

VDV ACCOUNTANTS bvba

ACCOUNTANTS & BELASTINGCONSULENTEN

PIETER DEVLOO

ZAAKVOERDER-VENNOOT

ERKEND ACCOUNTANT  
&  
BELASTINGCONSULENT

ERKENDE ADVIESINSTANTIE  
STARTERSCHEQUES

WWW.VDVACCOUNTANTS.BE

✉ 9520 – VLIERZELE  
TOMT 4

✉ 9000 – GENT  
VOSKENSLAAN 127

TEL.  
053/77 66 66

FAX  
053/77 66 60

E-MAIL  
DEVLOO@VDVACCOUNTANTS.BE



## ACTUALISATIE VENNOOTSCHAPSBELASTING AANSLAGJAAR 2007

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

## INHOUDSOPGAVE

<b>VAK I - RESERVES.....</b>	<b>6</b>
<b>Belastingvrije reserves uitkeren tegen voordeeltarief.....</b>	<b>6</b>
Tijdelijke vrijstelling .....	6
Gunstig tarief.....	6
Enkel voor stokoude meerwaarden .....	7
<b>Tax shelter: vrijstelling investeringen in audiovisuele producties .....</b>	<b>7</b>
Voorwaarden vrijstelling.....	7
Uitbreiding naar televisuele films .....	8
<b>VAK II – VERWORPEN UITGAVEN .....</b>	<b>9</b>
<b>Aftrekbaarheid van de managementvergoeding .....</b>	<b>9</b>
Arrest 1 : bestuurdersbezoldiging en art. 32, eerste lid, 1° W.I.B. 1992).....	9
Arrest 2 : holding en bestuurdersbezoldiging : vrije keuze van structuur .....	12
Arrest 3 : holding en bestuurdersbezoldiging : artikel 26 W.I.B.....	14
<b>Verbonden ondernemingen : invoering van at arm’s length principe .....</b>	<b>16</b>
Wetstekst Artikel 185 § 2 WIB 92 .....	16
<b>Zijn kosten van vervreemding aandelen aftrekbaar ?.....</b>	<b>17</b>
Principe : meerwaarden op aandelen vrij .....	17
Standpunt fiscus : na aftrek inherent bijzondere kosten .....	17
Verdeeldheid in rechtspraak .....	17
Aanpassing wet : netto meerwaarde vrijgesteld .....	18
Hoe ruim zijn “kosten van vervreemding” ? .....	18
Interne kosten ? .....	19
<b>Aanpassing van de forfaitaire bedragen voor de buitenlandse reizen .....</b>	<b>20</b>
Verblijfsvergoeding voor buitenlandse reizen .....	20
Kost eigen aan werkgever : als gebaseerd is op betrouwbare norm.....	20
<b>Seeling-arrest ook voor vennootschap ? .....</b>	<b>21</b>
Arrest Hof van Justitie dd. 8 mei 2003 : is geen verhuur .....	21
Circulaire : enkel van toepassing op natuurlijke personen .....	21
Parlementaire vraag : niet van toepassing op vennootschappen want verhuur.....	22
Parlementaire vraag : waarom BTW terugstorten over 15 jaar ? .....	23
In de toekomst Seeling-arrest enkel nog van toepassing op roerende goederen .....	23
<b>Btw-eenheid kan verloren btw recupereren.....</b>	<b>24</b>
De voordelen van een btw-eenheid .....	24
Wie mag of moet tot een btw-eenheid behoren?.....	24
Verplicht ? .....	24
Wat zijn de gevolgen ?.....	24
<b>VAK III – DIVIDENDEN .....</b>	<b>26</b>
<b>Vermindering van de minimumdeelneming roerende voorheffing.....</b>	<b>26</b>
<b>Winstbewijzen gelijkgesteld met gestort kapitaal en definitie van de dividenden .....</b>	<b>26</b>
Nieuwe definitie “werkelijk gestort kapitaal “ .....	26
Uitgiftepremies : niet belastbaar als dividend .....	27

<b>VAK IV – BELASTBARE GRONDSLAG</b> .....	<b>28</b>
<b>Belastingvrijstelling voor sommige subsidies vanaf 2006</b> .....	<b>28</b>
Voorheen : alle subsidies belastbaar .....	28
Sommige subsidies voortaan vrijgesteld .....	28
Vanaf wanneer geldt nu de belastingvrijstelling?.....	28
Kapitaalsubsidies in combinatie met patrimoniumvennootschap wel belastbaar .....	29
Andere subsidies niet vrijgesteld .....	30
<b>Aanpassing verworpen uitgaven op Europese DBI's verdwijnen</b> .....	<b>31</b>
Principe : vermijden dubbele belasting .....	31
Basisvoorwaarden.....	31
Bijkomende voorwaarde : beperken tot saldo na vierde bewerking .....	31
Bijkomende voorwaarde : verminderen met verworpen uitgaven.....	32
<b>Verlenging van de vrijstelling voor bijkomend personeel</b> .....	<b>33</b>
<b>Notionele interest</b> .....	<b>34</b>
Tarief notionele interestaftrek .....	34
Boekjaar langer of korter dan 12 maanden .....	34
Hoe eigen vermogen van de vennootschap maximaliseren ? .....	35
Vertrekbasis = eigen vermogen .....	35
Correcties op het boekhoudkundig eigen vermogen .....	36
Cumulatieverbod met de investeringsreserve .....	42
Fiscale opportuniteiten .....	43
Algemene desactivering van de gewone investeringsaftrek.....	44
Opheffing van het belastingkrediet .....	44
<b>Verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in beveiliging</b> .....	<b>45</b>
Zowel voor KMO vennootschappen als "kleine vennootschappen" .....	45
Opheffing van de vereiste aanbeveling voor de investeringen in beveiliging .....	45
<b>Verhoging van de minimumbezoldiging van de bedrijfsleider</b> .....	<b>45</b>
<b>Afzonderlijke taxatie aan een tarief van 309 procent uitgebreid</b> .....	<b>46</b>
Uitbreiding taxatie aan 309 % .....	46
Opstellen van fiches voor de in het buitenland betaalde inkomsten.....	46
<b>VAK – PROCEDURE EN VARIA</b> .....	<b>47</b>
<b>Verlenging van de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift</b> .....	<b>47</b>
<b>Nieuwe omschrijving van de kleine vennootschap</b> .....	<b>47</b>
<b>IFRS-regels niet voor kleine en middelgrote ondernemingen</b> .....	<b>48</b>
Geconsolideerde jaarrekeningen : IFRS de standaard.....	48
Enkelvoudige jaarrekeningen : IFRS standaard niet verplicht.....	48
Grote ondernemingen IFRS op termijn vermoedelijk de regel .....	49
<b>De verantwoordelijkheid van bestuurders van een bedrijf werd aanzienlijk verzwakt</b> .....	<b>50</b>
Wetstekst WIB en BTW : bestuurder aansprakelijk voor bedrijfsvoorheffing, btw .....	50
Wetstekst Vennootschappen: bestuurder aansprakelijk voor sociale bijdragen .....	51
<b>Verkopende aandeelhouder bij kasgeldvennootschap nu ook aansprakelijk</b> .....	<b>54</b>
Situatie : ontstaan kasgeldvennootschap .....	54
Misbruik kasgeldvennootschap.....	54
Nieuwe wet : verkopende aandeelhouder nu mee aansprakelijk .....	54

Welke belastingschulden ? .....	55
Aansprakelijkheid solidair en “middellijk” .....	55
<b>Meerwaarde op aandelen : enkel abnormaal deel belastbaar .....</b>	<b>56</b>
Situatie .....	56
Standpunt fiscus : volledige meerwaarde belastbaar .....	56
Standpunt belastingplichtige : enkel abnormaal deel belastbaar .....	56
Standpunt Hof van Cassatie : enkel abnormaal deel belastbaar.....	57
<b>Fiscale boetes .....</b>	<b>57</b>

## AANGIFTE AANSLAGJAAR 2007

De **fiscale bepalingen** evolueren voortdurend. De vennootschapsbelasting was veelal minder onderhavig aan veranderingen, maar ontsnapt thans niet meer aan de regel en is blijven evolueren na de hervormingswet van de vennootschapsbelasting van 24 december 2002 (B.S., 31 december 2002).

Het leek ons nuttig een **overzicht van de meest recente maatregelen** te geven, vergezeld van een korte toelichting die van belang kan zijn voor de vennootschappen voor de **aanslagjaren 2006 en 2007** (bepaalde wijzigingen kunnen eveneens betrekking hebben op natuurlijke personen). Gezien boekjaren een duur van meer dan 12 maanden kunnen hebben en de vennootschapsbelasting de mogelijkheid voorziet het boekjaar af te sluiten op een andere datum dan op 31 december, hebben wij eveneens de vanaf 1 juli 2004 van toepassing zijnde maatregelen op willekeurige wijze hernomen.

### Belastingvrije reserves uitkeren tegen voordeeltarief

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

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

Nu wil de regering vennootschappen de kans geven **sommige belastingvrije reserves** tegen een voordeeltarief

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

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

#### Tijdelijke vrijstelling

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

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

#### Gunstig tarief

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

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

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

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

## Enkel voor stokoude meerwaarden

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

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

## **Tax shelter: vrijstelling investeringen in audiovisuele producties**

Om de investeringen in **erkende Belgische audiovisuele producties** te promoten, introduceerde de programmawet van 2 augustus 2002 een **artikel 194ter** in het Wetboek van inkomstenbelastingen (WIB 92) dat beter bekend staat onder de naam 'Tax shelter' ten bate van audiovisuele producties.

Sinds het aanslagjaar 2004 kunnen ingezeten **vennootschappen of filialen van buitenlandse bedrijven** – andere dan de ingezeten audiovisuele of teledistributieondernemingen – genieten van **fiscale stimulansen** als ze investeren in **erkende Belgische audiovisuele producties**.

De belastbare bedrijfswinst kan worden **vrijgesteld van vennootschapsbelasting** :

- ten belope van **150 % van het geïnvesteerd kapitaal**,
- tot **maximaal de helft** van de **belastbare gereserveerde winst** per belastbare periode.

Er is een absoluut plafond van 750.000 euro per jaar, waardoor de **investering beperkt is tot 500.000 euro**.

Ingeval de investerende vennootschap **niet voldoende belastbare winst** heeft om de vrijgestelde bedragen integraal af te trekken, kan het niet afgetrokken deel **onbeperkt overgedragen** worden naar een **volgende belastbare periode**, zonder dat de vrijstelling per belastbare periode de hierboven opgenomen plafonds overschrijdt.

## Voorwaarden vrijstelling

- Het **bedrijf** dat **aanspraak** wil maken op die **vrijstelling**, moet aan een aantal voorwaarden beantwoorden. Een van die voorwaarden is de verplichting om een **kaderovereenkomst** met de **productieonderneming** te sluiten. Deze overeenkomst geeft de onderneming het recht om te genieten van een belastingvoordeel, zelfs als de effectieve storting van de investering later plaats heeft, in zoverre de datum van de ondertekening van de overeenkomst vastligt. De investerende onderneming zal haar engagement wel moeten nakomen **binnen de achttien maanden na de ondertekening van de kaderovereenkomst**.
- De investering kan de vorm aannemen van een **lening** van maximaal 40 % van het globaal bedrag, maar **minstens 60 %** moet de **aankoop van exploitatierechten van de film vertegenwoordigen**. De auteurs- en eigendomsrechten die men in ruil daarvoor verkrijgt mogen

niet overgedragen worden zolang de productie niet is voltooid, en evenmin binnen de periode van achttien maanden volgend op het afsluiten van de kaderovereenkomst.

- Verder zijn er nog een **reeks documenten en attesten** vereist **gedurende een periode van vier jaar**. Zonder die documenten en attesten riskeert de onderneming de vrijgestelde winst alsnog te moeten opnemen in haar belastbare winst aan het einde van die periode.

Men vindt alle noodzakelijke richtlijnen terug in de circulaire van 23 december 2004 (Circ. nr. CI.RH. 421/566.524).

### **Uitbreiding naar televisuele films**

Na een wijziging door de programmawet dd. 22 december 2003 (B.S., 31 december 2003), **breidt** de wet van 17 mei 2004 (B.S., 4 juni 2004) **de tax shelter uit naar de televisuele films**, meer bepaald naar de investeringen in de lange televisiefilms (maw. de lange televisiefilms van meer dan 52 minuten, die op zichzelf staan, of deel uitmaken van een reeks of een feuilleton, met uitzondering van de uitzendingen die hoofdzakelijk in studio worden opgenomen zoals de reality shows, de talkshows, enz.).

Deze uitbreiding naar de televisuele films is in werking getreden op 1 januari 2006.



## VAK II – VERWORPEN UITGAVEN

### 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 en art. 32, eerste lid, 1° W.I.B. 1992).

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 : vrije keuze van structuur**

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.

### **Arrest 3 : holding en bestuurdersbezoldiging : artikel 26 W.I.B**

Bron : arrest van het Hof van Beroep van Antwerpen dd. 07.03.2006

Opdat een kost **fiscaal aftrekbaar** zou zijn, moeten daar **werkelijke prestaties** tegenover staan. Maar dankzij **artikel 26** van het Wetboek Inkomstenbelastingen (W.I.B), mag de fiscus volgens het Hof van Beroep in Antwerpen, de aftrek van een fictieve kostenfactuur niet weigeren.

In België bestaat de **fiscale eenheid** niet. Dat houdt in dat belastingplichtigen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, als één enkele belastingplichtige worden aangemerkt. Omdat de fiscale eenheid in ons land niet bestaat, kan een groep van vennootschappen de winst in één vennootschap niet meteen compenseren door het verlies in een andere vennootschap.

Voor **groepen** zit er niets anders op dan de winst van de ene naar de andere vennootschap door te schuiven **via facturatie**. De verlieslatende vennootschap presteert dan diensten voor de winstgevende. De winstgevende vennootschap die de kostenfactuur ontvangt, moet aantonen dat het om een fiscaal aftrekbare beroepskost gaat. Dat zijn kosten gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (**artikel 49 W.I.B.**) De vennootschap die de kosten inbrengt, moet de echtheid en het bedrag van de kosten verantwoorden.

#### Situatie

Het Hof van Beroep in Antwerpen kreeg onlangs zo'n geval te behandelen. Een vennootschap was **benoemd tot gedelegeerd bestuurder** in een andere vennootschap.

Voor dat mandaat ontving de bestuursvennootschap 5.000 euro per maand. De vennootschap die de bestuursvennootschap betaalde, moest aantonen dat het om een fiscaal aftrekbare beroepskost ging.

#### Standpunt fiscus : niet aftrekbare kost

De bedragen die aan een **managementvennootschap** worden betaald krachtens **art. 49 WIB 92** zijn **niet als beroepskosten aftrekbaar** indien :

- de werkelijkheid en
- het beroepsmatig karakter van de geleverde prestaties niet wordt bewezen.

De vennootschap faalde in dat bewijs. Ze kon niet bewijzen dat er tegenover de vergoeding van 5.000 euro per maand werkelijke prestaties stonden.

Dus weigerde de **fiscus de aftrek** en **verhoogde** ze de **belastbare basis** met de aanvankelijk **afgetrokken kost**.

Door die handelwijze werd de vergoeding nu **twee keer belast**. Zowel de bestuursvennootschap als de vennootschap die de factuur ontving, moesten er volgens de fiscus belasting op betalen.

#### Standpunt belastingplichtige : wel aftrekbare kost op basis van art. 26 W.I.B.

De gedupeerde vennootschap - zij die de maandelijksse kost van 5.000 euro had ingebracht - gooide als deus ex machina **artikel 26 W.I.B.** in de ring. Dat artikel stelt dat wanneer :

- een in België gevestigde onderneming
- abnormale of goedgunstige voordelen verleent,
- die voordelen bij haar eigen winst worden gevoegd,
- tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger, in casu de bestuursvennootschap.

De gedupeerde vennootschap vond dus dat zij een **abnormaal of goedgunstig voordeel** had verleend aan de bestuursvennootschap. Ze betaalde een vergoeding in ruil waarvoor geen prestaties werden geleverd. Dat is duidelijk abnormaal of goedgunstig. En volgens artikel 26 W.I.B. mogen

dergelijke voordelen **niet belast** worden bij de **verstrekker** als de fiscus ze gebruikt om er de belastbare basis van de ontvanger van het voordeel mee te bepalen. De gedupeerde vennootschap stelde dus dat de door haar betaalde vergoeding van 5.000 euro per maand bij haar niet mag belast worden.

Standpunt Rechtbank : fiscus mag aftrek niet weigeren op basis van art. 26 W.I.B.

Het **Hof van Beroep in Antwerpen** volgde die redenering. De fiscus mag de **kostenaftrek niet weigeren** bij de vennootschap die de bestuursvergoeding als beroepskost aftrok, precies omdat de betaalde vergoeding belast wordt bij de bestuursvennootschap.

Het Hof van Beroep oordeelt dat het door art. 26 WIB 92 geformuleerde verbod van dubbele belasting doorwerkt bij de toepassing van art. 49 WIB 92 op abnormale beroepskosten. Het Hof van Beroep baseert zich hiervoor op rechtsleer. Deze zienswijze is bovendien het meest in overeenstemming met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

## Verbonden ondernemingen : invoering van at arm's length principe

Het Wetboek Inkomstenbelasting omvat verschillende bepalingen ter bestrijding van verrichtingen tussen **verbonden vennootschappen** die **niet overeenstemmen** met de **marktvoorwaarden** (zie art. 26, 54, 55, 56 en 79 en 344, § 2 van het W.I.B. 1992), doch geen van deze bepalingen verwijst rechtstreeks naar het "**arm's length**" **principe** zoals hij aangenomen en toegepast wordt op internationaal vlak voor de intragroepsverrichtingen.

Het **Belgisch fiscaal recht** bevatte bovendien **geen enkele bepaling** die winstcorrecties toelieten wanneer ingevolge een overprijs, de **boekhoudkundige winst** van een **in België gevestigde onderneming te hoog** zou zijn.

De **arbitrageovereenkomst** dd. 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen en de meest recente dubbelbelastingverdragen voorziet evenwel dat **België** een **correctie** moet doorvoeren wanneer de **belastbare winst** van een in België gevestigde belastingplichtige een winst omvat dat, ingevolge het gebruik van prijzen die niet conform zijn aan de markt, **reeds in een andere lidstaat werden belast**.

Deze nieuwe regeling van artikel 185, § 2 van het W.I.B. 1992 is eveneens van toepassing op de belasting van niet-inwoners, meer bepaald op de verrichtingen tussen de vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen en hun moedermaatschappijen of derden (cf. art. 235, 2° van het W.I.B. 1992)..

De **wet van 21 juni 2004** (B.S., 9 juli 2004) voegt een § 2 aan artikel 185 van het W.I.B. 1992 en voert hiermee op expliciete wijze het " arm's length" principe en de verplichting tot correlatieve aanpassing in het betrokken Wetboek in (van toepassing vanaf 19 juli 2004).

### **Wettekst Artikel 185 § 2 WIB 92**

§ 1. **Vennootschappen** zijn **belastbaar** op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.

§ 2. Onverminderd het tweede lid, voor **twee vennootschappen** die deel uitmaken van een **multinationale groep** van **verbonden vennootschappen** en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties :

a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, **voorwaarden** worden overeengekomen of opgelegd die **afwijken** van die welke zouden worden overeengekomen tussen **onafhankelijke vennootschappen**, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;

b) indien in de winst van een vennootschap **winst is opgenomen** die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze **herzien**.



## Zijn kosten van vervreemding aandelen aftrekbaar ?

Art. 43 WIB 92 is van toepassing vanaf aanslagjaar 2007

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

### Principe : meerwaarden op aandelen vrij

**Meerwaarden op aandelen** zijn in dit land binnen de **vennootschapsbelasting** nog steeds **vrijgesteld**. Deze mooie maatregel bestaat al sinds begin van de jaren negentig. Meerwaarden op aandelen die in aanmerking komen voor de aftrek als definitief belast inkomen (de DBI aftrek), zijn **volledig vrijgesteld (art. 192, § 1, eerste lid W.I.B. 1992)**.

Maar in de praktijk was een hele polemiek ontstaan **hoe de meerwaarde berekend moest** worden.

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

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

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

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

### Standpunt fiscus : na aftrek inherent bijzondere kosten

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

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

### Verdeeldheid in rechtspraak

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

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

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

### Aanpassing wet : netto meerwaarde vrijgesteld

**Vanaf aanslagjaar 2007** heeft de fiscus in het kader van de wet op de notionele interestaftrek de **wettekst laten aanpassen (art 43 WIB 92)**. Vanaf dan is de **verwezenlijkte meerwaarde** gelijk aan het positieve verschil tussen :

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

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

### Hoe ruim zijn "kosten van vervreemding" ?

De grote vraag is hoe ruim "**kosten van vervreemding**" kunnen zijn. In de **memorie van toelichting** bij de wet staat geschreven dat dit alle kosten zijn die betrekking hebben op de vervreemdingsverrichting in haar geheel. Ter verduidelijking zijn **volgende kosten** opgesomd: publiciteitskosten, notariskosten, makelaarskosten, bankkosten, taksen op verrichtingen en verzekering- en dekkingskosten.

Sommigen dachten dat deze lijst een limitatieve opsomming was. Wat er niet in voorkomt, moet niet in min van de meerwaarde.

Recent heeft de fiscus in een **circulaire** duidelijk gemaakt het niet eens te zijn met deze stelling (Circulaire nr. Ci.RH.241/576.972 dd. 06.04.2006).

- De fiscus wijst er vooraf op dat deze nieuwe bepaling niet enkel geldt binnen de **vennootschapsbelasting**, maar ook binnen de **personenbelasting**.
- De nieuwe definitie geldt dus voor **elke meerwaarde** op voor de **beroepswerkzaamheid gebruikte activa**.
- De nieuwe berekening is niet enkel van toepassing bij een **verkoop**, maar ook bij **elke andere vervreemding** zoals een inbreng in vennootschap.
- De vraag is uiteraard hoe ruim de passus "kosten van vervreemding" is. De fiscus schrijft daarover dat het **niet enkel** gaat om de **kosten** die gemaakt zijn op het **ogenblik van de vervreemding zelf** (notariskosten, makelaarskosten, bankkosten,...) maar ook om **vroegere kosten**, zelfs al zijn die gedaan of gedragen tijdens een **vorig belastbaar tijdperk** (zoals publiciteitskosten).

Dat laatste lijkt merkwaardig omdat de indruk zou kunnen ontstaan dat wat eerst een fiscaal aftrekbare kost was, in een later jaar wordt teruggedraaid. Dat zou indruisen tegen het eenjarigheidsbeginsel dat zo typisch is voor beroepskosten. Maar bij nader inzien verzet niets zich tegen zo'n behandeling. Het gaat niet om het achteraf herkwalficeren van wat eerst een fiscaal aftrekbare beroepskost was. Enkel de **berekening van de meerwaarde** is gevisieerd.

- Gelukkig schrijft de fiscus in zijn circulaire dat de **kosten rechtstreeks** moeten kunnen **toegewezen** worden aan een **vervreemding** die **aanleiding** geeft tot het **ontstaan van een meerwaarde**. Daarmee lijkt het probleem voor bijvoorbeeld VC's (Venture Capital) van de baan. Als je aan dat soort ondernemers vraagt waarom ze een participatie kopen, zullen ze steevast antwoorden dat het de bedoeling is om die zo snel mogelijk met een zo groot mogelijke meerwaarde te verkopen. Dus zou men daaruit kunnen besluiten dat alle kosten die ze maken, kosten zijn met het oog op de vervreemding. Maar zolang het niet gaat om een concrete vervreemding, moeten die kosten niet in min van een latere meerwaarde.

Enkel als een daadwerkelijke vervreemding wordt gerealiseerd, moeten de rechtstreekse kosten in min van de vrijgestelde meerwaarde. Wat inhoudt dat de kosten van een mislukte vervreemdingspoging niet in min moeten van de uiteindelijk gelukte realisatie.

- De kosten die verband houden met een vervreemding, maar **fiscaal niet** als **beroepskost aftrekbaar** zijn, moeten evident **niet in min van de meerwaarde**. Stel dat slopende onderhandelingen worden gevoerd op restaurant voor 1.000 EUR. Vermits restaurantkosten maar voor 69 procent aftrekbaar zijn, zal slechts het aftrekbare gedeelte van 310 in mindering moeten van de gerealiseerde meerwaarde.

De **fiscus** geeft dan zelf een **niet limitatieve lijst** op van **kosten** die in mindering moeten van de gerealiseerde meerwaarde. Naast de voorbeelden die reeds in de memorie van toelichting stonden, voegt de fiscus volgende voorbeelden toe: wisselresultaten, financiële kortingen, erelonen van raadgevers, consultancykosten, transportkosten, kosten van technische controle, kosten van expertise, schatting en studie. Waarmee duidelijk wordt dat de fiscus de lijst opgesomd in de memorie van toelichting terecht niet als limitatief beschouwt.

### **Interne kosten ?**

Wat wel opvalt, is dat de administratie **niet expliciet verwijst** naar de **kost van het eigen personeel** dat meedraait bij het realiseren van een meerwaarde. Stel dat een interne jurist het verkoopcontract opstelt, moet deze kost dan ook in min?

In de wet zit alvast geen grond om enkel extern gemaakte kosten uit te sluiten. Dus lijkt het er op dat ook interne kosten gevisieerd zijn zodat de rechtstreeks toerekenbare kost van de interne jurist bij de realisatie van een meerwaarde in min moet van de meerwaarde.

# Aanpassing van de forfaitaire bedragen voor de buitenlandse reizen

## Verblijfsvergoeding voor buitenlandse reizen

- Het besluit van de Regent dd. 17 december 1948 verleent machtiging aan de Minister van Buitenlandse Zaken voor het vaststellen van de **verblijfsvergoedingen** die mogen worden toegekend aan de afgevaardigden en ambtenaren afhankelijk van de Federale Overheidsdienst Buitenlandse Zaken, Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking die zich in officiële opdracht naar het buitenland begeven of zetelen in internationale commissies.
- Het **bedrag van deze vergoedingen** wordt **regelmatig herzien** want het barema van dergelijke bevoegdheden is gesteund op een circulaire van de Verenigde Naties genaamd "Daily Subsistence Allowance Circular"  
Het ministerieel besluit dd. 27 februari 2006 houdende vaststelling van de verblijfsvergoedingen die mogen worden toegekend aan de afgevaardigden en ambtenaren afhankelijk van de Federale Overheidsdienst Buitenlandse Zaken, Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking die zich in officiële opdracht naar het buitenland begeven of zetelen in internationale commissies (B.S., 21 maart 2006) bevat de **nieuwe lijst** met de betrokken vergoedingen van toepassing **vanaf 1 maart 2006**.

## Kost eigen aan werkgever : als gebaseerd is op betrouwbare norm

- Op fiscaal vlak weet men dat de vergoedingen toegekend door een werkgever aan een werknemer voor een buitenlandse dienststopdracht onder bepaalde voorwaarden en binnen bepaalde grenzen aanzien kunnen worden als een **terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever**. Overeenkomstig de bepalingen van artikel 31, lid 2, 1°, in fine van het W.I.B. 1992, zijn deze **vergoedingen niet belastbaar**.
- Hoewel het bedrag van bepaalde kosten eigen aan de werkgever op **forfaitaire wijze** wordt berekend, bewaren zij hun aard van **werkelijke kosten** wanneer hun bedrag volgens **betrouwbare normen** wordt vastgesteld.

De Minister van Financiën heeft **meerdere malen verklaard** (o.a. in antwoord op de parlementaire vragen nr. 295 dd. 29 maart 2000 van dhr. Letermo, V.A., Kamer, nr. 50/034, p. 3964; nr. 787 dd. 18 september 2001 van Mevr. Pieters, V.A., Kamer, nr. 50/1 02, p. 11932; nr. 3-1778 dd. 3 december 2004 van Mevr. Van dermoorsch, V.A., Senaat, 2005-2006, nr. 3-64, p. 6192 ; nr. 700 dd. 15 maart 2005 van dhr. Casaer, V.A., Kamer, 2005-2006, nr. 115, p. 22196 ; nr. 705 dd. 22 maart 2005 van Mevr. Muylle, V.A., Kamer, 2005-2006, nr. 115, p. 22203 ; nr. 819 dd. 6 juni 2005 van Mevr. Pieters, V.A., Kmoç 2005-2006, nr. 116, p. 22476 en nr. 1151 dd. 16 februari 2006 van Mevr. Pieters, V.A., Kamer, 2005-2006, nr. 118, p. 22919) dat de **forfaitaire vergoedingen** gestort door de FOD Buitenlandse Zaken aan zijn personeel van de controle administratie voor buitenlandse opdrachten vastgesteld worden op basis van **betrouwbare normen**.

Deze bedragen kunnen dus **aangewend** worden in de prive-sector om vast te stellen in welke mate de **vergoedingen voor buitenlandse dienststopdrachten** toegekend kunnen worden als belastingsvrijstelling ten titel van **kosten eigen aan de werkgever**.

De administratie heeft uiteindelijk dit **standpunt uitdrukkelijk aangenomen** in haar circulaire nr. Ci.RH.241/534.514 (AFER 17/2006) dd. 11 mei 2006. Deze lijsten worden eveneens door de RSZ aangewend.

## Seeling-arrest ook voor vennootschap ?

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

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

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

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

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

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

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

### Circulaire : enkel van toepassing op natuurlijke personen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **In de toekomst Seeling-arrest enkel nog van toepassing op roerende goederen**

De fiscus ziet dit allemaal met leden ogen aan. Vandaar dat de regering die mogelijkheid voorgoed wil afsluiten. Artikel 19 van het btw-wetboek zal alleen nog kunnen worden toegepast op roerende goederen, niet meer op onroerende.

## Btw-eenheid kan verloren btw recupereren

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

### De voordelen van een btw-eenheid

- Elke vennootschap die goederen of diensten ontvangt van andere vennootschappen in de groep, moet de btw niet meer doorbetalen. Het gebeurt in een groep vaak dat de ene vennootschap bij de periodieke aangifte btw moet betalen en een andere btw moet terugkrijgen. Nu worden die bedragen met elkaar gecompenseerd.
- Maar met het nieuwe systeem zal sommige btw ook niet langer verloren gaan. Als de ene vennootschap een personenwagen koopt en die verhuurt aan een andere groepsvennootschap, kan de huurder in regel maar de helft van de btw aftrekbaar stellen omdat de btw op autovoertuigen bestemd voor personenvervoer hoogstens voor 50 procent aftrekbaar is. Nu zal de verhuurder geen btw meer moeten aanrekenen op de doorfacturatie van die auto en zal de huurder zo geen btw meer verliezen.

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

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

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

### Verplicht ?

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

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

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

### Wat zijn de gevolgen ?

Het systeem zal voor een hele omwenteling zorgen.

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



- Maar als de huurder en verhuurder deel uitmaken van een **btw-eenheid** zal dat **automatisch** zo zijn.

Voorbeeld :

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

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

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

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

## VAK III – DIVIDENDEN

### Vermindering van de minimumdeelneming roerende voorheffing

Krachtens de artikelen 160, § 5, 6 en 6bis van het K.B. van het W.I.B. 1992, wordt **volledig verzaakt** aan de inning van de **roerende voorheffing** op **dividenden** waarvan de debiteur en de begunstigde **binnenlandse vennootschappen** zijn.

Deze verzaking is evenwel niet van toepassing indien het aandelenbezit van de moedermaatschappij uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald niet het reglementair vastgestelde **minimumpercentage** van het kapitaal van de dochteronderneming vertegenwoordigt en die minimumdeelneming niet gedurende een **ononderbroken periode** van **ten minste één jaar wordt of werd behouden**.

Het koninklijk besluit dd. 18 april 2005 (B.S., 3 mei 2005) strekt tot invoering van een geleidelijke **verlaging van de minimumdeelneming** van een moedermaatschappij in het kapitaal van haar filiaal.

- Voor dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2005, wordt het percentage van 25% op **20%** vastgesteld.
- Vervolgens bedraagt het percentage **15 %** voor dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2007 en
- op **10 %** voor dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2009.

### Winstbewijzen gelijkgesteld met gestort kapitaal en definitie van de dividenden

#### Nieuwe definitie “werkelijk gestort kapitaal “

De wet van 31 januari 2006 (B.S., 22 februari 2006) voerde wijziging in van artikel 184, lid 2 van het W.I.B. 1992 :

- Het **gestorte kapitaal** is het **statutaire kapitaal** voorzover dat gevormd wordt door **werkelijk gestorte inbrengen** en voorzover er **geen vermindering** heeft plaatsgevonden.
- **Uitgiftepremies** en bedragen waarop ingeschreven wordt ter gelegenheid van de **uitgifte van winstbewijzen** worden **gelijkgesteld** met het **kapitaal**, op voorwaarde dat ze op het passief van de balans worden vermeld onder het eigen vermogen, op een rekening die, zoals het maatschappelijk kapitaal, de waarborg voor derden vormt en alleen kan worden verminderd ter uitvoering van een regelmatige beslissing van de algemene vergadering, getroffen met inachtneming van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen die van toepassing zijn op statutenwijzigingen.

Deze wet treedt in werking **vanaf 22 februari 2006**, onder voorbehoud dat voor wat betreft de winstbewijzen, de bepalingen van deze zelfde wet van toepassing zijn op de winstbewijzen uitgegeven sinds 1 januari 2005.

Ingevolge de ingevoerde wijzigingen, bestaat het **gestort kapitaal** bijgevolg uit :

- de **inbreng** van de vennoten of aandeelhouders **in speciën** en de **inbreng in natura** voor zover de inbrengwaarde niet overdreven is;
- de **uitgiftepremies** waarop is ingeschreven **in geld**;
- de **winstbewijzen** waarop is ingeschreven **in geld**;
- de in het kapitaal opgenomen winsten op voorwaarde dat zij aan hun eigen belastingstelsel werden

onderworpen (met andere woorden, worden hier enkel mee bedoeld de winsten die belast werden bij hun uitkering als dividend, zelfs indien bij de thesaurie de fondsen in de vennootschap zijn gebleven; het gaat in feite om de **inbreng van een schuldvordering** door de aandeelhouders).

Het kapitaal dat aan de aandeelhouders kan worden terugbetaald onder **vrijstelling van belasting** is beperkt tot het **fiscale begrip** van het **werkelijke gestort kapitaal**. Hierdoor kan de administratie de inbrengen in natura die overgewaardeerd zouden zijn, betwisten.

### **Uitgiftepremies : niet belastbaar als dividend**

Voormelde wet dd. 31 januari 2006 wijzigt eveneens **artikel 18, lid 1, 2°bis** van het W.I.B. 1992 met de bepaling dat de dividenden bestaan uit:

Dividenden omvatten :

1° alle voordelen toegekend door een vennootschap aan aandelen en winstbewijzen hoe ook genaamd, uit welken hoofde en op welke wijze ook verkregen ;

2° gehele of gedeeltelijke **terugbetalingen van maatschappelijk kapitaal**, met **uitzondering** van terugbetalingen van **gestort kapitaal** verkregen ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal, overeenkomstig de voorschriften van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen ;

2°bis gehele of gedeeltelijke **terugbetalingen van uitgiftepremies** en van bedragen waarop ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen is ingeschreven, met **uitzondering** van terugbetalingen van bedragen die met **gestort kapitaal worden gelijkgesteld** ter uitvoering van één regelmatige beslissing van de algemene vergadering genomen overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen die van toepassing zijn op statutenwijzigingen;

Met andere woorden, teneinde een heffing ten titel van **dividend te vermijden**, moest de **terugbetaling van de uitgiftepremies** betrekking hebben op uitgiftepremies gelijkgesteld met werkelijk gestort maatschappelijk kapitaal en verricht worden onder dezelfde voorwaarden (buitengewone A.V., quorum, enz.) als een terugbetaling van kapitaal.

Er word dus niet meer vereist dat de uitgiftepremie vóór haar terugbetaling in het kapitaal wordt geïncorporeerd.

De nieuwe bepaling stelt voortaan duidelijk vast dat de terugbetalingen van uitgiftepremies of winstdeelnames kunnen verricht worden zonder fiscale gevolgen vanaf het moment dat deze terugbetalingen de bepalingen van het vennootschapsrecht van toepassing op de terugbetalingen van kapitaal naleven.

## VAK IV – BELASTBARE GRONDSLAG

### Belastingvrijstelling voor sommige subsidies vanaf 2006

#### Voorheen : alle subsidies belastbaar

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

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

#### Sommige subsidies voortaan vrijgesteld

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

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

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

#### Vanaf wanneer geldt nu de belastingvrijstelling?

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

Voorbeeld :

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

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

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

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

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

### **Kapitaalsubsidies in combinatie met patrimoniumvennootschap wel belastbaar**

Voor Vlaanderen is algemeen aanvaard dat de **groei premie** in aanmerking komt voor de **vrijstelling als kapitaalsubsidie**.

De maatregel stelt **geen enkel probleem** als de vennootschap die de **groei premie krijgt**, zelf de **investeringen** doet in immateriële en materiële vaste activa.

Maar in het besluit van de Vlaamse regering tot toekenning van steun aan kleine en middelgrote ondernemingen voor investeringen in het Vlaamse Gewest (Besluit van 10.10.2003, B.S., 10.11.2003) is voorzien dat de investeringen ook kunnen worden **uitgevoerd** door een **patrimoniumvennootschap** die tot dezelfde groep behoort als de aanvragende onderneming. Een patrimoniumvennootschap is volgens de Vlaamse regering een onderneming die onder meer, maar niet uitsluitend, tot doel heeft de activa te beheren die gebruikt worden door de aanvragende onderneming.

Voorbeeld

Neem nu het geval van een groeiende kmo-exploitatievennootschap die een nieuw gebouw wil zetten. Daarvoor ontvangt de exploitatievennootschap een groei premie.

In plaats van het gebouw zelf te zetten, laat ze het optrekken door haar patrimoniumvennootschap die dezelfde aandeelhouders heeft. Het feit dat niet de exploitatievennootschap zelf de investering doet, belet Vlaanderen niet de subsidie toe te kennen. Zodra het gebouw gebruiksklaar is, zal de patrimoniumvennootschap het verhuren aan de exploitatievennootschap.

De exploitatievennootschap zal dus probleemloos de groei premie krijgen. Maar zelf zal ze geen enkele investering in het gebouw hebben gedaan.

### *Parlementaire vraag : bij exploitatievennootschap groei premie niet vrijgesteld*

De vraag is nu of de **subsidie** die de **exploitatievennootschap** krijgt, in zo'n geval **vrijgesteld** kan worden van vennootschapsbelasting. Volksvertegenwoordiger Carl Devlies ( CD&V) vroeg dit aan Hervé Jamar (CRIV 51 COM 1233).

De staatssecretaris zegt dat uit de samenlezing van de artikelen 193bis, §1, tweede lid en 362 W.I.B. 1992 blijkt dat de voormelde **vrijstelling uitsluitend** van toepassing is ten name van de **aanvragende vennootschap** die de beoogde **subsidie** heeft verkregen **en** die immateriële en materiële vaste activa heeft **aangeschaft** of tot stand gebracht.

Dus zal in ons voorbeeld de **exploitatie subsidie niet kunnen genieten** van de **vrijstelling** omdat ze de investering niet zelf deed. Zelfs als de exploitatievennootschap de subsidie doorstort naar de patrimoniumvennootschap, zal dat geen soelaas brengen. In dat geval wordt de investering gedaan door een andere vennootschap dan de aanvragende vennootschap.

### Andere subsidies niet vrijgesteld

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

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

# Aanpassing verworpen uitgaven op Europese DBI's verdwijnen

## Principe : vermijden dubbele belasting

Binnen de vennootschapsbelasting is de techniek van het "definitief" belast inkomen ingevoerd om dubbele belasting te vermijden. Als een **moedervenootschap** van haar **dochter** een dividend ontvangt, zal dat dividend bij die dochter reeds belast zijn. Dividenden worden immers geput uit de winst van het boekjaar. Dat is het netto bedrag van de winst waar de vennootschapsbelasting al van afgetrokken is. Stel dat een Belgische dochter een winst vóór belasting heeft van 100. Tegen het normale Belgische tarief vennootschapsbelasting zal ze daar 33,99 procent op betalen. Dus schiet netto 66,01 over. Keert de dochter dat bedrag uit naar haar moeder, dan krijgt die moeder een opbrengst binnen van 66,01. Als de **moeder** daar nog eens belasting moet op betalen, zou dat neerkomen op een **dubbele belasting**. Dat wordt vermeden via de techniek van het "definitief belast inkomen" (DBI). Een DBI-af trek moet er voor zorgen dat die uitgekeerde winst van 66,01 bij de moeder niet nogmaals wordt belast.

## Basisvoorwaarden

De DBI-af trek is gekoppeld aan een **aantal strikte voorwaarden**.

- De aandeelhouder moet op de datum van toekenning of betaalbaarstelling een **deelneming** hebben van **ten minste 10 procent** of met aanschaffingswaarde van ten minste 1.200.000 EUR.
- De aandelen moeten de aard van **financiële vaste activa** hebben en
- gedurende een **ononderbroken periode** van ten **minste één jaar** in **volle eigendom** werden of worden behouden. Dat laatste betekent dat op het ogenblik dat het dividend er komt, de vennootschap de aandelen nog geen jaar moet hebben. Maar dan moet ze dat jaar wel afmaken na de ontvangst van het dividend.

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

- Zo is een DBI niet voor de volle honderd procent aftrekbaar. De aftrek geldt maar voor **95 procent**.  
Waarom niet het volledige bedrag vrijstellen? De redenering is dat de moeder sowieso wat kosten zal maken voor het aanhouden van de deelneming en het opvolgen van haar dochter. Die fiscaal aftrekbare kosten kan de moeder dan compenseren met de 5 procent van het ontvangen dividend dat wel belastbaar is.

Die regeling ligt vast in een **Europese moeder-dochterrichtlijn** die dateert van 1990 (Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23.07.1990). In de Belgische context betekent dit dat **België zich moet onthouden** van het **belasten van deze winst**, op het **forfaitair verrekenen van 5 procent kosten** voor het **beheer na**. Die richtlijn geldt niet alleen voor verrichtingen tussen lidstaten van de EU, maar ook voor binnenlandse winstuitkeringen waarbij moeder en dochter Belgisch zijn.

## Bijkomende voorwaarde : beperken tot saldo na vierde bewerking

- Verder kan een DBI-af trek maar van wat overblijft van de belastbare basis na de zogenaamde "**vierde bewerking**".
  - Eerst wordt de mutatie in de reserves geteld bij de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden. Die vormen samen het fiscaal resultaat.
  - In een tweede bewerking wordt het fiscaal resultaat gesplitst tussen Belgische en buitenlandse winst.
  - Bij de derde bewerking wordt onder meer de bij verdrag vrijgestelde winst, de aftrekbare giften en de vrijstelling voor bijkomend personeel afgetrokken.
  - Van het bedrag dat dan nog rest, is een DBI-af trek mogelijk.

Maar de wijze waarop België de DBI toepast, ligt onder vuur.

Voorbeeld :

Neem aan dat de moeder een fiscaal resultaat heeft van 10. Die tien komt tot stand door 100 ontvangen dividenden van haar dochter en 90 fiscaal aftrekbare kosten.

De **Belgische fiscus** stelt dan dat de **DBI beperkt wordt tot 10** in plaats van de volle 95.

Zowel de **rechtbank in Brussel als in Antwerpen** zijn het daar **niet mee** eens. De 100 moet apart **vrijgesteld worden voor 95**. Zodat het resterend resultaat leidt tot een verlies van 85 (90 kosten + 5 niet aftrekbare DBI). Wat impliceert dat de vennootschap zo een overdraagbaar verlies krijgt van 85. Beide rechtbanken stellen dus dat België de richtlijn niet correct toepast.

### **Bijkomende voorwaarde : verminderen met verworpen uitgaven**

Daar komt bij dat het bedrag waarop de DBI-aftrek mag losgelaten worden, nog eens wordt **verminderd** met een **aantal verworpen uitgaven** (zie voor volledige lijst art. 205, § 2 W.I.B. 1992).

Verworpen uitgaven zijn uitgaven die voor een groot deel wel boekhoudrechtelijke kosten zijn, maar fiscaal door de wet niet als beroepskosten worden aanvaard. Zo moet het bedrag waarop een DBI-aftrek mag verrekend worden verminderd worden met geldboeten, niet specifieke kledijkosten, receptiekosten, restaurantkosten, kosten van allerlei aard met betrekking tot jacht, visvangst, yachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen, en kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, die in de verworpen uitgaven zijn opgenomen.

Voorbeeld :

Stel dat een vennootschap een fiscale winst heeft van 1.000, aftrekbare giften voor 30 en een aftrek voor bijkomend personeel van 300, dan zal uiteindelijk 670 overblijven om een DBI-aftrek op los te laten. Stel dat de vennootschap een DBI heeft van 1.200, dan zal 530 DBI-aftrek verloren gaan.

Stel dat in het voorbeeld binnen de 1.000 fiscale winst niet aftrekbare restaurantkosten zitten voor 100, dan zal de DBI-aftrek maar kunnen voor 570 in plaats van de resterende 670.

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

De techniek **Definitief Belast Inkomen** moet ervoor zorgen dat een moeder geen tweede keer wordt belast op dividenden die ze krijgt van haar dochters. Maar België **verminderde voorheen** deze vrijstelling extra met een **aantal fiscaal niet aanvaarde kosten**.

De **Europese Commissie** vond dat dit **niet** kon voor **dividenden** die uit **lidstaten van de Unie** komen. België paste daarom zijn wetboek aan.

Dus past de regering nu via een wet de tekst van het artikel aan. **Alle verminderingen gelden vanaf aanslagjaar 2005 niet meer** op inkomsten verleend of toegekend door een **dochteronderneming** gevestigd in een **Lidstaat van de Europese Economische Ruimte**. Dus ook voor Belgische dochters.

Zodat in ons voorbeeld de moeder toch een DBI-aftrek krijgt van 670 ondanks de niet aftrekbare restaurantkosten van 100.

Maar België voerde deze tolerantie enkel in op de inkomsten die bedoeld zijn in de richtlijn. Zo blijft de **afgrekbeperking wel** gelden voor :

- een DBI ontstaan uit de **inkoop eigen aandelen** door een vennootschap en
- de **liquidatieboni** die een vennootschap ontvangt bij de ontbinding en vereffening van een dochter.

Daarnaast blijven de verminderingen gelden voor dividenden die niet uit lidstaten van de Europese Unie komen.



## Verlenging van de vrijstelling voor bijkomend personeel

De regeling voor de **vrijstelling** van de winst van vennootschappen voor bijkomend **laagbetaald personeel**, ingevoerd door de programmawet dd. 10 februari 1998 ter bevordering van het zelfstandig ondernemerschap en reeds een eerste maal verlengd door de programmawet dd. 30 december 2001, wordt een **tweede maal verlengd** door de wet van 4 juli 2004 (B.S., 9 september 2004), voor de **jaren 2004 tot 2007**.

Voor dit **aanslagj. 2007** wordt het bedrag van de **vrijgestelde winsten of baten** per eenheid van bijkomend laagbetaald personeel op **4.760 EUR vastgesteld**.

Het koninklijk besluit dd. 10 augustus 2004 (B.S., 9 september 2004) voorziet overigens de indexering van de bedragen van het brute loon (respectievelijk dagloon of uurloon) die de betrokken **personeelsleden niet mogen overschrijden**. Deze sommen bedragen respectievelijk 90,32 EUR en **11,88 EUR** vanaf 1 januari 2005.

## Notionele interest

### Tarief notionele interestaftrek

De **af trek voor risicokapitaal** wil vennootschappen **vanaf aanslagjaar 2007** een fiscale beloning geven voor het **opgebouwde eigen vermogen**. Daartoe zal een extra fiscale aftrek ontstaan ten belope van de OLO rentevoet op het eigen vermogen.

De notionele interestaftrek werd voor **aanslagjaar 2008** verhoogd **tot 3,781 %** (voor aanslagjaar 2007 bedroeg deze 3,442 %).

**Kleine vennootschappen** krijgen bovenop de basisrentevoet nog 0,5 procent extra. Wat betekent dat voor hen het **tarief** verhoogd wordt tot **4,281 % voor aanslagjaar 2008 (tov 3,942 procent voor aanslagjaar 2007)**.

Kleine vennootschappen worden gedefinieerd in **art. 15 van het wetboek van vennootschappen**. Die definitie werd eind vorig jaar trouwens aangepast. Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen die voor het laatste en het voorlaatste afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

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

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

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

Voorbeeld :

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

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

De aftrek voor risicokapitaal vindt plaats :

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

### Boekjaar langer of korter dan 12 maanden

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

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

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

Voorbeeld

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

### **Hoe eigen vermogen van de vennootschap maximeren ?**

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

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

### **Vertrekbasis = eigen vermogen**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Correcties op het boekhoudkundig eigen vermogen

De startbasis is dus het boekhoudrechtelijk eigen vermogen zoals dat blijkt uit de balans van de vennootschap. Maar op dat **eigen vermogen** moeten **tien correcties** gebeuren (art. 205ter §1 tot en met §6 WIB92).

Boekhoudkundig eigen vermogen op einde van het voorgaande boekjaar :

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

Voorbeeld :

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

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

Het gecorrigeerd eigen vermogen bedraagt dan 80.000.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Voorbeeld :

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

- De geboekte waardevermindering is volledig verantwoord
  - verworpen uitgave voor Aj 2007 = 400,00
  - boekwaarde aandeel per 31-12-2006: 1 000,00 – 400,00 = 600,00
  - fiscale netto-waarde aandeel per 31-12-2006: 1 000,00 – 400,00 = 600,00.
- Die geboekte waardevermindering is geheel niet verantwoord
  - verworpen uitgaven = 0
  - belaste reserve (onderschatting actief) voor Aj 2007 = 400,00
  - boekwaarde aandeel per 31-12-2006: 1 000,00 – 400,00 = 600,00
  - fiscale netto-waarde aandeel per 31-12-2006: 1 000,00.

### 2 de correctie: buitenlandse vaste inrichtingen

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

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

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

### 3 de correctie: in buitenland gelegen onroerende goederen

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

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

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

#### 4 de correctie: "vermogensbesmettende activa"

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

- **1. de netto boekwaarde van materiële vaste activa of een gedeelte ervan in zover de erop betrekking hebbende kosten op een onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen**

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

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

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

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

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

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

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

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

Voorbeeld :

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

#### Kapitalisatie aandelen

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

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

Minister REYNDERS herinnert vooreerst aan de regel dat DBI-BEVEK's steeds in mindering moeten gebracht worden van het eigen vermogen om de aftrek voor risicokapitaal te berekenen. Dat staat immers met zoveel woorden in wet zelf. Maar de minister voegt daar aan toe dat ook kapitalisatieaandelen, uitgegeven door beleggingsvennootschappen (dit wil zeggen aandelen waarvoor geen enkele uitkering van een gewoon dividend is voorzien in de statuten) moeten afgetrokken worden van het eigen vermogen. Dergelijke aandelen, die als een belegging worden gehouden, zijn immers door hun aard niet bestemd om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Dus moeten ze afgetrokken worden. De distributie-BEVEKS zijn niet uitgesloten dankzij hun periodiek dividend.

Maar de andere aandelen die geen financiële vaste activa, geen DBI-BEVEK's en geen kapitalisatieaandelen zijn, worden volgens de minister in principe beschouwd als activa die door hun aard bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Dus het feit dat ze een dividend kunnen opleveren, is voldoende om ze niet te moeten uitsluiten. Waarmee de kolen uit het vuur zijn gehaald. Nogal wat ondernemers zullen blij zijn met dit antwoord.

#### Tak 26-produkten

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

#### 5 de correctie: herwaarderingsmeerwaarden en kapitaalsubsidies

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

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

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

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

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

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

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

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

Elke beweging wordt dus vermenigvuldigd met :

- het aantal kalendermaanden die nog blijven lopen en
- gedeeld door het totale aantal kalendermaanden van het belastbaar tijdperk om de gewogen gemiddelde wijziging in min of meer te bekomen.

- **Schommelingen van winstbestanddelen** naar aanleiding van het dagelijks resultaat van de onderneming geven gelukkig **géén** aanleiding tot een correctie, aldus de Minister van Financiën.

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

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

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

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

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

- **Cijfervoorbeeld 1**

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

### **Cumulatieverbod met de investeringsreserve**

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

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

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

## Fiscale opportuniteiten

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

### Optimalisaties van het eigen vermogen

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

### Optimalisaties van de activa

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

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

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

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

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

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

### **Opheffing van het belastingkrediet**

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

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

## Verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in beveiliging

### Zowel voor KMO vennootschappen als "kleine vennootschappen"

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Verhoging van de minimumbezoldiging van de bedrijfsleider

**Artikel 215, lid 3, 4° van het W.I.B. 1992** stelt dat de vennootschappen (andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen) niet kunnen genieten van het beperkt tarief van de vennootschapsbelasting wanneer zij niet aan ten **minste één van hun bedrijfsleiders** een **bezoldiging** hebben toegekend die gelijk is of hoger dan het belastbaar inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 24.500 EUR.

- Voor het aanslagjaar 2006 bracht de wet van 8 januari 2004 (B.S., 26 januari 2004) dit minimum bedrag van deze bezoldiging op 30.000 EUR.
- Voor het **aanslagjaar 2007** brengt diezelfde wet het bedrag op **33.000 EUR**
- en op **36.000 EUR** voor het **aanslagjaar 2008**).

# Afzonderlijke taxatie aan een tarief van 309 procent uitgebreid

## Uitbreiding taxatie aan 309 %

Ons fiscaal wetboek voorziet voortaan in een drietal gevallen een **afzonderlijke taxatie** aan een **tarief van 309 procent** :

- Als een vennootschap sommige kosten zoals **commissies of bezoldigingen niet verantwoordt** door jaarlijks een geijkte **fiscale fiche** op te sturen naar de fiscus.
- Die zware sanctie geldt tevens voor verdoken meerwinsten ('zwarte' inkomsten).
- Vanaf het aanslagjaar 2007 kunnen niet aangegeven **voordelen van alle aard** belast worden aan 309 procent.

Gelukkig bestaan een **drietal toleranties** in de gevallen de aanslag zou kunnen opgelegd worden.

- De wet voorziet dat bij het niet opmaken van een fiscale fiche voor kosten of voordelen de sanctie niet moet toegepast worden als de verstrekker kan aantonen dat ze spontaan werden vermeld door de genieter in zijn ingediende aangifte.
- Als de fiches laattijdig zijn ingediend maar binnen de aanslagtermijn zodat de fiscus de genieters nog kan belasten, past de fiscus de sanctie niet toe.
- Hetzelfde geldt als de fiscus verdoken meerwinsten ontdekt en de bestuurders of vennoten ermee instemmen de zwarte inkomsten te laten belasten in hun personenbelasting of ze te erkennen als een vordering die de vennootschap op hen heeft.

## Opstellen van fiches voor de in het buitenland betaalde inkomsten

Overeenkomstig **artikel 57 van het W.I.B. 1992**, worden de kosten bestaande uit commissies, makelaarslonen, handels- of andere ristorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn, slechts als **beroepskosten aangenomen** wanneer zo worden verantwoord door **individuele fiches en een samenvattende opgave** die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt.

Wat de vennootschapsbelasting betreft, stelt **artikel 219 van hetzelfde Wetboek** dat het niet naleven van deze bepaling een **afzonderlijke aanslag van 300%** met zich meebrengt op niet-verantwoorde kosten (buiten aanvullende crisisbijdrage).

De **administratie** is er steeds van uitgegaan dat de verplichting tot het opstellen van fiches en opgaves betrekking had op **alle beroepsinkomsten**, zelfs deze die niet belast zijn (vermits de wet van beroepsinkomsten spreekt), doch het **Hof van cassatie** heeft op 12 september 2003 geoordeeld – hetgeen ons eigenaardig overkomt dat “uit de opzet van die bepalingen volgt dat de daarin bedoelde kosten slechts gerechtvaardigd dienen te worden als zo voor de verkrijgers ervan **beroepsinkomsten** vormen die aan de **Belgische belasting** onderworpen zijn”. Met andere woorden, volgens het Hof vindt deze verplichting geen toepassing wanneer, zoals in casu, de begunstigde van de commissie in het buitenland gevestigd is en niet belast wordt in België.

De programmawet dd. 20 juli 2006 (B.S., 28 juli 2006) verduidelijkt de bedoeling van de wetgever en wijzigt **artikel 57 van het W.I.B. 1992** zodat de kosten bestaande uit commissies, makelaarslonen, handels- of andere ristorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de **verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten** zijn, slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt.

Zoals gewijzigd, treedt het betrokken artikel in werking (met terugwerkende kracht) vanaf 1 januari 2006.

### Verlenging van de termijn voor het indienen van een bezwaarschrift

De bezwaarschriften tegen de vennootschapsbelasting moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval worden ingediend binnen een bepaalde termijn vanaf de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat.

Artikel 371 van het W.I.B. 1992, zoals vervangen bij de wet van 15 maart 1999 (B.S., 27 maart 1999) bepaalde deze termijn op drie maanden.

De programmawet dd. 20 juli 2006 (B.S., 28 juli 2006) verlengt deze termijn tot zes maanden, met inwerkingtreding de eerste dag van de maand volgend op de publicatiedatum van onderhavige wet in het Belgisch Staatsblad, hetzij op 1 augustus 2006.

Deze termijnverlenging geldt vanzelfsprekend ook onder meer voor de personenbelasting.

### Nieuwe omschrijving van de kleine vennootschap

Het koninklijk besluit dd. 25 mei 2005 (B.S., 7 juni 2005) wijzigde artikel 15, § 1 van het Vennootschapswetboek en de wet van 23 december 2005 (B.S., 30 december 2005, 2e ed.) wijzigde **artikel 15, § 1 en 2 van ditzelfde Wetboek**. Deze laatste **wijziging** treedt in toepassing vanaf de tiende dag volgend op de publicatie van de wet in het Belgisch Staatsblad, **hetzij vanaf 9 januari 2006**.

Vanaf deze datum bepaalt **artikel 15, § 1 van het Vennootschapswetboek** dat een kleine vennootschap een vennootschap is die voor het **laatst en voorlaatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één van de bij de wet bepaalde criteria overschrijden**.

- het totale balansbedrag werd verhoogd van 3.125.000 € tot 3.650.000 € en
- het criterium van het zakencijfer van 6.250.000 € tot 7.300.000 €.

**Drie gunstige fiscale voorwaarden** zijn evenwel voorbehouden aan de **kleine vennootschappen** (in de zin van artikel 15, § 1 van het Vennootschapswetboek) :

- de gunstregeling inzake afschrijvingen (art. 196, § 2 van het W.I.B. 1992),
- de verhoogde aftrek voor investeringen in beveiliging (art. 201, al. 4 van het W.I.B. 1992) en
- de verhoogde aftrek voor risicokapitaal (art. 205quater, § 6 van het W.I.B. 1992).

Artikel 15 van het Vennootschapswetboek heeft derhalve een weerslag op fiscaal vlak, doch gezien het laatste afgesloten boekjaar als referentie word genomen en tevens een rembepaling werd voorzien, is het geheel bijzonder onduidelijk.

De wetgever heeft derhalve **beslist** het betrokken artikel 15 anders te formuleren zodat duidelijk bepaald wordt dat een vennootschap “groot” is indien zij gedurende **twee opeenvolgende boekjaren meer dan één limiet overstijgt** van die welke vastgelegd zijn door artikel 15, § 1 van het Vennootschapswetboek.

# IFRS-regels niet voor kleine en middelgrote ondernemingen

## Geconsolideerde jaarrekeningen : IFRS de standaard

In de **Europese Unie** moeten de **IFRS-regels** gebruikt worden voor de **geconsolideerde jaarrekeningen**.

In de Europese Unie moeten de **genoteerde Europese ondernemingen** sinds 2005 hun geconsolideerde jaarrekening opmaken volgens de IFRS-normen (International Financial Reporting Standards). Dat houdt in dat deze groepen niet langer de eigen Europese bepalingen mogen volgen voor hun geconsolideerde jaarrekening.

## Enkelvoudige jaarrekeningen : IFRS standaard niet verplicht

Door deze omwenteling werd meteen de vraag gesteld of de IFRS-standaarden ook gebruikt mochten worden voor de **enkelvoudige of statutaire jaarrekening**.

Dat is de jaarrekening die elk jaar aan de algemene vergadering moet worden voorgelegd en op basis waarvan bijvoorbeeld de dividenden worden uitgekeerd.

De **mogelijkheid om IFRS** toe te laten voor de enkelvoudige jaarrekening is **voorzien binnen de Europese verordening**. De lidstaten kunnen dus elke vennootschap toestaan of verplichten voor de statutaire jaarrekening de IFRS toe te passen. Zo laat Nederland dat toe. Het eiland Malta verplicht dat zelfs.

Maar in zo goed als alle lidstaten wordt de enkelvoudige jaarrekening ook gebruikt als **vertrekpunt** voor de bepaling van de **belastbare basis in de vennootschapsbelasting**.

- Dus is het toelaten van de IFRS-normen voor de **enkelvoudige jaarrekening** in ons land **geen vanzelfsprekendheid**. Een vennootschap belasting op basis van een IFRS-jaarrekening is ondenkbaar. Zo worden in een IFRS-jaarrekening soms opbrengsten geboekt die niet gerealiseerd zijn. Winst belasting die niet gerealiseerd is, kan niet. Dus zou de fiscus een eigen set waarderingsregels moeten uitwerken zodat een onderneming twee jaarrekeningen zou moeten maken: één volgens IFRS en één volgens de fiscale grondslagen.
- Daar komt bij dat de **grote IFRS-normen** vaak **te zwaar** zijn voor **kmo's**. Daarom is de IASB (International Accounting Standards Board) die de IFRS-normen maakt, bezig de **standaarden te herschrijven voor kmo's**. Velen dachten dat Europa deze vereenvoudigde standaarden zou invoeren voor de enkelvoudige jaarrekening van die grote groep kmo's. Wat de continentale Europese landen behoorlijk wat fiscale kopzorgen zou bezorgen.

De **Europese Commissie** heeft op **14 november 2006** een opmerkelijk voorstel gedaan. Zij stelt voor de **kmo-standaarden van de IASB** niet te volgen.

De Commissie, samen met veel andere waarnemers, gelooft dus niet in het kmo-project van de IASB. Dat project doet kmo's vooral de grote, zware IFRS-standaarden toepassen. Wat komt dan in de plaats? Op dit ogenblik zijn de **Europese regels voor de enkelvoudige jaarrekening** ingeschreven in de vierde richtlijn. Die wil de Commissie **moderniseren**. Zo zal de LIFO- (Last In First Out) waardering onmogelijk worden en zullen de productiekosten op de balans moeten komen tegen 'full costing' in plaats van 'direct costing'.

Dit voorstel is enkel bedoeld voor kmo's.



## **Grote ondernemingen IFRS op termijn vermoedelijk de regel**

Dat betekent dat voor **grote ondernemingen IFRS op termijn** vermoedelijk de regel zal worden. Maar juist daarom wil Europa de **drempels** voor een **grote onderneming verhogen**. Vandaag bedragen die drempels :

- 7,3 miljoen euro omzet,
- 3,65 miljoen euro balanstotaal en
- 50 werknemers.

Pas als **twee criteria overschreden** zijn, is sprake van een **grote onderneming**. Maar elke vennootschap met meer dan 100 werknemers is altijd groot. De geplande verhoging van de drempels is in principe slecht nieuws voor de bedrijfsrevisoren. Die zijn enkel verplicht in een grote onderneming. Als de drempels stijgen, zullen ze mandaten verliezen.

Het voorstel van de Europese Commissie is belangrijk. De Belgische fiscus zal deze evolutie vermoedelijk gunstig gezind zijn. Zo zal de **sterke binding** tussen het **boekhoudrecht** en de **vennootschapsbelasting** kunnen blijven bestaan. Voor de grote ondernemingen die vermoedelijk zullen evolueren naar IFRS, kunnen de regels voor kmo's uit de vierde richtlijn gebruikt worden voor het bepalen van hun belastbare basis. Enkel zij zullen dan twee jaarrekeningen moeten opstellen. Daarmee is een groot probleem van de baan.

## De verantwoordelijkheid van bestuurders van een bedrijf werd aanzienlijk verzwaaard

Er zijn twee nieuwe artikels toegevoegd aan de programmawet van 20.07.2006 die verscheen in het Staatsblad van 28.07, en die van groot belang zijn voor iedereen die de **functie van bestuurder** in een **handelsvennootschap of VZW** aanvaardt.

### Wetstekst WIB en BTW : bestuurder aansprakelijk voor bedrijfsvoorheffing, btw

Het gaat om het nieuwe artikel 442quater uit het Wetboek van inkomstenbelastingen en artikel 93undecies C uit het BTW-Wetboek. (van toepassing met ingang van 28.07.2006)

Volgens die nieuwe artikels zijn ingeval de **rechtspersoon** niet tegemoet komt aan haar verplichting om **bedrijfsvoorheffing** of de **BTW** te betalen, de **bestuurder** of bestuurders van de vennootschap, die belast zijn met het dagelijks bestuur van de vennootschap, **hoofdelijk aansprakelijk** voor deze tekortkoming als deze tekortkoming toe te schrijven is aan een **fout** in de zin van **artikel 1382 van het BW** die deze bestuurders of bestuurders maakten in het kader van het **beheer van de vennootschap of rechtspersoon**.

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid kan uitgebreid worden tot de andere bestuurders van de vennootschap of rechtspersoon wanneer zij een fout hebben begaan die heeft bijgedragen tot het ontstaan van de tekortkoming.

Nog erger, in geval van **herhaaldelijke niet-betaling** wordt de fout verondersteld! **Twee vertragingen** in geval van **driemaandelijkse aangiften volstaan** (drie in geval van maandelijkse aangifte).

Het geding tegen de bestuurders is maar ontvankelijk bij het verstrijken van de **termijn van een maand** te rekenen vanaf dat de **aanslag door de ontvanger per aangetekende zending** werd verstuurd naar de bestemming, waarbij deze laatste wordt uitgenodigd om de noodzakelijke maatregelen te treffen om de tekortkoming recht te zetten of om aan te tonen dat ze niet valt toe te schrijven aan een fout van hunnentwege.

De met invordering belaste ambtenaar kan zonder die termijn af te wachten reeds **bewarende maatregelen** treffen ten aanzien van het vermogen van de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon waartegen de aanslag is gericht.

### Uitzondering : geen aansprakelijkheid

Er geldt evenwel een **uitzondering** wanneer de **niet-betaling** het **gevolg** is van **financiële moeilijkheden** die aanleiding hebben gegeven tot het opstarten van :

- een procedure voor een gerechtelijk akkoord,
- een faillissement of
- een gerechtelijke ontbinding.

De tijd dat men nog onderwees dat door zaken onder te brengen in een vennootschap men zijn persoonlijke goederen veiligstelde voor bedrijfsrisico's is ver weg, aangezien belastingschulden vandaag gehonoreerd moeten worden door de bestuurders.

### Betekent dit het massale ontslag van bestuurders?

Dat zou best kunnen, want zij die de functie aanvaardden, hebben er alle belang bij om eerst goed na te denken wat ze doen of wat anderen in hun plaats doen. Gedaan met de 'sleepings partners' (of de **nepbestuurders**) en stromannen.

Let er ook op dat de twee nieuwe artikelen een **eigen definitie** hebben voor **bestuurder**. Onder bestuurder van een vennootschap of van een rechtspersoon in de zin van dit artikel wordt verstaan, elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap of de rechtspersoon te besturen, met uitsluiting van de gerechtelijke mandatarissen.

De **algemeen directeur-werknemer** die over de bevoegdheid beschikt om de vennootschap die hij bestuurt verbintenissen te doen aangaan voor bedragen die hoger liggen dan dewelke verschuldigd zijn aan de belastingadministratie wordt ook geïviseerd.

### Weerlegbaar vermoeden

Hier moeten we wel een kanttekening bij maken: het gaat om een **weerlegbaar vermoeden**. We vragen ons echter af hoe een bestuurder moet gaan aantonen dat hij **geen fout** heeft begaan als zijn vennootschap of vereniging haar belastingschulden niet heeft betaald, of de achterstallen heeft opgestapeld omwille van – evenwel niet definitieve - financiële moeilijkheden in het verleden.

Bestaat de enige oplossing erin een **gerechtelijk akkoord** aan te vragen om het ergste te voorkomen zodra de storm voorbij is?

Hoe zit met **bestuurders en directeurs van een VZW**? Hier is geen akkoord of faillissement mogelijk, en de vrijwillige vereffening kan ook niet aangewend worden als excuus.

### Wetboek Vennootschappen: bestuurder aansprakelijk voor sociale bijdragen

Het wetboek van vennootschappen werd gewijzigd om de **RSZ** uit te rusten met dezelfde wapens, maar dan alleen in geval van een **faillissement** en een **ernstige fout van de bestuurder** of bestuurders (onder een ernstige fout dient men te verstaan 'iedere vorm van ernstige en georganiseerde fiscale fraude'). De [artikelen 265, 409 en 530 uit het wetboek van vennootschappen](#) werden op die manier gewijzigd opdat de maatregel van toepassing zou zijn op een BVBA, NV en andere CVBA's.

### Enkel bij faillissement

Voortaan kunnen de **zaakvoerders, gewezen zaakvoerders en alle andere personen** die ten aanzien van de zaken van de vennootschap werkelijke bestuursbevoegdheid hebben gehad door de **Rijksdienst voor Sociale Zekerheid en de curator persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk** worden gesteld voor het geheel of een deel van alle op het ogenblik van de uitspraak **verschuldigde sociale bijdragen, bijdrageopslagen en verwijlinteressen**:

- indien komt vast te staan dat een door hen begane **grove fout** aan de **basis** lag van het **faillissement** ;
- indien de zaakvoerders, gewezen zaakvoerders of verantwoordelijken in de loop van de **periode van vijf jaar voorafgaand** aan de faillietverklaring betrokken zijn geweest bij **minstens twee faillissementen**, vereffeningen of gelijkaardige operaties waarbij sprake

was van schulden tegenover een instelling die bijdragen int ten behoeve van de sociale zekerheid (RSZ, RSVZ, Sociale Verzekeringskas voor Zelfstandigen).

### Grove fout is voldoende

De nieuwe bepaling komt enigszins vreemd over nu het hoegenaamd **geen vereiste** is dat er sprake is van een **kennelijk grove fout** zoals dit het geval is in de eerste paragraaf (vordering tot delging van het tekort). De grove fout is deze die aanverwant is aan bedrieglijk opzet zonder er evenwel geheel mee samen te vallen. Ze moet als dusdanig overkomen in de ogen van elke redelijk zorgvuldig en voorzichtig bedrijfsleider.

Een **kennelijke fout** is **niet** noodzakelijkerwijs een **grove fout**.

Men noteert dat in de nieuwe wettekst als **grove fout** wordt beschouwd :

- iedere vorm van **ernstige en georganiseerde fiscale fraude** in de zin van artikel 3, § 2, van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het **financiële stelsel voor het witwassen van geld** en de **financiering van terrorisme**, evenals
- het gegeven dat de vennootschap geleid wordt door een zaakvoerder of een verantwoordelijke die betrokken is geweest bij **minstens twee faillissementen**, vereffeningen of gelijkaardige operaties met schulden tegenover een instelling die sociale zekerheidsbijdragen int tot gevolg.

In de eerste paragraaf (vordering tot delging van het tekort) wordt daarentegen als **kennelijke grove fout** aangemerkt,

- elke **ernstige en georganiseerde fiscale fraude** in de zin van artikel 3, § 2, van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.  
Men beoogt dus de gevallen waar er gebruik wordt gemaakt van **complexe mechanismen**.

### Grove fout dient niet doorslaggevende oorzaak te zijn van faillissement

Bovendien moet de **grove fout** die werd gepleegd aan de **basis** hebben gelegen van het **faillissement**. In de eerste paragraaf wordt dan weer vooropgesteld dat de kennelijk grove fout heeft bijgedragen tot het faillissement van de vennootschap. Dit houdt in dat er een verband moet bestaan tussen de fout en het faillissement maar het is **geen vereiste** dat de **fout** de enige en **doorslaggevende oorzaak** is geweest van het **faillissement**.

De toekomst zal uitwijzen welke interpretatie de hoven en rechtbanken aan de nieuwe bepalingen zullen geven maar het staat vast dat het een gelukkiger idee ware geweest zo de wetgever een homogeen stel regels inzake aansprakelijkheid had uitgewerkt.

### Artikel 265

De tekst van art. 265, § 2, eerste en derde lid, is van toepassing met ingang van 01.01.2007. (Art. 86, W 27.12.2006) B.S. 28.12.2006

- § 1. Indien bij **faillissement van de vennootschap** de **schulden de baten overtreffen**, kunnen **zaakvoerders** of gewezen zaakvoerders, alsmede alle andere personen die ten aanzien van de zaken van de vennootschap werkelijke bestuursbevoegdheid hebben gehad, **persoonlijk** en al dan niet **hoofdelijk aansprakelijk** worden verklaard voor het geheel of een deel van de **schulden** van de vennootschap ten belope van het tekort, indien komt vast te staan dat een door hen begane, **kennelijk grove fout** heeft **bijgedragen** tot het **faillissement**.

Het eerste lid is evenwel **niet van toepassing** wanneer de gefailleerde vennootschap over de drie boekjaren voor het faillissement een gemiddelde omzet van minder dan 620.000 EUR, buiten de belasting over de toegevoegde waarde, heeft verwezenlijkt, en wanneer het totaal van de balans bij het einde van het laatste boekjaar niet hoger was dan 370.000 EUR.

Zowel de **curators** als de **benadeelde schuldeisers** kunnen de rechtsvordering instellen. De benadeelde schuldeiser die een rechtsvordering instelt, brengt de curator hiervan op de hoogte. In het laatste geval is het bedrag toegekend door de rechter beperkt tot het nadeel gelegen door de schuldeisers die de vordering hebben ingesteld. Dat bedrag komt uitsluitend aan hen toe, ongeacht enige vordering vanwege de curators in het belang van de boedel van de schuldeisers.

Als **kennelijk grove fout** wordt beschouwd iedere vorm van ernstige en georganiseerde fiscale fraude in de zin van artikel 3, § 2, van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld.

- § 2. Onverminderd § 1 kunnen de **zaakvoerders**, gewezen zaakvoerders en alle andere personen die ten aanzien van de zaken van de vennootschap werkelijke bestuursbevoegdheid hebben gehad, door de **Rijksdienst voor Sociale Zekerheid en de curator persoonlijk en hoofdelijk aansprakelijk** worden gesteld voor het geheel of een deel van alle op het ogenblik van de uitspraak van het **faillissement** verschuldigde **sociale bijdragen**, bijdrageopslagen, verwijlinteressen en de vaste vergoeding bedoeld in artikel 54ter van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, indien komt vast te staan :
  - dat een door hen begane **grove fout** aan de **basis** lag van het **faillissement**, of
  - indien zij zich, in de loop van de periode van **vijf jaar voorafgaand** aan de **faillietverklaring** in de situatie bevonden hebben zoals beschreven in artikel 38, § 3octies, 8°, van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers.

De Rijksdienst voor Sociale Zekerheid of de curator stellen de vordering inzake persoonlijke en hoofdelijke aansprakelijkheid van de in het eerste lid bedoelde bestuurders in bij de rechtbank van koophandel die kennis neemt van het faillissement van de vennootschap.

- Als **grove fout** wordt beschouwd iedere vorm van **ernstige en georganiseerde fiscale fraude** in de zin van artikel 3, § 2, van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van het terrorisme, evenals het gegeven dat de vennootschap geleid wordt door een zaakvoerder of een verantwoordelijke die betrokken is geweest bij **minstens twee faillissementen**, vereffeningen of gelijkaardige operaties met schulden tegenover een instelling die socialezekerheidsbijdragen int tot gevolg. De Koning kan, na advies van het beheerscomité van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid, bepalen welke feiten, gegevens of omstandigheden, voor de toepassing van deze paragraaf, eveneens als grove fout beschouwd kunnen worden.

## **Verkopende aandeelhouder bij kasgeldvennootschap nu ook aansprakelijk**

**Kasgeldvennootschappen** zijn vennootschappen die op hun actief zo goed als **enkel liquiditeiten** hebben. Die stammen veelal uit de **realisatie van de belangrijkste activa** van de vennootschap. Op de winst van die transacties moet nog belasting betaald worden. Op zich niets mis mee. Maar via malafide praktijken wordt die belasting soms nooit betaald.

### **Situatie : ontstaan kasgeldvennootschap**

Stel dat een vennootschap een belangrijk gebouw verkoopt, dan zal de vennootschap een pak contant geld ontvangen. Maar op de gerealiseerde meerwaarde moet vooralsnog belasting betaald worden. Neem een gebouw met een boekwaarde van 100 dat wordt verkocht tegen 1.000.

Dan moet op de 900 meerwaarde nog belasting betaald worden van een goeie 300 (aan 33,99 procent). Die meerwaarde moet niet altijd meteen betaald worden. Als in ons voorbeeld de vennootschap het gebouw dag-op-dag vijf jaar in haar bezit had en minstens de verkoopwaarde (1.000) wordt herbelegd, moet de vennootschap de 300 belasting niet in één keer betalen. De belasting mag dan betaald worden gespreid naar rato van de geboekte afschrijvingen op het geherinvesteerde goed (art. 47 W.I.B. 1992).

Neem aan dat we een nieuw gebouw kopen voor 2.000 dat lineair wordt afgeschreven over 30 jaar. De vennootschap moet alsdan de 300 niet in één keer betalen, maar gespreid over 30 jaar. Dus elk jaar 10. Die 10 belasting voelt de vennootschap in de regel nauwelijks.

Door eventuele werkingskosten zal de belastbare basis van 30 per jaar niet zelden met kosten geneutraliseerd worden zodat uiteindelijk zelfs geen belasting wordt betaald. Daarbovenop moet rekening gehouden worden met de ontwaarding van het geld. De contante waarde van die 300 belasting gespreid te betalen over 30 jaar op vandaag, zal niet zelden slinken tot minder dan de helft.

### **Misbruik kasgeldvennootschap**

Tot dusver is met zo'n vennootschap niets mis. In de jaren negentig hebben zo'n vennootschappen vaak een koper gevonden. De koper werd de nieuwe aandeelhouder, benoemde meteen nieuwe bestuurders en diende dus de herbelegging van de verkoopwaarde nog te realiseren.

Maar een aantal kopers vertikten het die herbelegging te doen. Meer nog: zij schreven het geld dat in de vennootschap zat over op hun eigen bankrekening en stuurden de "lege" vennootschap (zonder bemanning aan boord) stuurloos de oceaan op. Uiteraard dat de koper van de aandelen op dat ogenblik flagrant de regels van het spel miskende.

Maar de vraag is of in deze de verkoper van de aandelen fout treft :

Als die verkoper in alles te goeder trouw was, kan hem of haar niets verweten worden. Maar als hij mee in "de combine" zat, bestaat de kans dat hij wel degelijk een fout beging. De fiscus poogde met in die malafide gevallen de betrokken partijen alsnog te laten opdraaien voor de niet betaalde belasting.

### **Nieuwe wet : verkopende aandeelhouder nu mee aansprakelijk**

Een **nieuwe wet sedert 07.08.2006** maakt het mogelijk dat de **verkopende aandeelhouders** van zo'n vennootschap vooralsnog moeten **opdraaien voor de belastingschulden**.

In de regel moet een aandeelhouder van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid nooit opdraaien voor schulden van zijn vennootschap. Sinds 07.08.2006 moet de fiscus zich niet langer geremd voelen door deze beperking als in wezen **twee voorwaarden cumulatief** zijn vervuld.

- Vooreerst moet het **actief van de verkochte vennootschap** voor ten **minste 75 percent** bestaan uit vorderingen, financiële vaste activa, geldbeleggingen en/of liquide middelen.
- Daarnaast moet de **verkopende aandeelhouder** alleen of samen met zijn echtgeno(o)t(e) of zijn wettelijk samenwonende partner en/of zijn descendentes, ascendenten en zijverwanten tot en met de tweede graad, **minstens 33 percent** van de aandelen van de vennootschap bezitten.

Als die vennoot nu in een tijdsperiode **van één jaar minstens drie vierden** van zijn **aandelenpakket overdraagt**, kan hij voor sommige belastingschulden (eventueel verhoogd met belastingverhogingen, interesten, boeten en kosten) van de vennootschap moeten opdraaien. Niet enkel natuurlijke personen kunnen op die wijze aansprakelijk gesteld worden. Als een moedervenootschap 33 procent of meer bezit van een dochtervennootschap geldt de nieuwe regel ook in hoofde van de moeder.

### Welke belastingschulden ?

- Niet alle **belastingschulden** worden geïnd. Enkel deze die betrekking hebben op het **belastbaar tijdperk zelf** waarin de **overdracht van de aandelen** plaatsheeft en de **drie daaraan voorgaande** tijdperiodes.
- In één geval wordt de aansprakelijkheid **uitgebreid** naar **belastingschulden** die pas ontstaan in een **belastbaar tijdperk na de vervreemding**. Daartoe is vereist dat de verkochte vennootschap uiterlijk de dag van de overdracht van de aandelen een **meerwaarde** heeft gerealiseerd op immateriële of materiële vaste activa dewelke het voorwerp kunnen uitmaken van een **gespreide taxatie** als bedoeld in artikel 47 W.I.B. 1992.

Met dit artikel kan de vennootschap vermijden dat de belasting op de meerwaarde meteen moet betaald worden. Herbelegt de vennootschap de verkoopprijs dan mag zij de belasting gespreid betalen volgens het afschrijvingsritme van het actief waarin werd herbelegd. In zo'n geval zijn de verkopers van de aandelen tevens hoofdelijk aansprakelijk voor de belasting die betrekking heeft op de meerwaarde, als de herbelegging niet geschiedde binnen de wettelijke termijn door toedoen van de nieuwe aandeelhouders.

### Aansprakelijkheid solidair en "middellijk"

- Maar de fiscus moet deze **aansprakelijkheid niet verdelen** over de diverse aandeelhouders **a rato van hun aandelenbezit**. Van zodra iemand 33 procent van de aandelen van de vennootschap bezit, kan hij moeten opdraaien voor het volle pond.
- De wettekst stelt dat het aanhouden van de vereiste 33 procent ook "**middellijk**" kan **becijferd** worden. De regering schrijft daarover in de memorie van toelichting dat dit zou ingebouwd zijn voor situaties waarbij een aandeelhouder X aandelen bezit in vennootschap A, die zelf minstens 33 procent heeft van de aandelen van vennootschap B.

X zou alsdan aansprakelijk kunnen gesteld worden voor de belastingschulden van B. Het zou dus voldoende zijn om één aandeel te hebben van vennootschap A die minstens 33 procent bezit van B om te moeten opdraaien voor de belastingschulden van B.

Neem aan dat X maar 10 procent heeft van A. Zo bezit hij toch maar "middellijk" 3,3 procent van de aandelen van B? Vermits in hoofde van X de grens van 33 procent niet is bereikt, lijkt het logisch dat X niet moet opdraaien voor niet betaalde belastingschulden van B.

- Deze hele regeling is **niet van toepassing** op de **overgedragen aandelen** van een **genoteerde vennootschap** of van een onderneming die onder het toezicht staat van de **Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA)**.

## Meerwaarde op aandelen : enkel abnormaal deel belastbaar

Het Hof van Cassatie besliste op 30 november 2006 dat **niet de hele meerwaarde** van een **verkoop tussen vennootschappen** mag worden belast, als die niet overeenstemt met normale verrichtingen van beheer van een privévermogen. Alleen het **abnormaal verworven deel** mag worden **belast tegen 33 procent**.

### Situatie

Een echtpaar richt in 1984 een **bvba** op met een kapitaal van 6.200 euro. Midden jaren 90 wil hun schoonzoons de zaak overnemen. Intussen is de waarde van de vennootschap behoorlijk gestegen en bezit ze twee gebouwen.

Om de overnameprijs binnen de perken te houden, werkt het echtpaar een heel plan uit. In 1996 wordt een **nieuwe nv opgericht**. De bvba verkoopt al haar nettoactief aan de nieuwe nv, met uitzondering van de twee gebouwen en het gespaarde geld. Vervolgens koopt het echtpaar de twee gebouwen van de bvba aan.

De nv zet de activiteit voort en de schoonzoon wordt aandeelhouder. De **oude bvba** heeft na de operatie een **eigenvermogenswaarde van 600.000 euro** en een vette bankrekening. Het echtpaar wil dan de bvba opdoeken om zo de liquiditeiten te verwerven. Maar de toenmalige Generale Bank vertelt dat zij een koper kunnen vinden voor de bvba die vermoedelijk meer zal betalen dan de eigenvermogenswaarde.

#### Gespreide taxatie

De vennootschap moest vermoedelijk **belasting betalen op de gerealiseerde meerwaarden** door de verkoop van de gebouwen en haar nettoactief. Maar daarop kon de **gespreide taxatie** losgelaten worden. Daardoor zou de meerwaardebelasting niet in één keer verschuldigd zijn, wanneer de bvba de opbrengst van de verkoop zou wederbeleggen in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa, zoals bijvoorbeeld een nieuw gebouw.

In dat geval kan de belasting gespreid worden **a rate** van het **afschrijvingsritme van het geïnvesteerde goed**. Koopt de bvba een nieuw gebouw aan en schrijft zij dat af over 33 jaar, is de belasting elk jaar maar voor 1/33 verschuldigd. Meteen de reden waarom een investeerder bereid is meer dan de eigenvermogenswaarde te betalen. Als 100 belasting moet betaald worden gespreid over 33 jaar tegen een verdisconteringsvoet van 5 procent, kost dat uiteindelijk maar de helft, 48. Dus wordt zo 52 belasting uitgespaard.

Het echtpaar is voor het plan te vinden. De bank vindt een **investeerder die 685.000 euro** betaalt voor de aandelen van de bvba. Zo ontvangt het echtpaar 75.000 euro extra (685.000 - 600.000 - commissie bank 10.000).

### Standpunt fiscus : volledige meerwaarde belastbaar

Maar de fiscus gooit roet in het eten. Die vindt de hele montage **geen normale verrichting van vermogensbeheer**. Dus belast de fiscus de **hele meerwaarde van 668.800 euro** tegen 33 procent als **divers inkomen** (art. 90, 1° W.I.B. 1992; 685.000 verkoopprijs - 6.200 aanvankelijk volstort kapitaal - 10.000 commissie van de bank).

### Standpunt belastingplichtige : enkel abnormaal deel belastbaar

Het echtpaar is het daar niet mee eens. Het krijgt **gelijk in eerste aanleg** maar **verliest in beroep**. Het hof vindt dat de verkoop boven de eigen vermogenswaarde geen normaal beheer uitmaakt.



## **Standpunt Hof van Cassatie : enkel abnormaal deel belastbaar**

Dus stapt het echtpaar naar **cassatie**. Dat Hof heeft nu de beslissing van het hof van beroep vernietigd, omdat de taxatie tegen 33 procent moet worden beperkt tot het bedrag dat het normale beheer overschrijdt.

Het hof van beroep had dus moeten onderzoeken welk bedrag het echtpaar had kunnen ontvangen zonder die abnormale overeenkomst te sluiten met de investeerder. Het Hof van Cassatie is dus de mening toegedaan dat een **meerwaarde** kan worden **gesplitst** in een stuk dat overeenstemt met een **normale meerwaarde** en een stuk dat **abnormaal** is. Alleen dat laatste deel (bij het echtpaar 75.000 euro) is belastbaar tegen 33 procent.

## **Fiscale boetes**

- Verder worden de **fiscale boetes** behoorlijk **verhoogd**. Maar de verhoging geldt enkel voor de **strafrechtelijke boetes**, niet voor de administratieve. De rode draad is dat het maximum van 12.500 euro wordt opgetrokken tot 125.000 euro.
- Daartegenover werkt de **nieuwe verlaagde gerechtelijke interestvoet** van **5 procent** niet door in fiscalibus. De wettelijke interestvoet wordt vanaf 2007 jaarlijks vastgesteld met als basis de afgeronde Euribor index, verhoogd met 2 procent.

In de fiscale wetboeken blijft zowel **moratorium- als nalatigheidsinterest 7 procent** hoog.