateriële en materiële vaste activa.

Maar als het de **bedoeling** is dat actief via een **overeenkomst van erfpacht of opstal, of enig gelijkaardig onroerend recht aan een derde over te dragen**, wordt de investeringsaftrek **geweigerd**.

Dat is ook het geval als het **gebruik** op een andere wijze aan een **andere belastingplichtige is overgedragen**. In deze tweede beperking moet volgens de wettekst geen rekening gehouden worden met de bedoeling van de verwerving. Maar de fiscus is het daar meestal niet mee eens.

#### Principe :

De **investeringsaftrek** is een beloning die de fiscale wetgever uitdeelt als een onderneming **investeert in afschrijfbaar immateriële en materiële vaste activa** die in **nieuwe staat** zijn verkregen of tot stand gebracht indien die **vaste activa in België** voor het uitoefenen van de **beroepswerkzaamheid** worden gebruikt (art. 68 W.I.B. 1992). De investeringsaftrek is dus een extra aftrek. Bovenop de beroepskosten die de onderneming fiscaal in aftrek kan brengen.

Voorbeeld :

Stel dat een vennootschap in 2003 een nieuw gebouw zet om haar productie in onder te brengen voor de som van 1 mln. EUR. Als die vennootschap een binnenlandse vennootschap is waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen en de vennootschap geen deel uitmaakt van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort, dan mag de vennootschap voor het aanslagjaar 2004 een investeringsaftrek toepassen van 3 procent. Zo krijgt die vennootschap een extra aftrek van 30.000 EUR. Wat een belastingbesparing oplevert van 10.197 EUR (30.000 x 0,3399).

Maar om de investeringsaftrek te krijgen, gelden **strengere bijkomende regels**.

- Personenauto's en auto's voor dubbel gebruik kunnen niet genieten van de investeringsaftrek (met uitzondering van echte taxi's en auto's van autorij scholen die daartoe speciaal zijn uitgerust). Maar daar blijft het niet bij.
- Van meet af aan wou de wetgever verhinderen dat als de ene belastingplichtige een actief kocht en dat doorgaf aan een andere, beide de investeringsaftrek zouden kunnen toepassen. Vandaar dat in de wet een passus werd voorzien dat als vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht met het doel het recht van gebruik ervan bij leasingcontract of bij overeenkomst van erfpacht of opstal, of enig gelijkaardig onroerend recht aan een derde over te dragen, de investeringsaftrek niet kan toegepast worden ingeval die vaste activa kunnen worden afgeschreven door de onderneming die het recht heeft verkregen (eerste beperking).

Bij een klassieke boekhoudrechtelijke lease zal de leasemaatschappij een vrachtwagen kopen en doorverhuren aan de leasingnemer. Logischerwijs wou de wetgever dat enkel de "economische gebruiker" (de leasingnemer) van de investeringsaftrek kon genieten. Niet én de leasinggever én de leasingnemer. Maar de wet gaat nog verder.

- De investeringsaftrek kan ook niet voor vaste activa indien het recht van gebruik ervan is overgedragen aan een andere belastingplichtige. Tenzij de overdracht gebeurt aan een natuurlijke persoon die de vaste activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het recht van gebruik daarvan geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt (tweede beperking). Dus een actief dat (ook) door pakweg een dochteronderneming wordt gebruikt, kan niet in aanmerking komen voor de investeringsaftrek.

### Cassatiearresten

#### Arrest Cass., 22 november 2001 : investeringsaftrek wel mogelijk bij gebruik particulier

- Een **feesttentverhuurder** had te lijden onder de interpretatie die de fiscus geeft aan deze wetteksten (Cass., 22 november 2001). Die verhuurde zijn feesttenten regelmatig aan **particulieren**. Dat zijn wel natuurlijke personen, maar ze gebruiken die tenten niet om beroepsmatig winsten of baten behalen. Het Hof van Cassatie besliste dat vooral moet gekeken worden naar de bedoeling van de wetgever. Daaruit blijkt dat het de bedoeling was te verhinderen dat twee onderscheiden belastingplichtigen met betrekking tot dezelfde vaste activa zouden kunnen genieten van de investeringsaftrek. Vertrekkende van de vaststelling dat de betrokken onderneming tenten en het bijhorende materiaal aankoopt in het kader van haar bedrijfsactiviteit, het gebruik ervan aan derden afstaat op basis van een huurovereenkomst en de derden de tenten niet beroepsmatig aanwenden, besluit Cassatie dat de **investeringsaftrek toch moet toegestaan** worden.

Dit arrest heeft verstrekkende gevolgen. In haar commentaar stelt de fiscus dat de investeringsaftrek niet van toepassing is op een aantal activa omdat het gebruik ervan wordt afgestaan aan een derde. Die zullen nu stuk voor stuk in vraag worden gesteld: verhuur van kamers aan studenten, zonnebanken en movieboxen waarvan het gebruik (door huur, door een andere overeenkomst of zelfs te kosteloze titel) aan particulieren wordt afgestaan, aan particulieren verhuurde stallen, een onroerend goed waarvan het gebruik door een vennootschap is afgestaan aan haar bedrijfsleider die het voor privé-gebruik aanwendt en een zwembad door een vennootschap ter beschikking gesteld van een stille vennoot (Com.I.B. 1992, nr. 68/23). Alhoewel in die laatste twee gevallen het gebouw en het zwembad best effectief wordt verhuurd zodat het betrokken actief daadwerkelijk wordt gebruikt voor de beroepsdoeleinden van de onderneming die de investeringsaftrek wil toepassen.

#### Arrest Cass., Cass, 27 juni 2002 : investeringsaftrek niet mogelijk bij gebruik vennootschap

- In een tweede Cassatiearrest gaat het over een **vennootschap** die **gebouwen doorverhuurt** aan een **andere vennootschap** met een **klassiek huurcontract** (Cass, 27 juni 2002). De belastingplichtige vond dat de geciteerde beperkingen niet van toepassing waren op een KMO vennootschap. Dat zou een schending van het gelijkheidsbeginsel zijn. Maar Cassatie besluit dat uit de samenhang van de wetsartikelen volgt dat vaste activa, waarvan het gebruik aan een derde is overgedragen op een andere wijze dan via een leasing-, erfpacht-, opstal of soortgelijke overeenkomst, geen recht geven op investeringsaftrek. Tenzij wanneer een gebruiker een natuurlijke persoon is die de activa in België gebruikt voor de exploitatie van een onderneming of voor de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende activiteit, en voor zover hij het recht van gebruik van die activa op zijn beurt niet geheel of gedeeltelijk aan een derde overdraagt. Of de huurder een KMO of een gewone vennootschap is, speelt geen rol.

### Reynders parlementaire vraag :

Intussen werd aan minister REYNDERS in een **mondelijke parlementaire vraag** in de Kamercommissie gevraagd of **de fiscus deze twee arresten** aanvaardt (CRABV 50 COM 1030, p. 14). Maar de minister behandelt enkel het tweede, voor de fiscus voordelige, arrest van 2002. Daar is de fiscus het mee eens. Maar over het eerste arrest, zegt de minister niets. Dat is uiteraard jammer.

Daarmee is de kous nog niet af. Hoe dan ook moet een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen de twee soorten uitsluitingen.

- De **eerste uitsluiting** handelt omtrent “vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht met het doel het recht van gebruik ervan bij leasingcontract of bij overeenkomst van erfpacht of opstal, of enig gelijkaardig onroerend recht aan een derde over te dragen” (art. 75, 2° W.I.B. 1992: eerste beperking).
- Daarnaast bestaat de regel dat de investeringsaftrek niet kan voor “vaste activa indien het recht van gebruik ervan anders ... is overgedragen aan een andere belastingplichtige, tenzij de overdracht gebeurt aan een natuurlijke persoon die de vaste activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het recht van gebruik daarvan geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt” (art. 75, 3° W.I.B. 1992: tweede beperking). Dat zijn twee verschillende bepalingen die niet door elkaar mogen gehaspeld worden.

**Samenlezing** van beide **Cassatiearresten** leert dat :

- als het gebruik door de ene vennootschap wordt afgestaan aan een **andere vennootschap**, de investeringsaftrek niét kan.
- Als dat gebruik echter door een vennootschap wordt afgestaan aan een **natuurlijk persoon** die het niet gebruikt om winsten en baten te behalen, blijft de investeringsaftrek overeind. Maar beide Cassatiearresten gaan dus over de tweede beperking. Niet over de eerste.

Een **belangrijk onderscheid** tussen de eerste en de tweede beperking is dat

- de **eerste beperking** ook van toepassing is als de vaste activa zijn verworven “**met het doel**” het gebruik ervan af te staan met een onroerend recht.
- De **tweede beperking** geldt enkel als het recht van gebruik “**is overgedragen**”. Dus bij de eerste beperking speelt de bedoeling wel. Bij de tweede niet. Beide wetsartikelen gebruiken andere woorden. Dus moeten ze verschillend geïnterpreteerd worden. Als ook de bedoeling zou moeten meespelen in de tweede, zou dat met zoveel woorden in de wettekst staan. Zoals dat het geval is voor de eerste beperking.

#### Voorbeeld

Neem nu het geval waarbij een **vennootschap een gebouw zet**. Dat gebeurt gedurende 2003.

Pas begin 2004 wordt het **gebruik van het gebouw afgestaan aan een derde** bij wijze van een simpel **huurcontract** dat ook pas begin 2004 wordt gesloten. Het boekjaar van de betrokken vennootschap valt samen met het kalenderjaar. De eerste vraag die moet beantwoord worden is of hier de eerste of de tweede beperking speelt.

Met andere woorden, is een gewoon huurcontract een “leasingcontract of ... overeenkomst van erfpacht of opstal, of enig gelijkaardig onroerend recht”? **Nee**n. Cassatie geeft daartoe de aanzet.

Het ging in het arrest van 2002 over een klassiek huurcontract. Cassatie plaatst dat onder de tweede beperking. Vermits in zo'n geval de tweede beperking moet getoetst worden, speelt de bedoeling geen rol. In ons voorbeeld wordt **in 2003 het gebruik niet overgedragen**. Dus moet de **investeringsaftrek** voor dat jaar gegund worden. De fiscus neemt vaak de andere stelling in. Logisch. Die poogt uiteraard zoveel mogelijk belastinggeld binnen te harken.

## **Investeringsaftrek bij gemengd beroepsgebruik : versoepeling**

### **Probleem**

Doet u een investering voor uw zaak, dan krijgt u onder bepaalde voorwaarden een extra fiscale aftrek boven op de afschrijvingen, de zgn. investeringsaftrek. Eén van die voorwaarden is dat de investering **uitsluitend voor de beroepswerkzaamheid** gebruikt mag worden. Voor een investering die u voor een **deel ook privé gebruikt** kunt u de **investeringsaftrek m.a.w. niet** genieten.

Er was discussie met de fiscus of de investeringsaftrek ook mogelijk was als uw zaak zich in het gebouw bevindt waarin u ook woont.

Het beroepsmatige deel van het gebouw wordt dan (in principe) wel uitsluitend voor uw beroepswerkzaamheid gebruikt, maar het gebouw op zich wordt echter ook privé gebruikt.

### **Fiscus : afzonderlijke kadastrale percelen**

Volgens de **fiscus** was de investeringsaftrek in dat geval enkel mogelijk als het **beroepsmatige** en het **privédeel afzonderlijke kadastrale percelen** betreffen. Vermits dit echter nergens in de wet voorzien is, ging de rechtspraak daar niet mee akkoord en kreeg de fiscus keer op keer het deksel op de neus.

### **Nieuwe circulaire : bij duidelijk afgescheiden deel wel mogelijk**

De fiscus gooit de handdoek in de ring. De fiscus heeft zich nu eindelijk bij deze rechtspraak neergelegd. In een **circulaire** (Ci.RH.242/561.087 van 19.01.2004) zegt de fiscus dat de **investeringsaftrek toegepast** mag worden "m.b.t. de lokalen of ruimten waarvan ontegensprekelijk blijkt dat zij **uitsluitend** voor de uitoefening van de **beroepswerkzaamheid** worden gebruikt en **duidelijk afgescheiden** zijn van de **privélokalen of -ruimten van de belastingplichtige**".

Dit nieuwe standpunt is onmiddellijk van toepassing, zelfs voor de lopende bezwaren.

Niet altijd. Vermits er afscheiding moet zijn is de investeringsaftrek dus nog steeds **niet mogelijk** voor bv. de gemeenschappelijke ingang van uw praktijk en uw privéwoning of voor het bureel in de hoek van uw living. Investeringsaftrek kan ook niet als u bv. het dak van een gemengd gebouw laat vernieuwen of een nieuwe verwarmingsketel laat plaatsen.

Opgemaakt door :

Pieter Devloo  
Erkend Accountant & Belastingconsulent  
Venoot Vlasschaert-Devloo Accountants & Belastingconsulenten

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