

Overzicht rechtspraak 2014

Algemeen belastingrecht – Inkomstenbelastingen

Antoine DOOLAEGE

Advocaat-vennoot Doolaee, Verbist & De Meyere – Werkleider UGent

Luc DE MEYERE

Advocaat-vennoot Doolaee, Verbist & De Meyere – Professor UGent

Bart WESTEN

Advocaat-vennoot Doolaee, Verbist & De Meyere

Leen DE VRIESE

Advocaat-vennoot Doolaee, Verbist & De Meyere

Ilse DE TROYER

Prof. dr. KU Leuven, campus Brussel en Universiteit Antwerpen

Angie CLOCHERET

Assistent UGent

Jelle VANSLEMBROUCK

Advocaat Doolaee, Verbist & De Meyere

INHOUD

1. Algemeen belastingrecht	5
1.1. Supranationale bepalingen	5
1.2. Grondwettelijke bepalingen	8
1.3. Wisselwerking gemeen recht – fiscaal recht	13
2. Personenbelasting	17
2.1. Grondslag van de belasting (art. 6-129 WIB 1992)	17
2.2. Berekening van de belasting (art. 130-178 WIB 1992)	34
3. Vennootschapsbelasting	36
3.1. Aan de belasting onderworpen vennootschappen (art. 179-182 WIB 1992)	36
3.2. Grondslag van de belasting (art. 183-189 WIB 1992)	39
3.3. Vrijgestelde inkomsten (art. 190-194 ^{quater} WIB 1992)	41
3.4. Vaststelling van het netto-inkomen (art. 195-207 WIB 1992)	42
3.5. Ontbinding en vereffening (art. 208-214 ^{bis} WIB 1992)	49
3.6. Berekening van de belasting (art. 215-219 ^{bis} WIB 1992)	49
4. Vestiging en invordering van de belasting	52
4.1. De aangifte	52
4.2. Onderzoek en controle	52
4.3. Bewijsmiddelen van de administratie	56
4.4. Aanslagprocedure	60
4.5. De aanslag	62
4.6. Aanslagjaar en belastbaar tijdperk	65
4.7. Rechtsmiddelen	65
4.8. Invordering van de belastingen	67
4.9. Rechten en voorrechten van de Schatkist inzake invordering	70

4.10. Verjaring van de rechten van de Schatkist

71

Hieronder volgt een overzicht van de meest relevante rechtspraak inzake inkomstenbelastingen die in het kalenderjaar 2014 is verschenen.¹ In het eerste punt wordt de rechtspraak inzake inkomstenbelastingen besproken waarin thema's uit het algemeen belastingrecht aan bod komen. In punt 2, 3 en 4 volgt de rechtspraak die specifiek betrekking heeft op de inkomstenbelastingen. De hiërarchie der rechtsnormen vormt de leidraad van het eerste deel, het WIB 1992 van punt 2, 3 en 4.

1. Algemeen belastingrecht

1.1. Supranationale bepalingen

1.1.1. EVRM

A. Strafsancties in de zin van artikel 6 EVRM

Het hof van beroep te Bergen heeft in een arrest van 7 mei 2014 geoordeeld dat de aanslag geheime commissielonen geen strafrechtelijk karakter heeft en arti-

1. Het overgrote deel van de besproken rechtspraak kan in *full text* geraadpleegd worden op www.monKEY.be.

kel 6 EVRM er niet op van toepassing is, voor zover deze aanslag dient om het verlies aan betaalde belastingen en sociale bijdragen te compenseren. In essentie heeft de afzonderlijke aanslag dus een schadevergoedend karakter. Enkel het beperkte deel van de afzonderlijke aanslag dat de recuperatie van de normale fiscale en sociale bijdragen overschrijdt, kan worden gezien als een strafrechtelijke sanctie. De rechter beschikt volgens het hof over een discretionaire bevoegdheid waardoor hij de afzonderlijke aanslag kan verminderen voor zover deze een disproportionele sanctie vormt in verhouding tot de gemaakte fout (Bergen 7 mei 2014, *JDF* 2014, afl. 9-10, 303, noot J.-P. NEMERY DE BELLEVAUX).

Over deze problematiek, zie ook de uiteenzetting in het deel vennootschapsbelasting (3.6.2. Berekening van de belasting, Aanslag geheime commissielonen).

Voor het hof van beroep te Gent werd een zaak behandeld over belastingontduiking waarbij er o.m. sprake was van een niet-aangegeven meeromzet in de inkomstenbelastingen en inzake btw door verschillen tussen de bedragen en hoeveelheden die zijn vermeld op de leveringsbonnen enerzijds en op de facturen anderzijds van de drankenleverancier van de belastingplichtige. De administratie nam in deze zaak aan dat er sprake was van een opzet tot belastingontduiking en legde een belastingverhoging van 50 % op. Voor het hof van beroep werd het geding voortgezet door de erfgenamen van de appellant (de belastingplichtige) en zij waren van mening dat de administratieve boete gelet op haar strafrechtelijk karakter niet ten laste van de erfgenamen kon worden gelegd. De belastingverhoging van 50 % heeft volgens het hof van beroep te Gent een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM. Deze verhoging is er zowel op gericht de belastingplichtige aan te zetten zijn verplichtingen na te komen om de geldboete te vermijden, als het niet-nakomen van zijn verplichtingen te bestraffen om herhaling van deze inbreuken te voorkomen. Als straf heeft deze belastingverhoging volgens het hof een persoonlijk karakter, terwijl het aangehaalde doel van de straf toch maar kan worden bereikt indien de straf op de dader zelf wordt toegepast. Voorts veronderstelt artikel 6 EVRM dat iemand die wordt vervolgd in de zin van deze bepaling het recht heeft om zich te verdedigen, hetgeen onmogelijk is na zijn overlijden. Omwille van artikel 6 EVRM en van het beginsel dat de straf persoonlijk is, kan de door de administratie opgelegde administratieve boete niet worden behouden. Daaraan voegt het hof van beroep te Gent toe dat in het kader van de toepassing van artikel 6 EVRM het een fundamentele regel is dat de strafrechtelijke aansprakelijkheid de dader niet overleeft. Dit wordt afgeleid uit het vermoeden van onschuld van artikel 6, § 2 EVRM en het principe dat het erven van de strafrechtelijke aansprakelijkheid niet verenigbaar is met de regels van strafrecht in een maatschappij beheerst door de

preëminentie van het recht (Gent 15 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/151).

B. Redelijke termijn (art. 6, lid 1 EVRM)

Een zaak waar volgens de beklaagden sprake was van schending van de redelijke termijn werd voorgelegd aan de correctionele rechtbank te Gent. Het openbaar ministerie deelde de stelling van de beklaagde niet en was van mening dat de redelijke termijn pas begint te lopen vanaf het moment waarop een persoon wordt beschuldigd. De rechtbank is het niet eens met de visie van het openbaar ministerie. De rechtspraak heeft immers reeds verschillende jaren aanvaard dat de overschrijding van de redelijke termijn al in de fase van vooronderzoek kan worden vastgesteld (o.m. EHRM 15 juli 2002, nr. 37370/97, Dumoulin/België). Daarnaast moet ook de vraag worden beantwoord of de rechten van verdediging niet ernstig en onherstelbaar geschonden zijn. Of de redelijke termijn al dan niet werd overschreden, moet niet *in abstracto* worden beoordeeld, maar volgens de concrete omstandigheden van de zaak. De rechtbank stelt *in casu* vast dat ten laste gelegde feiten inzake valsheid dateren van ten vroegste december 1998 en ten laatste december 2002. Het opsporingsonderzoek werd door de procureur des Konings opgestart in september 2004. De beklaagden werden voor het eerst ondervraagd in juni 2012, dus pas 8 jaar nadat het strafonderzoek werd ingesteld. Tussen de eerste 'valse' factuur en het verhoor van de beklaagden zit meer dan 14,5 jaar.

Het openbaar ministerie betwist niet dat de redelijke termijn op zich zou zijn overschreden, maar stelt dat dit o.m. te wijten zou zijn aan de complexiteit van de zaak waarbij er diverse buitenlandse rechtshulpverzoeken dienden te worden uitgevoerd en aan het feit dat men onderbemand was bij de fiscale sectie.

De rechtbank oordeelt dat de complexiteit van de zaak niet verantwoordt dat er belangrijke periodes van complete inactiviteit mekaar opvolgden. Periodes van 4,5 jaar inactiviteit kunnen niet (meer) worden verantwoordt. De rechtbank verwijst hierbij naar rechtspraak van het Europees Hof van de Rechten van de Mens, dat reeds in 2002 oordeelde dat de complexiteit van een zaak hoe dan ook geen blijvende verantwoording kan zijn voor een onredelijk lange duur (EHRM 15 juli 2002, nr. 37370/97, Dumoulin/België). Evenmin kan het tekort aan personeel bij de fiscale cel van het parket een verantwoording vormen voor dergelijke lange vertragingen. Zij verwijst hierbij naar verschillende arresten van het EHRM (EHRM 13 juli 1983, Zimmermann en Steiner/Zwitserland; EHRM 25 juni 1987, Capuano/Italië; EHRM 29 januari 2004, Kormacheva/Rusland). *In casu* ging de problematiek echter verder dan de loutere overschrijding van de redelijke termijn, aangezien door het verstrijken van een zeer lange periode bepaalde (mogelijk ontlastende) bewijselementen niet meer voorhanden zijn. Hiervoor verwijst de rechtbank o.m. naar het feit dat geen enkele rechtspersoon kan worden verplicht bepaalde

stukken (bv. facturen) zo lang voorhanden te hebben. Tot slot vraagt de rechtbank zich af waarom de beide beklaagden niet werden geconfronteerd met tal van resultaten van de diverse onderzoeksdaten op het moment dat deze bekend werden aan de onderzoekers, zodat zij zich er ten gepaste tijde op konden verdedigen.

De rechtbank oordeelt dan ook dat de rechten van verdediging en de redelijke termijn in strafzaken in deze zaak op flagrante wijze zijn geschonden en wel in die mate dat o.m. de rechtmatigheid van de verkregen bewijzen niet meer kan worden nagegaan. Daarnaast blijken tal van zaken die de beklaagden *à décharge* naar voren willen brengen, niet meer mogelijk te zijn door het onverantwoord lange tijdsverloop dat is verstreken. Dus zijn de beklaagden niet meer in de mogelijkheid om zich tegen de tenlasteleggingen te verdedigen nu de bewijzen niet meer voor tegenspraak vatbaar zijn. De strafvordering wordt dan ook onontvankelijk verklaard door de rechtbank (Corr. Gent 21 oktober 2013, *RABG* 2014, afl. 19, 1324, noot W. VETTERS en J. BONNE).

1.1.2. Non bis in idem

Volgens het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* en krachtens artikel 14, lid 7 IVBPR mag niemand voor een tweede keer worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds overeenkomstig de wet en het procesrecht van het land bij einduitspraak is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken. Dit beginsel is ook opgenomen in artikel 4 van het zevende aanvullend protocol bij het EVRM.²

In een belangrijk arrest van 3 april 2014 is het Grondwettelijk Hof tot de conclusie gekomen dat de manier waarop de *una via*-wet van 20 september 2012 (BS 22 oktober 2012) heeft getracht het '*non bis in idem*-beginsel' in de fiscale wetteksten te verankeren, onvoldoende is.

De vzw Liga van belastingplichtigen had een beroep tot vernietiging ingesteld van artikelen 2-4, 14 en 15 van de wet van 20 september 2012 tot instelling van het '*una via*-principe' bij de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes. Deze wet tracht de dubbele vervolging, zowel door de fiscale administratie als door het parket, uit te sluiten en dus voortaan slechts de keuze van één weg (*una via*) mogelijk te maken.

Ten aanzien van een mogelijke schending van artikelen 10 en 11 Gw. door artikel 2 van de bestreden wet stelt het Grondwettelijk Hof vast dat uit de parlementaire voorbereiding ervan blijkt dat de wetgever geen dwingend criterium van onderscheid heeft vastgesteld dat het mogelijk maakt om, op algemene en abstracte wijze, de soorten fiscale misdrijven te bepalen die

ofwel door het Openbaar Ministerie worden vervolgd, ofwel door de fiscale administratie worden gesanctioneerd.

Het Grondwettelijk Hof benadrukt echter dat toch alleen de fiscale misdrijven die worden gepleegd met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden, het voorwerp uitmaken van zowel strafrechtelijke vervolgingen als een administratieve sanctie, zodat alleen de belastingplichtigen die verdacht worden van fiscale fraude, kunnen worden geconfronteerd met een onzekerheid ten aanzien van de repressieve weg (strafrechtelijk of administratief) die ten opzichte van hen zal worden gevolgd. Het fiscaal misdrijf dat daarentegen zonder bedrieglijk opzet of zonder het oogmerk om te schaden wordt gepleegd, wordt niet strafrechtelijk bestraft en kan dus enkel administratief worden gesanctioneerd. Volgens het Grondwettelijk Hof kan de wetgever niet worden verweten geen algemene en abstracte verdeling te hebben ingevoerd van de soorten fiscale fraude die tot de bevoegdheid van ofwel de fiscale administratie ofwel het Openbaar Ministerie behoren.

Voorts oordeelt het Grondwettelijk Hof dat het invoeren van een procedure waardoor het Openbaar Ministerie en de fiscale administratie overleg plegen over de repressieve weg (strafrechtelijke of administratieve) die het meest geschikt is in een bijzonder dossier van fiscale fraude, binnen de beoordelingsruimte past die artikel 151, § 1 Gw. aan de wetgever laat. Des te meer, aangezien dat overleg, ongeacht de afloop ervan, de procureur des Konings niet belet om de feiten waarover dat overleg is gevoerd, strafrechtelijk te vervolgen.

Dus schendt artikel 2 van de bestreden wet in het geheel artikelen 10 en 11 Gw. niet.

Artikelen 3, 4, 14 en 15 van de wet van 20 september 2002 zouden volgens de vzw artikelen 10, 11, 170 en 172 Gw. schenden voor zover zij enerzijds discriminaties zouden invoeren bij de toepassing van het '*non bis in idem*'-beginsel en voor zover zij anderzijds dat beginsel zouden schenden.

Het Grondwettelijk Hof haalt hierbij o.m. rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens aan dat stelt dat het '*non bis in idem*'-beginsel verbiedt een persoon te vervolgen of te berechten voor een tweede 'misdrijf' voor zover identieke feiten of feiten die in hoofdzaak dezelfde zijn, eraan ten grondslag liggen (EHRM 10 februari 2009, nr. 14939/03, Zolotoukhine/Rusland).

Daarnaast stelt het Grondwettelijk hof onomwonden vast dat de fiscale geldboete en de belastingverhoging een overheersend repressief karakter hebben en bijgevolg sancties van strafrechtelijke aard vormen.

Wat de schending van de Grondwet door artikel 15 van de bestreden wet van 20 september 2012 betreft stelt het Grondwettelijk Hof vast dat deze bepaling niet

2. Artikel 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie bevat eveneens het *non bis in idem*-beginsel en bepaalt dat niemand kan worden berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure voor een strafbaar feit waarvoor hij in de Unie reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet.

de cumulatie regelt van de vervolging of van de strafrechtelijke en administratieve sancties.³ Wat dit artikel betreft, is het verzoek dan ook niet ontvankelijk volgens het Grondwettelijk Hof.

Wat de andere bepalingen van de wet van 20 september 2012 betreft (art. 3, 4 en 14) kan volgens het Grondwettelijk Hof een verschil in behandeling dat sommige personen het voordeel van het '*non bis in idem*'-beginsel ontzegt, niet worden verantwoord wegens de aard zelf van het in het geding zijnde beginsel. Niets kan immers verantwoorden dat een categorie van personen de toepassing van het '*non bis in idem*'-beginsel wordt geweigerd, terwijl de voorwaarden voor die toepassing zijn vervuld.

Artikelen 3, 4 en 14 van de bestreden wet bepalen dat de opeisbaarheid van de fiscale geldboete of van de belastingverhoging die is uitgesproken tegen een belastingplichtige, wordt geschorst vanaf het ogenblik dat het Openbaar Ministerie de strafvordering instelt overeenkomstig artikel 460 WIB 1992 of artikel 74 WBTW, tegen dezelfde belastingplichtige.

Indien de onderzoeksgerechten, waarvoor de zaak aanhangig is gemaakt door het Openbaar Ministerie, een beschikking tot buitenvervolginstelling aannemen, wordt een einde gemaakt aan de schorsing van de opeisbaarheid van de geldboeten en de belastingverhogingen die tegenover de belastingplichtige zijn uitgesproken. Omgekeerd, indien een belastingplichtige wordt verwezen naar de correctionele rechtbank door het Openbaar Ministerie of wegens de verwijzingsbeschikking van de raadkamer, worden de fiscale geldboeten en de belastingverhoging definitief niet opeisbaar.

Bijgevolg belet zelfs de definitieve uitspraak van een geldboete of een belastingverhoging tegen een belastingplichtige niet dat die persoon het voorwerp uitmaakt van daaruit voortvloeiende strafvorderingen, of zelfs dat hij wordt verwezen naar een vonnisgerecht, zelfs indien de hem verweten feiten in wezen identiek zijn aan die waarvoor hij administratief is veroordeeld.

Volgens het Grondwettelijk Hof heeft de wetgever het '*non bis in idem*'-beginsel dus geschonden door het aan het Openbaar Ministerie mogelijk te maken strafvervolgingen in te stellen (door een opsporingsonderzoek te openen of niet te sluiten of door de strafvordering op gang te brengen) tegen een persoon die reeds voor in wezen identieke feiten het voorwerp heeft uitgemaakt van een administratieve sanctie met een strafrechtelijk karakter die definitief is geworden. Het '*non bis in idem*'-beginsel is eveneens geschonden door toe te staan dat die persoon, wegens in wezen identieke feiten wordt verwezen naar een strafrecht, of, indien voor dat rechtscollege al een zaak aanhangig is gemaakt, door dat laatste toe te staan het onderzoek van de zaak voort te zetten.

Daaruit concludeert het Grondwettelijk Hof dat arti-

kelen 3, 4 en 14 van de wet van 20 september 2012 in strijd zijn met artikelen 10 en 11 Gw. (GwH 3 april 2014, nr. 61/2014, *Dr.pén.entr.* 2014, afl. 2, 169, noot A. LECOCQ en E. CECI, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 1, *JLMB* 2014, afl. 21, 976, noot F. KONING, *Juristenkrant* 2014, afl. 289, 2, *RABG* 2014, afl. 19, 1340, noot J. ROSELETH, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, noot F. DESTERBECK, *Rev.dr.pén.* 2015, afl. 4, 347, noot A. RISOPOULOS, *RW* 2013-14, afl. 38, 1519, *RW* 2014-15, afl. 12, 457, *T.Strafr.* 2014, afl. 5, 293, noot K. VANDERHAUWAERT, *TFR* 2014, afl. 467, 732, noot J. SPEECKE).

1.2. Grondwettelijke bepalingen

1.2.1. Gelijkeheidsbeginsel

Het Grondwettelijk Hof oordeelde op een prejudiciële vraag dat artikel 26 WIB 1992 dat verbiedt om artikel 49 WIB 1992 opzij te schuiven, artikelen 10 en 11 Gw. niet schendt doordat het in een volledig interne situatie geen verzoeningsprocedure voorziet die vergelijkbaar is met degene die door de Europese arbitrageovereenkomst wel is voorzien in het kader van een grensoverschrijdende situatie (GwH 7 november 2013, *JDF* 2014, 274).

Recent moest het Grondwettelijk Hof zich buigen over een beroep tot vernietiging van artikelen 8 en 11 van de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de FOD Financiën in het kader van zijn opdrachten (*BS* 24 augustus 2012, ed. 2). Enerzijds bepaalt artikel 8 van bovenvermelde wet dat binnen de FOD Financiën een Dienst voor Informatieveiligheid en Bescherming van de Persoonlijke Levenssfeer wordt opgericht die rechtstreeks onder de bevoegdheid van de voorzitter van het directiecomité van de FOD Financiën wordt geplaatst. Anderzijds heeft artikel 11 van bovenvermelde wet een § 7 ingevoegd in artikel 3 van de wet van 8 december 1992 tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens. Deze ingevoegde paragraaf bepaalt dat de garanties voorzien in artikelen 9, § 2, 10 en 12 van de wet van 8 december 1992 niet van toepassing zijn wat betreft de verwerkingen van persoonsgegevens beheerd door de FOD Financiën gedurende de periode waarbij de betrokken belastingplichtige het voorwerp uitmaakt van een controle, een onderzoek of de daarmee verband houdende voorbereidende werkzaamheden die worden uitgevoerd door de FOD Financiën in het kader van de uitvoering van zijn wettelijke opdrachten. Artikel 11 van de wet van 3 augustus 2002 voorziet dus in een uitzondering op het recht op informatie, toegang en verbetering wanneer de natuurlijke persoon het voorwerp is van een controle of onderzoek. Het bekritiseerde verschil in behandeling tussen de belastingplichtigen die, ten

3. Artikel 15 voegt aan artikel 74 WBTW twee paragrafen toe. Dit artikel betreft enkel het instellen van de strafvervolging.

aanzien van hun door de belastingadministratie verwerkte persoonsgegevens, de rechten kunnen uitoefenen die artikelen 9, § 10 en 12 van de wet van 8 december 1992 waarborgen en diegenen aan wie de uitoefening van die rechten kan worden geweigerd door de administratie, berust op het criterium van het bestaan van een fiscaal onderzoek, van een fiscale controle of van werkzaamheden ter voorbereiding van een onderzoek of een controle ten opzichte van de betrokken belastingplichtigen. Hieromtrent wordt in de memorie van toelichting gepreciseerd dat de toegang pas kan worden geweigerd indien er al een controle of een onderzoek lopende is, of dat de voorbereidingen daartoe al zijn getroffen.

Het feit dat de wet niet expliciet definieert wat moet worden begrepen onder het begrip 'voorbereiding' van een onderzoek of van een controle heeft niet noodzakelijk tot gevolg dat het criterium van onderscheid niet objectief of relevant zou zijn. Indien daarover niets in de wet staat, moet dat begrip in zijn gebruikelijke betekenis worden begrepen. Volgens het Grondwettelijk Hof kan de door de belastingplichtige geformuleerde aanvraag om toegang te hebben tot de hem betreffende persoonsgegevens niet op zich het element vormen dat aanleiding geeft tot een onderzoek of een controle op waarvan hem de toegang kan worden geweigerd. Het Grondwettelijk Hof stelt dan ook dat het criterium van onderscheid objectief en relevant is.

Om verenigbaar te zijn met het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel is het echter onvoldoende dat het onderzochte verschil in behandeling berust op een objectief en relevant criterium. Daarnaast moet de bekritiseerde maatregel eveneens evenredig zijn met het door de wetgever nagestreefde doel. Aangaande het toepassingsgebied van de bestreden bepaling, kan de wetgever niet worden verweten erin te hebben voorzien dat de uitzondering op de uitoefening van de in het geding zijnde rechten toepasbaar is op elke belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van een onderzoek, van een controle of van werkzaamheden ter voorbereiding daarvan. Aangezien het onderzoek of de controle door de administratie net tot doel heeft eventueel gepleegde fraude te ontdekken, kan de administratie, vanaf de werkzaamheden ter voorbereiding ervan, geen relevant onderscheid maken onder de belastingplichtigen naargelang zij al dan niet fraude hebben gepleegd. Dit is eveneens de reden waarom de wetgever geen onderscheid zou kunnen hebben maken onder de belastingplichtigen naargelang de ernst van de feiten die hun eventueel worden verweten. Volgens het Grondwettelijk Hof heeft het feit dat de uitzondering op de uitoefening van de bij de wet van 8 december 1992 gewaarborgde rechten iedere belastingplichtige beoogt die het voorwerp uitmaakt van een controle, van een onderzoek of werkzaamheden ter voorbereiding ervan, zonder onderscheid te maken naargelang het onderzoek of de controle betrekking heeft op feiten die worden verondersteld ernstig of onschuldig te zijn, geen onevenredige gevolgen. De weigering om de bij de wet van 8 december 1992 ge-

waarborgde rechten uit te oefenen, kan gelden voor alle door de belastingadministratie verwerkte persoonsgegevens met betrekking tot een belastingplichtige, met inbegrip van de gegevens die losstaan van het doel van het onderzoek of van de controle die de weigering van toegang tot die gegevens verantwoorden. Artikel 11 van de wet van 3 augustus 2012 kan er dus toe leiden de bij de wet van 8 december 1992 gewaarborgde rechten verder te beperken dan wat strikt noodzakelijk is om het door de wetgever nagestreefde doel te bereiken. In die mate schendt het bovenvermelde artikel 11 het grondwettelijk gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel.

Artikel 11 van de wet van 3 augustus 2012 preciseert echter niet hoe lang de voorbereidende werkzaamheden die de schorsing van de rechten verantwoorden, kunnen duren. Daaruit kan voortvloeien dat, wanneer die voorbereidende werkzaamheden voortduren of wanneer de belastingadministratie nadien geen onderzoek of controle opent, de schorsing van de rechten langer kan duren dan hetgeen strikt noodzakelijk is. De afwezigheid van een duidelijke beperking in de tijd van de mogelijkheid om een uitzondering te maken op de toepassing van de bij de wet van 8 december 1992 gewaarborgde rechten ten aanzien van een belastingplichtige die het voorwerp zou uitmaken van een onderzoek, van een controle of van werkzaamheden ter voorbereiding daarvan, die zich zou uitstrekken eventueel over verschillende jaren, schendt eveneens artikelen 10, 11 en 172 Gw. (GwH 27 maart 2014, nr. 51/2014, *Dr.pén.ent.* 2014, afl. 4, 329, *RGCF* 2014, afl. 5, 315, noot E. DEGRAVE en A. LACHAPELLE, *RW* 2013-14, afl. 35, 1399).

1.2.2. Legaliteitsbeginsel

A. Interpretatie van de fiscale wetgeving

De regel dat alles vrij is van belasting tenzij de wet anders bepaalt, is de verklaring van de strikte interpretatie van de fiscale wet, die door de Belgische rechtspraak en rechtsleer wordt gehuldigd (S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2012, 21).

De vereffenaars van een vzw hadden aan werknemers van de vzw bepaalde bedragen aan opzegvergoeding en enkele achterstallige lonen bezorgd, zogenaamd na aftrek van de socialezekerheidsbijdrage, van de bedrijfsvoorheffing en van de reeds voordien betaalde nettobedragen. De vereffenaars beschikten echter over onvoldoende activa om de bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten en er werd geen enkele aangifte in de bedrijfsvoorheffing gedaan. De afrekeningen van de vereffenaars vermeldde een 'inhouding' van de bedrijfsvoorheffing. De fiches 281.10 vermeldde echter geen ingehouden bedrijfsvoorheffing. De personenbelasting van aanslagjaar 1999 werd ingekohierd zonder rekening te houden met de bedrijfsvoorheffing die niet in de Schatkist werd gestort. Een echtpaar (beiden

oud-werknemers van de vzw) diende bezwaar in. Zij waren van mening dat de niet-ingehouden bedrijfsvoorheffing toch toegevoegd moest worden aan de belastbare bezoldiging en vervolgens met de personenbelasting verrekend moest worden. Uiteindelijk beslist het hof van beroep te Brussel in een arrest van 17 november 2010 dat de niet-ingehouden voorheffing niet kan worden verrekend met de personenbelasting van de werknemers en dat zij dus ook niet aan de belastbare grondslag worden toegevoegd.

De belastingplichtigen stelden een cassatievoorziening in. Het Hof van Cassatie stelt vast dat artikel 400 van de programmawet van 24 december 2002 artikel 296, lid 2 WIB 1992 heeft ingevoegd. Deze bepaling stelt dat de 'geheven' bedrijfsvoorheffing in de zin van artikel 296, lid 1 WIB 1992, de overeenkomstig artikel 272 WIB 1992 ingehouden bedrijfsvoorheffing is of de niet-ingehouden bedrijfsvoorheffing die werkelijk in de Schatkist wordt gestort. Deze programmawet voorziet niet in een bijzondere datum van inwerkingtreding van artikel 296, lid 2 WIB 1992. Dus trad de nieuwe regeling in werking vanaf de tiende dag na haar publicatie in het Belgisch Staatsblad. *In casu* vond de publicatie plaats op 31 december 2002 waardoor de inwerkingtreding op 10 januari 2003 plaatsvond. Artikel 400 van de programmawet bepaalt volgens het Hof van Cassatie wat het begrip bedrijfsvoorheffing overeenkomstig artikel 296 WIB 1992 inhoudt en tracht de rechtsonzekerheid te beëindigen omwille van de uiteenlopende uitleggingen van deze bepalingen. Het bevestigt de wijze waarop verschillende hoven en rechtbanken artikel 296 WIB 1992 hebben uitgelegd. Volgens het Hof van Cassatie heeft de nieuwe regeling dan ook een interpretatief karakter. Het Hof komt tot deze conclusie op basis van de bewoordingen en de doelstelling van artikel 400 van de programmawet van 24 december 2002, alsook op grond van de voorbereidende werkzaamheden bij deze programmawet. Het Hof stelt eveneens dat een wet interpretatief van aard is, wanneer zij voor een punt waarover het recht onzeker of controversieel is, een oplossing vastlegt die de rechtspraak aangenomen zou kunnen hebben. De rechters zijn overeenkomstig artikel 7 Ger.W. gehouden zich naar de uitleggingswetten te gedragen in alle zaken waarin het rechtspunt niet definitief berecht is op het tijdstip waarop die wetten bindend worden. Bijgevolg heeft het hof van beroep te Brussel verkeerdelijk geoordeeld dat artikel 400 van de programmawet van 24 december 2002 geen interpretatief karakter heeft. *In casu* benadrukt het Hof van Cassatie dat uit artikel 272 WIB 1992 volgt dat de vennootschapsvereffenaars het recht hebben om op de belastbare inkomsten de desbetreffende bedrijfsvoorheffing in te houden. De bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden wanneer de vereffenaars aan de werknemers slechts het nettobedrag van hun loon betalen na de bedrijfsvoorheffing te hebben afgetrokken, ofwel, wanneer de activa ontoereikend zijn, zij aan de werknemers slechts een vereffendingsdividend uitkeren dat berekend is naar rato van dat nettobedrag, ongeacht of

de bedrijfsvoorheffing in de Schatkist werd gestort. Het Hof van Cassatie stelt vast dat volgens de niet-betwiste afrekeningen van de vereffenaars zij het 'verschuldigd netto-eindsaldo' in 1998 hebben betaald aan de belastingplichtigen bij de laatste vereffendingsdividenduitkering. Volgens het Hof van Cassatie konden de appelrechters niet oordelen dat de bedrijfsvoorheffing niet was ingehouden op de inkomsten van de werknemers en dus niet kon worden verrekend met de verschuldigde personenbelasting. Doordat de wetsaanpassing van interpretatieve aard is, heeft artikel 400 van de programmawet niet alleen voor de toekomst, maar ook voor het verleden uitwerking. Zo heeft de regeling ook uitwerking voor bedrijfsvoorheffing die vóór 10 januari 2003 diende te worden ingehouden, zoals *in casu* het geval was (Cass. 6 september 2012, AR F.11.0134.F, *JDF* 2014, afl. 5-6, 134).

Voor aanslagjaren 2005 en 2006 verzet een belastingplichtige zich tegen de gemeenschappelijke aanslag van haarzelf en haar echtgenoot, aangezien zij voorhoudt voor die jaren feitelijk gescheiden te zijn, zelfs sinds 1995. De belastingplichtige heeft echter tussen 1995 en 2005 nooit bezwaar gemaakt tegen de gemeenschappelijke aanslag en heeft nooit de feitelijke scheiding ingeroepen ten aanzien van de administratie. Vervolgens beroept de administratie zich op de figuur van de rechtsverwerking. Volgens haar is de houding die de belastingplichtige gedurende vele jaren heeft aangenomen, objectief onverenigbaar met de betwisting van de gemeenschappelijke aanslagen voor aanslagjaren 2005 en 2006. Rechtsverwerking is een creatie van de rechtsleer en de rechtspraak en is niet wettelijk bepaald. Met rechtsverwerking bedoelt men dat aan de houder van een subjectief recht volledig of gedeeltelijk het recht wordt ontnomen om zich op dat recht te beroepen wanneer hij of zij, zonder uitdrukkelijk of stilzwijgend afstand te willen doen, een houding aanneemt die objectief onverenigbaar is met een bepaalde uitoefening van dat recht en daardoor bij de wederpartij een rechtmatig vertrouwen wekt dat het recht niet (op die wijze) zal worden uitgeoefend.

Het hof van beroep te Gent haalt aan dat bij de interpretatie van de wettelijke bepalingen in het fiscaal recht het legaliteitsbeginsel geldt. Het is niet mogelijk dat tussen de administratie en de belastingplichtige overeenkomsten worden gesloten over rechtskwestes. Op grond van de wet kan de belastingplichtige door haar houding geen afbreuk doen aan het feit dat een gezamenlijke aanslag kan worden gevestigd. Omwille van het legaliteitsbeginsel heeft de administratie een gebonden bevoegdheid. Voor billijkheidsargumenten (zoals bij de rechtsverwerking) is volgens het hof van beroep geen plaats. De wetten die het gebied van de belasting beheersen, dringen zich aan iedereen op, in de eerste plaats aan de administratie. Het Hof van Cassatie besliste expliciet dat de administratie niet mag afwijken van de wetbepalingen betreffende de vestiging van de belasting, die van openbare orde zijn. Bijgevolg moet worden nagegaan of de administratie al

dan niet gerechtigd was de betwiste aanslagen op gemeenschappelijke inkomsten te vestigen. Dat hangt van de werkelijkheid af zoals deze objectief blijkt. Het hof van beroep besluit dat de feitelijke scheiding in werkelijkheid pas tot stand is gekomen in de loop van het jaar 2006 (Gent 23 april 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1376, 10).

B. Simulatie

(i) Verhuur van cliënteel

Verscheidene belastingplichtigen trachten, na de stopzetting van hun eenmanszaak, te bekomen dat de inkomsten uit de ‘verhuur’ van het tijdens de eenmanszaak opgebouwde cliënteel als roerend inkomen worden belast en niet als beroepsinkomsten. Meestal stuiten deze belastingplichtigen op weerstand van de administratie en de fiscale rechtbanken (zie o.a. “Overzicht rechtspraak 2009”, *AFT* 2010, afl. 12, 11 en de verwijzingen aldaar en “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 20).

In een zaak voor het hof van beroep te Bergen oordeelde het hof dat de werkelijke reden voor de verhuur van cliënteel aan zijn vennootschap door een bedrijfsleider, die voordien hetzelfde cliënteel had binnen een eenmanszaak als natuurlijke persoon-ondernemer (het ging om het uitbaten van een rusthuis), het bekomen van de omzetting van beroepsinkomsten in roerende inkomsten was. Volgens het hof gebeurde de exploitatie van het cliënteel op dezelfde wijze door de bedrijfsleider voor en na de overeenkomst. Het gaat niet om het louter ter beschikking stellen van het cliënteel. De bedrijfsleider is een beroepsactiviteit blijven uitoefenen in het voordeel van de vennootschap. Volgens het hof vormen de betaalde huurgelden de verloning van het werk van de bedrijfsleider in het voordeel van de vennootschap. Het bewijs van simulatie in fiscale zaken door de administratie impliceert de erkenning van de intentie om de belasting te ontduiken die de belastingplichtige heeft gehad. *In casu* bleek deze uit het feit dat de belastingplichtige aan de administratie een akte had voorgelegd die niet overeenstemde met de werkelijkheid. Dit rechtvaardigt een belastingverhoging van 50 % zonder dat het door de fiscale administratie aangenomen standpunt voor een ander aanslagjaar de vermindering van het tarief van de administratieve sanctie kan rechtvaardigen (Bergen 9 oktober 2013, *JDF* 2014, afl. 11-12, 321, noot J. NEMERY DE BELLEVAUX).

Over simulatie en verhuur van cliënteel, zie ook “1.3. Wisselwerking gemeen recht – fiscaal recht, 1.3.1. Burgerlijk recht, A. Huur”.

(ii) Managementvennootschap

In eerste aanleg leidde de rechtbank van eerste aanleg te Brugge (nu rechtbank van eerste aanleg West-Vlaan-

deren, afdeling Brugge) het bestaan van simulatie af uit het feit dat de belastingplichtige ook na het opzetten van een juridische constructie met een managementvennootschap systematisch in eigen naam bleef ondertekenen. Bijgevolg hebben betrokkenen niet alle gevolgen van hun constructie aanvaard. Eveneens het feit dat de boekhouding van de gemanagede vennootschap niet door de managementvennootschap werd gevoerd, maar door een extern kantoor en dat de gemanagede vennootschap daarvoor een bediende aanwierf, wijst volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brugge op simulatie. Het was immers de managementvennootschap die deze bediende had moeten aanwerven. Tot slot verwees de rechtbank naar het feit dat bij het afsluiten van de managementovereenkomsten de procedure inzake belangenconflicten van het W.Venn. niet werd nageleefd. De rechtbank oordeelde dat de managementfees rechtstreeks belastbaar zijn in hoofde van de natuurlijke personen (zie “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 24; Rb. Brugge 19 december 2012, *Fiscoloog* 2013, afl. 1342, 12, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 7, 410).

Vervolgens werd deze zaak voorgelegd aan het hof van beroep te Gent. Het hof sloot zich aan bij de rechtbank van eerste aanleg wat betreft de argumentatie dat de natuurlijke personen niet alle gevolgen van de naar buiten uitgewerkte ‘rechtshandeling’ hebben aanvaard. Het hof van beroep te Gent besluit dus ook tot simulatie, maar ze volgt de rechtbank van eerste aanleg niet inzake de belastbaarheid als beroepsinkomen van de managementfees bij de natuurlijke personen die de prestaties in werkelijkheid leverden. Het hof volgt de redenering van de belastingplichtige dat om te oordelen dat de managementvergoedingen rechtstreeks aan de natuurlijke personen zijn uitbetaald, de administratie abstractie maakt van de managementvennootschappen en er bijgevolg van uitgaat dat deze nooit zijn opgericht en nooit hebben bestaan.

Voorts stelt het hof vast dat de managementvennootschappen de betrokken managementfees hebben opgenomen in hun boekhouding, die als basis diende voor de vestiging van de aanslagen in de vennootschapsbelasting. Bijgevolg werden de *fees* als deel van de winst van het boekjaar in aanmerking genomen. Daaruit besluit het hof dat deze *fees* in principe werden belast, zij het deels door vermindering van de overdraagbare verliezen. De administratie heeft, in tegenstelling tot wat zij voorhoudt en moet voorhouden om uit de simulatie de aanslagen in de personenbelasting te rechtvaardigen, geen abstractie gemaakt van de tussengeplaatste managementvennootschappen. Volgens het hof heeft de administratie de managementvennootschappen voor werkelijk bestaande gehouden en zelfs de managementvergoedingen in hun hoofde belast. Daarom kon de administratie volgens het hof die managementvergoedingen niet als deel van de belastbare grondslag in de personenbelasting in rekening brengen. De aanslagen in de personenbelasting worden dan ook ontheven (Gent 14 januari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1388, 4).

(iii) FBB-constructie

Voor de rechtbank van eerste aanleg te Brugge werd een zaak behandeld inzake de sinds eind jaren tachtig alom gekende constructies rond het FBB (forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting) met betrekking tot Italiaanse obligaties. De constructie bestond er in onderhavige zaak terug in dat Italiaanse obligaties kort vóór de vervaldag van de interest werden gekocht en onmiddellijk na die vervaldag opnieuw werden verkocht. Het resultaat was gezien de kosten van de operatie verwaarloosbaar of negatief, maar de vennootschap had wel uit hoofde van de interesten van Italiaanse bron uitzicht op de verrekening van het FBB tegen het vast tarief van 15 % waarin het Belgisch-Italiaans dubbelbelastingverdrag toen uitdrukkelijk voorzag.

De rechtbank van eerste aanleg te Brugge oordeelde dat de verschillende handelingen *in casu* samen werden uitgevoerd met eenzelfde doel, met name belastbare grondslag aan de belastingen te onttrekken, het forfaitair deel van de buitenlandse belasting te verrekenen en op die manier de inkomstenbelastingen te verminderen. De belastingplichtige heeft de FBB-verrichtingen gedaan met als enig doel de last weg te werken, die werd veroorzaakt door de andere tijdens hetzelfde aanslagjaar uitgevoerde verrichtingen. Hierdoor kan het 'Brepols'-principe waarbij het nastreven van de minst belaste weg geoorloofd is, *in casu* niet worden toegepast, omdat het nastreven van de minst belaste weg niet als enig doel mag hebben het tenietdoen van belastingen, die zijn veroorzaakt door andere verrichtingen van het aanslagjaar. De rechtbank past artikel 49 WIB 1992 toe om de kosten en verliezen uit de FBB-transactie te verwerpen. *In casu* beschouwt de rechtbank de volledige FBB-transactie ook als een geval van simulatie. De belastingplichtige heeft immers geen risico gedragen bij de transactie, aangezien de koop en verkoop vooraf werden overeengekomen, en hij niet eens het bewijs leverde van de eigendom van de effecten. Op die manier heeft de belastingplichtige niet alle rechtsgevolgen van de verrichte handelingen nageleefd. Volgens de rechtbank wist de belastingplichtige dat de FBB-transactie een fiscale constructie was om belastingen te besparen. De belastingplichtige heeft namelijk via een hem onbekende bank een aanzienlijk bedrag geïnvesteerd in Italiaanse obligaties voor een zeer korte termijn, waarbij het al vooraf vaststond dat er een verlies zou ontstaan. Het bedrag van deze investering was veel hoger dan het balanstotaal van de onderneming en de belastingplichtige ontving zelfs geen eigendomsbewijs. Daarom heeft de fiscale administratie dan ook terecht de verrekening van het FBB verworpen (Rb. Brugge 19 juni 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1386, 13).

1.2.3. Recht op openbaarheid van bestuursdocumenten

Artikel 32 Gw. bepaalt dat ieder het recht heeft elk bestuursdocument te raadplegen en er afschrift van te krijgen, behalve in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet, het decreet of de ordonnantie. In een recent arrest stelt de Raad van State dat artikel 32 Gw. ook kan worden toegepast voor publiek-rechtelijke rechtspersonen, op voorwaarde dat zij dit recht gebruiken op een manier die verenigbaar is met de organisatie van de instellingen en meer bepaald in verhouding tot hun bevoegdheden.

In casu ging het om de toepassing van artikel 470bis WIB 1992. Het lid 1 van dit artikel luidt: "De administratie belast met de inning en de invordering van de inkomstenbelastingen kent aan de provincies, de gemeenten en agglomeraties van gemeenten de voor hun rekening verwezenlijkte ontvangsten voor orde toe, verminderd met de ontheffingen die voor hun rekening worden uitbetaald tijdens de maand van de inning van die ontvangsten". Een gemeente die van de administratie meer uitleg wou over de toekenningen van de maand december 2012 had zich beroepen op de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur, om, binnen de grenzen voorzien in deze wet, om een kopie van de betreffende documenten te verzoeken.

Met toepassing van artikel 17 van de gecoördineerde wetten op de Raad van State heeft de Raad de schorsing bevolen van de impliciete beslissing van de Belgische Staat waarbij de vraag tot kennisgeving van de gemeente van een kopie van de administratieve stukken die de toekenningen van december 2012 in het kader van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing verantwoorden, wordt afgewezen. Inzake het risico op een moeilijk te herstellen nadeel, oordeelt de Raad van State dat het risico *in casu* raakt aan de mogelijkheid voor de gemeente om haar ontvangsten te begroten en eveneens aan haar mogelijkheden om in rechte op te treden om haar belangen te verdedigen. De weigering tot kennisgeving van administratieve stukken raakt aan de kern van het recht op de toegang tot deze documenten. De aantasting van het recht om zich in rechte te kunnen verdedigen, samen met de omvang en het belang van de kwestieuze fiscale schuldvordering, geeft deze schade een ernstig en moeilijk te herstellen karakter. Het feit dat de vestiging en inning van de bijkomende opcentiemen voor rekening van de gemeenten is toevertrouwd aan een federale overheidsdienst, impliceert niet dat gemeenten geen informatie kunnen vragen of geen enkele toelichting kunnen verkrijgen over de manier waarop deze wettelijke opdracht, die weliswaar vreemd is aan een burgerrechtelijk mandaat, wordt vervuld. De Raad van State besluit dan ook dat er sprake is van ernstige middelen die de schorsing van de impliciete weigering de gevraagde stukken mee te

delen verantwoorden, in het bijzonder rekening houdend met het feit dat uit het administratief dossier niet kan worden afgeleid dat de vraag om inzage werd onderzocht door de bevoegde instantie, noch op welke gronden inzage werd geweigerd. Daarenboven heeft de bevoegde instantie volgens de Raad van State niet onderzocht of de wet geen geheimhoudingsplicht (art. 6, § 2, 2° wet 11 april 1994) oplegt aan de administratie zelf, ten aanzien van de gemeente-schuldeiser van de bedoelde bijkomende opcentiemen (RvS 21 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/241). De Raad van State benadrukt echter ook dat elke uitzondering op het inzage-recht beperkend moet worden uitgelegd en dat artikel 6, § 2, 2° van de wet van 11 april 1994 geen grondslag kan vormen om aan een bestuursde systematisch de inzage van zijn fiscaal dossier te weigeren.

1.3. Wisselwerking gemeen recht – fiscaal recht

1.3.1. Burgerlijk recht

A. Huur

Het hof van beroep te Antwerpen had inzake verhuur van cliënteel waarbij er volgens de fiscale administratie sprake was van simulatie, geoordeeld dat er geen sprake was van simulatie, maar wel degelijk van roerende inkomsten wegens de verhuring van een onderdeel van het privévermogen van de zaakvoerder. De huurinkomsten konden volgens het hof niet worden gekwalificeerd als beroepsinkomsten. Volgens het hof ging de vergelijking die de administratie maakte met de rechtspraak in verband met de verhuring door een geneesheer van zijn cliënteel aan een vennootschap niet op (zie Antwerpen 8 maart 2011, “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 22-23). De Belgische Staat stelde een cassatieberoep in tegen dit arrest en het Hof van Cassatie volgt de visie van de fiscale administratie. Vooreerst verwijst het Hof van Cassatie naar artikelen 1709 en 1719, 3° BW. Artikel 1709 BW bepaalt dat huur van goederen een contract is waarbij de ene partij zich verbindt om de andere het genot van een zaak te doen hebben gedurende een zekere tijd en tegen een bepaalde prijs die de laatstgenoemde zich verbindt te betalen. Artikel 1719, 3° BW bepaalt dat de verhuurder, uit de aard van het contract en zonder dat daartoe enig bijzonder beding nodig is, verplicht is de huurder het rustig genot daarvan te doen hebben zolang de huur duurt. Volgens het Hof van Cassatie kan een ondernemer onmogelijk het rustig genot van zijn cliënteel verschaffen. Bijgevolg kan het cliënteel niet het voorwerp zijn van een huurovereenkomst. Het Hof van Cassatie vernietigt dan ook het arrest waarbij wordt geoordeeld dat cliënteel wel vatbaar is voor verhuring (Cass. 19 september 2013, *FJF*, No. 2014/7, *RABG* 2014, afl. 10, 683, noot C. LARDENOIT, *RW* 2014-15, afl. 15, 579, noot F. PARREIN, *T.Not.* 2014, afl. 2, 106, noot P. HAAGDORENS, *TFR* 2014, afl. 471, 958, noot J. VAN BESSEN).

B. Onrechtmatige daad

Het faillissement van een schuldenaar verhindert niet dat een schuldeiser vergoeding vordert van een derde door wiens fout schade is ontstaan die hem alleen treft. De fout van een bestuurder of een zaakvoerder aangaande het niet doorstorten van de bedrijfsvoorheffing door de vennootschap kan dan ook volgens het Hof van Cassatie individuele schade veroorzaken voor de fiscus die erin bestaat dat de bedrijfsvoorheffing niet kan worden geïnd bij de vennootschap. Het hof van beroep kon dus volgens het Hof van Cassatie naar recht oordelen dat enkel de fiscus, die alleen de vergoeding vordert voor de onbetaald gebleven bedrijfsvoorheffing, er zich op kan beroepen dat de bestuurders, naargelang de concrete omstandigheden, een fout hebben begaan door de vennootschappen de belastingen niet te hebben doen betalen. Deze fout van de bestuurders heeft geen collectieve schade doen ontstaan, maar een individuele schade waarvan enkel de fiscus vergoeding kan vorderen.

Daarnaast bevestigt het Hof van Cassatie dat de omstandigheid dat het onzeker is of een schuldeiser een dividend zal ontvangen uit het faillissement niet uitsluit dat hij jegens een derde aanspraak kan maken op de volledige vergoeding van zijn individuele schade. Het feit dat de faillissementen nog niet werden gesloten, belet de beoordeling van de eis tot schadevergoeding niet (Cass. 5 september 2013, *Dr.pén.ent.* 2014, afl. 2, 155; *FJF*, No. 2014/181).

1.3.2. Gerechtelijk recht

A. Hoger beroep interpretatief vonnis

Overeenkomstig artikel 793 Ger.W. kan elke rechter die een onduidelijke of dubbelzinnige uitspraak heeft gevelde, deze interpreteren zonder nochtans de daarin bevestigde rechten uit te breiden, te beperken of te wijzigen.

Artikel 795 Ger.W. stelt o.m. dat de vorderingen tot uitlegging worden ingesteld voor de rechter die de uit te leggen beslissing heeft gewezen. Dit artikel verbiedt echter niet dat een hoger beroep wordt ingesteld tegen het uitleggingsvonnis of interpretatief vonnis.

Geen enkele wettelijke bepaling verbiedt een hoger beroep tegen een interpretatief vonnis. De rol van de beroepsrechter tegen een interpretatief vonnis bestaat er niet in zijn interpretatie in de plaats te stellen van deze van de eerste rechter. Zijn rol bestaat er wel in om na te gaan of de eerste rechter aan zijn vonnis geen uitlegging heeft gegeven die onverenigbaar is met zijn dispositief of met zijn dragende motieven, dan wel of de rechter door zijn interpretatie de toegekende rechten niet wijzigt (Luik 12 december 2012, *RGCF* 2014, afl. 2, 117).

B. Rechtsplegingsvergoeding

Op grond van artikel 1022, lid 3 Ger.W. kan de rechter de rechtsplegingsvergoeding verminderen op basis van een onderzoek van de financiële draagkracht van de verliezende partij. De belastingplichtigen bevinden zich in een zaak die werd voorgelegd aan het hof van beroep te Bergen in een zeer precare financiële situatie. De echtgenoot ontvangt een bescheiden pensioen en zijn echtgenote is voor meer dan 66 % invalide. Er is ook een belangrijke lening afgesloten om in het bijzonder de fiscale schulden terug te betalen. Het hof van beroep te Bergen stelt dat in fiscale zaken de mogelijkheid om het bedrag van de rechtsplegingsvergoeding te verminderen onder het basistarief niet afhankelijk is van de afwezigheid van de frauduleuze intentie om belasting te ontduiken. Daarom besluit het hof van beroep te Bergen om de belastingplichtigen slechts te veroordelen tot het minimumbedrag van de rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep (Bergen 20 maart 2013, *JLMB* 2014, afl. 12, 574).

De Belgische Staat is van mening dat artikel 1022 Ger.W. niet op hem van toepassing is wanneer hij in het ongelijk wordt gesteld, aangezien de staat optreedt in het algemeen belang om de toepassing van de belastingwet te garanderen.

Volgens het hof van beroep te Bergen bevindt de minister van Financiën zich echter niet in dezelfde procedurele situatie als een overheidsorgaan dat het algemeen belang verdedigt zoals het Openbaar Ministerie, het arbeidsauditoraat of de stedenbouwkundige ambtenaar die handelt teneinde een goede ruimtelijke ordening te garanderen. Het hof wijst er ook op dat de fiscus om zijn opdracht uit te voeren beschikt over bijzondere privileges die afwijken van het gemeen recht. Zo kan hij zelf zijn uitvoerbare titel creëren en zal de belastingplichtige die de belasting wil aanvechten de verhaalmiddelen waarover hij beschikt moeten aanwenden, in voorkomend geval met bijstand van een gespecialiseerde raadsman. Bijgevolg bestaat er volgens het hof van beroep te Bergen geen wettelijke reden om te weigeren de Belgische Staat te veroordelen tot de rechtsplegingsvergoeding (Bergen 9 oktober 2013, *RGCF* 2014, afl. 2, 121).

De aandacht wordt erop gevestigd dat het Grondwettelijk Hof intussen ook heeft aangenomen dat het opleggen van een rechtsplegingsvergoeding aan de Staat of een gemeente in het kader van een fiscaal geschil niet ongrondwettig is (GwH 21 mei 2015, nr. 70/2015).

C. Tergend en roekeloos geding

De Belgische Staat stelt voor de eerste keer in hoger beroep een tegeneis in wegens tergend en roekeloos geding teneinde de belastingplichtige te veroordelen tot het betalen van een forfaitair bedrag van € 2 000 aan schadevergoeding. Het herhaaldelijk niet indienen van een aangifte of de vertraging door een belas-

tingplichtige van het indienen van de aangifte, gedurende verschillende jaren, in combinatie met een systematische betwisting van de gevestigde aanslagen van ambtswege via administratieve en gerechtelijke weg, is volgens het hof van beroep te Bergen op zich geen onwettige handeling waardoor de Belgische Staat gerechtigd zou zijn op een forfaitaire schadevergoeding wegens tergend en roekeloos geding. De schending van zijn plicht als belastingplichtige om aangiften in te dienen werd immers reeds administratief bestraft met fiscale boetes en/of belastingverhogingen. Noch het ontbreken van een antwoord van de belastingplichtige op de conclusies van de Belgische Staat, noch het feit dat de belastingplichtige niet is verschenen op de pleitzitting, rechtvaardigen volgens het hof een veroordeling van de belastingplichtige tot betaling van een schadevergoeding wegens tergend en roekeloos geding (Bergen 30 april 2014, *RGCF* 2014, afl. 5, 337).

D. Cassatieberoep

Een belastingplichtige dient cassatieberoep in tegen een arrest dat uitspraak deed over de vordering tot opheffing van de door de ontvanger van de directe belastingen gedane hypothecaire inschrijving op een eigen goed van eiseres, om de invordering te verzekeren van vier aanslagen in de personenbelasting op naam van de eiseres en haar ex-echtgenoot. Overeenkomstig artikel 1080 Ger.W. wordt het verzoekschrift waarbij het cassatieberoep wordt ingesteld, op straffe van nietigheid, zowel op het afschrift als op het origineel door een advocaat bij het Hof van Cassatie ondertekend. Artikel 378 WIB 1992 wijkt van deze regel af en bepaalt dat het cassatieverzoekschrift door een advocaat mag worden ondertekend en neergelegd. Het hoeft dus geen advocaat bij het Hof van Cassatie te zijn.

Het geschil *in casu* valt volgens het Hof van Cassatie niet onder de toepassing van artikel 378 WIB 1992 zodat het cassatieverzoekschrift door een advocaat bij het Hof van Cassatie ondertekend had moeten zijn. Voorts weigert het hof een prejudiciële vraag te stellen aan het Grondwettelijk Hof, meer bepaald of artikel 1080 Ger.W. en artikel 378 WIB 1992 artikelen 10 en 11 Gw. schenden, al dan niet in samenhang gelezen met artikelen 6.1 EVRM en artikel 1 van het eerst aanvullend protocol EVRM (bescherming van het eigendomsrecht). Volgens het Hof van Cassatie staat artikel 6.1 EVRM, gelet op de opdracht van de cassatierichter en op de specifieke aard van de rechtspleging voor hem, er niet aan in de weg dat, zelfs in een geschil betreffende het door artikel 1 van eerste aanvullend protocol EVRM gewaarborgde recht, een nationale wet wordt toegepast die aan gespecialiseerde advocaten het monopolie van de vertegenwoordiging van de partijen voor die rechter verleent. Het optreden van die advocaten draagt volgens het Hof van Cassatie trouwens bij tot de adequate uitoefening van het recht van verdediging, zorgt ervoor dat het cassatieberoep doeltreffend is en verleent de rechtzoekende

de fundamentele waarborgen van artikel 6 EVRM. Tot slot maakt de belastingplichtige volgens het Hof van Cassatie geen onderscheid tussen personen of categorieën die in dezelfde juridische toestand verkeren, maar oefent zij kritiek uit op de grenzen van het toepassingsgebied van de regel in artikel 378 WIB 1992 (Cass. 20 september 2013, *F/JF*, No. 2014/93, *JLMB* 2014, afl. 12, 556, *RW* 2014-15, afl. 12, 463).

1.3.3. Boekhoudrecht

In geval van afwezigheid van een eigen afwijkende fiscale wetsbepaling is het boekhoudrecht bepalend voor de winstbepaling inzake fiscaal recht. De jaarrekening moet als bijlage bij de fiscale aangifte worden gevoegd en zij bindt principieel de belastingplichtige ten aanzien van de administratie. Het hof van beroep te Antwerpen stelt dat *vergissingen* in de jaarrekening nog kunnen worden rechtgezet, voor zover ze een schending vormen van voorschriften die geen beleidsvrijheid laten aan de ondernemer en in de mate dat ze indruisen tegen het getrouw beeld. Waar aan de onderneming een bepaalde beleidsvrijheid wordt gelaten, is de jaarrekening onherroepelijk. *Beslissingen* die door de onderneming werden genomen, zijn altijd definitief, ook indien ze achteraf onoordeelkundig of lichtzinnig bleken. Het hof verwijst eveneens naar het legaliteitsbeginsel op basis waarvan niet meer of minder kan worden belast dan voorgeschreven door de wet. Volgens het hof van beroep te Antwerpen impliceert dit dat niet alleen de administratie het recht heeft om de aangifte en de onderliggende jaarrekening te controleren en eventueel recht te zetten, maar ook dat de belastingplichtige kan aantonen dat hij zich in feite of in rechte heeft *vergist*. Er mogen dus verbeteringen worden aangebracht aan de aangifte, op voorwaarde dat het bewijs wordt geleverd van een materiële vergissing of een rechtsdwaling. *In casu* had de belastingplichtige nv een bedrag, dat zij als lening had ontvangen van een verbonden vennootschap, afgeboekt van haar balans en vervolgens als een financiële opbrengst opgenomen, met name als een dividend waarop de dbi-aftrek werd toegepast. De Nederlandse fiscale administratie had immers, met instemming en ten opzichte van de verbonden Nederlandse vennootschap, de kwalificatie van lening verworpen en deze geherkwalificeerd als een dividenduitkering. De Nederlandse verbonden vennootschap had echter enkel uit praktische overwegingen ingestemd met de herkwalificatie als dividend. Wanneer de Belgische fiscale administratie de gevraagde dbi-aftrek weigert, omdat er volgens haar geen sprake is van een dividenduitkering, stelt de belastingplichtige dat zij een vergissing heeft begaan door de lening af te boeken en als financiële opbrengst tegen te boeken en had de vennootschap dus het recht om een gecorrigeerde jaarrekening op te stellen. Het hof van beroep te Antwerpen stemt hiermee in en neemt aan dat de belastingplichtige effectief een vergissing beging door het ontvangen bedrag als een dividend te boeken. Hierdoor sluit het hof

zich aan bij de visie dat een schending van het boekhoudrecht eerder wijst op een *vergissing* dan op een *beslissing*, zodat de rechtzetting ervan mogelijk is. Het hof benadrukt echter dat de schuld ten aanzien van de verbonden Nederlandse vennootschap nog steeds werd afgeboekt en dat een daling van een schuld in elk geval aanleiding geeft tot het ontstaan van een opbrengst, maar geen dividend in dit geval. Volgens het hof stelt zich de vraag nog of de belastingplichtige zich in rechte of in feite heeft vergist door het bedrag van de geldlening te boeken als opbrengst. De vraag stelt zich dus of er sprake is van een kwijtschelding door de verbonden Nederlandse vennootschap van haar schuldvordering, zodat terecht een opbrengst werd geboekt. De belastingplichtige stelt dat dit niet het geval is, terwijl de fiscale administratie stelt dat dit wel het geval is. Het hof volgt hierbij de visie van de fiscale administratie en stelt dat er geen expliciete kwijtschelding is geweest, maar dat deze kwijtschelding van de lening wel degelijk blijkt uit de feiten. Er moet dan ook volgens het hof geen rekening worden gehouden met de gecorrigeerde jaarrekeningen van de belastingplichtige, aangezien deze evenmin een correcte weergave zijn van de realiteit.

De lening werd immers wel degelijk feitelijk kwijtgescholden, zodat zij niet op het passief van de balans kon behouden blijven en dus wel tot een belastbare meeropbrengst aanleiding geeft. Het hof aanvaardde wel dat er sprake was van dubbele belasting, vermits de winst in Nederland is belast als dividend en in België als een uitzonderlijke opbrengst (door kwijtschelding van schuld). Deze dubbele belasting kan echter niet ongedaan worden gemaakt, noch op grond van artikel 9 van het dubbelbelastingverdrag met Nederland, noch op grond van artikel 4 van het verdrag van 23 juli 1990 tussen de lidstaten van de Europese Unie ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen. Beide bepalingen stellen immers dat geen winstcorrectie mogelijk is wanneer voorwaarden werden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen (Antwerpen 7 januari 2014, *F/JF*, No. 2014/272).

1.3.4. Strafrecht

A. Vertrouwelijk karakter minnelijk overleg

Een belastingplichtige, met name een groothandel, heeft volledige medewerking verleend aan het onderzoek ingesteld door de administratie van de BBI en heeft dit volgens de belastingplichtige volledig gedaan in het kader en binnen de onderhandelingen met het oog op het bewerkstelligen van een minnelijke schikking met het parket van Dendermonde. Het gaat om de zgn. 'VSBG' ('verval van de strafvordering door het betalen van een geldsom') overeenkomstig artikel 216bis Sv. Volgens de belastingplichtige zijn deze onderhandelingen vertrouwelijk, waardoor de admi-

nistratie de tijdens deze onderhandelingen verkregen gegevens, niet mag gebruiken voor het vestigen van een belasting. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Gent heeft het gegeven dat naar aanleiding van het bewerkstelligen van een minnelijke schikking in de zin van artikel 216bis Sv. onderhandelingen plaatsvinden met de fiscale administratie, niet tot gevolg dat deze onderhandelingen met de fiscus ook vertrouwelijk zijn. De administratie heeft *in casu* haar onderzoeksbevoegdheden uitgeoefend en het stond de eiseres volstrekt vrij om al dan niet haar medewerking te verlenen aan de administratie. In de situatie die in deze zaak voorhanden was, met name waarbij het parket bereid was voor een fiscale fraude het overleg voor de minnelijke schikking aan te vatten, zal in werkelijkheid het belangrijkste onderdeel van het bereiken van die minnelijke schikking het aanvaarden en betalen van de ontdoken belasting zijn. In principe staat de totstandkoming van deze noodzakelijke burgerlijke regularisatie los van de onderhandelingen met de procureur over een minnelijke schikking. Deze laatste onderhandelingen betreffen het strafrechtelijke luik en het verval van de strafvordering mits het betalen van een geldsom. De belastingplichtige bewijst volgens het hof niet dat de administratie duidelijk wetens en wilens en onder bepaalde voorwaarden bereid was en aanvaard heeft deel uit te maken van een vertrouwelijk overleg. De medewerking en de besprekingen ten aanzien van de fiscale administratie in het kader van een regelmatig fiscaal onderzoek, al dan niet met het oog op het bewerkstelligen van een strafrechtelijke minnelijke schikking, vallen niet onder het vertrouwelijke overleg zoals bedoeld in artikel 216bis Sv. Het echte vertrouwelijke karakter strekt zich in dit geval van verticale fraude (= fraude tegenover de overheid) echter enkel uit tot de onderhandelingen tussen de beklagde en het parket over de omvang van de straf en de verbeurdverklaring. Het hof van beroep stelt verder dat in de redenering van de belastingplichtige *in casu* elke vorm van gegevensuitwisseling met de fiscale administratie, na een aanvaarden van onderhandelingen voor een minnelijke schikking met het parket, een vertrouwelijk karakter zou hebben en niet mogen worden aangewend voor het vestigen van de juiste belasting indien geen minnelijke schikking wordt bereikt (Rb. Gent 25 maart 2014, *RABG* 2014, afl. 19, 1315, noot K. HENS en B. COOPMAN).

B. Gezag van gewijsde in strafzaken

Het Hof van Cassatie oordeelde in een recent arrest dat het gezag van gewijsde in strafzaken, zoals beschreven in artikel 4 V.T.Sv., er niet aan in de weg staat dat een partij in een later burgerlijk proces de mogelijkheid krijgt om elementen te betwisten die uit het strafproces zijn afgeleid, voor zover zij niet bij het strafgeding was betrokken of er niet vrij haar belangen heeft kunnen doen gelden. Dit geldt volgens het hof ongeacht of artikel 6.1 EVRM van toepassing is. De Belgische Staat was geen partij in het geschil voor

de strafrechter. Het gezag van gewijsde dat verbonden is aan het arrest op strafgebied, belet niet dat hij in het kader van de fiscale procedure betwisting kan voeren over een kwestie die in dat arrest is beslecht, namelijk de betwisting omtrent het moment van belastbaarheid van welbepaalde inkomsten (Cass. 19 juni 2014, *RGCF* 2014, afl. 5, 336).

1.3.5. Beginselen van behoorlijk bestuur

In een zaak van een Waalse intercommunale die geen bedrijfsvoorheffing had ingehouden of betaald op de vergoedingen die werden betaald aan haar personeel met domicilie in de grensstreek in Frankrijk, oordeelde het hof van beroep te Bergen dat de beginselen van behoorlijk bestuur niet kunnen primeren op het legaliteitsbeginsel dat van toepassing is op rechtsvragen. De belastingplichtige kan de schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name die ontleend aan de rechtszekerheid en het rechtmatig vertrouwen, niet inroepen om de betaling te vermijden van een binnen de wettelijke termijn ingekohierde belasting waarvan de inning door België moet gebeuren overeenkomstig een dubbelbelastingverdrag. Het feit dat de Belgische fiscale administratie gedurende verscheidene aanslagjaren de belasting niet heeft ingekohierd omwille van een onjuiste interpretatie van de verdragsteksten doet daar niets aan af. De onwettige tolerantie toegestaan door de fiscale administratie jegens andere belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, kan geen afwijking van het legaliteitsbeginsel rechtvaardigen, rekening houdend met het karakter van openbare orde van de belasting en het geheel van wettelijke gevolgen van dit principe (Bergen 27 september 2013, *JLMB* 2014, afl. 24, 1138).

Een bank diende een bezwaarschrift in op 8 maart 1993 m.b.t. aanslagjaar 1990. Uiteindelijk wordt meer dan 18 jaar later, op 19 oktober 2011, een directoriale beslissing genomen waarbij het bezwaar wordt afgewezen. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge stelt vast dat er geen wettelijk voorschrift bestaat omtrent de termijn binnen dewelke een directoriale beslissing moet worden genomen. De beginselen van behoorlijk bestuur verplichten de overheid volgens de rechtbank wel om binnen een redelijke termijn te handelen. Volgens de rechtbank vormen deze beginselen van behoorlijk bestuur de concretisering door de rechtspraak van de zorgvuldigheidsnorm van artikel 1382 BW, die ook de overheid moet respecteren. De beginselen van behoorlijk bestuur bieden dus aan de rechterlijke macht de mogelijkheid een sanctie te verbinden aan onrechtmatig overheidsoptreden indien er geen wettelijke of reglementaire bepalingen bestaan die de overheid moet respecteren. Het verstrijken van een lange termijn op zich tussen het indienen van een bezwaarschrift en de beslissing over dit bezwaar impliceert volgens de rechtbank nog geen schending van de verplichting om binnen een rede-

lijke termijn te handelen, aangezien daar gegronde redenen voor kunnen zijn. *In casu* geeft de fiscale administratie echter geen enkele reden voor het uitblijven van de beslissing. De rechtbank benadrukt dat er geen sprake is van een strafonderzoek tegen de belastingplichtige, van vragen om inlichtingen aan buitenlandse administraties of van een complexe materie. Door het uitblijven van de beslissing gedurende 18 jaar is het zeer moeilijk, zo niet onmogelijk, voor de belastingplichtige om nog bewijzen voor te leggen tot weerlegging van de nieuwe argumentatie die de administratie heeft opgenomen in de directoriale beslissing. Dit vormt een schending van de rechten van verdediging van de belastingplichtige. Bij gebrek aan een directoriale beslissing kon de belastingplichtige in principe zelf een gerechtelijke procedure starten, maar ze kon dit wel pas vanaf 1 april 2001 overeenkomstig de overgangsregeling voor artikel 1385*undecies* Ger.W. Op dat moment was er eveneens meer dan acht jaar verstreken en had de administratie nog niets gedaan met het ontvangen bezwaarschrift. De rechtbank concludeert dan ook dat er *in casu* sprake is van een schending van de redelijke termijn en dus een miskenning van de zorgvuldigheidsplicht en meer in het algemeen van de beginselen van behoorlijk bestuur. Het feit dat de directoriale beslissing werd genomen buiten de redelijke termijn, leidt evenwel niet noodzakelijk tot de nietigheid van de aanslag zelf. Dit is volgens de rechtbank pas wel het geval indien het verstrijken van de termijn tot gevolg heeft dat de rechten van verdediging van de belastingplichtige ernstig worden aangetast. *In casu* oordeelt de rechtbank dat dit het geval is en dat het vernietigen van de aanslag de enige gepaste sanctie is voor het schenden van de beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder van de verplichting om binnen een redelijke termijn een beslissing omtrent een bezwaarschrift te nemen. Deze nietigheid van de aanslag wegens schending van de redelijke termijn in de fase van bezwaar heeft tot gevolg dat er geen subsidiaire aanslag kan worden gevestigd. Er zou dan immers nog steeds sprake zijn van een schending van de redelijke termijn. *In casu* is dus sprake van een fout die niet meer kan worden rechtgezet door de administratie (Rb. Brugge 21 oktober 2013, *TGR-TWVR* 2014, 392).

1.3.6. Vennootschapsrecht

In een vennootschapsrechtelijk geschil dat eerst voor de rechtbank van eerste aanleg te Gent werd gebracht en vervolgens voor het hof van beroep te Gent ging het over een discussie rond de uitkering van tantièmes, waarbij de geïntimeerden oordeelden dat tantièmes een winstuitkering vormen en dat zij aan hen toekwamen, omdat zij voor het volle boekjaar in kwestie (2005) nog de zaakvoerders waren. Vanaf het volgend boekjaar (2006) was er een nieuwe zaakvoerder aangesteld. De algemene vergadering van 24 april 2006 besliste tot uitkering van een tantième van € 20 000. In eerste aanleg kregen de oude zaakvoerders geen gelijk,

maar in hoger beroep wel. Vervolgens werd een cassatievoorziening ingesteld.

Het Hof van Cassatie stelt vast dat krachtens artikel 32, lid 2, 1° WIB 1992 tantièmes tot de bezoldigingen van de bedrijfsleiders behoren. Overeenkomstig artikel 320 W.Venn. worden tantièmes echter beschouwd als winstuitkeringen, die enkel onder bepaalde voorwaarden kunnen worden toegekend. Het Hof van Cassatie oordeelt dan ook dat tantièmes, ook al worden zij vanuit het fiscaal recht gezien als bezoldigingen, vennootschapsrechtelijk als een variabele vergoeding in functie van de winst te beschouwen zijn. Vennootschapsrechtelijk zijn zij dus geen bezoldiging. Dit oordeel pleit dus in het voordeel van de geïntimeerden in hoger beroep. Voorts stelt het hof dat het aan de algemene vergadering is om bij de winstverdeling desgevallend tantièmes toe te kennen, mits inachtneming van artikel 320, § 1 W.Venn. Het staat volgens het Hof van Cassatie in beginsel vrij aan de algemene vergadering om deze uitkering enkel toe te kennen aan de bestuurders die door hun prestaties hebben bijgedragen tot het resultaat van het desbetreffende boekjaar, ook al zijn zij op het ogenblik van de beslissing van de algemene vergadering geen bestuurders meer van de vennootschap (Cass. 24 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/182).

2. Personenbelasting

2.1. Grondslag van de belasting (art. 6-129 WIB 1992)

2.1.1. Inkomsten van onroerende goederen (art. 6-16 WIB 1992)

Buitenlands onroerend goed

Overeenkomstig artikel 7, § 1, 1°, b WIB 1992 wordt het belastbaar inkomen van in het buitenland gelegen niet-verhuurde onroerende goederen bepaald op basis van de huurwaarde ervan. Voor een in België gelegen onroerend goed dat niet wordt verhuurd, wordt het belastbaar inkomen bepaald in functie van het kadastraal inkomen dat doorgaans lager ligt dan de huurwaarde.

Onroerend inkomen uit een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, is weliswaar niet effectief belast in België. Het telt via het stelsel van de vrijstelling met progressievoorbehoud echter wel mee voor het bepalen van het toepasselijke belastingtarief op de andere in België belastbare inkomsten van de belastingplichtige.

Het begrip ‘huurwaarde’ is niet gedefinieerd in onze wetgeving. Volgens de administratieve commentaar gaat het om “de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die men, in geval van verhuring, gedurende het belastbaar tijdperk, volgens de gebruiken van het land en de ligging van de goederen, had kunnen verkrijgen”. Over

de concrete vaststelling van de huurwaarde blijken belastingplichtigen en de fiscus het regelmatig oneens te zijn. Vandaar dat die problematiek ook geregeld tot rechtspraak leidt.

Het hof van beroep te Antwerpen stelt zich in een dergelijke zaak de vraag of de 'valeur locative' die in Frankrijk wordt gehanteerd als basis voor de heffing van de Franse 'taxe foncière' en de 'taxe d'habitation' in aanmerking kan worden genomen voor het vaststellen van de huurwaarde. Deze 'valeur locative' is evenals ons kadastraal inkomen veelal lager dan de werkelijke huurwaarde. Uiteindelijk stelt het hof de volgende prejudiciële vraag aan het Europees Hof van Justitie: Waarom kan een Frans onroerend goed dat niet wordt verhuurd niet op zijn Franse waarde worden belast? Als men ervan uitgaat dat dit niet kan, is er dan geen sprake van een schending van het vrije kapitaalverkeer doordat niet-verhuurde buitenlandse onroerende goederen worden belast op een andere basis dan hun lokale huurwaarde?

Volgens het Hof van Justitie staat het vast dat het inkomen van een in België gelegen niet-verhuurd onroerend goed wordt bepaald op basis van het kadastraal inkomen, dat lager is dan de huurwaarde op basis waarvan het inkomen van een dergelijk in een andere lidstaat gelegen goed wordt bepaald. Het is aan de nationale rechter om na te gaan of als gevolg daarvan de belastbare inkomsten van Belgische ingezetenen uit buitenlandse onroerende goederen worden onderworpen aan een hoger belastingtarief dan het tarief dat geldt voor deze inkomsten indien een vergelijkbaar goed in België zou gelegen zijn.

Als de nationale rechter vaststelt dat dit het geval is, dan is er een verschil in behandeling dat Belgische ingezetenen kan ontmoedigen om in andere lidstaten dan België in onroerende goederen te investeren. Het Hof besluit dat dit een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer is (HvJ 11 september 2014, *Fiscolog* 2014, afl. 1398, 1-3).

2.1.2. Inkomen van roerende goederen en kapitalen (art. 17-22 WIB 1992)

Verhuur cliënteel – goodwill

Overeenkomstig artikel 17, § 1, 3° WIB 1992 zijn de inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen belastbaar als roerende inkomsten, na aftrek van 15 % forfaitaire kosten (art. 3 KB/WIB 1992), aan een belastingtarief van voorheen 15 % en vanaf 1 januari 2013 aan 25 %.

Inzake de inkomsten uit de verhuur van cliënteel stelt zich de vraag of deze als roerende inkomsten dan wel als beroepsinkomsten moeten worden gekwalificeerd. De rechtspraak oordeelt in functie van de concrete feiten en komt tot uiteenlopende conclusies op de vraag of er al dan niet sprake is van simulatie.

In 2004 richt een bedrijfsrevisor een vennootschap op die zijn beroepsactiviteit verderzet. Hij sluit met zijn

vennootschap een huurovereenkomst voor zeven jaar betreffende zijn handelsfonds. Hiervoor betaalt de vennootschap een driemaandelijks huur van € 5 313. De bedrijfsrevisor geeft deze inkomsten aan als roerende inkomsten. De fiscus is het daarmee niet eens en belast deze inkomsten als beroepsinkomsten overeenkomstig artikel 37 WIB 1992. Volgens de fiscus heeft de bedrijfsrevisor zijn beroepsactiviteit niet stopgezet. De vennootschap van de bedrijfsrevisor werd pas geruime tijd na haar oprichting door de raad van het instituut van de bedrijfsrevisoren erkend. Bovendien bleef de bedrijfsrevisor ten persoonlijke titel een aantal mandaten als commissaris verder uitoefenen. Ook de rechtbank van eerste aanleg oordeelt dat de belastingplichtige na de oprichting van zijn vennootschap een identieke activiteit is blijven uitoefenen en besluit dat een taxatie als beroepsinkomen op zijn plaats is. De belastingplichtige van zijn kant voert aan dat hij zijn persoonlijke activiteit volledig heeft stopgezet. Het verderzetten van een aantal mandaten ten persoonlijke titel is het gevolg van artikel 135 W.Venn., waarin wordt gesteld dat commissarissen steeds voor een hernieuwbare termijn van drie jaar worden benoemd. Van zodra het mogelijk was, is zijn vennootschap benoemd als commissaris.

Volgens het hof heeft de belastingplichtige niet alle gevolgen van de overgang van zijn eenmanszaak naar zijn vennootschap aanvaard en is er dus sprake van simulatie. Verwijzend naar de uitspraak van het Hof van Cassatie van 19 september 2013 (zie "Overzicht rechtspraak 2012-2013", *AFT* 2014, afl. 8-9, 37) moet volgens het hof van beroep te Brussel worden aangenomen dat cliënteel niet het voorwerp kan zijn van verhuur. Het hof ziet hierin een extra argument om te besluiten dat de belastingplichtige niet alle gevolgen van de huurovereenkomst met zijn vennootschap heeft aanvaard. Het hof bevestigt de betwiste aanslag (Brussel 4 juni 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 12, 520-523). Merk op dat in de rechtsleer veel kritiek is gekomen op de uitspraak van het Hof van Cassatie dat cliënteel niet kan worden verhuurd, temeer daar het hoogste rechtscollege vindt dat verkoop van cliënteel wel mogelijk is.

Ook het hof van beroep te Gent blijkt – ondanks de kritiek in de rechtsleer – de visie van het Hof van Cassatie dat cliënteel niet vatbaar is voor verhuur toe te passen. Het stelt dat een accountant die zijn eenmanszaak heeft stopgezet en een bvba heeft opgericht, er zich niet toe kan verbinden aan de bvba het rustig genot van het cliënteel te verschaffen. Immers, de klanten kiezen zelf met welke accountant ze werken. De 'verhuurder' heeft daarover geen macht (Gent 7 januari 2014, *Fiscolog* 2014, afl. 1377, 13).

Verhuur wagen – schepen

Een afgevaardigd bestuurder van een vof verhuurt een luxepersonenwagen aan die vennootschap tegen een maandelijks huurprijs van ongeveer € 2 000. Hij

neemt dit huurinkomen op als een roerend inkomen in zijn belastingaangifte. De belastingadministratie is het niet eens met deze kwalificatie en wil het inkomen op grond van het attractiebeginsel belasten als een bedrijfsleidersbezoldiging. Volgens het hof van beroep te Antwerpen kan het attractiebeginsel slechts worden toegepast indien is aangetoond dat de door de belastingplichtige ontvangen huurvergoeding het karakter heeft van een beloning voor het uitoefenen van het bestuurdersmandaat of minstens dat het gaat om een beloning die haar oorsprong vindt in de uitoefening van dat mandaat. De administratie levert dat bewijs niet. Volgens het hof gaat het om de verhuur van een onderdeel van het privévermogen van de belastingplichtige en het besluit tot taxatie als roerend inkomen. In subsidiaire orde stelde de fiscus dat de huurinkomsten te kwalificeren zijn als baten uit een winstgevende bezigheid, maar ook die piste wordt door het hof afgewezen. De belastingplichtige heeft bij de verhuur van zijn privévoertuig gehandeld als een privépersoon en niet in het kader van een winstgevende bezigheid (Antwerpen 24 juni 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1404, 11).

Een belastingplichtige oefent als zelfstandige schipper zijn beroepsactiviteit uit. Hij is eigenaar van twee vrachtschepen die hij exploiteert. Op 7 oktober 2002 beëindigt hij deze beroepsactiviteit als eenmanszaak. Op 8 oktober wordt een vof opgericht waarin hij tot zaakvoerder wordt benoemd. Vanaf 1 november 2002 verhuurt hij zijn twee schepen aan de vof. De ontvangen huur neemt hij op als een roerend inkomen in zijn belastingaangifte. De fiscus kwalificeert deze inkomsten op grond van artikel 37 WIB 1992 als baten. Het hof stelt vast dat de belastingplichtige zijn beroepsactiviteit als zelfstandige schipper in zijn eenmanszaak heeft stopgezet. Nadat de vof is opgericht en deze de schepen huurt, is het deze vennootschap die de beroepsactiviteit uit de exploitatie van de beide schepen is gaan uitoefenen en niet de belastingplichtige. Wanneer de belastingplichtige zijn zelfstandige activiteit stopzet en hij eigenaar blijft van de schepen, worden deze niet langer door hem voor een beroepswerkzaamheid aangewend en behoren ze tot zijn privévermogen bij gebrek aan een 'professioneel patrimonium'. Het feit dat de belastingplichtige als zaakvoerder van de vof een activiteit als schipper ontwikkeld zal hebben om de vof in de mogelijkheid te stellen de schepen te exploiteren heeft niet tot gevolg dat de belastingplichtige de schepen verder voor een eigen beroepswerkzaamheid gebruikt. Wanneer de belastingplichtige de schepen waarvan hij eigenaar is en die uit hun aard bestemd zijn om te worden geëxploiteerd in het kader van een beroepswerkzaamheid, laat renderen door ze te verhuren aan een persoon (vof) die wel de schepen exploiteert, oefent hij te dezen geen beroepswerkzaamheid uit. De schepen worden dus gebruikt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van de vof en niet voor de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige, zodat artikel 37 WIB 1992 ten on-

rechte werd toegepast (Gent 10 december 2013, *FJF*, No. 2014/255, *Fiscoloog* 2014, afl. 1388, 9).

Royalty's

Een echtpaar start in de jaren '90 een zelfstandige activiteit van fabricatie en verkoop van kleding. Een aantal jaren later besluiten ze hun activiteit onder vennootschapsvorm verder te zetten. De echtgenoot wordt tot zaakvoerder van de bvba benoemd en blijkt te werken via een managementvennootschap. Vervolgens deponeert het koppel hun kledingmerk bij het Benelux-merkenbureau om daarna over te gaan tot het sluiten van een licentieovereenkomst met de vennootschap waarbij deze laatste het recht wordt verleend om het merk te gebruiken bij de fabricatie en verkoop van kledingstukken. Hiervoor betaalt de vennootschap een vergoeding die wordt bepaald in functie van de omzet. Overeenkomstig artikel 17, 3° WIB 1992 geven de echtgenoten deze vergoeding aan als roerende inkomsten. De fiscus is het daarmee niet eens en wil op grond van artikel 32, lid 1, 2° WIB 1992 een taxatie als bedrijfsleidersinkomen toepassen. De belastingplichtigen gaan niet akkoord, maar worden niet gevolgd door de rechtbank die stelt dat zelfs als de royalty's niet als bedrijfsleidersinkomsten belastbaar zouden zijn, er in ieder geval een winstgevende bezigheid is waarvan de opbrengsten belastbaar zijn overeenkomstig artikel 23, § 1, 3° WIB 1992. Het hof van beroep te Brussel gaat niet mee in deze redenering. Volgens het hof kunnen roerende inkomsten overeenkomstig artikel 37 WIB 1992 slechts als beroepsinkomsten worden gekwalificeerd wanneer de betreffende goederen en kapitalen 'worden' gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger van de inkomsten. Dit is *in casu* niet zo. Geen van de echtgenoten gebruikt het merk waarvan het gebruik aan de vennootschap is afgestaan voor een zelfstandige beroepswerkzaamheid, want de echtgenote is nooit bedrijfsleider geweest binnen de vennootschap en de echtgenoot werkt voor de vennootschap via een managementvennootschap. Anders oordelen zou de afzonderlijke rechtspersoonlijkheid van de managementvennootschap miskennen. Voorts vindt het hof dat het opvolgen van het correct uitvoeren van de licentieovereenkomst niet als een winstgevende activiteit kan worden beschouwd. Er is geen "geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid op te leveren die, vallend buiten de grenzen van het normaal beheer van een privévermogen, een beroepskarakter heeft". Het echtpaar heeft de royalty's dus terecht als roerend inkomen aangegeven (Brussel 20 maart 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 7, 389-392).

Ook de rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft zich over deze problematiek uitgesproken, maar kwam tot een andere conclusie. Een ondernemer die een vennootschap leidt die evenementen organiseert, de-

poneert bij het Benelux-merkenbureau in zijn persoonlijke naam de merknaam die de vennootschap bij haar exploitatie gebruikt. Vervolgens sluit de natuurlijke persoon een licentieovereenkomst met de vennootschap waarbij aan de vennootschap het recht wordt verleend om het merk te gebruiken. Hiervoor betaalt de vennootschap een vergoeding (royalty) ten belope van 12 % van de omzet die wordt gerealiseerd tijdens evenementen waar de merknaam wordt gebruikt met een minimumondergrens van € 9 000 per jaar. De ondernemer neemt deze vergoedingen op als roerende inkomsten in zijn belastingaangifte (art. 17, 3° WIB 1992). Volgens de belastingadministratie moeten deze vergoedingen daarentegen op grond van artikel 32, lid. 1, 2° WIB 1992 worden belast als inkomsten van bedrijfsleider of bij toepassing van artikel 23, § 1, 3° WIB 1992 minstens als opbrengsten van een winstgevende bezigheid. De belastingplichtige argumenteert dat deze vergoedingen het resultaat zijn van een louter privaat initiatief, wat niet gepaard gegaan is met een geheel van verrichtingen die een beroepsmatig karakter hebben. Volgens hem staan het merk en de betreffende inkomsten los van zijn beroepsactiviteit waarvoor hij steeds een normale bezoldiging heeft ontvangen.

De rechtbank volgt het standpunt van de fiscus en bevestigt de taxatie als inkomsten van bedrijfsleider op grond van volgende elementen:

- het deponeren van het merk stelt niet veel voor;
- de belastingplichtige heeft slechts weinig kosten moeten maken voor het design van het merk en het depot bij het Benelux-merkenbureau;
- op het moment van het depot was de exploitatie van het merk al in handen van de vennootschap;
- de belastingplichtige toont niet aan dat het merk vóór het depot reeds een eigen leven had, zodat aan het merk reeds een vermogenswaarde kon worden gegeven;
- uit het dossier blijkt dat enkel de latere activiteiten van de vennootschap aan het merk substantie en waarde hebben gegeven.

(Rb. Brussel 3 oktober 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 18, 661-663)

Inkomsten uit concessie van het recht om bioscoopfilms te distribueren of te vertonen

Een belastingplichtige ontvangt inkomsten uit de concessie van het recht om bioscoopfilms te distribueren of te vertonen en geeft ze aan als roerende inkomsten op grond van artikel 17, 3° WIB 1992. Bovendien heeft ze op basis van artikel 3 en 4 KB/WIB 1992 forfaitaire kosten ten belope van 85 % in mindering gebracht. De administratie heeft deze inkomsten bij toepassing van artikel 37 WIB 1992 geherkwalificeerd als beroepsinkomsten. Ook de rechtbank van eerste aanleg houdt het op een kwalificatie als beroepsinkomen. Volgens het hof van beroep te Brussel legt de overeenkomst van concessie aan de belastingplichtige verplichtingen op die verder gaan dan het louter beheer van een

privévermogen en die voortkomen van haar beroepsactiviteit van réalisatrice. De betrokken inkomsten zijn dus roerende inkomsten met een professioneel karakter in de zin van artikel 37 WIB 1992, meer bepaald baten in de zin van artikel 27 WIB 1992. Derhalve kunnen artikel 17, 3° WIB 1992, noch artikel 3 en 4 KB/WIB 1992 worden toegepast. Inkomsten uit de concessie van de rechten op films enerzijds en baten anderzijds zijn van een andere aard en zijn duidelijk onderscheiden in het WIB. Het is dan ook niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel om artikelen 3 en 4 KB/WIB 1992 in die zin te interpreteren dat de forfaitaire aftrek van 85 % enkel van toepassing is op de inkomsten uit de concessie van het recht om bioscoopfilms te distribueren of te vertonen, die belastbaar zijn als roerende inkomsten op grond van artikel 17, § 1, 3° WIB 1992, met uitsluiting van dergelijke inkomsten die belastbaar zijn als beroepsmatige inkomsten in toepassing van artikel 37 WIB 1992 (Brussel 6 juni 2013, *FJF*, No. 2014/70)

2.1.3. Beroepsinkomen (art. 23-89 WIB 1992)

A. Belastbare inkomsten

(i) Algemeen

Overeenkomstig artikel 23, § 1 WIB 1992 zijn beroepsinkomsten de inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard. De in artikel 23, § 1 bedoelde inkomsten zijn inkomsten behaald in de uitoefening van een beroepswerkzaamheid. Een beroepsactiviteit veronderstelt een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid op te leveren en die, vallend buiten het normaal beheer van een privévermogen, een beroepskarakter hebben.

De belastingplichtigen verhuren 73 studentenkamers verspreid over acht gebouwen. Deze verhuur overstijgt de verhuur van een hoeveelheid studentenkamers die voor een doorsnee huishouden aanzien kan worden als geschiedend binnen het kader van het normaal beheer van een privévermogen. Deze onroerende goederen hebben ze in een periode van tien jaar aangekocht met geleende gelden en ze hebben er belangrijke verbouwingen aan gedaan. Bovendien leverden ze belangrijke prestaties in verband met de verhuurde kamers (elektriciteitsafrekeningen, poetsen enz.). Het hof oordeelt dat de omvang van de werkzaamheden, gepaard gaande met de uitbating en verhuur van 73 studentenkamers wijst op een specifieke organisatie, die niet kadert binnen een normaal beheer van een privévermogen. Dergelijke activiteit vereist ook een constante intellectuele bedrijvigheid om die verrichtingen te doen. Er is dus sprake van een beroepsactiviteit (winstgevende bezigheid) en de inkomsten uit de verhuur van studentenkamers zijn beroepsinkomsten (Antwerpen 21 januari 2014, *FJF*, No. 2014/153).

(ii) Bezoldigingen werknemers

Kosten eigen aan de werkgever – verdoken bezoldiging

Een werkgever betaalt een forfaitaire vergoeding aan een werknemer als kost eigen aan de werkgever voor verplaatsingen, telefoon, representatie enz. Aangezien er geen bewijzen kunnen worden voorgelegd betreffende de exacte aard van de bedragen en het bewijskrachtig karakter van deze uitgaven, beslist de fiscus om ze als een gewone bezoldiging te beschouwen. Volgens de rechtbank van eerste aanleg blijft de administratie in gebreke om het vermoeden dat deze vergoeding niet belastbaar is te weerleggen, zodat niet is aangetoond dat deze vergoeding het karakter heeft van een beroepsinkomen.

In hoger beroep leidt de administratie uit een geheel van elementen af dat de vergoedingen onverantwoord zijn en dat het gaat om verdoken bezoldigingen:

- de vergoeding wordt in het arbeidscontract in één adem vermeld met de wedde;
- de vergoedingen zijn forfaitair;
- het gaat om een aanzienlijk bedrag per maand;
- er wordt niet aangetoond dat de bedragen werden bepaald aan de hand van ernstige normen;
- de belastingplichtige toont niet aan waarvoor deze vergoedingen hebben gediend;
- ...

Het hof oordeelt dat het feit dat de kostenvergoeding in het arbeidscontract in hetzelfde artikel wordt vermeld als het brutoloon er niet op wijst dat de vergoeding eveneens als loon te beschouwen zou zijn. In het contract wordt immers een duidelijk onderscheid tussen beide gemaakt. Dat de vergoedingen forfaitair zijn vastgesteld wijst er evenmin op dat het om bezoldigingen gaat. De fiscus toont niet aan dat deze vergoedingen niet zouden hebben gediend tot dekking van allerhande kosten waarvoor het niet gebruikelijk is of moeilijk doenbaar is om de vereiste verantwoordingsstukken bij te houden. Volgens het hof is de hoogte van de vergoeding gelet op het brutoloon van de betrokkene niet overdreven. Dat de belastingplichtige geen bewijsstukken kan voorleggen wijst er niet op dat het gaat om een verdoken bezoldiging. Op die manier probeert de fiscus de bewijslast opnieuw bij de belastingplichtige te leggen, daar waar het net de fiscus is die moet aantonen dat het om verdoken bezoldigingen gaat. Het hof oordeelt dat de door de belastingadministratie opgesomde elementen, elk apart of samen genomen, geen geheel van evenwichtige, nauwkeurige en met elkaar overeenstemmende vermoedens kunnen opleveren dat de maandelijkse vergoeding van € 495 als een bijkomende bezoldiging moet worden beschouwd (Antwerpen 20 maart 2012, *FJF*, No. 2014/127).

Niet-concurrentievergoeding bij einde arbeidscontract

Overeenkomstig artikel 31 WIB 1992 zijn niet alleen vergoedingen die rechtstreeks krachtens de arbeids-

overeenkomst worden ontvangen als belastbare bezoldigingen aan te merken, maar ook de vergoedingen die naar aanleiding van de beëindiging van een arbeidsovereenkomst worden betaald. Het is niet vereist dat ze een inkomensverlies dekken of een compensatie zijn voor de arbeid of de prestaties van de werknemer. De fiscus moet niet bewijzen dat een niet-concurrentievergoeding bij beëindiging van een arbeidsovereenkomst een verdoken opzeggingsvergoeding is. Het volstaat dat de vergoeding betaald is naar aanleiding van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst. In de zaak voor het hof van beroep te Gent zijn de activiteiten die de gewezen werknemer gedurende de niet-concurrentieperiode niet mag uitoefenen, precies die activiteiten die hij heeft uitgevoerd tijdens zijn tewerkstelling voor de ex-werkgever. Indien hij geen arbeidsovereenkomst zou hebben gehad met die ex-werkgever en die overeenkomst niet beëindigd zou zijn geweest, dan zou hij die niet-concurrentievergoeding niet hebben kunnen ontvangen. Het is dus duidelijk dat de niet-concurrentievergoeding haar oorsprong vindt in de beëindigde tewerkstelling (Gent 6 mei 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1408, 11).

In een vorig rechtspraakoverzicht werd het arrest van het hof van beroep te Gent besproken over een verkoopdirecteur die zijn ontslag indiende (zie “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 43). In samenspraak met de werkgever werd een datum van beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst overeengekomen. Ook werden een niet-concurrentieverbintenis, een niet-afwervingsovereenkomst en een verbintenis tot niet-verspreiding van zakengeheimen aangegaan. Hiervoor werd hem een vergoeding van € 1 260 000 betaald. Het hof bevestigde de kwalificatie als een werknemersbezoldiging. De belastingplichtige gaat in cassatie tegen deze beslissing. Het lijdt geen twijfel dat deze vergoeding door de belastingplichtige werd verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid bij zijn gewezen werkgever, ook al werd de overeenkomst pas gesloten nadat de arbeidsovereenkomst werd beëindigd. Er bestaat dus een onlosmakelijk verband tussen de betaalde vergoeding en de vroegere beroepswerkzaamheid. Overeenkomstig artikel 31, lid 2, 3° WIB 1992 zijn vergoedingen uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van arbeid of het beëindigen van een arbeidsovereenkomst als bezoldigingen aan te merken. De taxatie als bezoldiging wordt dan ook bevestigd (Cass. 21 november 2013, *FJF*, No. 2014/214).

Werkgeverstussenkomst woon-werkverkeer met de trein

Overeenkomstig artikel 38, § 1, lid 1, 9° WIB 1992 zijn de vergoedingen door de werkgever toegekend als terugbetaling of betaling van reiskosten van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling, voor werknemers die niet hun werkelijke beroepskosten bewijzen, afhankelijk van het gebruikte vervoermiddel geheel of gedeeltelijk vrijgesteld.

Een werknemer bij een openbare instelling ontvangt een vergoeding voor de kosten van het woon-werkverkeer. Hij heeft een abonnement op de trein en doet beroep op het beroepskostenforfait van artikel 51 WIB 1992. Op grond van artikel 38, § 1, lid 1, 9°, a WIB 1992 heeft hij recht op de vrijstelling van het volledige bedrag van de vergoeding. De fiscus stelt vast dat de toegekende werkgeverstussenkomst hoger is dan de kostprijs van het treinabonnement en beperkt de vrijstelling. De rechtbank van eerste aanleg te Gent oordeelt dat de belastingplichtige wel recht heeft op de volledige vrijstelling van de werkgeverstussenkomst. De vergoeding moet weliswaar redelijk zijn en mag geen vermomde betaling van loon zijn. Volgens de rechtbank is die voorwaarde *in casu* vervuld. Immers, het bedrag van de verplaatsingsvergoeding is vastgesteld op basis van de afstand van de woonplaats tot de plaats van tewerkstelling en is berekend op basis van een tabel die algemeen van toepassing is binnen de betrokken openbare instelling. Door enkel vrijstelling te verlenen ten belope van de reële kost van het treinabonnement voegt de administratie een voorwaarde toe aan de wet (Rb. Gent 19 mei 2014, *Fisco-log* 2014, afl. 1391, 12-13).

Voordelen van alle aard

Overeenkomstig artikel 36, § 1 WIB 1992 zijn anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard belastbaar op basis van hun werkelijke waarde, maar de koning kan ze ramen op een forfaitair bedrag. De factuur betreffende de levering van brandstof bij de belastingplichtige thuis werd betaald door zijn werkgever. De werknemer had de forfaitaire waarderingsregels inzake kosteloze verstrekking van verwarming toegepast. De fiscus was het daarmee niet eens en werd hierin gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg te Nijvel. Het hof van beroep te Brussel daarentegen stelt dat de forfaitaire waardering wel kan worden toegepast, omdat de wettekst ter zake voldoende ruim is. Niet alleen de 'gratis levering' van verwarming door de werkgever is gevisieerd, maar ook de 'tenlasteneming' door de werkgever van facturen inzake de "bevoorrading van brandstof bij de werknemer thuis" (Brussel 13 juni 2013, *FJF*, No. 2014/71, *Fiscoloog* 2014, afl. 1385, 11).

(iii) Bezoldigingen bedrijfsleiders

Voordelen van alle aard

Overeenkomstig artikel 32, lid 2, 2° WIB 1992 moeten als bezoldigingen van bedrijfsleiders worden belast "de voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, lid 2, 2° tot 5°". Artikel 31, lid 2, 2° WIB 1992 stelt dat als bezoldigingen belastbaar zijn "de voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid". Voor de belastbaarheid is dus steeds vereist dat er een oor-

zakelijk verband bestaat tussen de uitoefening van de beroepswerkzaamheid en de verwerving van het voordeel. Voorts bepaalt artikel 36 WIB 1992 dat "anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger" en artikel 18 KB/WIB 1992 voorziet in forfaitaire waarderingsregels.

Voordeel van alle aard – gebouw opgetrokken op grond van zaakvoerder – verzaking recht van natrekking

Een vennootschap bouwt naast de privéwoning van de zaakvoerder een veranda en draagt de kosten hiervan. De veranda wordt door de vennootschap als kantoor gebruikt. De administratie vindt dat de zaakvoerder hierdoor een voordeel geniet, omdat hij door toepassing van het recht van natrekking eigenaar is geworden van de veranda. De vennootschap voert evenwel aan dat de zaakvoerder stilzwijgend heeft verzaakt aan het recht van natrekking, zodat zij voor de duur van het gebruik eigenaar is van de veranda. De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen volgt de redenering van de belastingplichtige. Ze stelt vast dat de veranda 100 % beroepsmatig wordt gebruikt en dat de vennootschap geleend heeft om de werken te financieren en de bouwwerken heeft geactiveerd en afgeschreven. Hieruit leidt de rechtbank af dat de zaakvoerder stilzwijgend heeft verzaakt aan zijn recht van natrekking, waardoor de bouwwerken eigendom zijn gebleven van de vennootschap. De fiscus legt zich niet neer bij deze beslissing, doch ook in hoger beroep krijgt hij ongelijk. Het hof oordeelt dat "uit een geheel van vaststaande elementen het vermoeden kan worden afgeleid dat de zaakvoerder minstens stilzwijgend heeft verzaakt aan het recht tot natrekking en aldus een zelfstandig opstalrecht tot stand is gekomen". Derhalve behield de vennootschap het eigendomsrecht op de veranda en heeft ze aan haar zaakvoerder geen voordeel van alle aard toegekend (Antwerpen 17 december 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 5, 341-343, *Fiscoloog* 2014, afl. 1375, 11).

Voordeel rekening-courant

Een vennootschap werd op 20 maart 2008 opgericht en reeds op 16 oktober 2008 in vereffening gesteld. De zaakvoerder en enige aandeelhouder, die ook vereffenaar was, heeft in de periode van 27 maart 2008 tot 19 december 2008 de beschikbare financiële middelen van de vennootschap opgenomen. Volgens de fiscus heeft de vennootschap aldus aan haar zaakvoerder een voordeel verstrekt onder de vorm van een renteloze lening. Volgens de rechter blijkt uit alle documenten dat het nettoactief van de vennootschap aan de enige aandeelhouder toekwam. Dit doet de rechtbank besluiten dat het nooit de bedoeling is geweest om aan de zaakvoerder een lening toe te staan. Als er geen lening was, moest er ook geen debetrente worden aangerekend en was er geen aanleiding om een voordeel van alle aard te belasten (Rb. Brugge 21 okto-

ber 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 8, 422-425).

Voordeel kredietkaart

De voorzitter van de raad van bestuur van een intercommunale beschikt over een kredietkaart waarmee hij talrijke restaurantkosten heeft betaald voor aanzienlijke bedragen. Kunnen deze uitgaven worden beschouwd als kosten eigen aan de werkgever of gaat het hier over bezoldigingen? De kredietkaart wordt ter beschikking gesteld, zodat er geen voorafgaandelijke controle is op de kosten die eigen zouden zijn aan de intercommunale. Er werd ook geen enkele voorwaarde of beperking opgelegd betreffende het gebruik van de kredietkaart. De gebruiker van de kredietkaart brengt ook geen enkel bewijselement bij dat zou toelaten een opsplitsing te maken tussen privé-uitgaven en professionele uitgaven die hij met de kredietkaart heeft gedaan. Dit terwijl blijkt dat bepaalde uitgaven werden gedaan tijdens het weekend, in de buurt van zijn woonplaats enz. Al deze elementen doen het hof van beroep te Luik dus besluiten dat het gaat om een belastbaar voordeel van alle aard (Luik 27 november 2013, *FJF*, No. 2014/256).

Verhuur van goodwill

Twee belastingplichtigen hebben hun activiteit van orthodontie, respectievelijk oftalmologie in persoonlijke naam stopgezet. Vervolgens hebben ze elk een vennootschap opgericht in welke ze de materiële activa hebben ingebracht met uitzondering van de *goodwill* waarvan ze eigenaar zijn gebleven. De *goodwill* hebben ze verhuurd aan hun vennootschappen. Ze zijn allebei de enige zaakvoerder-vennoot van hun vennootschap. De belastingplichtigen beschouwen deze huurinkomsten als roerende inkomsten, terwijl de fiscus een kwalificatie als beroepsinkomen voorstaat. Volgens het hof van beroep te Luik hebben de belastingplichtigen door het niet-aangeven van deze huurinkomsten als bezoldiging van bedrijfsleider, niet de fiscale gevolgen aanvaard van hun handelingen. Artikel 30, 2° WIB 1992 stelt dat bezoldigingen omvatten: “[...] 2° bezoldigingen van bedrijfsleiders [...] Overeenkomstig artikel 32 WIB 1992 zijn bezoldigingen van bedrijfsleiders alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die:

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent; [...]

Daartoe behoren inzonderheid:

1° vaste of veranderlijke tantièmes, zitpenningen, emolumenten en alle andere sommen toegekend door vennootschappen, andere dan dividenden of terugbetalingen van eigen kosten van de vennootschap [...]”.

De huurgelden zijn sommen toegekend aan de belastingplichtigen door de vennootschap waarvan ze zaakvoerder zijn en die geen dividend zijn, noch een terugbetaling van kosten eigen aan de vennootschap. Het zijn dus beroepsinkomsten zoals voorzien in arti-

kel 30, 2° en 32 WIB 1992 (Luik 16 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/254).

Aanwervingspremie – attractiebeginsel

Een belastingplichtige ontvangt een aanwervingspremie, die hij niet heeft opgenomen in zijn belastingaangifte. De fiscus belast deze premie als een bedrijfsleidersbezoldiging en wordt daarin gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg te Nijvel. Ook het hof van beroep te Brussel besluit dat de aanwervingspremie belastbaar is. Immers, zij vindt haar oorzaak in de uitoefening van de beroepsactiviteit voor de vennootschap die de premie heeft betaald. Aangezien de betaling plaatsvond op een ogenblik dat de belastingplichtige reeds bestuurder was geworden, moet deze premie bij toepassing van het attractiebeginsel belast worden als een bedrijfsleidersbezoldiging (Brussel 1 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/34).

(iv) Meerwaarden

Een echtpaar kocht een onroerend goed aan in 1999. De echtgenoten begonnen dit goed pas in 2004 gedeeltelijk beroepsmatig te gebruiken. In 2006 werd het onroerend goed verkocht en werd een meerwaarde gerealiseerd. De belastingplichtigen namen deze niet op in hun belastingaangifte. De belastingadministratie daarentegen vond dat deze meerwaarde in toepassing van artikel 41 WIB 1992 wel belastbaar was. Immers, het onroerend goed werd ten dele aangewend voor de eenmanszaak van de belastingplichtige en er werden afschrijvingen op verricht. De rechtbank van eerste aanleg bevestigde de taxatie van de meerwaarde. In hoger beroep vechten de belastingplichtigen de berekening van de meerwaarde aan. Volgens hen kan er geen rekening worden gehouden met de aanschafswaarde in 1999 omdat er tussen 1999 en 2004 enkel privégebruik was. Pas in 2004 werd de woning voor het eerst beroepsmatig gebruikt. Overeenkomstig artikel 24, lid 1, 2° WIB 1992 bestaat winst uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen “uit enige waardevermeerdering van activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt [...]”.

Worden op basis van artikel 41 WIB 1992 geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt: “[...] 2° de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen”. Er wordt niet betwist dat er afschrijvingen gebeurden op het onroerend goed. Een beroepspercentage van 40 % werd in aanmerking genomen. Derhalve is de verwezenlijke meerwaarde ten belope van 40 % belastbaar. De meerwaardeberekening moet rekening houden met de waarde die het actiefbestanddeel had op het ogenblik waarop het voor de eerste maal voor het beroep werd gebruikt. De meerwaarde verwezenlijkt op een actiefbestanddeel is daarom slechts belastbaar in de mate dat de waarde ervan is toegenomen tussen het ogenblik waarop het

werd geaffecteerd voor de beroepsuitoefening en het ogenblik waarop het wordt vervreemd. De bewijslast rust op de administratie. De fiscus heeft voor de berekening van de meerwaarde de aanschaffingswaarde in aanmerking genomen waarop door de belastingplichtigen werd afgeschreven in 2004. Onder aanschaffingswaarde in de zin van artikel 61 en artikel 43 WIB 1992 moet de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde worden begrepen. Aangezien de belastingplichtigen geen enkel concreet bewijs voorleggen van enige prijsstijging van het betrokken goed tussen 1999 en 2004, kan hiermee geen rekening worden gehouden om de omvang van de meerwaarde te berekenen (Antwerpen 19 november 2013, *FJF*, No. 2014/284).

(v) Pensioenen en renten

Uitkering buitenlands pensioen

Artikel 34, § 1 WIB 1992 bepaalt dat pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, ongeacht de schuldenaar, de verkrijger of de benaming ervan en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend, omvatten: “[...] 2°, b) kapitalen, afkoopwaarden van levensverzekeringscontracten, pensioenen, aanvullende pensioenen en renten die geheel of gedeeltelijk zijn gevormd door middel van bijdragen en premies voor de vorming van een aanvullend pensioen als bedoeld in de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, daarin begrepen de aanvullende pensioenen die worden toegekend in uitvoering van een solidariteitstoezegging als bedoeld in artikelen 10 en 11 van de genoemde wet en de pensioenen die zijn gevormd door middel van bijdragen en premies als bedoeld in artikel 38, § 1, lid 1, 18° en 19°”.

Een belastingplichtige heeft zijn hele loopbaan een aanvullend pensioenkapitaal opgebouwd via werkgevers- en werknemersbijdragen bij de Stichting Pensioenfonds Protector. Sinds 1 januari 1999 is hij gepensioneerd en hij is in België blijven wonen. Hij ontvangt periodieke uitkeringen uit het pensioenfonds. Op grond van het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag komt de heffingsbevoegdheid toe aan de woonstaat België. Volgens de rechtbank had de belastingplichtige bij de opbouw van de pensioenrechten een rechtstreeks en definitief verworven voordeel. Immers, in de pensioenovereenkomst werd contractueel bepaald dat de pensioenaanspraken behouden blijven indien de dienstbetrekking, anders dan door overlijden of pensionering, eindigt nadat de werknemer gedurende één jaar of meer deelnemer is geweest. De omstandigheid dat het opgebouwd pensioen betaalbaar is vanaf het bereiken van de pensioenleeftijd, is slechts een modaliteit van de verplichting een pensioen te betalen, maar is op zichzelf geen doorslaggevend element voor de beoordeling of de pensioenop-

bouw definitief is verworven. De stortingen van de Nederlandse werkgever die in het individueel en definitief verworven voordeel van de belastingplichtige zijn gedaan, maakten op dat ogenblik belastbare voordelen van alle aard uit. Gezien de pensionering van de belastingplichtige reeds in 1999 een feit was, kon niet worden genoten van de vrijstelling van artikel 38, § 1, 18° WIB 1992 die in de periode nog niet van toepassing was. Dit impliceert dat op grond van artikel 34, § 1, 2°, b WIB 1992 de latere pensioenuitkeringen niet nogmaals kunnen worden belast (Rb. Leuven 8 juni 2012, *FJF*, No. 2014/99).

Het hof van beroep te Antwerpen heeft zich eveneens over deze materie uitgesproken. Ook hier vond aanvullende pensioenopbouw plaats in Nederland in de periode van 1971-2006. Het hof stelt vast dat op grond van het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag de heffingsbevoegdheid aan België wordt toegewezen. Voorts verwijst het hof naar artikel 34, § 1, 2° WIB 1992 en artikel 39, § 2, 2°, a WIB 1992.

De uitkeringen opgebouwd met werkgeverspremies zijn slechts vrijgesteld indien de verzekerde bewijst dat tijdens de pensioenopbouw de werkgeversbijdragen definitief en uitsluitend in zijn voordeel zijn betaald. In dat geval moet de uitbetaling van het pensioen respectievelijk kapitaal worden gelijkgesteld met de uitvoering van een individuele levensverzekering. Individueel en definitief verworven betekent dat de werkgeversbijdragen onherroepelijk uit het vermogen van de werkgever zijn verdwenen en dat in hoofde van de werknemer vaste pensioenaanspraken ontstonden die definitief verworven zijn op het moment van de betaling van de bijdragen. Uit het pensioenreglement blijkt dat dit het geval is. De stortingen van de werkgeversbijdragen die zijn betaald t.e.m. 31 december 2013, zijn in België te aanzien als belastbare voordelen van alle aard in hoofde van de belastingplichtige en worden daardoor gelijkgesteld met bijdragen tot een individuele levensverzekering zodat deze bedragen op het moment van de betaling van de bijdragen in het vermogen van de belastingplichtige zijn terechtgekomen en de latere betalingen niet nogmaals kunnen worden belast als een pensioen, omdat de belastingplichtige in België nooit enige belastingvrijstelling, belastingaftrek of belastingvermindering heeft genoten. Met de wet van 28 april 2003 werd artikel 38, § 1, 18° WIB 1992 ingevoegd waardoor de voordelen die voor werknemers voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen in het kader van extrawettelijke pensioenopbouw van belasting zijn vrijgesteld. Bijgevolg speelt het *non bis in idem*-beginsel niet en is de latere pensioenuitkering belastbaar. Aangezien de pensioenopbouw werd verricht vanaf 1971 t.e.m. 2006, zijnde 35 jaar, en aangezien slechts de stortingen van de werkgeversbijdragen vanaf 1 januari 2004 t.e.m. 2006 vrijgestelde voordelen zijn in hoofde van de belastingplichtige, zijn deze pensioenuitkeringen slechts belastbaar voor 2/35 (Antwerpen 14 mei 2013, *FJF*, No. 2014/128).

B. Vaststelling van het netto-inkomen

(i) Beroepskosten

a) Algemeen

Aftrekbare beroepskosten zijn uitgaven of lasten die (art. 49 WIB 1992):

- met het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid verband houden;
- gedaan of gedragen zijn tijdens het belastbaar tijdperk, dat wil zeggen dat ze tijdens het belastbaar tijdperk betaald of gedragen worden, of dat ze tijdens het belastbaar tijdperk het karakter van zekere en vaststaande schulden en/of verliezen hebben verworven en als zodanig geboekt worden;
- gedaan of gedragen zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden;
- afdoende verantwoord worden.

De kosten moeten gedaan zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Zij moeten met andere woorden een noodzakelijk verband vertonen met de uitoefening van het beroep. Dit betekent niet dat de kosten noodzakelijk moeten zijn voor de uitoefening van de beroepsactiviteit, want dit houdt een verboden opportuniteitsoordeel in.

b) Een aantal specifieke beroepskosten

Bijdrage zorgverzekering

In een vorig rechtspraakoverzicht werd het arrest van het hof van beroep te Gent van 17 april 2012 over de aftrekbaarheid als beroepskost van de bijdrage voor de Vlaamse zorgverzekering besproken (zie “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 50). In principe is deze bijdrage voor de zorgverzekering verschuldigd door eenieder die in het Vlaamse taalgebied woont en ouder is dan 25 jaar. Zij is niet aftrekbaar als beroepskost, aangezien ze niet inherent is aan de beroepsactiviteit en dus niet valt onder de sociale zekerheid in de zin van artikel 52, 7° WIB 1992. In een arrest van 19 december 2013 bevestigt het Hof van Cassatie deze uitspraak (Cass. 19 december 2013, *FJF*, No. 2014/215).

Advocaatkosten

Een aannemer die strafrechtelijk wordt vervolgd voor het schenden van de milieu- en stedenbouwkundige vergunningen bij het bouwen van een garage op zijn ‘exploitatieadres’, wil de erelonen die hij in dit verband aan zijn advocaat heeft betaald, als beroepskost in aftrek brengen. De fiscus en de rechtbank weigeren de aftrek, omdat het een ‘strafvordering’ betreft die “volkomen losstaat van het al dan niet bedrijfsmatige karakter van de garage”. Het hof van beroep te Antwerpen daarentegen aanvaardt de aftrek wel omdat het hof het noodzakelijk maar voldoende acht dat er een oorzakelijk verband bestaat tussen de kost en de uit-

oefening van het beroep. De overtredingen hebben te maken met het exploitatieadres van de belastingplichtige die een aannemingsbedrijf uitbaat met als activiteit de uitvoering van technische land- en tuinbouwwerken. Dergelijke exploitatie vereist “de aflevering van de nodige milieu- en stedenbouwkundige vergunningen teneinde het materiaal te kunnen opslaan en stallen en is noodzakelijk voor de uitoefening van de beroepsactiviteit”. Er kan dus worden gesteld dat de vergunningen werden afgeleverd in het kader van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige. De advocaatkosten houden dan ook verband met de beroepsactiviteit en zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, zodat ze aftrekbaar zijn (Antwerpen 10 december 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1375, 12).

Kosten kinderarbeid

In een vorig rechtspraakoverzicht werd een arrest besproken van het hof van beroep te Gent van 30 oktober 2012 over de aftrek van bezoldigingen betaald aan minderjarige kinderen die hun vader hielpen in de schoolvakanties. Het hof weigerde de aftrek van deze bezoldigingen omdat de arbeid werd gepresteerd in strijd met de wet op de kinderarbeid (“Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 50). Op 31 oktober 2014 heeft het Hof van Cassatie die uitspraak vernietigd. Overeenkomstig artikel 49 WIB 1992 is een kost aftrekbaar als beroepskost als hij is gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden. De kwalificatie als beroepskost is dus niet afhankelijk van de voorwaarde dat aan de basis van de kost geen onwettige gedraging ligt. Het hof van beroep te Gent schendt dus artikel 49 WIB 1992 door de aftrek te weigeren onder verwijzing naar het verbod op kinderarbeid (Cass. 31 oktober 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1408, 11).

Verduisterde sommen

Uit artikelen 49, lid 1 en 53, 1° WIB 1992 volgt dat kosten als beroepskosten kunnen worden aangemerkt wanneer deze inherent zijn aan de uitoefening van de beroepsactiviteit. Een belastingplichtige die advocaat is, wordt veroordeeld voor het verduisteren van gelden in de uitoefening van zijn mandaat als curator. Deze verduisterde gelden werden onderworpen aan de personenbelasting in aanslagjaren 1990 tot 1993. De belastingplichtige heeft belangrijke terugbetalingen gedaan van 1994 tot 1997. Gezien de band met zijn beroepswerkzaamheid zijn deze terugbetalingen aftrekbaar als beroepskost (Cass. 22 november 2013, *FJF*, No. 2014/154).

Afkoop goodwill na echtscheiding

Een kinesist is gehuwd onder het wettelijk huwelijksvermogensstelsel. Na zijn echtscheiding wordt het gemeenschappelijk vermogen, waartoe zijn praktijk be-

hoorde, vereffend en verdeeld. De praktijk vertoont een *goodwill* en hij moet de helft van de waarde hiervan aan zijn ex-echtgenote betalen. De kinesist gaat zijn beroepswerkzaamheid voortaan uitoefenen in een vennootschap waarin hij de *goodwill* inbrengt. Kan die betaling aan zijn ex worden gezien als een beroepskost, gedragen na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid? Het hof van beroep te Gent neemt aan dat de immateriële bestanddelen van de kinesistenpraktijk gemeenschappelijk zijn, een economische waarde hebben en deels werden tot stand gebracht door de verdiensten van de ex-echtgenote. Het was de bedoeling van de kinesist om die immateriële bestanddelen te behouden om via zijn vennootschap verder inkomsten te behouden of te verwerven. Er is dus een band met de beroepswerkzaamheid. Kosten die na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid worden gemaakt en die hun oorsprong vinden in een vorige beroepswerkzaamheid zijn aftrekbaar op voorwaarde dat er een rechtstreeks verband is met de uitoefening van het beroep. Het hof besluit dat de betaling aan de ex-echtgenote voor de afkoop van de helft van de *goodwill* in de beroepswerkzaamheid van de kinesist valt en dus aftrekbaar is (Gent 25 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1396, 12-13).

Lectuur in de wachtzaal van de tandarts en de kapper

Een tandarts is geabonneerd op verschillende tijdschriften en kranten, die hij in zijn wachtzaal legt. Hij trekt de kosten af als beroepskosten. De fiscus aanvaardt slechts de helft wegens het gemengd karakter van de kost. Volgens het hof van beroep te Luik kan worden aangenomen dat er een gedeeltelijk privégebruik is, zodat de aftrekbeperking terecht werd toegepast (Luik 18 december 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1377, 1).

De rechtbank van Gent aanvaardt wel de volledige aftrekbaarheid van de kosten betreffende tijdschriften in een kapperszaak. Immers, een kapperszaak is “geen volwaardige kapperszaak als daar geen vrouwen/mannen- en roddelbladen liggen ten behoeve van de klanten” (Rb. Gent 31 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1383, 11-12).

Opleidingskosten toekomstig werk

Een bedrijfsjurist neemt tijds krediet om een LLM-diploma te behalen aan een Amerikaanse universiteit. Tijdens zijn buitenlandse studies krijgt hij een aanbod om een stage te doen bij een Belgisch advocatenkantoor. Hij gaat daarop in en beëindigt zijn arbeidsovereenkomst. De belastingplichtige neemt de kosten met betrekking tot zijn buitenlandse studies op als beroepskosten in zijn belastingaangifte. De fiscus weigert de aftrek omdat er geen rechtstreeks verband is tussen de uitgaven en de uitgeoefende beroepswerkzaamheid. Overeenkomstig artikel 53, 1° WIB 1992

zijn kosten voor onderwijs uitgaven van persoonlijke aard, die in principe niet aftrekbaar zijn. Ook het hof van beroep te Gent gaat mee in deze redenering en stelt dat niet is aangetoond dat de kosten voor de buitenlandse studies inherent zijn aan het beroep van de betrokkene, namelijk bedrijfsjurist bij een Belgische onderneming. Volgens de belastingplichtige is overeenkomstig artikel 49 WIB 1992 het enige criterium voor de aftrekbaarheid van kosten als beroepskosten de vraag of de uitgaven zijn gedaan om beroepskosten te verkrijgen of te behouden. Door te eisen dat de kosten inherent zijn aan de bestaande beroepsactiviteit wordt een verkeerde toepassing gemaakt van artikel 49 WIB 1992. Het Hof van Cassatie wijst erop dat artikel 53, 1° WIB 1992 bepaalt dat kosten van onderwijs die niet noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet als beroepskosten worden aangemerkt. Hieruit leidt het Hof af dat enkel studiekosten die worden gedaan “op het ogenblik van de uitgeoefende beroepswerkzaamheid en er noodzakelijkerwijze verband mee houden”, als beroepskosten kunnen worden afgetrokken. Het Hof concludeert dan ook dat de kosten voor de buitenlandse studies niet als beroepskost in aanmerking komen. Hiermee bevestigt het Hof van Cassatie zijn standpunt dat kosten voor onderwijs slechts aftrekbaar zijn indien ze betrekking hebben op de reeds uitgeoefende beroepswerkzaamheid. Uitgaven voor een toekomstige beroepswerkzaamheid komen niet voor aftrek in aanmerking (Cass. 3 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 12, 524-526).

Verkiezingsuitgaven

Ook deze problematiek kwam in een vorig rechtspraakoverzicht al aan bod. Het hof van beroep te Brussel besliste op 21 maart 2013 dat de verkiezingsuitgaven van een Brussels parlementslid als beroepskost aftrekbaar zijn. Volgens het hof gaat het om kosten die tot doel hebben een beroepsmatige inkomensbron te behouden. De betrokken belastingplichtige oefende op het moment van de uitgaven een politiek mandaat uit en maakte de kosten om aan de kiezers een nieuw mandaat te vragen (“Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 51). De fiscus gaat in cassatie en voert aan dat propagandakosten om opnieuw verkozen te geraken niet het noodzakelijk oorzakelijk verband vertonen met het politiek mandaat dat wordt uitgeoefend op het moment waarop de kosten worden gemaakt. Het gaat dus niet om het verderzetten van dezelfde beroepsactiviteit, maar om het ambiëren van een ander publiek mandaat. Het Hof van Cassatie bevestigt dat uitgaven slechts als beroepskost aftrekbaar zijn, indien zij ‘inherent’ zijn aan de uitoefening van het beroep. Dit blijkt niet uit de overwegingen van het hof van beroep te Gent, zodat het arrest wordt verbroken (Cass. 30 oktober 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1408, 11-12).

Bewijs van brandstofkosten

Wegens de omslachtigheid van het bijhouden van bewijsstukken van elke tankbeurt, kunnen brandstofkosten worden berekend aan de hand van het gemiddelde verbruik en de gemiddelde brandstofprijs per liter. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge aanvaardt dat de belastingplichtige het bewijs levert van het aantal beroepsmatig afgelegde kilometers door voorlegging van zijn weekagenda's, zijn keuringsbewijs waaruit de kilometerstand blijkt, het onderhoudsboekje met kilometerstanden en de aankoopfactuur van de wagen (Rb. Brugge 4 december 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1373, 12).

Kosten motorrijlessen

Wegens het steeds drukker wordende verkeer kiest een belastingplichtige ervoor zijn beroepsverplaatsingen voortaan met de motor te doen. Hij volgt motorrijlessen en trekt de kosten ervan af als beroepskosten. De belastingadministratie en de rechtbank van eerste aanleg te Brugge weigeren de aftrek. De belastingplichtige genoot belastbare beroepsinkomsten, ook in de periode vooraleer hij een motorrijbewijs had. De gemaakte kosten zijn dan ook niet noodzakelijk om belastbare beroepsinkomsten te verwerven of te behouden en derhalve niet aftrekbaar als beroepskosten. De rijlessen betreffen het verwerven van een algemene vaardigheid, zodat kan worden gesteld dat het om een privé-uitgave gaat die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet noodzakelijk is (art. 53, 1° WIB 1992) (Rb. Brugge 22 oktober 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1369, 13).

Publicitaire receptiekosten

Overeenkomstig artikel 53, 8° WIB 1992 zijn beroepsmatige receptiekosten slechts voor de helft als beroepskost aftrekbaar. Een wijnhandelaar organiseert een wijndegustatie in een gehuurde partytent. Ook voorziet hij in maaltijden voor de wijnproducenten, waarvan de wijnen op de betrokken proeverijen worden voorgesteld. De belastingplichtige wil deze kosten volledig in aftrek brengen als publiciteitskosten, maar de administratie ziet de kosten als receptiekosten en aanvaardt slechts een 50 %-aftrek. Het hof van beroep te Antwerpen bevestigt de interpretatie van de fiscus. De kosten voor de huur van lokalen in verband met het ontvangen van bezoekers naar aanleiding van congressen of opendeurdagen, het huren van de partytent en het verstrekken van maaltijden aan klanten of leveranciers enz. moeten als receptiekosten worden aangemerkt. Volgens het hof kan niet zoals in de indirecte belastingen een volledige aftrek worden toegepast indien dergelijke kosten worden gemaakt met een publicitaire doelstelling. Eén lichtpuntje voor de belastingplichtige. De kosten van de wijn die ter degustatie werd aangeboden zijn volledig aftrekbaar als 'demonstratiekosten' (Antwerpen 24 september 2013,

Fiscoloog 2014, afl. 1373, 12). In een vorig rechtspraak-overzicht kwam een gelijkaardige beslissing van het hof van beroep te Brussel aan bod, alsook een andersluidende uitspraak van het hof van beroep te Gent (zie "Overzicht rechtspraak 2012-2013", *AFT* 2014, afl. 8-9, 53).

De rechtbank van eerste aanleg te Brugge aanvaardt wel de kwalificatie als publiciteitskosten in de volgende situatie. Een garagist heeft ter gelegenheid van de opening van een nieuwe showroom, van een bedrijvencontactdag in een expo en van de voorstelling van een nieuw wagenmodel, hapjes en drankjes aangeboden. Volgens de rechtbank zijn receptiekosten kosten die de belastingplichtige maakt in het kader van zijn externe relaties, voor de ontvangst van derden. Terwijl publiciteitskosten kosten zijn die worden gemaakt naar aanleiding van publiciteit voor de beroepsactiviteit, zoals reclameartikels die opvallend en blijvend de naam van de schenker dragen, demonstratiemateriaal, publiciteit op wagens, het verspreiden van reclamefolders enz. Opendeurdagen voor de opening van een nieuwe showroom worden georganiseerd om de onderneming bekend te maken, haar producten te promoten en te verkopen en het publiek te informeren. Aangezien het promoten van de producten primeert op de aangeboden versnaperingen, gaat het om publiciteitskosten. Deze redenering geldt ook voor de bedrijvencontactdag. Ook de voorstelling van een nieuw wagenmodel heeft in de eerste plaats een publiciteitswaarde. Al deze kosten mogen volgens de rechtbank dan ook als publiciteitskosten volledig in aftrek worden gebracht (Rb. Brugge 29 september 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1411, 16).

Huur appartement dichtbij werk

Een informaticus gedomicilieerd in Hasselt werkt in Brussel. Initieel pendelt hij dagelijks, maar van 2002 tot 2011 huurt hij een appartement in Brussel waar hij tijdens de werkweek verblijft. Vanaf 2011 mag hij één dag per week van thuis werken en kiest hij opnieuw voor een dagelijkse pendel. De fiscus weigert de aftrek van de huurkosten van het appartement als beroepskosten, stellende dat het uitgaven van persoonlijke aard zijn (art. 53, 1° WIB 1992). Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Hasselt moet de belastingplichtige aantonen dat "de aard en de omstandigheden van zijn tewerkstelling het praktisch onmogelijk maken zijn werk behoorlijk uit te voeren doordat de afstand woon-werkverkeer te groot is". Aangezien de belastingplichtige niet aantoont dat de kosten van zijn tweede verblijf "noodzakelijke en onontbeerlijke" kosten zijn voor het verwerven van beroepsinkomsten, wordt de aftrek ervan ook door de rechter niet aanvaard. In beroep voert de belastingplichtige aan dat deze kosten duidelijk veroorzaakt zijn door zijn arbeidssituatie en dat de fiscus door de kostenaftrek te weigeren een opportuniteitsoordeel velt. Immers, hij moet kiezen tussen een dagelijkse verplaatsing of een

wekelijkse verplaatsing in combinatie met de huur van een tweede verblijf. In die keuze mag de fiscus niet tussenkomen en de kost is voor beide opties ongeveer gelijk. Het hof van beroep te Antwerpen geeft aan dat de aftrekbaarheid van de kosten voor de huur van het appartement moet worden beoordeeld aan de hand van artikelen 49, 52, 1° en 53, 1° WIB 1992. Volgens het hof zijn de huurkosten van een onroerend goed dat als woning dient en door de belastingplichtige niet voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid wordt gebruikt, in de regel uitgaven van persoonlijke aard die bij toepassing van artikel 53, 1° WIB 1992 niet als beroepskost worden aangemerkt. Voorts overweegt het hof dat onder bepaalde omstandigheden het huren van een bijkomende verblijfsgelegenheid zodanig voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid vereist kan zijn dat de betreffende uitgaven niet langer van persoonlijke aard zijn, maar beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB 1992. Daartoe moet de belastingplichtige aantonen dat hij:

- ofwel een abnormaal lange of ongewoon moeilijke pendel vermijdt;
- ofwel dat hij buiten de werkuren steeds kan worden teruggeroepen om dringende opdrachten uit te voeren en hij te veraf woont om daaraan snel genoeg gevolg te kunnen geven.

De belastingplichtige was niet verplicht om dicht bij zijn werkplaats te wonen en volgens het hof blijkt ook niet dat de dagelijkse verplaatsing te moeilijk of abnormaal lang was. Het huren van een tweede verblijf in Brussel was dan ook niet “absoluut noodzakelijk”. Het hof besluit dat de huur van een appartement in Brussel is ingegeven door persoonlijke overwegingen en volstrekt geen verband heeft met de beroepswerkzaamheid van de betrokkene en niet aftrekbaar is als beroepskost (Antwerpen 29 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 11, 489-493).

In een commentaar op dit arrest geeft CALLEBAUT aan dat het Antwerpse hof streng geoordeeld heeft. Ze somt een aantal uitspraken op die gunstiger zijn voor de belastingplichtige. Ze vraagt zich – verwijzend naar een uitspraak van het Hof van Cassatie – ook af of de vereiste dat een kost “absoluut noodzakelijk” is om de aftrek als beroepskost toe te staan, niet te streng is. Immers, het Hof van Cassatie heeft bij herhaling beslist dat voor de aftrek van beroepskosten geen band van noodzakelijkheid vereist is maar dat er noodzakelijk een band moet bestaan tussen de uitgaven en de beroepsactiviteit, evenwel zonder dat dit hof de aard van deze band heeft gespecificeerd (T. CALLEBAUT, noot bij Antwerpen 29 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 11, 489-493).

Restaurantkosten

Een schepen van de gemeente Jette wordt de aftrek van een aantal kosten geweigerd. De belastingplichtige voert aan dat kosten van een politiek mandataris met het oog op zijn herverkiezing aftrekbare beroepskosten zijn. Volgens de belastingadministratie daaren-

tegen zijn dat privé-uitgaven. De kosten voor feesten, receptie en dergelijke worden door de rechtbank aanvaard. Volgens de rechter moet een gemeentelijk mandataris zijn populariteit cultiveren teneinde zijn plaats te behouden. De kosten gemaakt voor het deelnemen aan het gemeentelijke leven zijn dan ook noodzakelijk om zijn mandaat en zijn beroep te behouden en zijn ook aftrekbaar als beroepskost. Voor de restaurantkosten stelt de rechter vast dat de belastingplichtige niet het bewijs bijbrengt dat het om beroepsmatige kosten gaat. Verwijzend naar artikel 49 WIB 1992 stelt de rechtbank dat het aan de belastingplichtige toekomt om het beroepsmatig karakter van de uitgaven te bewijzen. *In casu* geeft hij geen enkele naam van zijn genodigden, zodat het beroepsmatig karakter van de restaurantkosten niet is aangetoond. Deze kosten zijn dan ook niet aftrekbaar (Rb. Brussel 25 januari 2013, *FJF*, No. 2014/285).

Aftrek verlies op schuldvordering

De belastingplichtigen hadden een minderwaarde op de realisatie van handelsvorderingen opgenomen in het resultaat. Ze leverden echter niet het bewijs dat de vorderingen werden opgenomen in het boekhoudkundige en fiscale resultaat van voorgaande belastbare tijdperken van de eenmanszaak, namelijk in het resultaat van het jaar dat zij waren ontstaan. Slechts wanneer dit is aangetoond, kan het eventuele verlies op een schuldvordering worden toegelaten. De belastingplichtigen falen in de op hen berustende bewijslast, zodat de aftrek van het eventuele verlies op de schuldvordering niet kan worden toegelaten (Antwerpen 28 januari 2014, *FJF*, No. 2014/155).

Onredelijke beroepskost

Een dame start een zelfstandige kapperszaak op en blijkt de eerste vier jaar met verlies te draaien. De fiscus verwerpt de aftrek van de verliezen die in het derde en vierde jaar worden geleden, omdat de exploitatie er niet op gericht zou zijn om belastbare inkomsten te behalen. Bij toepassing van artikel 53, 10° WIB 1992 vermindert de fiscus de in aanmerking genomen verliezen tot nul. De rechtbank van Brugge volgt de belastingadministratie en stelt dat wanneer een activiteit meerdere jaren verlieslatend is en er geen aanwijzingen zijn dat de activiteit in de toekomst rendabel wordt, moet worden aangenomen dat de uitgaven de beroepsbehoeften overtreffen. Het hof van beroep te Gent is het hiermee niet eens. Volgens het hof moet de fiscus het onredelijk karakter van beroepskosten per kost of per groep van kosten aantonen en niet – zoals hij hier heeft gedaan – *in globo*. Immers, de aftrekbeperking van artikel 53, 10° WIB 1992 is een uitzondering op de algemene regel van artikel 49 WIB 1992 en moet dus beperkend worden geïnterpreteerd. Bovendien draagt de fiscus de bewijslast van het onredelijk karakter van de beroepskost (Gent 11 juni 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 5, 344-348).

Een jaar later kreeg het hof van beroep te Gent opnieuw een zaak over deze thematiek voorgelegd. Een rechter in handelszaken verwerft een inkomen van ongeveer € 1 500 en brengt beroepskosten in voor ongeveer € 17 500, waarvan de belastingadministratie ongeveer € 10 700 aanvaardt. Echter, omwille van de wanverhouding tussen het bedrag van die werkelijke kosten en het bedrag van de gerelateerde beroepsinkomsten, meent de fiscus dat de kosten de beroepsbehoeften op onredelijke wijze overtreffen (art. 53, 10° WIB 1992). Uiteindelijk wordt slechts € 1 500 aanvaard als beroepskost. Het hof is het hiermee niet eens. Het stelt dat de belastingplichtige niet beslist over het aantal prestaties die hij jaarlijks moet leveren en dat de vergoedingen die worden toegekend ontoereikend zijn, gelet op het takenpakket dat zeer ruim is. Ook is er de noodzaak dat een rechter in handelszaken zich permanent bijschoolt en contacten onderhoudt met de handelswereld. Op basis van deze overwegingen besluit het hof dat de kosten van € 10 700 als redelijk moeten worden beschouwd, rekening houdend met deze beroepsbehoeften (Gent 24 september 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1410, 12-13).

Ook de rechtbank van Bergen heeft zich over deze problematiek uitgesproken. Een geneesheer oefent sinds 25 jaar een nevenactiviteit uit die bestaat uit het kweken en verkopen van raspaarden. Deze nevenactiviteit is ieder jaar verlieslatend. Volgens de fiscus is deze activiteit niet gestart om belastbare inkomsten te behalen en hij beperkt overeenkomstig artikel 53, 10° WIB 1992 de aftrekbare uitgaven tot het niveau van de inkomsten. Volgens de rechtbank is er *in casu* geen beroepsactiviteit. Het realiseren van verliezen gedurende 25 jaar zonder hoop op verbetering voor de toekomst is abnormaal en op die manier kan men niet geacht worden de bedoeling te hebben om bestaansmiddelen te verwerven. De rechtbank gaat akkoord met de beperking van de aftrekbare beroepskosten tot het bedrag van de inkomsten. De uitgaven die het bedrag van de inkomsten te boven gaan, kunnen worden beschouwd de beroepsbehoeften op onredelijke wijze te overtreffen. Er moet evenwel worden opgemerkt dat deze redenering niet zonder meer wordt gevolgd in de rechtspraak. Een onevenwicht tussen de behaalde inkomsten en de gedane kosten vormt geen bewijs van het onredelijk karakter van de uitgaven. De rechtspraak eist vaak dat de fiscus kost per kost moet aantonen dat de uitgaven onredelijk zijn en stelt dat het negatief resultaat *in globo* niet zomaar kan worden genegeerd. Dit zou neerkomen op willekeur (Rb. Bergen 24 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, 441-443).

Een echtpaar van loontrekkenden oefent sinds 1 april 1995 een nevenactiviteit uit van hoefsmederij en smederij. Die activiteit is steeds verlieslatend geweest. Voor aanslagjaren 2008 en 2009 past de fiscus artikel 53, 10° WIB 1992 toe. De rechter stelt vast dat de kosten over een periode van 14 jaar gemiddeld zes keer meer bedroegen dan de brutowinst en ziet ook

geen toekomstperspectief. De rechtbank besluit dat wanneer gedurende drie jaren een wanverhouding optreedt tussen inkomsten en uitgaven en er geen vooruitzichten zijn op rendabiliteit van de nevenactiviteit, de uitgaven niet redelijkerwijze door beroepsbehoeften verantwoord zijn (Rb. Brugge 9 april 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1401, 12-13).

Tenlasteneming vennootschapsverliezen

Overeenkomstig artikel 53, 15° WIB 1992 worden als beroepskosten aangemerkt de vennootschapsverliezen ten laste genomen door bedrijfsleiders die deze tenlasteneming verwezenlijken door een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som voor het behoud van beroepsinkomsten welke die leiders periodiek uit de vennootschap verkrijgen, mits de aldus betaalde som door de vennootschap volledig wordt gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen.

Het Grondwettelijk Hof heeft zich op 20 maart 2014 in het kader van een prejudiciële vraag van het hof van beroep te Brussel uitgesproken over de invulling van de notie 'behoud' van periodieke beroepsinkomsten als een van de voorwaarden voor de aftrekbaarheid van de ten laste genomen vennootschapsverliezen door een bedrijfsleider. De zaak betrof een belastingplichtige die aandelen verwerft van een verlieslatende bvba waarin hij het mandaat van zaakvoerder opneemt. In een herstructureringsplan wordt voorzien dat de zaakvoerder een deel van de vennootschapsverliezen ten laste neemt. De zaakvoerder wil de ten laste genomen verliezen als beroepskost in mindering brengen. De belastingadministratie weigert de aftrek, omdat de zaakvoerder nog geen beroepsinkomen heeft ontvangen van de bvba. Het hof van beroep te Brussel bevestigt dat een bedrijfsleider ten laste genomen verliezen slechts kan aftrekken, indien hij reeds vóór de tenlasteneming beroepsinkomsten heeft behaald uit de vennootschap. Tegelijk vraagt het hof zich af of er geen discriminatie is tussen aan de ene kant bedrijfsleiders van 'bestaande' vennootschappen die nog geen beroepsinkomsten hebben behaald uit hun vennootschap en aan de andere kant bedrijfsleiders van 'nieuw' opgerichte vennootschappen die nog geen beroepsinkomsten hebben behaald uit hun vennootschap, maar die de ten laste genomen opstartverliezen wel in aftrek zouden kunnen brengen. Volgens het hof is het gelijkheidsbeginsel geschonden als men de wettelijke regeling zo interpreteert dat "de tenlasteneming van vennootschapsverliezen door bedrijfsleiders van nieuw opgerichte vennootschappen die uit hun vennootschap nog geen beroepsinkomsten hebben gehaald, moet worden gekwalificeerd als een aftrekbare beroepskost" (GwH 20 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1390, 12).

Kosten woon-werkverkeer

Overeenkomstig artikel 66, § 4 WIB 1992 worden de beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met een personenauto, auto voor dubbel gebruik en minibus, forfaitair op € 0,15 per afgelegde kilometer bepaald.

Een advocaat die zijn kantoor heeft op hetzelfde adres als zijn woonplaats, blijkt op heel regelmatige basis rechtstreeks naar zijn belangrijkste cliënt te rijden met de wagen. Behoort deze verplaatsing tot het woon-werkverkeer, dan wel tot het werk-werkverkeer? Het hof van beroep te Antwerpen sluit zich aan bij de visie van de belastingadministratie dat het gaat om woon-werkverplaatsingen. Volgens het hof moet er worden nagegaan of het kantoor van de cliënt voor de advocaat een 'werkplaats' vormt, in de zin van een 'vaste' plaats van tewerkstelling, hetgeen kan blijken uit de frequentie, de regelmaat van de verplaatsingen en het belang. Het hof stelt vast dat de advocaat zelf heeft verklaard dat "hij op regelmatige basis (3 à 4 keer per week) rechtstreeks naar de rechtbank of naar cliënten rijdt". Hij betwist ook niet dat hij 'regelmatig' aanwezig moet zijn bij de cliënt. Voorts neemt het hof ook "de belangrijkheid van de cliënt" in aanmerking om te besluiten dat het om een 'vaste' plaats van tewerkstelling gaat. Derhalve moeten de verplaatsingen van zijn woonplaats naar de cliënt als woon-werkverkeer worden gekwalificeerd (Antwerpen 11 februari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1396, 13).

2.1.4. Aftrekken van het totale beroepsinkomen (art. 86-89 WIB 1992)

Toekenning aan meewerkende echtgenote

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd ten laste van twee echtgenoten, mag onder bepaalde voorwaarden een deel van de winst of de baten van de activiteit van een van hen, als meewerkinkomen worden toegekend aan de echtgenoot die de andere echtgenoot werkelijk helpt in het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid (art. 86 WIB 1992).

In een eerder rechtspraakoverzicht werd het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Bergen van 14 december 2010 over de toename van de toekenning van een meewerkinkomen aan de meewerkende echtgenote van een advocaat besproken (zie "Overzicht rechtspraak 2011", *AFT* 2013, afl. 2, 29). Het hof van beroep te Bergen heeft op 19 december 2012 dit vonnis bevestigd. Het ging over een advocaat die naast zijn activiteit in een associatie ook bij hem thuis een praktijk had. In zijn thuispraktijk werd hij geholpen door zijn echtgenote. Gedurende vele jaren kent hij haar een werkinkomen toe van ± € 21 000. Vanaf het inkomstenjaar 2001 wordt het bedrag verhoogd naar ± € 29 800. Die verhoging wordt door de fiscus even-

wel niet aanvaard en ook de rechtbank volgt dit standpunt. De advocaat had als rechtvaardiging voor de verhoging van het meewerkinkomen aangevoerd dat zijn beroepsinkomsten sterk gestegen waren, hetgeen geleid had tot een toename van de hulp die zijn echtgenote hem had gegeven. De rechtbank vindt dit evenwel geen voldoende rechtvaardiging. Een toename van inkomsten volstaat niet als bewijs van een toename van de prestaties en de daadwerkelijke hulp door de meewerkende echtgenote. Andere factoren kunnen immers het hogere inkomen verklaren zoals het toegepast uurtarief, het belang en de inzet van de zaken, het behaalde resultaat. Bovendien is het bedrag van het toegekende meewerkinkomen in het verleden steeds constant gebleven en varieerde het niet in functie van de aangegeven inkomsten. Bovendien kan de betaling van de erelonen over meerdere jaren gespreid zijn wegens de duur van de geschillen, zodat de in een belastbaar tijdperk ontvangen bedragen niet altijd overeenstemmen met de prestaties in datzelfde jaar. Bovendien wordt opgemerkt dat de echtgenote uit haar eigen zelfstandige beroepsactiviteit als kinesiste een belangrijke toename heeft gekend van haar omzet, zodat mag worden aangenomen dat ze slechts beperkte tijd had om haar echtgenoot op professioneel vlak bij te staan. Het hof besluit dan ook dat de belastingplichtige geen enkel ernstig en objectief element (bv. de reorganisatie of de verhuis van het kantoor, de ziekte of het ontslag van een secretaresse, een wijziging van de activiteit van de echtgenote enz.) aanbrengt die de verhoging van het meewerkinkomen kunnen verantwoorden (Bergen 19 december 2012, *FJF*, No. 2014/12).

2.1.5. Diverse inkomsten (art. 90-103 WIB 1992)

Occasionele winsten of baten

Overeenkomstig artikel 90, 1° WIB 1992 zijn diverse inkomsten winsten of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden. Hieronder worden niet begrepen de inkomsten die voortkomen uit normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.

In een vorig rechtspraakoverzicht werd een uitspraak van de rechtbank van Antwerpen van 4 mei 2012 besproken (zie "Overzicht rechtspraak 2012-2013", *AFT* 2014, afl. 8-9, 56). Ondertussen heeft het hof van beroep te Antwerpen deze beslissing vernietigd. Het betrof een vennootschap die werd geleid door vier aandeelhouders die elk 25 % van de aandelen bezaten. Op een bepaald moment komt een van de aandeelhouders in aanvaring met de anderen en trekt zich terug uit het bestuur. Een drietal jaar later verkopen alle aandeelhouders hun participatie aan een andere vennootschap binnen een tijdspanne van enkele dagen.

De ‘misnoegde’ aandeelhouder krijgt een prijs die aanzienlijk lager is dan de drie andere aandeelhouders. De fiscus beschouwt de ‘meerprijs’ die de drie andere aandeelhouders hebben ontvangen, als een belastbaar divers inkomen op grond van artikel 90, 1° WIB 1992. De rechtbank volgt de administratie en stelt dat het engagement dat de drie aandeelhouders inzake management en niet-concurrentie zijn aangegaan bij de verkoop van de aandelen geen verrichting is die een goede huisvader gewoonlijk stelt om zijn vermogen in een vergelijkbare situatie te doen aangroeien of te behouden. In die omstandigheden is de ontvangen ‘meerprijs’ overeenkomstig artikel 90, 1° WIB 1992 belastbaar als een occasionele of toevallige winst die het gevolg is van een niet-normale verrichting van een privévermogen. Een van deze drie aandeelhouders, gaat in beroep en krijgt gelijk. Hij legt aan het hof een waarderingsverslag van de vennootschap voor, opgesteld door een accountant. Hieruit leidt het hof af dat de prijs die de aandeelhouders voor de verkoop van hun aandelen hebben ontvangen niet overdreven is. Het verslag toont ook aan dat de bijkomende prijs die de drie aandeelhouders hebben ontvangen, niet kan worden beschouwd als een vergoeding voor de bijkomende engagementen die deze zijn aangegaan. De overeengekomen prijs was normaal en marktconform, evenals de aangegane engagementen. Volgens het hof zou een normale huisvader “geplaatst in dezelfde omstandigheden op dezelfde manier hebben gehandeld” (Antwerpen 20 oktober 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 5, 313-318).

Een natuurlijk persoon P. richtte in 1979 een vennootschap P.M. op met een kapitaal van ongeveer € 31 000, vertegenwoordigd door 1 250 aandelen. Hijzelf schreef toen in op 1 244 aandelen. Hij verwierf nadien ook participaties in andere vennootschappen met een complementaire activiteit. Die participaties in andere vennootschappen verkocht hij in 1986 en 1987. De meerwaarden op deze verkopen werden door de administratie belast als beroepsinkomsten, aangezien het ging om 4 belangrijke verkopen op een korte termijn, betreffende ondernemingen die in dezelfde economische sector actief waren, waarbij sommige aandelen bovendien slechts kort voordien waren verkregen via een lening door de betrokken vennootschappen. Eind 1991 droeg de heer P. zijn totale aandelenparticipatie in de vennootschap P.M. over aan een andere vennootschap, waarvan hij eveneens de belangrijkste bestuurder was. De grote meerwaarde die daarbij werd gerealiseerd, werd door de fiscus beschouwd als een beroepsinkomen en niet als het resultaat van het normaal beheer van privévermogen. De rechtbank van eerste aanleg te Luik is van mening dat deze laatste verkoop fundamenteel verschillend was van de verkopen die in 1986 en 1987 gebeurden. *In casu* gaat het om de verkoop van aandelen die in 1979 met eigen spaargelden werden verkregen bij de oprichting van een vennootschap. De rechter merkt ook op dat de verkoopprijs volgens de revisor correct bepaald is. Het

feit dat de belastingplichtige door deze verkoop zijn debetrekking courant in de vennootschappen kon aanzuiveren, is volgens de rechter niet van wezenlijk belang voor de kwalificatie. De rechter vindt niettemin dat deze laatste verkoop aansloot bij de voorgaande verkopen, in de context van de industriële reorganisatie en de oprichting van een groepsstructuur. Bijgevolg is er volgens de rechtbank wel sprake van een beroepskarakter, zodat de administratie de meerwaarde terecht als een beroepsinkomen heeft belast (Rb. Luik 7 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/129).

Een vennootschap en een natuurlijke persoon sloten in april 1990 een overeenkomst waarbij de vennootschap zich verbond om in te tekenen op 41 % van het kapitaal van een nieuwe vennootschap, en die aandelen nadien aan de nominale waarde over te dragen aan de natuurlijke persoon. In november 1990, na de oprichting van de nieuwe vennootschap werd inderdaad een verkoopovereenkomst gesloten voor deze aandelen, voor een bedrag van ruim € 100 000. Er werd daarbij overeengekomen dat de verkoop pas uitwerking zou hebben na vijf jaar. Aldus verkreeg de natuurlijke persoon in november 1995 de eigendom van deze aandelen. Hij verkocht zijn participatie in maart 1996 aan een andere vennootschap, voor een prijs van meer dan € 1 100 000. De meerwaarde van ruim € 1 000 000 werd belast als diverse inkomsten op grond van artikel 90, 1° WIB 1992. De rechtbank van eerste aanleg te Nijvel had geoordeeld dat deze taxatie onterecht was omdat de door de natuurlijke persoon gerealiseerde verkoopprijs niet hoger was dan de werkelijke waarde van de aandelen. De rechter baseerde zich daarvoor op het feit dat de koper in augustus 1995 al aandelen in dezelfde vennootschap had verkregen aan dezelfde prijs, van een verkoper die geen enkele band had met de natuurlijke persoon in kwestie. Het hof van beroep te Brussel vernietigde de uitspraak van de eerste rechter. Het hof stelde vast dat de belangrijke meerwaarde niet het gevolg was van een excessieve verkoopprijs maar van de lage aankoopprijs waarvoor de natuurlijke persoon de aandelen had kunnen kopen. Om de aanwezigheid van een speculatief oogmerk in hoofde van de natuurlijke persoon te bepalen, moest volgens het hof rekening worden gehouden met de situatie op het ogenblik waarop die persoon de aandelen had verkregen (d.w.z. in november 1995). Het hof vond dat de natuurlijke persoon, als aandeelhouder en bestuurder van de vennootschap die hem de aandelen verkocht, duidelijk de aankoopprijs kon beïnvloeden. Het speculatieve karakter kon volgens het hof worden afgeleid uit de volgende omstandigheden: de onevenredigheid van de aan- en verkoopprijs, de snelheid waarmee de natuurlijke persoon de door hem aangekochte aandelen had doorverkocht, het aanzienlijke bedrag van de meerwaarde, het feit dat tussen de aankoop en de verkoop geen enkel dividend was uitgekeerd, en het feit dat de aankoopprijs via schuldvergelijking was betaald. Het hof besloot dat in dit geval van een speculatieve verrichting, gereali-

seerd buiten de uitoefening van een beroepsactiviteit en een normaal beheer van een privévermogen, de belasting op grond van artikel 90, 1° WIB 1992 moest worden geheven op het volledige inkomen dat uit de speculatie was verkregen, d.w.z. op het totaalbedrag van de winst die bij de verkoop was behaald. Het hof bevestigde aldus dat de administratie terecht een aanslag had gevestigd op het verschil tussen de verkoopprijs en de aankoopprijs van de aandelen. (Brussel 12 december 2013, *FF*, No. 2014/130).

In 2005 koopt een gehuwd koppel met geleende gelden een terrein waarop een bouwvallig entrepot staat. Het gebouw wordt afgebroken en in 2006 wordt een bouwvergunning bekomen voor het oprichten van vijf appartementen. Ook hiervoor worden aanzienlijke bedragen geleend. Zodra de appartementen afgewerkt zijn, worden ze verkocht. Het eerste appartement wordt verkocht in juli 2008, het laatste in september 2009. Volgens de fiscus vallen deze verrichtingen buiten het loutere beheer van het privaat vermogen en is de gerealiseerde winst bij de verkoop van de appartementen belastbaar op grond van artikel 90, 1° WIB 1992. Het echtpaar voert aan dat er slechts taxatie mogelijk is voor zover de administratie aantoonbaar dat er sprake is van speculatie. Voorts stelt het koppel dat de appartementen aan een normale prijs zijn verkocht, zodat overeenkomstig het arrest van het Hof van Cassatie van 30 november 2006 de meerwaarde slechts belastbaar is “in de mate dat ze haar oorzaak vindt in de abnormale beheersverrichting zelf”. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Leuven wijzen volgende feitelijke elementen erop dat de bedoeling om appartementen te bouwen en te verkopen reeds aanwezig was op het moment van de aankoop van de grond:

- het project werd grotendeels met leningen gefinancierd;
- kort na de aankoop van de grond werd de bouwvergunning aangevraagd;
- de appartementen werden verkocht zodra ze klaar waren.

Hieruit leidt de rechtbank af dat deze verrichtingen het normaal beheer van het privévermogen overschrijden, zodat kan worden getaxeerd op grond van artikel 90, 1° WIB 1992. Verwijzend naar een arrest van het Hof van Cassatie van 6 mei 2011 besluit de rechter bovendien dat de volledige meerwaarde belastbaar is (Rb. Leuven 3 januari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 7, 381-384).

Verhuur studentenkamers – typedwang

Een gehuwd koppel verwerft grotendeels met geleende gelden in een periode van vijf jaar meerdere gebouwen die als studentenkamers worden verhuurd. Het gaat over 41 studentenkamers. Ze geven de huurinkomsten aan als onroerende inkomsten. De administratie stelt dat de verhuring niet past binnen het normaal beheer van een privévermogen en taxeert als

divers inkomen op grond van artikel 90, 1° WIB 1992. De belastingplichtigen vinden dat de verhuur wel past in het normaal beheer van een privévermogen en halen aan dat bij toepassing van het principe van de typedwang deze huurinkomsten niet als diverse inkomsten kunnen worden belast. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brugge moet een verrichting of een geheel van verrichtingen om onder het beheer van het privévermogen te vallen “een handeling/handelingen uitmaken die een goede huisvader gewoonlijk stelt met het oog op de aangroei of het behoud van zijn vermogen”. De rechter oordeelt *in casu* dat de belastingadministratie het bewijs heeft geleverd dat de verhuring van de studentenkamers verder gaat dan het normaal beheer van het privévermogen omwille van volgende elementen:

- de aankoop gebeurde grotendeels met geleende gelden;
- er worden 41 kamers verhuurd in 5 afzonderlijke gebouwen;
- de belastingplichtigen staan in voor de schoonmaak van de gemene delen in alle gebouwen;
- de belastingplichtigen regelen zelf de administratie betreffende de verhuur van alle kamers;
- ze oefenen in de verhuurde gebouwen controle en toezicht uit;
- ze doen zelf de nodige herstellingen;
- ze rekenen de nutsvoorzieningen door aan de studenten;
- ze hebben inrichtings- en verbeteringswerken uitgevoerd aan de onroerende goederen.

De verhuring gaat dus verder dan het louter “genot verschaffen van onroerende goederen”, want ze gaat gepaard met aanzienlijke prestaties zoals het voorzien in onderhoud en herstelling, het voeren van een administratie en het uitoefenen van toezicht en controle. Derhalve stemt de rechtbank in met een taxatie op grond van artikel 90, 1° WIB 1992 als divers inkomen. Het argument van de belastingplichtigen dat dergelijke inkomsten slechts als onroerende dan wel beroepsinkomsten belastbaar kunnen zijn, wordt door de rechtbank niet gevolgd. Ze vindt dat het principe van de ‘typedwang’ niet wordt miskend. De taxatie als divers inkomen wordt bevestigd (Rb. Brugge 17 maart 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 15, 589-593).

In haar commentaar verwijst DE CONINCK naar het arrest van het Hof van Cassatie van 4 oktober 2013 (“Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 56), waarin een kwalificatie als divers inkomen van huuropbrengsten uit onroerende goederen niet wordt aanvaard. In principe zijn dergelijke inkomsten belastbaar als onroerende inkomsten en slechts indien deze goederen worden gebruikt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige kunnen ze als beroepsinkomsten worden gekwalificeerd op grond van artikel 37 WIB 1992 (L. DE CONINCK, noot onder Rb. Brugge 17 maart 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 15, 589-593).

Inkomsten uit gsm-masten

Vanaf begin 2012 werden bij wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen (BS 20 december 2012, ed. 4) de inkomsten verkregen uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is te gebruiken om er zend- en ontvangstapparaten te installeren door de operatoren van de mobiele telefonie als diverse inkomsten van roerende aard gekwalificeerd (art. 90, 5° WIB 1992).

Voorheen werden dergelijke inkomsten vaak als onroerende inkomsten gekwalificeerd. Het Vlaams Gewest zag in de nieuwe kwalificatie een schending van de Bijzondere Financieringswet van 16 januari 1989. Immers, volgens die wet behoort de onroerende voorheffing tot de gewestelijke belastingen. Dit impliceert dat de gewesten bevoegd zijn om “de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen” inzake de onroerende voorheffing te bepalen. Door de inkomsten verkregen uit de concessies voor zend- en ontvangstapparaten van operatoren van mobiele telefonie voor de inkomstenbelastingen aan te merken als diverse inkomsten heeft de federale wetgever deze mogelijkheid voor de gewesten beknot en dat kan volgens het Vlaamse Gewest alleen via een bijzondere wet. Het Grondwettelijk Hof geeft aan dat de federale wetgever een maatregel heeft genomen waardoor bepaalde inkomsten niet langer als inkomsten uit onroerende goederen in de zin van artikel 7 WIB 1992 worden beschouwd. Er wordt op die manier niet geraakt aan het kadastraal inkomen als heffingsgrondslag voor de onroerende voorheffing, maar er wordt wel een onderdeel van de belastbare materie zelf, zijnde de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, gewijzigd en onttrokken aan de belastbare materie van de onroerende voorheffing, die bij de Bijzondere Financieringswet aan de gewesten is toegewezen. Een dergelijke wijziging kan dan ook enkel bij bijzondere wet. Aangezien dit niet is gebeurd, beslist het Hof de wetswijziging te vernietigen doch niet zoals gebruikelijk met terugwerkende kracht. Om de rechtsonzekerheid te vermijden, beslist het Hof de gevolgen van de vernietigde bepaling te behouden voor inkomstenjaren 2012 en 2013 (GwH 19 juni 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1391, 6-7).

Onderhoudsuitkeringen – internaatkosten

De school- en internaatkosten zijn te beschouwen als een onderhoudsuitkering in de zin van artikel 90, 3° WIB 1992. Immers, artikel 203, § 1 BW bepaalt dat de ouders naar evenredigheid van hun middelen moeten zorgen voor de huisvesting, het levensonderhoud, het toezicht, de opvoeding en de opleiding van hun kinderen. Internaatkosten die dus een aspect van (vervangende) huisvesting, toezicht en opvoeding omvatten, vallen onder de onderhoudsplicht van artikel 203, § 1 BW. De kosten die betrekking hebben op het verstrekte onderwijs vallen onder de opleidingsverplichting. Dit impliceert dat zelfs indien de regelingsakte in het

kader van de echtscheiding door onderlinge toestemming van de ouders geen melding maakt van de internaatkosten, noch van de schoolkosten, de betalingen die de vader deed als aandeel in de kosten van dat internaat vallen onder een verplichting van het BW. De desbetreffende onderhoudsuitkeringen zijn dan ook belastbaar als diverse inkomsten op naam van het kind (Gent 24 december 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1378, 13).

2.1.6. Aftrekbare bestedingen (art. 104-116 WIB 1992)

Onderhoudsuitkeringen

Overeenkomstig artikel 104, 1° WIB 1992 is 80 % van de onderhoudsuitkeringen die een belastingplichtige regelmatig betaalt aan personen die geen deel uitmaken van zijn gezin, aftrekbaar wanneer ze zijn betaald ter uitvoering van een wettelijke verplichting waarin is voorzien in het BW of het Ger.W.

De rechtbank van eerste aanleg te Leuven heeft zich uitgesproken over de invulling van de notie ‘regelmatig’. In juni 2007 wordt een belastingplichtige in kortgeding veroordeeld tot het betalen van een onderhoudsuitkering aan zijn echtgenote en aan zijn vijf dochters. Hij tekent beroep aan tegen deze beslissing en doet nog geen betalingen. Vanaf eind 2007 wordt een deel van de onderhoudsuitkeringen via loonbeslag geïnd. In juni 2009 bevestigt het hof van beroep de oorspronkelijk opgelegde alimentatieregeling, waarna de man het saldo van zijn alimentatieschulden voor 2007-2009 betaalt. Hij trekt alle in 2009 betaalde bedragen af in zijn belastingaangifte. De fiscus aanvaardt de aftrekbaarheid evenwel slechts voor een deel, omdat niet voldaan is aan de voorwaarde van ‘regelmaat’ die in artikel 104, 1° WIB 1992 is voorzien. De belastingplichtige voert aan dat de notie ‘regelmatig’ slaat op het ‘reguliere karakter’, een handelen ‘volgens de regels’. Hij vindt dat pas vanaf de uitspraak van het hof van beroep te Brussel op 16 juni 2009, de omvang van zijn onderhoudsverplichting vaststond. Voorts vindt hij dat indien de aftrek niet op grond van artikel 104, 1° WIB 1992 kan worden aanvaard, dit wel moet kunnen overeenkomstig artikel 104, 2° WIB 1992. Volgens de rechtbank staat een regelmatige betaling van een onderhoudsuitkering tegenover een eenmalige betaling van een kapitaal dat zulke uitkering vervangt. Regelmatig impliceert dus periodiek, bij herhaling. Door te wachten met de betalingen tot na het arrest van 16 juni 2009 is er geen regelmatige betaling. De sommen die via loonbeslag worden geïnd, beantwoorden volgens de rechtbank wel aan de regelmatigheidsvereiste van artikel 104, 1° WIB 1992. Het feit dat deze betalingen niet vrijwillig gebeurden, doet niet ter zake. De rechtbank verwerpt ook de visie van de belastingplichtige dat de aftrek van de laattijdige betalingen kan worden verantwoord op grond van artikel 104, 2° WIB 1992. De specifieke regeling van arti-

kel 104, 2° WIB 1992 geldt alleen voor alimentatieregelingen die met vertraging werden ‘vastgesteld’ of ‘verhoogd’. *In casu* had de beslissing van het hof van beroep geen terugwerkende kracht, aangezien het hof de alimentatieregeling niet voor het eerst vastlegde, maar enkel bevestigde. Het feit dat de beslissing van de eerste rechter nog niet in kracht van gewijsde was gegaan, is irrelevant. Een ‘gerechtelijke beslissing’ volstaat. Met artikel 104, 2° WIB 1992 heeft de wetgever geenszins de bedoeling gehad om de fiscale aftrekbaarheid toe te staan van betaalde onderhoudsgelden waartoe de onderhoudsplichtige werd veroordeeld door een vonnis dat hij niet of laattijdig heeft uitgevoerd. De achterstalligheid mag in geen geval te wijten zijn aan de nalatigheid van de onderhoudsplichtige zelf (Rb. Leuven 3 januari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 444-449).

Dit standpunt stond al te lezen in het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 26 juni 2012 dat in een vorig rechtspraakoverzicht werd besproken (zie “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 43).

Een vader sluit een lening voor de aankoop van een wagen voor zijn dochter die bij zijn ex-echtgenote is gedomicilieerd, omdat ze een te moeilijk traject heeft tussen haar woonplaats en de plaats waar ze les volgt aan een hogeschool. De afbetaling van de lening neemt hij op in zijn belastingaangifte als onderhoudsuitkering. De fiscus aanvaardt de aftrek niet. Volgens hem is de wagen niet noodzakelijk voor de studies van de dochter omdat de afstand tot de onderwijsinstelling minder dan 30 km bedraagt en de dochter het openbaar vervoer kan gebruiken en blijkbaar wordt de wagen ook voor andere doeleinden gebruikt. De rechtbank van eerste aanleg te Namen daarentegen is soepeler en stelt dat de fiscale wet enkel vereist dat er een band bestaat tussen de uitgave en een onderhoudsplicht op basis van het BW. Volgens de rechtbank is die band *in casu* aanwezig. Voorts stelt de rechtbank vast dat het snelste traject naar de school meer dan 50 km blijkt te zijn en dat de uurregeling van het openbaar vervoer niet aansluit bij de lessen van de dochter. De rechter ziet ook geen probleem in het feit dat de dochter de wagen ook gebruikt voor vrijetijdsdoeleinden. Immers, er wordt niet betwist dat de dochter de wagen hoofdzakelijk gebruikt voor haar studies. De rechtbank besluit dan ook dat de noodzakelijke band tussen de studies van de dochter en de aankoop van de wagen is aangetoond, zodat de terugbetaling van de lening als onderhoudsbijdrage in aftrek kan worden gebracht (Rb. Namen 11 december 2013, *Fiscoloog* 2014, afl. 1378, 13-14).

Een jongeman gaat studeren in Australië, waar hij ook deeltijds werkt. Zijn ouders menen dat hij geen deel meer uitmaakt van hun gezin en brengen zijn studiekosten als onderhoudsuitkering in aftrek in hun belastingaangifte. Ze worden hierin niet gevolgd door de fiscus en het hof van beroep te Antwerpen. Volgens

het hof is de zoon enkel naar Australië gegaan om er te studeren en niet om er een nieuw gezin te stichten. Bovendien is hij bij zijn ouders gedomicilieerd gebleven, hetgeen aangeeft dat het zijn thuisbasis is gebleven. Uit het feit dat hij deeltijds werkte in Australië, kan niet worden afgeleid dat hij financieel op eigen benen stond. Op basis van deze overwegingen besluit het hof dat de zoon de banden met het ouderlijk gezin niet heeft doorgeknipt, zodat hij deel is blijven uitmaken van het gezin. Bijgevolg kunnen de studiekosten niet worden afgetrokken als onderhoudsuitkeringen (Antwerpen 3 juni 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1409, 13-14).

Een belastingplichtige neemt de begrafeniskosten van haar vader op als onderhoudsuitkeringen in haar belastingaangifte. De fiscus is niet akkoord en stelt dat het kosten van de nalatenschap zijn. De rechter stelt dat voor de toepassing van artikel 104, 1° en 2° WIB 1992 de onderhoudsverplichting stopt bij het overlijden van de onderhoudsgerechtigde. Bovendien zijn de begrafeniskosten vrijwillig betaald door de belastingplichtige en dus niet ter uitvoering van een verplichting op grond van het BW of het Ger.W. De begrafeniskosten zijn dan ook niet aftrekbaar als onderhoudsuitkeringen (Rb. Luik 7 november 2013, *FJF*, No. 2014/38).

2.2. Berekening van de belasting (art. 130-178 WIB 1992)

2.2.1. Inkomsten vrijgesteld met progressievoorbehoud – aanrekening belastingvrije som, uitgaven voor kinderen ten laste

Overeenkomstig artikel 134 WIB 1992 wordt de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste bij voorrang aangerekend op het deel van het inkomen van de echtgenoot met het hoogste beroepsinkomen. Dit is het geval zelfs wanneer dat inkomen is vrijgesteld met toepassing van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

In de vorige editie van het rechtspraakoverzicht kwam deze problematiek al aan bod. Het Grondwettelijk Hof concludeerde op 9 juli 2013 dat er geen schending is van het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel (zie “Overzicht rechtspraak 2012-2013”, *AFT* 2014, afl. 8-9, 61). Volgens het Hof is de juridische toestand van gehuwden en wettelijk samenwonenden verschillend van die van feitelijk samenwonenden, zodat een ander criterium inzake toerekening van de toeslagen mogelijk is.

In het arrest van 24 april 2014 komt het Grondwettelijk Hof tot een andere conclusie, mede onder invloed van het arrest van het Hof van Justitie van 12 december 2013 in de zaak *Imfeld en Garcet*. De voorliggende zaak betreft een echtpaar met drie kinderen ten laste. De man geniet werknemersbezoldigingen van Luxem-

burgse oorsprong die op grond van het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag in Luxemburg belastbaar zijn en in België vrijgesteld zijn met progressievoorbehoud. De bezoldigingen van de vrouw zijn van Belgische oorsprong, maar zijn lager dan de vrijgestelde bezoldigingen van de man. Op grond van artikel 134 WIB 1992 wordt de volledige toeslag op de belastingvrije som voor de drie kinderen ten laste aan de man toegerekend. Dit impliceert *de facto* het verlies van het belastingvoordeel, omdat de man wegens de volledige vrijstelling van zijn beroepsinkomen geen Belgische personenbelasting verschuldigd is. De rechtbank van Aarlen vraagt zich af of er geen discriminatie is tussen gehuwden en feitelijk samenwonenden. Immers, artikel 134 WIB 1992 hanteert als criterium de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen (ook al is het vrijgesteld), terwijl artikel 140 WIB 1992 het heeft over de diegene die feitelijk aan het hoofd van het gezin staat. Verwijzend naar het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Imfeld en Garcet* moet volgens het Grondwettelijk Hof worden besloten dat de aanrekeningsregel van artikel 134 WIB 1992 afbreuk doet aan de fundamentele vrijheid inzake het vrije verkeer van werknemers. Derhalve schendt artikel 134 WIB 1992 het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel “in samenhang gelezen met het principe van de vrijheid van werknemers van artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie” (GwH 24 april 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1390, 7-9).

2.2.2. Vermindering voor energiebesparende uitgaven

Artikel 145²⁴ WIB 1992 bepaalt dat onder bepaalde voorwaarden een belastingvermindering wordt verleend voor de uitgaven die tijdens het belastbaar tijdperk zijn betaald voor het uitvoeren van bepaalde energiebesparende investeringen.

In antwoord op een parlementaire vraag stelde de minister dat in geval van een woning die in onverdeeldheid toebehoort aan meerdere personen die fiscaal als alleenstaanden worden aangemerkt, waarbij de uitgaven volledig worden betaald door een van de mede-eigenaars via zijn ‘eigen’ rekening, hij alleen recht heeft op de belastingvermindering. De andere mede-eigenaar heeft dan geen uitgaven gedaan die voor de belastingvermindering in aanmerking komen.

Een feitelijk samenwonend koppel heeft energiebesparende investeringen laten uitvoeren aan de woning waarvan zij elk voor de helft eigenaar zijn. De factuur van de aannemer is op naam van beide partners opgemaakt, maar werd betaald door de man via de financiële rekening waarvan hij alleen titularis is. De fiscus weigert de belastingvermindering met betrekking tot de helft van de uitgaven in hoofde van de vrouw. De rechtbank van eerste aanleg te Gent daarentegen geeft aan dat de wettekst duidelijk is en als voorwaarde stelt dat de uitgave werkelijk werd betaald, maar legt geen

verplichting op met betrekking tot de persoon die deze werkelijke betaling moet verrichten. Het standpunt van de fiscus dat de werkelijke betaling door de belastingplichtige zelf moet worden gedaan, komt neer op het toevoegen van een voorwaarde aan de wet. De rechtbank beslist dat aangezien de vrouw de woning voor de helft in eigendom heeft, zij voor dit aandeel wel recht heeft op de belastingvermindering (Rb. Gent 24 september 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1403, 13).

Ook de rechtbank van Antwerpen heeft zich over deze problematiek uitgesproken. *In casu* ging het over een belastingplichtige die aan zijn woning energiebesparende investeringen had laten uitvoeren waarvan zijn moeder een deel had betaald. De fiscus neemt hetzelfde standpunt in als in de bovenstaande zaak. Volgens de rechter moet de belastingvermindering ook worden toegekend voor de energiebesparende uitgaven die door de moeder werden betaald, temeer daar het vaststaat dat de moeder de uitgaven betaalde in naam en voor rekening van haar zoon (Rb. Antwerpen 6 juni 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1403, 13-14).

2.2.3. Gemiddelde aanslagvoet

Overeenkomstig artikel 171, 5° WIB 1992 zijn in afwijking van artikelen 130 tot 168, afzonderlijk belastbaar [...] tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad: “[...] vergoedingen die al of niet contractueel betaald zijn ten gevolge van stopzetting van arbeid of beëindiging van een arbeidsovereenkomst [...]”.

Een juriste wordt door haar werkgever ontslagen in 2007. Er is betwisting over de verschuldigde opzegvergoeding en uiteindelijk wordt haar in 2009 na tussenkomst van de arbeidsrechter een opzegvergoeding uitbetaald. Na haar ontslag heeft de dame een aantal jaren deeltijds gewerkt. De fiscus past voor de taxatie de gemiddelde aanslagvoet van aanslagjaar 2007 (inkomstenjaar 2006) toe. Deze bedraagt 28,8 %. Volgens de belastingplichtige moet evenwel het gemiddelde tarief van aanslagjaar 2009 (inkomstenjaar 2008) worden toegepast. Dat bedraagt slechts 9,6 %. Zij heeft in 2008 het hele jaar gewerkt, weliswaar deeltijds. De rechtbank oordeelt dat onder “het laatste vorige jaar van normale beroepswerkzaamheid” moet worden verstaan, het meest recente jaar waarin de betrokkene in België of in het buitenland gedurende twaalf maanden belastbare inkomsten, van welke aard ook, heeft behaald. Er is geenszins vereist dat deze beroepswerkzaamheid gelijkaardig moet zijn aan de vroeger uitoefende beroepswerkzaamheid. De hoogte van de tijdens het referentiejaar ontvangen inkomsten is evenmin relevant. Door te eisen dat slechts een voltijdse job in aanmerking komt, voegt de fiscus een voorwaarde toe aan de wet. De rechtbank beslist dan ook dat aanslagjaar 2009 (inkomstenjaar 2008) als referen-

tiejaar geldt (Rb. Gent 16 oktober 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 15, 594-597 en *Fiscoloog* 2014, 1377, 14).

3. Vennootschapsbelasting

3.1. Aan de belasting onderworpen vennootschappen (art. 179-182 WIB 1992)

Fiscale woonplaats

Alleen binnenlandse vennootschappen zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Een binnenlandse vennootschap is volgens artikel 2, § 2, 2° WIB 1992 een vennootschap die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in België heeft. De statutaire zetel van een vennootschap wordt in beginsel geacht samen te vallen met haar werkelijke zetel, zo niet primeert de werkelijke zetel. Het bepalen van de werkelijke zetel is een feitenkwestie. Om uit te maken waar de voornaamste inrichting van een vennootschap gelegen is – ongeacht of het om een naar Belgisch recht of naar buitenlands recht opgerichte vennootschap gaat – is het van belang te bepalen waar zich de zetel van algemeen bestuur bevindt (daar waar de voornaamste directie- en beheersorganen verenigd zijn, d.w.z. de kantoren van de eigenlijke directie, van de handelsafdeling, van de centrale boekhouding, het archief, enz.), waar de algemene vergaderingen van de aandeelhouders of vennoten worden gehouden, waar uiteindelijk de hogere leiding, het maatschappelijke beheer en de algemene belangen worden waargenomen en behartigd (*Com.IB* 1992, nr. 179/23).

De rechtbank van eerste aanleg te Brussel gaat in een vonnis van 6 juni 2014 na of een holding naar Luxemburgs recht haar werkelijke zetel in België heeft en bijgevolg aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen is. De holding werd om fiscale redenen naar Luxemburgs recht opgericht. Criteria waar volgens de rechtbank rekening mee kan worden gehouden, zijn: de plaats waar de algemene vergaderingen en de raden van bestuur of de zaakvoerders samenkomen en hun beslissingen nemen, de plaats waar de boekhouding wordt gehouden, de plaats waar archieven, boeken en sociale documenten worden bewaard, de plaats waar de vennootschap beschikt over een bankrekening, het correspondentieadres, enz. De holding beschikt *in casu* niet over personeel in Luxemburg en de boekhouding wordt gehouden door een derde. Het is volgens de rechtbank bij de beoordeling van de zetel echter irrelevant dat haar aandeelhouders Belgische vennootschappen zijn, dat de meerderheid van haar bestuurders Belgische inwoners zijn, en dat haar activa bijna uitsluitend bestaan uit aandelen in Belgische vennootschappen (Rb. Brussel 6 juni 2014, *F/F*, No. 2014/286). De rechtbank stelt de fiscus in het ongelijk.

Autonome gemeentebedrijven – intercommunales

Het Grondwettelijk Hof oordeelde eerder in een antwoord op een prejudiciële vraag dat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden in zoverre artikel 180, 1° WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 220, 2°, WIB 1992, de autonome gemeentebedrijven die een identieke taak uitoefenen als een intercommunale of een intergemeentelijk samenwerkingsverband en die niet in concurrentie treden met ondernemingen in de privésector, niet eveneens als de intercommunales en intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vrijstelt van de vennootschapsbelasting (*GwH* 6 december 2012, nr. 148/2012, *F/F*, No. 2013/103, *Fiscoloog* 2012, afl. 1321, 14, *LRB* 2012, afl. 4, 18, noot K. ROS-SIGNOL, *TFR* 2013, afl. 440, 363).

Naar aanleiding van dit arrest werd een verzoek tot nietigverklaring ingediend. Het Grondwettelijk Hof acht dit gegrond en vernietigt artikel 180, 1° WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 220, 2°, WIB 1992, in zoverre ze de autonome gemeentebedrijven onder de voormelde omstandigheden niet vrijstellen van de vennootschapsbelasting (*GwH* 17 juli 2014, nr. 114/2014, *APT* 2014, afl. 4, 652, *Fiscoloog* 2014, afl. 1393, 11, *LRB* 2014, afl. 3, 30).

In de programmawet van 19 december 2014 werd bepaald dat de uitdrukkelijke uitsluiting op grond van artikel 180, 1° WIB 1992 van intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen uit het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting wordt opgeheven. Artikel 86 van de programmawet van 10 augustus 2015 voert de uitsluiting uit de vennootschapsbelasting echter weer in voor intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen, autonome gemeentebedrijven en verenigingen die, in het kader van hun maatschappelijk belang, hoofdzakelijk een ziekenhuis zoals gedefinieerd in artikel 2 van de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, uitbaten of een instelling die oorlogsslachtoffers, mindervaliden, bejaarden, beschermde minderjarigen of behoeftigen bijstaat, uitbaten. De overige intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen vallen ten gevolge van de schrapping niet automatisch meer onder toepassing van de rechtspersonenbelasting. Ze kunnen er wel nog onder vallen. Om vast te stellen of ze aan de vennootschapsbelasting, dan wel aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, zal toepassing moeten worden gemaakt van de gewone criteria die op eender welke andere rechtspersoon van toepassing zijn. De *vennootschapsbelasting* zal van toepassing zijn wanneer de intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen een onderneming exploiteren of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard (art. 2, § 1, 5° *jo.* art. 179 WIB 1992). Alleenstaande, uitzonderlijke of bijkomstige verrichtingen worden evenwel niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt (art. 182 WIB 1992). Het een en ander zal een feiten-

kwestie uitmaken. Er kan rechtszekerheid bekomen worden door vooraf een ruling aan te vragen.

Voor een uitvoerige bespreking van de overgang van de rechtspersonenbelasting naar de vennootschapsbelasting in het algemeen: zie P. RENS en M. DOORNART, "Overgang van rechtspersonen- naar vennootschapsbelasting: overzicht van toepasselijke regels", *AFT* 2011, afl. 5, 5-16.

De oorspronkelijke regeling uit de programmawet van 19 december 2014 werd wat betreft de gereserveerde winsten gewijzigd door artikel 92, lid 1, 2° van de programmawet van 10 augustus 2015. De voorheen gereserveerde winsten, al dan niet geïncorporeerd in kapitaal, en de voorzieningen voor risico's en kosten die door de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging zijn geboekt in de jaarrekening met betrekking tot het boekjaar afgesloten voor het boekjaar dat verbonden is aan het eerste aanslagjaar waarvoor de intercommunale, het samenwerkingsverband of de projectvereniging aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, worden als reeds belaste reserves beschouwd. De reserves zullen naar aanleiding van de overgang naar de vennootschapsbelasting bijgevolg niet belast worden. Deze regeling geldt vanaf aanslagjaar 2015 en is van toepassing op de boekjaren die ten vroegste op 1 augustus 2015 worden afgesloten. Voor de intercommunales die per kalenderjaar boekhouden, zal de nieuwe regeling van toepassing zijn vanaf het boekjaar per 31 december 2015. Door de voorheen gereserveerde winst toch als een definitief belaste reserve te beschouwen, is de wetgever tegemoetgekomen aan een belangrijke verzuchting vanwege de intercommunales.

Vzw's

Een vennootschap is aan de vennootschapsbelasting onderworpen wanneer zij regelmatig opgericht is, rechtspersoonlijkheid bezit, in België gevestigd is en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard (art. 2, § 1 5° a) WIB 1992).

Om aan de rechtspersonenbelasting onderworpen te zijn, mag een vzw dus geen onderneming exploiteren of verrichtingen van winstgevende aard stellen.

Onder de uitdrukking 'een onderneming exploiteren' moet worden verstaan een "nijverheids-, handels- of landbouwonderneming exploiteren" waarvan de winst een als dusdanig aan de PB onderworpen beroepsinkomen zou vormen indien die onderneming werd gevoerd door een natuurlijke persoon of door een vennootschap, vereniging, enz., zonder rechtspersoonlijkheid (art. 23, § 1, 1° en art. 24 WIB 1992) (*Com.IB* 1992, nr. 179/10). De uitdrukking "zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard" dekt tegelijk:

1) de 'winstgevende bezigheden' (art. 23, § 1, 2° en 27,

WIB 1992), die de rechtspraak uitlegt als betekend 'bezigheden met winstoogmerken';

2) de 'bezigheden van winstgevende aard, maar zonder winstoogmerken', gekenmerkt door een voortdurende beroepswerkzaamheid, bestaande uit:

- a) verrichtingen van nijverheids-, handels- of landbouwkundige aard die zo vaak worden herhaald dat ze een 'bezigheid' vormen;
- b) de aanwending van nijverheids- of handelsmethoden (*Com.IB* 1992, nr. 179/11).

Bovendien moeten bepaalde werkzaamheden die omwille van hun algemeen nut cultureel of sociaal behaarswaardig zijn, wegens hun aard niet als een exploitatie van een onderneming of als een winstgevende verrichting worden beschouwd. Als dusdanig kunnen worden aangemerkt alle werkzaamheden van zuiver filantropische, caritatieve, spirituele, religieuze of culturele aard. Die werkzaamheden vormen geen exploitatie in de zin van de artikelen 23, § 1, 1° en 24 WIB 1992, en houden geen verrichtingen van winstgevende aard in de zin van artikelen 23, § 1, 2° en 27 WIB 1992 in (*Com.IB* 1992, nr. 179/15).

Artikel 181 WIB 1992 somt bepaalde 'bevoorrechte' gebieden op waarbinnen vzw's en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven, uitsluitend of hoofdzakelijk een onderneming mogen exploiteren of zich mogen bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard zonder daarom aan de vennootschapsbelasting onderworpen te zijn (*Com.IB* 1992, nr. 181/1).

Ten aanzien van verenigingen of rechtspersonen die niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, worden, ingevolge artikel 182 WIB 1992, bovendien niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt:

- alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;
- verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;
- verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd.

Onder die 'toegelaten verrichtingen' vallen dus o.m. de verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft, ofwel niet volgens nijverheids- en handelsmethoden wordt uitgevoerd. Het betreffen twee alternatieve uitsluitingsgronden, zodat de vervulling van een van beide voorwaarden volstaat opdat rechtspersonen buiten het toepassingsgebied van de vennootschapsbelasting zouden vallen (Brussel 21 juni 2006, *TFR* 2008, 69, *Fisc.Koer.* 2006, 648). Dit wordt ook bevestigd door de

administratieve commentaar (*Com.IB* 1992, nr. 182/7).

Om uit te maken of een bedrijvigheid al dan niet bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft, kan worden gesteund op twee criteria, met name op het kwantitatief criterium en op het kwalitatief of verwantschaps criterium (*Com.IB* 1992, nr. 182/10).

Het kwantitatief criterium heeft betrekking op het aantal ingezette personen en/of het belang van de gebruikte materiële middelen (*Com.IB* 1992, nr. 182/12). De rechtspraak en de rechtsleer stellen zich bijzonder terughoudend op t.a.v. de toepassing van het kwantitatief criterium. Een louter rekenkundige opsplitsing van de manier waarop mensen en middelen binnen een vereniging worden aangewend, laat namelijk niet toe om bepaalde activiteiten als hoofdzakelijke of bijkomende verrichtingen te kwalificeren. De administratie kan zich bijgevolg niet beperken tot een loutere omzetvergelijking tussen de onbaatzuchtige activiteit en de winstgevende activiteit, om tot de conclusie te komen dat de ene activiteit bijkomstig is aan de andere activiteit.

Het belangrijkste criterium betreft het verwantschaps criterium. Dit criterium geldt voor de gevallen waarin de bijkomstige bedrijvigheid een noodzakelijk corollarium vormt van de onbaatzuchtige hoofdwerkzaamheid. Dit zal het geval zijn wanneer de onbaatzuchtige hoofdwerkzaamheid niet mogelijk is zonder de uitoefening van de winstgevende bedrijvigheid (*Com.IB* 1992, nr. 182/11).

Met het begrip 'nijverheids- of handelsmethoden' wordt bedoeld: te werk gaan op een wijze die in een bepaalde sector gewoonlijk wordt gevolgd door industriële of handelsondernemingen (*Com.IB* 1992, nr. 182/8). De volgende beoordelingscriteria kunnen in aanmerking worden genomen: de wijze waarop reclame wordt gevoerd; de aangewende verkoop- en distributiemethodes; de aard van de verkregen inkomsten; de aard van het cliënteel; het ingezette personeel en de wijze waarop de verrichtingen worden gefinancierd. De administratie verduidelijkt dat deze criteria slechts als voorbeeld gelden. Ze moeten niet afzonderlijk, maar wel gezamenlijk beoordeeld worden en dus één ervan kan niet doorslaggevend zijn. Bovendien moet het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon in beschouwing worden genomen (*Com.IB* 1992, nr. 182/9).

Een vzw heeft als maatschappelijk doel het herontdekken van een bepaalde streek als natuurhistorisch cultuurpatrimonium. Ze kan dit doen door het verstrekken van recreatieve en natuur- en milieu-educatieve activiteiten. Ze mag ook alle activiteiten ondernemen die dit doel kunnen bevorderen. Ze kan daartoe ook, maar slechts op bijkomstige wijze, handelsdaden stel-

len, voor zover de opbrengst hiervan besteed wordt aan het doel waarvoor zij werd opgericht. Het hof van beroep te Gent gaat na of de vzw aan de rechtspersonenbelasting dan wel aan de vennootschapsbelasting onderworpen is. Ze blijkt *in casu* de volgende activiteiten uit te oefenen: kajakverhuur tegen betaling, verhuur van fietsen, gocarts en boten, al dan niet met schipper, uitstappen voor scholen, bedrijven, teambuilding, vereniging of familiefeestjes, nette accommodatie voor groepsovernachting. Het hof stelt vast dat deze activiteiten, alle tegen betaling, economische activiteiten zijn. Deze verrichtingen ressorteren niet onder het toepassingsgebied van de rechtspersonenbelasting. Ze bestaan evenmin uit een bedrijvigheid die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden werd uitgevoerd. Het hof besluit dan ook tot de toepasselijkheid van de vennootschapsbelasting (Gent 18 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1394, 13).

Een jeugdcentrum, opgericht in de vorm van een vzw, is volgens de administratie niet onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, maar aan de vennootschapsbelasting. De vzw daarentegen meent dat ze bijdraagt tot een behartenswaardig doel, meer bepaald tot de socio-culturele vorming van jongeren en dat ze personen, groepen, organisaties en andere samenwerkingsverbanden die in de Brugse regio actief zijn gratis wil ondersteunen op het materiële en dienstverlenende vlak, alsook op het vlak van coördinatie en begeleiding. Daartoe organiseert ze verscheidene activiteiten zoals gratis concerten en exposities van jonge kunstenaars, alsook gratis door jongeren geleide historisch-culturele wandelingen door Brugge. Ze stelt ook verscheidene ruimtes ter beschikking aan jongeren en verenigingen, zoals haar vergaderruimte en keuken. Ze biedt ook overnachtingsmogelijkheid aan jongeren en beschikt daartoe over 56 bedden in 9 kamers. Er is ook een bar. Bij de werving van het personeel wordt de voorkeur gegeven aan kansengroepen. De vzw verkreeg bovendien een erkenning als 'sociaal-toeristisch verblijf' in het kader van het toerisme-voor-allen-beleid van de Vlaamse Gemeenschap. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge merkt op dat de voornaamste activiteit van de vzw het verstrekken van logies en dranken is, weliswaar tegen democratische prijzen, maar toch aan iedereen, ongeacht de leeftijd. De vereniging stelt zodoende daden van koophandel, exploiteert een onderneming en houdt zich bezig met verrichtingen van winstgevende aard. Ze realiseert meer dan 80 procent van haar omzet door de uitbating van het hostel. Het hostel en de bar zijn toegankelijk voor iedereen, ongeacht de leeftijd. De uitbating ervan zijn dus volgens de rechtbank geen bijkomstige of uitzonderlijke verrichtingen voor de vereniging. Het is daarentegen de voornaamste activiteit. De vereniging bewijst niet de hoeveelheid van haar sociale en culturele activiteiten, noch bewijst zij dat die specifiek op jongeren zijn gericht. Daarenboven zijn de methoden die de vzw aanwendt volgens de rechtbank vergelijkbaar met de methoden die worden aangewend door andere

commerciële bedrijven die eenvoudige verblijfsmogelijkheden aanbieden (reclame, prijzenpolitiek, website enz.). Het is niet omdat er democratische prijzen worden toegepast, dat er geen exploitatie van een onderneming zou zijn. De vereniging is gevestigd midden in de stad. Nergens wordt zichtbaar duidelijk gemaakt dat zij zich zou richten op jongeren. Er is geen lidmaatschap nodig om toegang te hebben tot het hostel of de bar. Het hostel en de bar zijn elke dag open. De bar is ook toegankelijk voor personen die niet verblijven in het hostel. De vereniging stelt acht loontrekenden tewerk, waarvan vijf voltijds. Zij is aangesloten bij vzw Hotel: na het betalen van een lidgeld en een verblijf bij de vereniging, krijgt men een reductiekaart voor een aantal toeristische attracties of handelszaken. De erkenningen door Toerisme Vlaanderen en door de afdeling jeugd van het ministerie van Cultuur staan volgens de rechtbank niet in de weg aan het feit dat de vereniging een onderneming exploiteert. Gezien deze omstandigheden is de rechtbank van oordeel dat de vereniging terecht werd onderworpen aan de vennootschapsbelasting (Rb. Brugge 31 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1397, 13). Tegen het vonnis werd hoger beroep ingesteld.

De rechtbank van eerste aanleg te Bergen oordeelde eveneens tot onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting voor een vzw die erkend was voor familie-hulp, maar ook buiten haar erkenning commerciële activiteiten verrichtte (aanbieden van huishoudhulp met dienstencheques) (Rb. Bergen 2 januari 2013, *FJF*, No. 2014/40).

3.2. Grondslag van de belasting (art. 183-189 WIB 1992)

3.2.1. Om niet verkregen activa (art. 183 WIB 1992)

Het Hof van Justitie van de Europese Unie stelde in een mijlpaalarrest van 3 oktober 2013 dat het beginsel van het getrouw beeld niet toestaat dat wordt afgeweken van het beginsel dat activa op basis van hun aanschaffings- of vervaardigingsprijs worden gewaardeerd, en dat deze activa in plaats daarvan op basis van hun werkelijke waarde worden gewaardeerd wanneer de aanschaffings- of vervaardigingsprijs ervan duidelijk lager ligt dan hun werkelijke waarde. Het ging *in casu* om de verkrijging van aandelen beneden de marktwaarde, waarbij de fiscus het verschil tussen de geboekte aanschaffingsprijs en de werkelijke waarde van de aandelen trachtte te belasten (HvJ 3 oktober 2013, Belgische Staat/GIMLE, C-322/12, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 13, 571, *FJF*, No. 2014/6, *JDE* 2013, afl. 203, 372, *RW* 2014-15, afl. 17, 675, *TRV* 2014, afl. 2, 147, noot B. BELLEN en J. STEVENS, *TFR* 2013, afl. 449-450, 877, noot H. PUTMAN en J. VANHECKE, bevestigd door Cass. (1e k.) 16 mei 2014, AR F.10.0092.F, www.cass.be).

Deze rechtspraak wordt nu door het hof van beroep te

Brussel ook doorgetrokken naar verkrijgingen geheel om niet.

Een vennootschap verleent een recht van opstal voor tien jaar aan een andere vennootschap. Daarvoor krijgt ze een jaarlijkse vergoeding van 2 500 000 BEF. Verder wordt in de opstalovereenkomst bedongen dat er op het einde van de overeenkomst geen vergoeding verschuldigd is aan de opstalhouder voor de door hem opgerichte gebouwen en constructies. Gedurende de looptijd van het opstalrecht werd het perceel industriegrond door nog een andere vennootschap ingebracht, die uiteindelijk door het recht van natrekking kosteloos eigenaar wordt van de gebouwen op het perceel. De fiscus tracht vervolgens de marktwaarde van de gebouwen te belasten als onderschatting van actief. Het hof van beroep wijst dit af en steunt zich hiervoor uitdrukkelijk op het voormeld arrest van het Europees Hof van Justitie van 3 oktober 2013. Het hof ziet geen onderscheid tussen een situatie waarin een actiefbestanddeel ‘om niet’ verkregen werd, dan wel tegen een onbeduidende prijs.

Bovendien lijkt het hof de mening toegedaan dat er ook geen onderscheid meer gemaakt mag worden tussen ‘zuivere’ en ‘vergoedende’ verkrijgingen om niet. ‘Vergoedende’ verkrijgingen om niet maken in tegenstelling tot ‘zuivere’ verkrijgingen om niet deel uit van een commerciële verrichting. Ze komen neer op betalingen in natura als tegenprestatie voor de verkrijging van een actief binnen het kader van de bedrijfsuitoefening. Bij het vaststellen van de vergoeding wordt dan doorgaans rekening gehouden met de kosteloze verkrijging van de activa. Volgens een strekking in de rechtsleer en rechtspraak moesten dergelijke verkrijgingen tegen werkelijke waarde worden geboekt.

Hoewel men volgens het hof in onderhavig geval niet kan stellen dat bij het vaststellen van de jaarlijkse vergoeding reeds rekening werd gehouden met de gratis verkrijging van de opstallen door de opstalgever bij de beëindiging van het recht van opstal, gelet op de jaarlijkse vergoeding van 2 500 000 BEF (€ 61 973,38) waarvan de marktconformiteit door appellant niet in vraag werd gesteld, gaat het om een verkrijging die toch dicht aanleunt bij een vergoedende verkrijging om niet. Het hof stelt dat niettegenstaande de verwerving ‘om niet’ deel uitmaakt van een commerciële verrichting gedaan door de opstalgever in het kader van zijn beroepsactiviteit en het hier gaat om een ‘toegevoegd actief’ en niet om een ‘waardevermeerdering’, dit toegevoegd actief toch moet worden gewaardeerd zoals elk ander verworven actiefbestanddeel volgens de boekhoudkundige regels van de vierde richtlijn, zoals die door het Europees Hof van Justitie in hoger vermeld arrest werden geïnterpreteerd, met name tegen historische kostprijs (Brussel 15 januari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 4, 319; H. PUTMAN, “Verkrijging (gebouw) om niet: steeds boeken aan historische kostprijs?”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1378, 1-5).

Ook het Hof van Justitie schept nu duidelijkheid in deze problematiek wat betreft de verkrijgingen geheel

om niet. Het hof van beroep te Gent stelde bij arrest van 30 oktober 2012 de volgende prejudiciële vraag: “Dient artikel 2, leden 3, 4 en 5, van de Vierde richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 44, lid 2, sub g, EG betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen in die zin te worden uitgelegd dat, in het geval waarin een vennootschap een belangrijk actief om niet verwerft en er derhalve geen aanschaffingswaarde is die zij kan boeken, met het gevolg dat een vertekend beeld ontstaat van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap, het belangrijk om niet verkregen actief in kwestie toch moet worden geboekt aan zijn werkelijke waarde?” (Gent 30 oktober 2012, *TFR* 2013, afl. 441, 411). Het Hof beslist om bij met redenen omklede beschikking uitspraak te doen. Het stelt dat het antwoord op de prejudiciële vraag duidelijk kan worden afgeleid uit het arrest GIMLE van 3 oktober 2013 en herneemt grotendeels de argumentatie uit dat arrest. Uiteindelijk beslist het Hof van Justitie wel in minder strikte bewoordingen dan het arrest GIMLE dat artikel 2, lid 3-5, van de vierde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het een vennootschap die een actiefbestanddeel om niet verwerft, niet verplicht dat actiefbestanddeel tegen de werkelijke waarde ervan op te nemen in haar jaarrekening (Besch. HvJ 6 maart 2014, C-510/12, *Bloomsbury nv/Belgische Staat*, *Pb.C.* 2014, afl. 184, 2, *FJF*, No. 2015/62, *RW* 2014-15, afl. 17, 675; H. PUTMAN, “Verkrijging volledig om niet: evenmin waardering aan werkelijke waarde”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 8). Als gevolg van deze arresten heeft de CBN haar advies 126/17 ingetrokken.

Eerder had ook al het hof van beroep te Antwerpen in gelijkaardige zin geoordeeld (Antwerpen 11 februari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 19-20, 686).

3.2.2. Abnormale of goedgunstige voordelen (art. 185 jo. 26 WIB 1992)

Overeenkomstig artikel 26 WIB 1992 worden de abnormale of goedgunstige voordelen die een vennootschap verleent bij haar eigen winst gevoegd, onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54 WIB 1992, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de in België gevestigde verkrijger (situatie Belgische context). Hiermee heeft de wetgever willen optreden tegen winstverschuivingen zonder dat hierbij het voordeel twee maal aan belastingen zou worden onderworpen. Het Hof van Cassatie heeft in het arrest van 30 oktober 2008 (Cass. 30 oktober 2008, *FJF*, No. 2009/102, *TFR* 2009, afl. 357, 213; zie ook Cass. 12 juni 2009, AR F.06.0085.N, Belgische Staat/Walter van Gastel, *Fiscoloog* 2009, afl. 1178, 11 en Cass. 12 juni 2009, AR F.07.0037.N, *www.cass.be*) geoordeeld dat er geen voorrangregeling bestaat van artikel 26 op artikel 49 WIB 1992. Met ingang van aanslagjaar 2008 wordt ar-

tikel 26 WIB 1992 toegepast onverminderd de toepassing van artikel 49 van het WIB 1992.

Opdat er sprake zou zijn van een abnormaal of goedgunstig voordeel, moet de administratie nog altijd het bewijs leveren van (1) het bestaan van een voordeel en (2) van het abnormaal of goedgunstig karakter ervan. De bewijslast ligt bij de administratie (*Com.IB* 1992, nr. 26/17).

Een ‘voordeel’ in de zin van artikel 26 WIB 1992 wordt omschreven als een verrijking van de genietter zonder gelijkwaardige tegenprestatie ten voordele van de verstrekker (Antwerpen 13 mei 1991, *FJF*, No. 91/149, *AFT* 1991, 350).

‘Abnormaal’ is wat in strijd is met de normale gang van zaken, de regels en de gevestigde gebruiken of nog, wat in strijd is met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is (Cass. 31 oktober 1979, *Bull.Bel.* 1980, afl. 590, 235; Bergen 4 juni 1987, *FJF*, No. 87/186; Antwerpen 13 mei 1991, *FJF*, No. 91/149, *AFT* 1991, 349).

De rechtspraak beschouwt een voordeel als ‘goedgunstig’ wanneer de verstrekker van het voordeel geen evenredige tegenprestatie in ruil voor het voordeel ontvangt (Cass. 31 december 1979, *JDF* 1979, 418; Antwerpen 10 mei 1994, *AFT* 1994, 292).

De beoordeling of een voordeel abnormaal of goedgunstig is, betreft een feitenkwestie die aan de soevereine beoordeling van de feitenrechter wordt onderworpen (Cass. 20 september 1972, *Arr.Cass.* 1973, 78; Cass. 31 oktober 1979, *Arr.Cass.* 1979-80, 278). De beoordeling *in concreto* zal derhalve steeds een feitelijke appreciatie vergen, rekening houdende met de omstandigheden van het geval.

Het hof van beroep te Antwerpen bevestigt een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van 15 juni 2012 (Rb. Antwerpen 15 juni 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1319, 13). Een vennootschap had een veranda opgericht op een privéterrein waarvan haar zaakvoeder en zijn echtgenote eigenaar zijn. De vennootschap gebruikte de veranda beroepsmatig en boekte deze als afschrijfbaar actief. De administratie meende dat door toepassing van het recht van natrekking een voordeel werd toegekend aan het echtpaar dat voor de helft als een voordeel van alle aard werd aangemerkt (dat zij aan de aanslag geheime commissielonen onderwierp, aangezien het voordeel niet op fiches was vermeld), en voor de helft als een (aan de verworpen uitgaven toe te voegen) abnormaal of goedgunstig voordeel voor wat de echtgenote betreft. Volgens het hof is er echter sprake van een ‘stilzwijgende’ verzaking aan het recht van natrekking en is aldus een zelfstandig opstalrecht tot stand gekomen (gelet op het feit dat de vennootschap de veranda met volle instemming van het echtpaar beroepsmatig gebruikt en dat de vennootschap voor de oprichting van de veranda een krediet is aangegaan). Aangezien verzaakt werd

aan het recht van natrekking, behield de vennootschap het eigendomsrecht op de veranda en heeft ze volgens het hof, door het oprichten ervan, geen voordeel van alle aard toegekend aan de zaakvoerder, noch een abnormaal of goedgunstig voordeel verleent aan de echtgenote. Nu de vennootschap beschikt over een recht van opstal is er in hoofde van de vennootschap sprake van een materieel vast actiefbestanddeel, in nieuwe staat tot stand gebracht, dat voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt. De vennootschap voldoet bijgevolg aan de voorwaarden van artikel 68 WIB 1992 om te kunnen genieten van de investeringsaftrek (Antwerpen 17 december 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 5, 341, noot C. DE BRUYN, *FJF*, No. 2014/216, *Fiscoloog* 2014, afl. 1375, 11). De rechtbank van eerste aanleg te Brugge oordeelde in gelijkaardige zin (Rb. Brugge 8 januari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1375, 10).

3.3. Vrijgestelde inkomsten (art. 190-194quater WIB 1992)

3.3.1. Meerwaarden op aandelen

In optieovereenkomsten wordt soms ook een vergoeding voor ‘*funding loss*’ bedongen. Dit is een vergoeding dat de wederbeleggingskost dekt ten gevolge van het vervroegd lichten van een aankoopoptie m.b.t. aandelen die de optiehouder-koper van de optie verschuldigd is aan de verkoper boven de aankoopprijs van de aandelen.

De vraag rijst voor de rechtbank van eerste aanleg te Brussel of deze vergoeding te beschouwen is als een integraal deel van de prijs en bijgevolg een vrijgestelde meerwaarde vormt, dan wel of deze een vorm van wederbeleggingsvergoeding vormt die los van de prijs moet worden gezien en belastbaar is op grond van artikel 24 WIB 1992. Hoewel ‘*funding loss*’ volgens de rechtbank burgerrechtelijk geen deel uitmaakt van de prijs, moet zij toch in aanmerking worden genomen als deel van de ‘ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde’, die in het kader van artikel 43 WIB 1992 dient om de meerwaarde op de aandelen te berekenen en die conform artikel 192 WIB 1992 is vrijgesteld. Niet enkel de prijs voor de aandelen zelf komt in aanmerking, maar ook enige andere vergoeding of waardebepalende factor die bij de overdracht van de aandelen in aanmerking wordt genomen. Het komt de administratie dan ook niet toe de draagwijdte van artikel 43 WIB 1992, in strijd met de letter hiervan, te beperken tot de ‘prijs’ in de strikte zin van de aandelen. De wet verbiedt immers niet dat bij de bepaling van de verkoopprijs rekening wordt gehouden met factoren zoals te verwachten toekomstige winsten (Rb. Brussel 23 september 2013, *TFR* 2014, afl. 458, 298-301, noot N. LAUWERS; zie ook Rb. Luik 21 oktober 2013, *FJF*, No. 157).

3.3.2. Technische voorzieningen van verzekeringsondernemingen

Overeenkomstig artikel 194bis WIB 1992 wordt binnen de grenzen en onder de voorwaarden bepaald door de Koning de technische voorzieningen bedoeld in artikel 16, § 1 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen vrijgesteld. Ter uitvoering van artikel 194bis WIB 1992 heeft de koning slechts gehandeld door het KB van 13 mei 1999, dat de vrijstelling van de provisie voor egalisatie en catastrofes slechts binnen bepaalde grenzen vastlegt, namelijk “wat betreft de risico’s als vermeld in artikel 73/3”, zijnde “met betrekking tot de risico’s in verband met natuurelementen, de lucht- en ruimtevaartrisico’s en de risico’s in verband met aanslagen en arbeidsconflicten” en “met betrekking tot de risico’s inzake burgerrechtelijke aansprakelijkheid in verband met milieuverontreiniging en van producten met gebreken”. Dat KB heeft geen betrekking op de technische provisies voor egalisatie en catastrofes inzake de kredietverzekering. Het Hof van Cassatie besluit bijgevolg dat de principiële vrijstelling als bedoeld in artikel 194bis WIB 1992 niet kan worden toegepast voor de technische voorzieningen voor egalisatie en catastrofes inzake de kredietverzekering, aangezien er geen KB ter uitvoering van die bepaling is uitgevaardigd (Cass. 22 november 2013, *FJF*, No. 2014/158, *T.Verz.* 2014, afl. 1, 105).

3.3.3. Tijdelijke vrijstelling bij inbreng algemeenheid van goederen

De inbreng van een algemeenheid van goederen in een binnenlandse of intra-Europese vennootschap verloopt in beginsel belastingneutraal in toepassing van artikel 46 WIB 1992. In een geval dat werd voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg te Brussel besluit een vennootschap haar volledige activiteit in te brengen in een bestaande vennootschap. Fiscaal meent de vennootschap de meerwaarde die n.a.v. de inbreng wordt tot uitdrukking gebracht te kunnen vrijstellen bij toepassing van artikel 46, 1, 2° WIB 1992. De fiscus weigert omdat de vennootschap noch boekhoudkundig (bedrag gestort kapitaal wordt niet beperkt tot de boekhoudkundige waarde van de inbreng) noch fiscaal (boekings onbeschikbare reserve) de regels had gevolgd. De betrokken partijen besluiten hun jaarrekeningen recht te zetten. De fiscus weigert evenwel nog altijd de meerwaarde fiscaal vrij te stellen.

In het voorliggende geval moet worden nagekeken of de belastingplichtige van bij de aanvang van de verrichting die tot de meerwaarde aanleiding heeft gegeven, de bedoeling heeft gehad te opteren voor de vrijstelling van de meerwaarde. Indien dit het geval is, zijn de betwiste rechtzettingen niet meer dan correcties van boekhoudkundige fouten en niet het gevolg van een gewijzigde beslissing. De belastingplichtige moet hiervan het bewijs leveren. In het voorliggende geval blijkt uit het dossier:

- de revisor heeft in zijn verslag vermeld dat de inbrenger opteert voor het stelsel van de fiscale neutraliteit;
- in de oprichtingsakte van de inbrenggenietende vennootschap werd deze passage uit het verslag letterlijk overgenomen;
- in de fiscale aangifte van de inbrenger werd de vrijstelling bekomen door een verhoging van de begintoestand van de reserves.

Volgens de rechtbank blijkt uit deze vaststellingen dat een materiële vergissing werd begaan.

De neutraliteit van de verrichting was overigens verplicht. De fiscus heeft daarom ten onrechte geweigerd rekening te houden met de rechtzettingen. De vrijstelling moet worden verleend (Rb. Brussel 30 mei 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 12, 517).

3.4. Vaststelling van het netto-inkomen (art. 195-207 WIB 1992)

3.4.1. Beroepskosten

Kosten buiten het maatschappelijk doel

Volgens het Hof van Cassatie moesten uitgaven tot voor kort noodzakelijkerwijs betrekking hebben op het maatschappelijk doel van de vennootschap om een aftrekbare beroepskost te zijn (Cass. 18 januari 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 237, *Fisc.Act.* 2001, afl. 20, 5, *FJF*, No. 2001/220, *Fiscoloog* 2001, afl. 792, 4; Cass. 12 december 2003, *AFT* 2004, afl. 8-9, 30, *FJF*, No. 2004/131). Hierop is kritiek geuit in de rechtsleer (M. VAN KEIRSBILCK, “Artikel 49 WIB 1992: een nieuwe algemene anti-misbruikbepaling?”, *TFR* 2004, afl. 257, 223).

Het Hof van Cassatie is recent op dit standpunt teruggekomen.

In verschillende arresten van 4, 12 en 19 juni 2015 verduidelijkte het Hof dat uit artikel 49 WIB 1992 niet volgt dat de “aftrek van bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke activiteit van de handelsvennootschap zoals die blijkt uit haar maatschappelijk doel” (Cass. 4 juni 2015, F.14.0165.F; Cass. 4 juni 2015, F.14.0185.F en F.14.0189.F; Cass. 12 juni 2015, F.13.0163.N; Cass. 12 juni 2015, F.14.0080.N; Cass. 19 juni 2015, F.13.0069.N; Cass. 19 juni 2015, F.14.0145.N). In twee arresten bevestigde het Hof bovendien expliciet dat het hiermee terugkomt op zijn vroegere rechtspraak (Cass. 12 juni 2015, F.13.0163.N; Cass. 12 juni 2015, F.14.0080.N). In de arresten van 12 en 19 juni 2015 wordt bovendien bevestigd dat de omstandigheid “dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar maatschappelijke activiteit of statutair doel geen verband bestaat” als dusdanig niet uitsluit dat de kosten die met zulke verrichtingen verband houden als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt (Cass. 12 juni 2015, F.13.0163.N; Cass. 12 juni 2015, F.14.0080.N; Cass.

19 juni 2015, F.13.0069.N; Cass. 19 juni 2015, F.14.0145.N).

Tot slot stelde het Hof in drie arresten van 12 juni 2015 dat “uit de aard van een handelsvennootschap voortvloeit dat al haar activa noodzakelijk voor haar uitvoerde bedrijvigheid worden aangewend” (Cass. 12 juni 2015, F.14.0212.N; Cass. 12 juni 2015, F.14.0213.N; Cass. 12 juni 2015, F.14.0214.N).

Volgens het hof van beroep te Gent is het aankopen van het vruchtgebruik van een weekendwoning en het inrichten ervan voor haar zaakvoerder evenwel geen uitgave om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Kosten gemaakt voor de ontspanning van de zaakvoerder vallen niet binnen de verwezenlijking van het maatschappelijk doel. De stelling van de belastingplichtige dat er een samenhang is van artikelen 32 en 49 WIB 1992, in die zin dat de weekendwoning een voordeel van alle aard is voor de zaakvoerder, treft volgens het hof *in casu* geen doel. De bezoldigingen zijn slechts aftrekbare beroepskosten zolang er effectieve prestaties tegenover staan. Het is aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de bestuurdersbezoldigingen werkelijke prestaties bezoldigen en noodzakelijkerwijs betrekking hebben op haar maatschappelijke activiteit, wat *in casu* niet werd bewezen (Gent 25 maart 2014, *FJF*, No. 2015/101, *Fiscoloog* 2014, afl. 1387, 13).

Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde in andere zin. *In casu* had een tandartsvennootschap samen met haar zaakvoerder een appartement aan de Belgische kust aangekocht, de eerste voor het vruchtgebruik voor 15 jaar, de tweede voor de blote eigendom. De vennootschap stelde het appartement gratis ter beschikking van haar zaakvoerder, die dat voordeel aangaf. Het hof stelt vast dat de aankoop van het vruchtgebruik niet in strijd is met de statuten van de vennootschap. Volgens deze statuten mag de vennootschap overgaan tot de aankoop van onroerende goederen, die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met haar maatschappelijk doel. Het belonen van de bedrijfsleider (onder de vorm van de toekenning van een voordeel van alle aard ingevolge de terbeschikkingstelling van het vruchtgebruik) draagt in principe bij tot het maatschappelijk doel, want dat gebeurt om belastbare inkomsten te verwerven. Het hof stelt ook vast dat deze bedrijfsleidersbezoldigingen in natura de tegenprestatie vormen voor effectief door de zaakvoerder geleverde werkzaamheden en niet onevenredig zijn. Het hof besluit dan ook dat de uitgaven in verband met het vruchtgebruik kosten zijn die de vennootschap heeft gemaakt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Zij zijn bijgevolg in principe aftrekbaar (Antwerpen 5 november 2013, *FJF*, No. 2014/287, *Fiscoloog* 2014, afl. 1376, 10).

Hiermee volgt het hof reeds eerdere rechtspraak in dezelfde lijn (Brussel 1 maart 2012, A.R. 2008/AR/1504, *Fisc.Act.* 2012, afl. 20, 1-4; Luik 1 februari 2012,

Fisc.Koer. 2012, afl. 11, 451-453; Rb. Leuven 14 september 2012, *FJF*, No. 2013/45; Rb. Brugge 17 juni 2008, A.R. 07/1191/A, *Fisc.Act.* 2008, afl. 27, 13, *Fisc.Koer.* 2008, 589; Rb. Luik 20 september 2004, *FJF*, No. 2006/18; *TFR* 2005, afl. 285, 673; Rb. Namen 14 juni 2006, *Fisc.Koer.* 2006, afl. 15, 711-714; Rb. Namen 21 januari 2009, *Fisc.Act.* 2009, 11, 13-16; Rb. Namen 13 oktober 2010, *Fiscoloog* 2011, afl. 1248, 11; Rb. Bergen 15 november 2010, *FJF*, No. 2012/101; Rb. Namen 30 november 2011, *RGCF* 2012, afl. 4, 265; Rb. Aarlen 14 maart 2012, *FJF*, No. 2012/281; Rb. Aarlen 13 maart 2013, *Fisc.Koer.* 2014, 393-398; Rb. Bergen 22 april 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1384, 13).

Degressieve afschrijvingen

Volgens de primauteit van het boekhoudrecht werken de boekhoudrechtelijke waarderingsregels door inzake de fiscale winstberekening, tenzij de fiscale wet er uitdrukkelijk van afwijkt. Zo wordt in beginsel zowel de lineaire als degressieve afschrijvingsmethode uit het Belgisch boekhoudrecht aanvaard in het fiscaal recht. De volgende vaste activa worden echter uitdrukkelijk uitgesloten voor de toepassing van de degressieve afschrijvingsmethode:

- immateriële vaste activa, met uitzondering van investeringen in audiovisuele werken (art. 63 WIB 1992);
- personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, behoudens wanneer het voertuigen betreft die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen zijn vrijgesteld (art. 43, 1° KB/WIB 1992);
- vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan door de belastingplichtige die de vaste activa afschrijft (art. 43, 2° KB/WIB 1992).

Deze laatste uitsluitingsgrond kwam aan het bod in het voormelde arrest van het hof van beroep te Brussel van 15 januari 2014 dat ook handelt over de verkrijging van een onroerend goed om niet. Een vennootschap, eigenares van een onroerend goed, verhuurt het goed gedurende twee belastbare tijdperken. Ze schrijft het onroerend goed ondertussen degressief af. De fiscus weigert dit en meent voor beide jaren een afschrijvingsexcedent te belasten. Volgens de belastingplichtige is dit echter een ongeoorloofde schending van het gelijkheidsbeginsel. Ze verwijst daarbij naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 1 september 2008, dat artikel 75, 3° WIB 1992 m.b.t. de uitsluiting van de investeringsaftrek voor aan derden afgestane activa, toetst aan de Gecoördineerde Grondwet. Het Grondwettelijk Hof oordeelde dat deze wetsbepaling artikelen 10 en 11 van de Gecoördineerde Grondwet schendt, in zoverre het tot gevolg heeft dat een vennootschap die wegens de uitoefening van haar vennootschapsactiviteit het gebruik van verkregen activa

overdraagt aan een andere vennootschap die zelf beantwoordt aan de kenmerken van een kmo in de zin van die bepaling, van de investeringsaftrek wordt uitgesloten (GwH 1 september 2008, nr. 127/2008, *Arr.GwH* 2008, afl. 4, 2087, *Fiscoloog* 2008, afl. 1127, 12).

Het hof van beroep gaat akkoord met deze verwijzing en stelt dat de desbetreffende maatregel een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen invoert tussen diegenen die de vaste activa zelf aanwenden voor hun beroepsactiviteit en diegenen die in het kader van hun beroepsactiviteit activa, zowel roerende als onroerende, afstaan aan derden. Dit verschil in behandeling wordt volgens haar niet verantwoord, zodat het gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Bijgevolg moet krachtens de exceptie van onwettigheid (art. 159 Gw.) artikel 43, 2° KB/WIB 1992 buiten toepassing worden gelaten (Brussel 15 januari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 4, 319; H. PUTMAN, "Verkrijging (gebouw) om niet: steeds boeken aan historische kostprijs?", *Fiscoloog* 2014, afl. 1378, 1-5).

Aftrek managementfees/tantièmes

De administratie betwist regelmatig de aftrek van bestuurdersbezoldigingen, zowel bij natuurlijke personen als rechtspersonen. De administratie is van oordeel dat het bewijs moet kunnen worden voorgelegd dat werkelijke prestaties werden geleverd door de bestuurder. Volgens de rechtspraak is een goede managementovereenkomst hierbij van belang, maar ook alle andere elementen die het bewijs van de werkelijkheid van de prestaties kunnen aantonen, komen in aanmerking.

Een vennootschap betaalt managementfees aan twee managementvennootschappen. De feitelijke vaststellingen laten volgens het hof van beroep te Gent geen andere conclusie toe dan dat de managementvergoedingen in werkelijkheid niet de taken van management en bestuur waarnamen en dat niet alle gevolgen werden aanvaard van de naar buiten toe voorgehouden contractuele afspraken. Er werd slechts in schijn voorgehouden dat die vennootschappen deze taken uitvoerden. In feite waren het de natuurlijke personen die de taken van management en bestuur uitvoerden. Volgens het hof werd terecht aangenomen dat voor deze schijn enkel fiscale motieven bestonden. Uit die vastgestelde simulatie kan volgens het hof echter niet zonder meer worden afgeleid dat de managementvergoedingen die aan de vennootschappen werden betaald, aan de natuurlijke personen toekwamen. Het hof volgt de belastingplichtigen in hun stelling dat de visie van de administratie dat de managementvergoedingen in werkelijkheid aan de desbetreffende natuurlijke personen werden toegekend, noodzakelijk veronderstelt dat de administratie abstractie heeft gemaakt van de managementvennootschappen, dat wil zeggen ervan is uitgegaan dat deze nooit zijn opgericht en dus

niet bestaan. De administratie heeft evenwel de uitbetaalde managementvergoedingen daadwerkelijk aanvaard als inkomsten van die twee managementvennootschappen. Die vergoedingen werden immers door die vennootschappen geboekt en werden als deel van de winst van het boekjaar in aanmerking genomen. Deze resultaten werden door de managementvennootschappen effectief opgenomen in hun aangiften in de vennootschapsbelasting. Dat dit niet leidde tot een effectieve belasting voor dat boekjaar, doet volgens het hof niets af van het feit dat die vennootschapsbelasting hebben ondergaan. Er waren compenseerbare verliezen die uit het vorige boekjaar waren overgedragen die de belastbare winst van het boekjaar volledig opslopten, maar dat belet niet dat die winst haar belastingregime onderging. Een afname van de over te dragen verliezen brengt mee dat latere winsten vroeger en effectief belastbaar worden. De administratie heeft dus geen abstractie gemaakt van het bestaan van de managementvennootschappen, wat vereist is om simulatie te rechtvaardigen. Hij heeft ze daarentegen voor werkelijk bestaande gehouden en zelfs die betreffende managementvergoedingen in hun hoofde (indirect) belast. Om die redenen kon de administratie de natuurlijke personen niet in de personenbelasting op de managementvergoedingen belasten (Gent 14 januari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 8, 417-421).

In een andere casus betrof het de toekenning van een tantième bovenop een vaste vergoeding. De aftrek van de vaste vergoeding werd aanvaard, maar de tantième van € 38 000 niet. Volgens de administratie beantwoordt de tenlasteneming van de tantièmes niet aan de aftrekvoorwaarden (van art. 49 WIB 1992) bij gebrek aan bewijs van de werkelijkheid van de prestaties die de tantièmes zouden moeten vergoeden. Volgens het hof zijn tantièmes een van de vergoedingswijzen van vennootschapsbestuurders. Zij onderscheiden zich evenwel op een fundamenteel punt van andere vergoedingswijzen: tantièmes variëren in functie van de nettowinst van de bestuurde vennootschap. Het is verkeerd de toekenning van een tantième afhankelijk te stellen van het verrichten van bijkomende prestaties voor een gelijkwaardig bedrag. Zelfs de strikte toepassing van artikel 49 WIB 1992, laat aan een vennootschap toe prestaties te vergoeden van een andere vennootschapsbestuurder, niet alleen via een vaste vergoeding, maar ook via tantièmes. Deze tantièmes moeten de vennootschapsbestuurder ertoe aansporen winsten te realiseren. Bijgevolg kunnen zij worden aangemerkt als zijnde toegekend om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (in de zin van art. 49 WIB 1992). *In casu* heeft de administratie, voor het betrokken jaar, de aftrek toegestaan van de aan B betaalde 'vaste' vergoeding (de vergoeding voorzien in het beheerscontract). Zij betwist bijgevolg niet de werkelijkheid van de prestaties die B heeft verricht voor A. Niets belet dan dat de algemene vergadering van A aan B een bijkomende vergoeding toekent, die gekoppeld is aan de resultaten van A, en dus aan de

bestuurderswerkzaamheden van B. Niets verplicht deze algemene vergadering ertoe uitdrukkelijk aan te duiden dat de tantièmes zijn toegekend ingevolge een beheerscontract, vermits zij, per definitie, bestuurdersvergoedingen uitmaken. De administratie heeft de aftrek van de tantièmes ten onrechte verworpen (Luik 30 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/159, *TFR* 2014, afl. 456, 187, noot P. HAAGDORENS).

Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies

Als beroepskosten worden niet aangemerkt, de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies andere dan deze bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, alsmede de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies (art. 198, § 1, 5° WIB 1992).

Overeenkomstig artikel 15 van het decreet van 14 juli 1993 tot oprichting van het Grindfonds en tot regeling van de grindwinning worden de houders van de nodige vergunningen voor de exploitatie van grind in een grindwinning onderworpen aan een grindheffing. Het hof van beroep te Antwerpen verwijst naar een eerder arrest waarin werd geoordeeld dat de grindheffing moet worden beschouwd als een gewestelijke heffing in de zin van artikel 198, lid 1, 5° WIB 1992 (Antwerpen 1 maart 2011, *Fisc.Act.* 2011, afl. 26, 16, *FJF*, No. 2011/285). *In casu* is een andere vennootschap dan de belastingplichtige houder van dergelijke vergunningen. De houder van de vergunningen heeft dan ook de aangiften in de grindheffing ingediend en de aanslagen werden ook op zijn naam ingekohierd. De betaalde grindheffing werd vervolgens doorgefactureerd aan de belastingplichtige. Volgens het hof moet uit de samenlezing van artikel 15 van het decreet van 14 juli 1993 en artikel 198, lid 1, 5° WIB 1992 worden besloten dat de betrokken heffing enkel in hoofde van de houders van de vergunningen een belasting wordt beschouwd en dus aan de aftrekbeperking onderworpen is. In hoofde van derden, aan wie de heffing eventueel wordt doorgerekend zijn deze belastingen echter te beschouwen als kosten, die aan de algemene regel van artikel 49 WIB 1992 onderworpen zijn. Uit de wet blijkt niet dat de aftrekbeperking wordt doorgeschoven naar de uiteindelijke afnemer van het grind, noch dat het de bedoeling is dat de aftrekbeperking meerdere malen zou worden toegepast: een eerste maal in hoofde van de houder van de vergunning en een tweede maal in hoofde van de uiteindelijke afnemer van het grind. De enige die aan het aftrekverbod zou kunnen worden onderworpen is dus de houder van de vergunningen. Of dat effectief gebeurd is, is niet relevant voor de beoordeling van de belastingplichtige. Ter besluit stelt het hof dat de doorgefactureerde belastingen in hoofde van de belastingplichtige te beschouwen zijn als een aftrekbare kost in

de zin van artikel 49 WIB 1992 (Antwerpen 11 maart 2014, *FJF*, No. 2015/15, *Fiscoloog* 2014, afl. 1407, 11).

Minderwaarden of waardeverminderingen op aandelen

In de vennootschapsbelasting worden niet als beroepskosten aangemerkt, waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, behoudens minderwaarden op aandelen geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap tot ten hoogste het verlies aan gestort kapitaal dat door die aandelen wordt vertegenwoordigd en de waardeverminderingen en de minderwaarden op de aandelen die behoren tot de handelsportefeuille, zoals bedoeld in artikel 35ter, § 1, lid 2, a, van het KB van 23 september 1992 op de jaarrekening van de kredietinstellingen, de beleggingsondernemingen en de beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging (art. 198, § 1, 7° WIB 1992).

Een Zuid-Afrikaanse holdingvennootschap heeft een plan (*'Limited share incentive plan'*) uitgewerkt om aan bepaalde categorieën van medewerkers van de groep wereldwijd de gelegenheid te geven aandelen van de holding te verwerven. Het gehele plan werd ondergebracht in een trust opgericht naar het recht van Zuid-Afrika, die belast is met het beheer en de uitvoering van het plan. Bij sommige verrichtingen realiseert de trust echter een minderwaarde, wanneer blijkt dat de prijs van de aandelen van de holding die bestemd zijn voor de uitvoering van het aandelenplan en die door de trust daartoe werden aangekocht, hoger zijn dan de waarde waartegen de deelnemers van het plan de aandelen konden verwerven. De Zuid-Afrikaanse holding rekent vervolgens dit verlies onder de vorm van facturatie door aan de (klein)dochtervennootschappen die de desbetreffende werknemers tewerkstellen, waaronder aan een Belgische vennootschap in overeenstemming met het *'arms length'*-beginsel' voorzien in artikel 9 van het dubbelbelasting verdrag tussen België en Zuid-Afrika. De Belgische kleindochtervennootschap neemt de betaalde facturen als beroepskost in aftrek. Volgens de fiscus daarentegen kunnen de doorgerekende kosten niet als beroepskosten worden aanvaard omdat artikel 198, lid 1, 7° WIB 1992 de aftrek van waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen uitdrukkelijk verbiedt. Dit wordt bevestigd door de rechtbank van eerste aanleg te Brussel (Rb. Brussel 16 april 2010, *Fisc.Koer.* 2010, afl. 10, 496, *TFR* 2010, afl. 3, 744, noot A. CLAES en P. RENIER). Tegen het vonnis wordt beroep ingesteld. Het hof van beroep te Brussel oordeelt dat de bepaling van artikel 198, 7° WIB 1992 niet beperkt is tot minderwaarden die door de Belgische belastingplichtige vennootschap zelf worden verwezenlijkt of in haren hoofde worden vastgesteld. Ook de minderwaarden op aandelen die door een in het buitenland gevestigde rechts-

persoon worden gerealiseerd en door middel van facturatie ten laste gelegd worden van een Belgische belastingplichtige vennootschap, zijn inbegrepen in het aftrekverbod van artikel 198, 7° WIB 1992. De doorrekening van de minderwaarde door de Zuid-Afrikaanse vennootschap verandert in hoofde van de Belgische vennootschap de aard van de kost niet. Door het aftrekverbod van artikel 198, lid 1, 7° WIB 1992 door te trekken naar situaties waarin door andere rechtspersonen dan de belastingplichtige minderwaarden worden doorgerekend, wordt de rechtspersoonlijkheid van de verschillende entiteiten (Zuid-Afrika en België) niet miskend. Het hof verwierpt ook het argument dat de uitgaven in ieder geval als beroepskosten aftrekbaar zijn bij toepassing van artikel 49 WIB 1992. Hoewel het hof erkent dat de kosten dienen om het personeel aan de onderneming te binden en te motiveren, neemt dit niet weg dat deze kost, die wellicht onder de algemene regel van aftrekbaarheid van beroepskosten van artikel 49 WIB 1992 valt, toch een fiscaal verworpen uitgave is aangezien deze wordt gevisieerd door de meer specifieke en duidelijke regel van artikel 198, lid 1, 7° WIB 1992 (Brussel 25 juni 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 13, 541).

Artikel 198, § 1, 7° WIB 1992 legt niet vast op welk moment de aftrek van minderwaarden op aandelen geleden n.a.v. de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap mag worden uitgevoerd. De wetgever heeft hier alleen de omstandigheden bepaald waarin een uitzondering mag worden gemaakt op de niet-aftrekbaarheid van minderwaarden op aandelen. Voor de stelling dat er slechts één moment zou zijn waarop de minderwaarde aftrekbaar is, nl. op het moment waarop het saldo van de vereffening definitief zou vaststaan, vindt geen steun in de wet. De woorden "naar aanleiding van de gehele verdeling" leggen in hoofdzaak een verband met een verrichting, niet zozeer met een moment in de tijd. Dat blijkt ook uit de voorbereidende werkzaamheden, waar de nadruk ligt op het risico van misbruik en dat moet worden aangetoond dat het maatschappelijk kapitaal daadwerkelijk verloren is. Wanneer zich een situatie voordoet van gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, moet met het oog op de aftrekbaarheid van de minderwaarde voldoende zekerheid bestaan dat die minderwaarde niet meer gerecupeerd zal kunnen worden. Er wordt in dat verband aangenomen dat de betreffende minderwaarden aftrekbaar zijn in het belastbaar tijdperk waarin zij het karakter van zekere en vaststaande schuld of verlies hebben verkregen. *In casu* aanvaardt het hof dat zulks het geval is voor het boekjaar waarin de curator een 'fiscaal attest' had afgeleverd waaruit bleek dat er voor de aandeelhouders geen dividend zou zijn bij de afsluiting van het faillissement (Gent 25 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1399, 12).

3.4.2. Dbi-aftrek

Dividenden omvatten overeenkomstig artikel 18, lid 1, 2° WIB 1992 gehele of gedeeltelijke terugbetalingen van maatschappelijk kapitaal. Een uitzondering vormen de gehele of gedeeltelijke terugbetalingen van gestort maatschappelijk kapitaal voor zover de terugbetaling gebeurt ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal overeenkomstig de bepalingen van het W.Venn.

De fiscus kwalificeert een doorgevoerde kapitaalvermindering als een belastbare dividenduitkering, bij toepassing van artikel 18, lid 1, 2° WIB 1992. Ze meent dat de terugbetaling niet overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen gebeurde. Artikel 613 W.Venn. vereist een wachtermijn van twee maanden na de bekendmaking van het besluit tot kapitaalvermindering in de bijlagen bij het Belgisch Staatsblad alvorens tot de terugbetaling van kapitaal kan worden overgegaan. De rechtbank van eerste aanleg te Namen is echter van mening dat de terugbetaling van kapitaal, zonder naleving van de wachtperiode, niet van aard is de kapitaalvermindering te herkwalficeren naar een belastbare dividenduitkering. Een 'regelmatige beslissing' slaat volgens de rechtbank immers enkel op de regels met betrekking tot de besluitvorming tot een kapitaalvermindering, namelijk artikel 612 W.Venn., en niet op de regels met betrekking tot de uitvoering van de beslissing tot kapitaalvermindering, zoals vervat in artikel 613 W.Venn. De fiscus meende bovendien nog dat evenmin aan artikel 612 W.Venn. werd voldaan. Het bepaalt dat er slechts tot een vermindering van het maatschappelijk kapitaal kan worden besloten door een algemene vergadering op de wijze vereist voor de wijziging van statuten, waarbij de aandeelhouders die zich in gelijke omstandigheden bevinden gelijk behandeld worden. De vennootschap was volgens de fiscus niet bij machte om de oproepingen tot de algemene vergadering voor te leggen en ook het totale kapitaal was niet aanwezig op de vergadering. Dit argument wordt niet gevolgd door de rechtbank. De rechtbank oordeelt dat het doel nagestreefd door de wetgever, met name de bescherming van de aandeelhouders, bereikt is als alle aandeelhouders op de vergadering aanwezig zijn of vertegenwoordigd zijn, wat volgens de rechtbank wel effectief het geval was. Formaliteiten inzake de oproeping tot de algemene vergadering zijn uitsluitend in het belang van de aandeelhouders voorgeschreven. Enkel de aandeelhouders kunnen zich op de niet-naleving ervan beroepen. De rechtbank besluit bijgevolg dat de fiscus ten onrechte de terugbetaling van kapitaal als een belastbare dividenduitkering kwalificeerde (Rb. Namen 6 februari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1394, 12, *NFM* 2015, afl. 3, 90, noot A. SPRUYT, *TFR* 2015, afl. 478, 264, noot C. DE BACKERE en S. PEETERS).

3.4.3. Aftrek voor risicokapitaal

Een Zweedse vennootschap berekent voor aanslagjaren 2008 en 2009 de aftrek voor risicokapitaal in hoofde van haar Belgische vaste inrichting op basis van het gecorrigeerd eigen vermogen van de inrichting. Daarbij houdt ze enkel rekening met de schulden die specifiek voor de Belgische vaste inrichting zijn aangegaan. De administratie vermindert, gesteund op circulaire nr. Ci.RH.421/574.945 (AOIF 36/2008) van 9 oktober 2008, aanzienlijk het bedrag van de aftrek voor risicokapitaal dat de vennootschap voor haar Belgische vaste inrichting had afgetrokken. Volgens die circulaire moet voor de berekening van de aftrek immers niet alleen het bedrag van de schulden die specifiek op de Belgische inrichting betrekking hebben van de boekwaarde worden afgetrokken, maar ook een gedeelte van het bedrag van de niet-specifieke schulden, met name het bedrag van de niet-specifieke schulden vermenigvuldigd met een breuk (de boekwaarde van de activa van de Belgische inrichting/de boekwaarde van het geheel van de activa van de maatschappelijke zetel van de vennootschap). De circulaire beschouwt als specifieke schulden van een Belgische inrichting, de schulden die als zodanig in de boekhouding van de maatschappelijke zetel voorkomen. Niet-specifieke schulden komen daarentegen niet als zodanig voor in de boekhouding van de maatschappelijke zetel en zijn niet verbonden met de activiteit van de Belgische inrichting. De rechtbank van eerste aanleg te Gent wijst erop dat artikel 236 WIB 1992 bepaalt dat artikelen 205bis-205novies WIB 1992 van toepassing zijn op de in artikel 227, 2° bedoelde belastingplichtigen voor het risicokapitaal dat bestemd is voor hun Belgische inrichtingen. Het woord 'bestemd' duidt volgens de rechtbank aan dat de fiscale wetgeving het bestemmingsbeginsel toepast. Artikelen 205bis-205novies WIB 1992 bevatten geen afwijkende specifieke definitie van het begrip eigen vermogen van een Belgische vaste inrichting van een buitenlands hoofdhuis. Artikel 236 WIB 1992 en artikel 95 van het jaarrekeningsbesluit geven aan dat bij de bepaling van het eigen vermogen van een vaste inrichting enkel rekening wordt gehouden met activa en passiva die specifiek aan de betrokken vaste inrichting zijn toegewezen. Verder regelt artikel 205ter, § 2 WIB 1992 de bepaling van het eigen vermogen van een buitenlandse inrichting van een Belgische vennootschap, in die zin dat dit eigen vermogen van de in het buitenland gelegen vaste inrichting moet worden uitgesloten van de berekeningsbasis voor de notionele intrestaftrek, ingeval de winsten van de buitenlandse inrichting vrijgesteld zijn krachtens een dubbelbelastingverdrag. Gezien de voormelde boekhoudkundige en fiscale wetbepalingen moet volgens de rechtbank worden uitgegaan van een zelfstandigheidsfictie van de vaste inrichting. Voor de bepaling van het eigen vermogen van een buitenlandse inrichting van een Belgische vennootschap wordt algemeen aangenomen dat enkel schulden die specifiek betrekking hebben op de bui-

tenlandse inrichting, worden afgetrokken. Overeenkomstig artikel 205ter, § 2 WIB 1992 wordt immers het risicokapitaal verminderd met het positieve verschil tussen enerzijds de nettoboekwaarde van de activabestanddelen van de buitenlandse inrichtingen en anderzijds het totaal van de passivabestanddelen die niet behoren tot het eigen vermogen van de vennootschap en die op deze inrichting aanrekenbaar zijn. In de omgekeerde situatie, voor de berekening van het eigen vermogen van een Belgische vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap, moeten enkel de specifieke schulden, de schulden die specifiek betrekking hebben op de Belgische vaste inrichting, van de berekeningsbasis voor de notionele intrestaftrek worden uitgesloten. In beide situaties kan er volgens de rechtbank geen sprake zijn van een evenredige toerekening van niet-specifieke of algemene schulden van het hoofdhuis op het eigen vermogen van de vaste inrichting (Rb. Gent 4 februari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 4, 323, noot M. VAN KEIRSILCK, *FJF*, No. 2014/193, *TFR* 2014, afl. 465, 633).

3.4.4. Aftrek vorige verliezen

Artikelen 49 VWEU en 54 VWEU, alsook artikelen 31 en 34 van de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 staan in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat, volgens welke ingeval een ingezeten vennootschap een in een andere lidstaat of in een andere staat die partij is bij de overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte gelegen vaste inrichting overdraagt aan een niet-ingezeten vennootschap van hetzelfde concern, de voor de overgedragen inrichting eerder afgetrokken verliezen opnieuw worden opgenomen in de belastbare winst van de overdragende vennootschap, voor zover de lidstaat zowel de door deze inrichting vóór de overdracht ervan gemaakte winst belast, als de winst die voortvloeit uit de bij deze overdracht gerealiseerde meerwaarde. (HvJ 17 juli 2014, C-48/13, *Pb.C.* 15 september 2014, afl. 315, 8, *TFR* 2014, afl. 467, 749).

Forfaitaire minimumwinst

Belastingplichtigen die hun aangifte vennootschapsbelasting niet of laattijdig indienen, kunnen worden belast op een forfaitaire minimumwinst van € 19 000 (art. 342, § 3 WIB 1992 en art. 182 KB/WIB 1992).

Volgens de circulaire van 8 juli 2010 kunnen overgedragen beroepsverliezen waarvan het bestaan bewezen is, in de personenbelasting in mindering worden gebracht van de voormelde minimumwinst of -baat. Een dergelijke mogelijkheid was niet voorzien inzake vennootschapsbelasting.

Volgens het hof van beroep te Antwerpen is er geen enkele reden om de aftrek van vorige verliezen niet toe te staan. Van de forfaitair vastgestelde minimum-

belasting mogen vorige verliezen afgetrokken worden. De verrekening van vorige verliezen gebeurt technisch immers pas na de vaststelling van de winst (art. 78 KB/WIB 1992). Geen enkele wetsbepaling sluit de verliesverrekening uit (Antwerpen 5 februari 2013, *Fisc.Act.* 2013, afl. 18, 15, *FJF*, No. 2013/280, *RGCF* 2013, afl. 2, 123).

Ook het hof van beroep te Gent staat de aftrek van vorige verliezen toe. Het hof stelt dat de bepaling van de forfaitaire minimumwinst enkel slaat op het resultaat van het belastbaar tijdperk waarin de administratie van deze aanslagregeling gebruik heeft gemaakt. Als de vennootschap bij aanvang van het betreffende belastbaar tijdperk een uit vorige aanslagjaren overgedragen verlies heeft, moet dat verlies in mindering gebracht worden van de forfaitair bepaalde minimumwinst. De administratie heeft in het voorliggende geval nagelaten met deze verliezen rekening te houden. De controlediensten waren op het moment van het vestigen van de aanslag nochtans op de hoogte van het bestaan en de vaststaande omvang van de overdraagbare verliezen, aangezien deze verliezen het voorwerp waren van een eerder akkoord tussen de vennootschap en de administratie. Door in die omstandigheden met de overgedragen verliezen geen rekening te houden, heeft de administratie volgens het hof van beroep de aanslag ‘willekeurig’ gevestigd. Het hof van beroep vernietigt daarom de betwiste taxatie (Gent 15 januari 2013, *TFR* 2013, afl. 443, 515, *Fiscoloog* 2014, afl. 1376, 11).

De rechtbank van eerste aanleg te Bergen ziet het echter anders (Rb. Bergen 12 maart 2013, *Fiscoloog* 2013, afl. 1333, 8). Ook de minister van Financiën houdt er in een antwoord op een parlementaire vraag een andere mening op na. Volgens de minister vormt de forfaitaire minimumwinst een ‘absoluut minimum’ waarvan de vennootschap geen enkele aftrek in mindering kan brengen, en dus ook geen overgedragen verliezen. Dergelijke verliezen kunnen volgens de minister pas worden gebruikt voor de “volgende aanslagjaren waarvoor een aangifte en een jaarrekening zijn ingediend”. De minister kondigde ook aan dat zijn administratie een voorziening in cassatie heeft ingediend tegen de voormelde arresten van de hoven van beroep (Vr. nr. 696 VAN BIESEN 9 januari 2014, *Vr. en Antw.* Kamer 2013-14, nr. 53-148, 319).

Het Hof van Cassatie bevestigt nu evenwel het arrest van het hof van beroep te Gent van 25 januari 2013. Het Hof van Cassatie verwijst naar de wettelijke bepalingen inzake de forfaitaire minimumwinst (art. 342, § 3 WIB 1992 en art. 182 KB/WIB 1992), alsook naar artikel 206, § 1, lid 1 WIB 1992. Dat artikel bepaalt dat “vorige beroepsverliezen achtereenvolgens van de winst van elk volgend belastbaar tijdperk worden afgetrokken”. Uit de samenhang van deze bepalingen volgt, volgens het Hof, dat overdraagbare beroepsverliezen van vorige belastbare tijdperken waarvan het

bestaan is bewezen in mindering kunnen worden gebracht overeenkomstig artikel 342, § 3, WIB 1992 van de volgens artikel 182 KB/WIB 1992 vastgestelde forfaitaire minimumwinst (Cass. 22 mei 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 16, 623, *Fiscoloog* 2014, afl. 1390, 6, *FJF*, No. 2015/46, *RGCF* 2014, afl. 5, 357).

3.4.5. Verval van recht op aftrek

Abnormaal of goedgunstige voordelen

De verliesaftrek en ook de dbi-aftrek wordt o.m. niet toegestaan op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt uit abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79 WIB 1992 (art. 207, lid 2 WIB 1992). Dit betreft de abnormale of goedgunstige voordelen die de belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt.

Aan artikel 207 WIB 1992 kan geen ruimere draagwijdte worden verleend dan de bepaling van de omvang en de modaliteiten van de aftrekken die kunnen worden verricht van de belastbare grondslag, zoals die overeenkomstig artikelen 183 e.v. WIB 1992 werd vastgesteld. Artikel 207 WIB 1992 heeft enkel betrekking op de toepassing van de aftrekken, die in artikelen 199-206 WIB 1992 worden omschreven. Voor wat de verliesverrekening betreft, volgt uit deze bepaling dat verliezen van het boekjaar, alsook vorige verliezen niet mogen worden toegerekend op verkregen abnormale of goedgunstige voordelen, voor zover deze voordelen afkomstig zijn van verbonden ondernemingen. De verliesverrekening moet dus worden beperkt in de mate dat de administratie aantoonbaar dat er sprake is van een dergelijk verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel. De wet laat evenwel niet toe dat het bedrag van de abnormale of goedgunstige voordelen zonder meer aan het fiscaal resultaat wordt toegevoegd. Wanneer het verkregen abnormale of goedgunstige voordeel boekhoudkundig tot een opbrengst heeft geleid, zal dit voordeel reeds opgenomen zijn in het fiscaal resultaat. Bij een positief resultaat zal de toepassing van artikel 207, lid 2 WIB 1992 ertoe leiden dat dit resultaat niet verminderd kan worden met vorige compenseerbare verliezen, in de mate dat er sprake is van verkregen abnormale of goedgunstige voordelen. In die mate blijft er dus minimaal een bedrag, gelijk aan het verkregen abnormale of goedgunstige voordeel belastbaar. Indien daarentegen het fiscale resultaat van het boekjaar negatief is, zal de toepassing van artikel 207, lid 2 WIB 1992 ertoe leiden dat het verlies dat kan overgedragen worden naar een volgend belastbaar tijdperk veel lager ligt. De opbrengsten zijn immers kunstmatig verhoogd, doordat daarin voordelen vervat zitten, die de vennootschap onder normale omstandigheden niet zou hebben verkregen. Indien de vennootschap deze voordelen niet had verkregen, had

ze een veel hoger bedrag als verlies kunnen overdragen naar een volgend boekjaar. Voor zover er geen verliezen zijn van het boekjaar of vorige verliezen, kan artikel 207 WIB 1992 niet worden toegepast (tenzij wanneer er andere aftrekken zouden zijn in de zin van art. 199-206 WIB 1992). Artikel 207 WIB 1992 wordt dan immers zonder voorwerp en de belastbare grondslag blijft bestaan, zoals hij overeenkomstig artikelen 183 e.v. WIB 1992 werd vastgesteld (Antwerpen 14 januari 2014, *FJF*, No. 2014/188).

Controlewijziging

In geval van verwerving of van wijziging tijdens het belastbaar tijdperk van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, zijn de vorige beroepsverliezen van deze vennootschap noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van deze van enig later belastbaar tijdperk (art. 207, lid 3 WIB 1992).

Een vennootschap met overgedragen verliezen onderging tijdens 2003 een controlewijziging. De wijziging beantwoordde volgens de administratie niet aan rechtmatige behoeften, zodat zij de aftrek van de overgedragen verliezen verwierp. Ze deed dat niet voor aanslagjaar 2004, maar pas voor de twee volgende aanslagjaren. De administratie verwierp de vorige verliezen die nog voor aanslagjaren 2005 en 2006 in rekening waren gebracht. De vennootschap meent dat de uitsluiting enkel kan worden toegepast voor het aanslagjaar dat verband houdt met het belastbaar tijdperk waarin de controlewijziging zich heeft voorgedaan, namelijk aanslagjaar 2004. Als voor dat jaar geen uitsluiting is toegepast, zou de administratie geen uitsluiting wegens controlewijziging kunnen toepassen voor de daaropvolgende aanslagjaren. De rechtbank van eerste aanleg te Gent volgde het standpunt van de vennootschap. Het hof van beroep te Gent verwierp echter deze zienswijze en wordt daarin gevolgd door het Hof van Cassatie. Het aftrekverbod geldt volgens het Hof van Cassatie voor het geheel van de vorige beroepsverliezen van de vennootschap en voor enig later belastbaar tijdperk. Het is niet beperkt tot het aanslagjaar dat betrekking heeft op het belastbaar tijdperk waarin de wijziging of verwerving van de controle plaatsvond (Cass. 19 september 2013, *FJF*, No. 2014/189, *Fiscoloog* 2013, afl. 1359, 11, *Pas.* 2013, afl. 9, 1728, *RABG* 2014, afl. 10, 677, noot P. RENIER en L. KETELS, *TFR* 2014, afl. 461, 461).

3.4.6. Investeringsaftrek

Binnenlandse kmo-vennootschappen konden t.e.m. aanslagjaar 2006 genieten van de 'gewone' investeringsaftrek. Om als kmo-vennootschap te kwalificeren, stelt artikel 201, lid 1, 1° WIB 1992 dat de aandelen van de vennootschap voor meer dan de helft dienen toe te behoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegen-

woordigen. De ‘gewone’ investeringsaftrek is sinds aanslagjaar 2007 echter op nul gezet voor kmo-vennootschappen. Bij programmwet (I) van 26 december 2013 werd de ‘gewone’ investeringsaftrek voor kmo-vennootschappen opnieuw ingevoerd voor een periode van twee jaar, maar een kmo-vennootschap wordt nu gedefinieerd als een vennootschap die op grond van artikel 15 W.Venn. als kleine vennootschap kan worden aangemerkt (art. 201, lid 2 WIB 1992).

In het verleden was er vaak discussie of de natuurlijke personen voor de toepassing van artikel 201, lid 1, 1° WIB 1992 volle eigenaar moeten zijn van de aandelen, dan wel of het volstaat dat zij louter het vruchtgebruik bezitten.

Artikel 201, lid 1, 1° WIB 1992 veronderstelt volgens het Hof van Cassatie dat de natuurlijke personen die houder zijn van meer dan de helft van de aandelen, die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen van de betrokken binnenlandse vennootschap, de aan die aandelen verbonden stemrechten kunnen uitoefenen maar sluit niet uit dat zij houder kunnen zijn van die aandelen in vruchtgebruik (Cass. 25 september 2014, *FJF*, No. 2015/79, *Fiscoloog* 2014, afl. 1405, 14, *JLMB* 2015, afl. 2, 63, noot C. PARMENTIER).

3.5. Ontbinding en vereffening (art. 208-214bis WIB 1992)

Het recht van opstal is niet verbonden aan het leven van de opstalhouder en kent een maximumduur van 50 jaar. Hieruit volgt dat indien in de akte van afstand van natrekking ten gunste van een vennootschap geen termijn werd bedongen, er sprake is van een onbepaalde duur, die wordt herleid tot het wettelijk maximum. *In casu* werd door de vereffenaar van de vennootschap het recht van opstal overgedragen aan de vennoten, die eigenaar zijn van de grond en die de overdracht van het opstalrecht hebben aanvaard. De beëindiging van het opstalrecht vindt haar oorzaak in de beslissing van de vereffenaar naar aanleiding van de sluiting van de vereffening. Dat bij de beëindiging, de natrekking speelt, doet daaraan geen afbreuk. Hieruit volgt dat het opstalrecht overgaat van het maatschappelijk vermogen van de vennootschap naar het privévermogen van de vennoten, zodat volgens het hof van beroep te Antwerpen deze overgang terecht wordt aangemerkt als een uitgekeerd dividend in toepassing van artikel 209 WIB 1992 (Antwerpen 3 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/284).

3.6. Berekening van de belasting (art. 215-219bis WIB 1992)

3.6.1. Verlaagd tarief

Financiële vennootschappen worden op grond van artikel 215, lid 3 WIB 1992 uitgesloten van het opklimpend verlaagd tarief. Dat zijn vennootschappen, an-

dere dan door de nationale raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer dan 50 % bedraagt van hetzij de gerevaloriseerde waarde van hun gestort kapitaal, hetzij van hun gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden. In aanmerking komen de waarde van de aandelen en het bedrag van het gestorte kapitaal, de reserves en de meerwaarden op de dag waarop de vennootschap die de aandelen bezit haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50 % overschreden is, worden de aandelen, die ten minste 75 % vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven, niet in aanmerking genomen (art. 215, lid 3, 1° WIB 1992).

De waarde van het kapitaal, de reserves en de meerwaarden is die, zoals vastgesteld op de datum waarop de vennootschap haar jaarrekening heeft opgesteld. Over de beleggingswaarde van de aandelen is er meer discussie. Volgens een lezing van de tekst van artikel 215, lid 3, 1° WIB 1992 lijkt het eveneens de waarde van de aandelen op datum van opstelling van de jaarrekening te zijn. De administratie daarentegen verstaat onder de beleggingswaarde van de deelnemingen de oorspronkelijke aanschaffingsprijs, met uitsluiting van de belaste meerwaarden en van de aangenomen waardeverminderingen (*Com.IB* 1992, nr. 215/16). Het hof van beroep te Gent is een andere mening toegedaan dan de rechtbank van eerste aanleg (Rb. Gent 7 februari 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 4, 271) en volgt de zienswijze van de administratie in een arrest van 29 april 2014. De fiscus voegt *in casu* de waardevermindering op aandelen Lernout & Hauspie bij de waarde van de aandelen om tot de beleggingswaarde met uitsluiting van de belaste meerwaarden en de aangenomen waardeverminderingen te komen. Wanneer, zoals de belastingplichtige echter beweert, wordt gesteld dat de aandelen moeten worden gewaardeerd op datum van het opstellen van de jaarrekening, kan volgens het hof “een tegenstrijdigheid ontstaan in wat gesteld is in artikel 215, lid 2, 1° WIB 1992 en zou dit meer bepaald in strijd komen met het principe dat het de beleggingswaarde is die moet worden gehanteerd”. Artikel 215, lid 2, 1° WIB 1992 bepaalt volgens het hof enkel “welke de parameters zijn die de fiscale wetgever in aanmerking heeft willen nemen om vennootschappen toe te laten van het verlaagd opklimpend tarief te genieten en werden de boekhoudkundige regels zelf hierbij niet gewijzigd” (Gent 29 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 10, 478, *FJF*, No. 2015/16, *TFR* 2014, afl. 466, 699).

3.6.2. Aanslag geheime commissielonen

Een aanslag geheime commissielonen (art. 219 WIB 1992) kan toegepast worden op kosten als bedoeld in artikel 57 WIB 1992 en op voordelen van alle aard als bedoeld in artikelen 31, lid 2, 2°, en 32, lid 2,

2° WIB 1992, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave alsmede op de verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden, en op de in artikel 53, 24°, bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard.

Die aanslag was tot voor kort gelijk aan 300 % (309 % inclusief crisisbijdrage) van die kosten, voordelen van alle aard, financiële voordelen en verdoken meerwinsten. De programmawet (I) van 19 december 2014 heeft de aanslag grondig hervormd. De aanslag is thans gelijk aan 100 % (103 % inclusief crisisbijdrage) van die kosten, voordelen van alle aard, financiële voordelen en verdoken meerwinsten, tenzij kan worden aangetoond dat de verkrijger van die kosten, die voordelen van alle aard en die financiële voordelen een rechtspersoon is, of dat de verdoken meerwinsten terug zijn opgenomen in de boekhouding, in welke gevallen de aanslag gelijk is aan 50 % (51,5 inclusief crisisbijdrage) (art. 219, lid 2 WIB 1992). De aanslag zelf blijft een aftrekbare beroepskost in het jaar dat ze in resultaat wordt genomen (art. 198, 1° WIB 1992).

Verdoken meerwinst

Het begrip ‘verdoken meerwinst’ is niet als dusdanig gedefinieerd in het WIB 1992. Als verdoken meerwinsten worden niet aangemerkt, de reserves als bedoeld in artikel 24, lid 1, 2° tot 4° WIB 1992. In principe komen de andere reserves/winsten wel in aanmerking voor zover ze meer bedragen dan de aangegeven winsten.

Om de bijzondere aanslag geheime commissielonen toe te passen moet de administratie het bewijs te leveren:

- dat er een verdoken meerwinst werd genoten; en
- dat deze meerwinst zich niet meer onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap bevindt.

Dit wordt bevestigd door het Hof van Cassatie. Het Hof verduidelijkt nog dat de administratie niet moet bewijzen dat de meerwinst de vennootschap heeft verlaten in een van de vormen als bedoeld door artikel 57 WIB 1992 (Cass. 13 februari 2014, www.cass.be).

Over de betekenis van het begrip ‘verdoken meerwinst’ bestaat er al enige tijd discussie. Het Hof van Cassatie heeft zich nu uitgesproken over de vraag of fictieve, maar betaalde facturen kwalificeren als verdoken meerwinsten en of de bijzondere aanslag geheime commissielonen in dit geval kan worden toegepast. Volgens het Hof moet onder ‘verdoken meerwinsten’ worden verstaan de door de administratie vastgestelde, verzwegen of verborgen gehouden winsten die niet inbegrepen zijn in het boekhoudkundig resultaat van de vennootschap en derhalve evenmin onder de bestanddelen van de vennootschap kunnen

teruggevonden worden. Het hof van beroep stelde vast dat de administratie het bewijs heeft geleverd dat de facturen waarvan de vennootschap de aftrek wilde genieten, niet beantwoorden aan werkelijke prestaties en derhalve fictief waren en dat door die valse facturen in de boekhouding op te nemen, een deel van de winst verborgen werd gehouden. Het hof van beroep oordeelde volgens het Hof dan ook terecht dat het betrokken factuurbedrag een verdoken meerwinst in de zin van artikel 219 WIB 1992 was. De bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting op verdoken meerwinsten wordt krachtens artikel 206 KB/WIB 1992 verbonden aan het aanslagjaar betreffende het belastbaar tijdperk bepaald overeenkomstig artikelen 200-203 KB/WIB 1992, in de loop waarvan de omstandigheid waarin gezegde aanslag zijn grond vindt zich heeft voorgedaan. Wanneer de verdoken meerwinst wordt gerealiseerd door de opname in de boekhouding van facturen voor fictieve prestaties, is de betaling van deze fictieve factuur volgens het Hof de omstandigheid waarin de bijzondere aanslag zijn grond vindt (Cass. 20 februari 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 10, 482, *RABG* 2014, afl. 19, 1351, noot E. MALFAIT, *RGCF* 2014, afl. 5, 351, *TFR* 2014, afl. 467, 725, noot L. CASSIMON).

De rechtbank van eerste aanleg te Gent leidt uit het arrest van het Hof van Cassatie van 20 februari 2014 af dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen uitgaven die verworpen worden omdat er geen effectieve prestaties aan beantwoorden, waarvoor de bijzondere aanslag mogelijk is, en uitgaven waar wel werkelijke prestaties tegenover staan maar die om één of andere reden als beroepskost worden verworpen. In dat laatste geval is een bijzondere aanslag volgens de rechtbank niet mogelijk. Het bedrag van deze uitgaven moet gewoon bij de belastbare winst worden gevoegd en aan het gewone tarief worden belast (Rb. Gent 31 maart 2014, *TFR* 2014, afl. 467, 752).

Strafrechtelijk karakter

Het strafrechtelijk karakter van de aanslag geheime commissielonen wordt in sommige rechtspraak aangevaard, gelet op zijn bedrag en zijn ontradend karakter. Hoewel altijd werd voorgehouden dat de bijzondere aanslag een vergoedend karakter had (ter compensatie van het geleden verlies aan belastingen en sociale bijdragen) blijkt de wetgever in de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 17 juni 2013 (*Parl.St.* Kamer 2013, nr. 53/2756-005, 27-29) nu zelf te erkennen dat de bijzondere aanslag een fiscale straf is die meer dan alleen een vergoedend karakter heeft. In de circulaire van 22 juli 2013 wordt ook in een soepele houding voorzien in geval van goede trouw. Uit de historiek van de aanslag geheime commissielonen (zie J. PEETERS en L. DE BROECK, “De aanslag geheime commissielonen: een draak met 7 koppen. Quo Vadis?”, *TFR* 2014, afl. 456, 176) blijkt een duidelijke evolutie van een louter vergoedende maatregel naar

een vergoedende en sanctionerende maatregel. Een aanslag geheime commissielonen heeft bijgevolg een vergoedend en een sanctionerend karakter.

Een fiscale rechter die geconfronteerd wordt met een dergelijke bijzondere aanslag moet o.i. dan ook kunnen nagaan of en in welke mate een bijzondere aanslag een strafrechtelijk karakter heeft, waardoor het al dan niet onder het toepassingsgebied van artikel 6 EVRM valt en de rechter ook een matigingsbevoegdheid kan hebben.

De rechtbank van eerste aanleg te Luik stelt dat het strafrechtelijk karakter, in de zin van artikel 6 EVRM, van de bijzondere aanslag op geheime commissielonen niet betwistbaar is. Het is volgens haar niet mogelijk de bijzondere aanslag op te splitsen en het vergoedend karakter te onderscheiden van het repressieve, waarbij dan enkel het tweede deel kan vallen onder de garanties voorzien door artikel 6 van het EVRM. De rechtbank meent immers dat het maken van een dergelijke opsplitsing, die uiteraard 'nauwkeurig' moet zijn, een vrijwel onmogelijke taak is. Bovendien maakt het EHRM in zijn rechtspraak geen dergelijke opsplitsing (Rb. Luik 4 september 2013, *FJF*, No. 2014/106, *Fiscoloog* 2014, afl. 1375, 13). In een vonnis van 9 oktober 2013 oordeelt de rechtbank daarentegen dat de bijzondere aanslag niet enkel een vergoedend maar ook een repressief karakter heeft (Rb. Luik 9 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/190).

Volgens het hof van beroep te Luik beoogt de aanslag te verhinderen dat de betaling van niet verantwoorde sommen fiscaal zou worden bevoordeligd. Ze heeft volgens het hof bijgevolg een schadevergoedend en niet een repressief karakter (Luik 11 juni 2014, *RGCF* 2014, afl. 5, 361, noot J. BOURS).

Het hof van beroep te Bergen meent dat in zoverre de bijzondere aanslag op geheime commissielonen ertoe strekt het verlies aan belasting en door de fout van de overtreder niet-gestorte sociale bijdragen aan de openbare Schatkist te vergoeden, hij geen strafrechtelijk karakter heeft en artikel 6 EVRM dus niet van toepassing is. Alleen het beperkte deel van de afzonderlijke aanslag dat de terugvordering van de gewone sociale en fiscale bijdragen overschrijdt kan volgens de rechtbank als een strafrechtelijke sanctie worden beschouwd. De rechter beschikt over een beoordelingsbevoegdheid om de aanslag te verminderen in zoverre die een onevenredige sanctie ten opzichte van de fout uitmaakt (Bergen 7 mei 2014, *JDF* 2014, afl. 9-10, 303, noot J. NEMERY DE BELLEVAUX).

De bijzondere aanslag van 309 % heeft volgens de rechtbank van eerste aanleg te Leuven wel een strafrechtelijk karakter maar dat betekent nog niet dat de rechter de aanslag zou kunnen milderen, aangezien de wet niet erin voorziet dat de aanslag kan worden gemilderd. De volgende prejudiciële vraag wordt wel

gesteld aan het Grondwettelijk Hof: "Schendt artikel 219 WIB 1992 artikelen 10, 11 en 13 Gw., gelezen in samenhang met artikel 6, 1. EVRM, daar dat wanneer aan de wettelijke voorwaarden van artikel 219, lid 1 WIB 1992 voldaan is en de belastingplichtige niet aantoonbaar dat het bedrag van de kosten, vermeld in artikel 57 WIB 1992, of van de voordelen van alle aard als bedoeld in artikelen 31, lid 2, 2° en 32, lid 2, 2° WIB 1992 begrepen is in een door de genietter overeenkomstig artikel 305 WIB 1992 ingediende aangifte, de rechter de aanslag niet kan milderen terwijl deze aanslag een strafrechtelijk karakter heeft en het gemeen strafrecht de mogelijkheid voorziet voor de rechter om de straf aan te passen aan de individuele toestand van de beklaagde en terwijl krachtens het evenredigheidsbeginsel de zwaarte van de straf niet onevenredig mag zijn aan het strafbare feit?" (Rb. Leuven 10 mei 2013, *Fiscoloog* 2013, afl. 1347, 1, *TFR* 2013, afl. 449-450, 889, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 15, 614).

In een arrest van 6 juni 2014 beantwoordt het Grondwettelijk Hof deze prejudiciële vraag. Het Hof stelt vooreerst vast dat uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag blijkt dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de afzonderlijke aanslag van artikel 219 WIB 1992, minstens ten dele, een repressief karakter vertoont en een sanctie van strafrechtelijke aard is in de zin van artikel 6.1 EVRM. De prejudiciële vraag wordt bijgevolg in deze zin beantwoord. Wanneer de wetgever oordeelt dat sommige inbreuken op wettelijke bepalingen moeten worden bestraft, behoort het tot zijn beoordelingsbevoegdheid te beslissen of het opportuun is om voor strafsancities *sensu stricto* of voor een afzonderlijke aanslag te opteren. De keuze voor een specifieke maatregel kan op zich niet worden geacht discriminerend te zijn. Er zou slechts sprake zijn van discriminatie zijn indien het verschil in behandeling dat uit die keuze voortvloeit, een onevenredige beperking van de rechten van de daarbij betrokken personen met zich zou meebrengen. Het staat derhalve aan de wetgever om de perken en de bedragen vast te stellen waarbinnen de beoordelingsbevoegdheid van de administratie, en bijgevolg die van de rechtbank, moet worden uitgeoefend. Het Hof zou een dergelijk systeem alleen kunnen afkeuren indien het op onevenredige wijze afbreuk zou doen aan het algemene beginsel volgens hetwelk inzake sancties niets wat onder de beoordelingsbevoegdheid van de administratie valt, ontsnapt aan de toetsing van de rechter. Artikel 219 WIB 1992 is volgens het Grondwettelijk Hof niet bestaansbaar met artikelen 10, 11 en 13 Gw., in samenhang gelezen met artikel 6.1 EVRM, indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter niet toestaat met volle rechtsmacht toezicht uit te oefenen op de afzonderlijke aanslag. Dat toezicht moet het de rechter immers mogelijk maken na te gaan of die beslissing in feite en in rechte verantwoord is en of zij alle wetsbepalingen en algemene beginselen naleeft die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel. Wanneer bij de

rechter aldus een beroep wordt ingesteld tegen een afzonderlijke aanslag (art. 219 WIB 1992), moet die rechter een dergelijke controle kunnen uitoefenen. In deze vermelde interpretatie moet de prejudiciële vraag bevestigend worden beantwoord. Artikel 219 WIB 1992 kan evenwel anders worden geïnterpreteerd, waarbij die bepaling zich niet ertegen verzet dat de rechter, bij wie een beroep is ingesteld tegen een afzonderlijke aanslag, een bevoegdheid met volle rechtsmacht uitoefent. In die interpretatie moet de prejudiciële vraag ontkennend worden beantwoord (GwH 6 juni 2014, nr. 88/2014, *BS* 5 augustus 2014, *FJF*, No. 2015/80, *RABG* 2014, afl. 19, 1354, noot A. BELLENS en J. VANDEN BRANDEN, *RGCF* 2014, afl. 5, 342, *TFR* 2015, afl. 475, 115, noot B. COOPMAN en M. VAN GAAL).

4. Vestiging en invordering van de belasting

4.1. De aangifte

Het hof van beroep kan niet rechtsgeldig beslissen dat de aanslag terecht van ambtswege wordt opgelegd bij toepassing van artikel 351, lid 1, eerste streepje, WIB 1992, wanneer het oordeelt dat de aanslag jegens een rijksinwoner ambtshalve kan worden vastgesteld omdat hij geen aangifte heeft gedaan binnen de termijnen bepaald in de artikel 307-311 WIB 1992, op grond dat de aangifte van zijn inkomsten is gedaan op een ander formulier dan dat waarvan het model door de koning is vastgesteld voor de personenbelasting (Cass. 31 januari 2014, AR F.12.0197.F, C.E./Etat belge, *FJF*, No. 2014/67).

In een arrest van 26 februari 2013 oordeelde het hof van beroep te Gent dat er in het voorliggende geschil een verschil bestaat wat de aangiftetermijn betreft tussen een ‘papieren’ versie waarvan de indiening kon gebeuren tot 2 juli 2008 en de indiening van een aangifte door mandatarissen die via tax-on-web een ‘elektronische aangifte’ deden en die tijd hadden om hun aangifte te doen tot 31 oktober 2008 zonder dat daarvoor een wettelijke grondslag bestaat. In die omstandigheden is de door de belastingplichtige ingediende aangifte op 30 september 2008 toch nog als tijdig te beschouwen. Dit heeft voor gevolg dat de aanslag nietig moet worden verklaard daar ten onrechte de procedure van ambtswege werd gevolgd (Gent 26 februari 2013, *FJF*, No. 2013/189, *TFR* 2013, afl. 448, 759, noot J. MOTTE). De door de Belgische staat tegen dit arrest ingestelde cassatievoorziening werd bij arrest van 16 januari 2014 onontvankelijk verklaard (Cass. 16 januari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1373, 13).

Artikel 307, § 3 WIB 1992 bepaalt dat de “de bescheiden, opgaven en inlichtingen waarvan de overlegging in het aangifteformulier wordt gevraagd, daarvan inte-

graal deel uitmaken en moeten worden bijgevoegd. Afschriften moeten eensluidend met het oorspronkelijk stuk worden verklaard; andere bij de aangifte gevoegde stukken moeten worden gewaarmerkt, gedagtekend en ondertekend, behoudens indien zij uitgaan van derden”.

In een zaak die aan het hof van beroep te Antwerpen werd voorgelegd, waren de bij de aangifte gevoegde bijlagen – de verslagen aan en de besluiten van de algemene vergadering – waarvan het aangifteformulier de voorlegging eist (vak XIV van de aangifte voor aanslagjaar 2008) – niet getekend. Naar oordeel van het hof heeft de niet-ondertekening van deze stukken niet tot gevolg dat de naar vorm onregelmatige aangifte laattijdig was of als onbestaande diende te worden beschouwd. De verlengde aanslagtermijn van drie jaar kon niet worden toegepast (Antwerpen 28 oktober 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1411, 17, *RGCF* 2015, afl. 3, 197).

4.2. Onderzoek en controle

4.2.1 Algemeen

Het feit dat een fiscale controle werd gestart als gevolg van een klacht/melding van een ontevreden huurder, leidt er volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brugge niet toe dat er sprake is van een onregelmatig gevoerd onderzoek of onrechtmatig verkregen stukken. Het is de administratie toegelaten om een controle te starten nadat een derde eventuele onregelmatigheden heeft gemeld. De onregelmatigheden die uiteindelijk tot de taxatie leiden, moeten wel blijken uit de controle zelf. De taxaties mogen niet gesteund zijn op de inhoud van de melding/klacht. De administratie heeft zich voor het vestigen van de taxatie louter gebaseerd op gegevens die afkomstig zijn van de gevoerde controle en/of stukken die via de belastingplichtigen werden verkregen. Er is dan ook geen sprake van een onregelmatig onderzoek en/of onrechtmatig verkregen stukken (Rb. Brugge 17 maart 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 15, 589, noot L. DE CONINCK, *FJF*, No. 2015/74).

4.2.2. Plichten van de belastingplichtige

A. Artikel 315 WIB 1992

Artikel 315 WIB 1992 bepaalt: “Eenieder die onderhevig is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners is verplicht de administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen”.

De belastingplichtige die de boeken en bescheiden vrijwillig naar het kantoor van de administratie brengt,

doet afstand van het recht om de boeken en bescheiden te laten consulteren zonder verplaatsing (Brussel 14 november 2013, *FJF*, No. 2014/164).

In het fiscaal recht bestaat in hoofde van o.m. de belastingplichtige in principe een meewerkverplichting, zoals opgenomen in voornoemd artikel 315 WIB 1992. Zo is de belastingplichtige in principe gehouden om zijn boekhouding en stukken voor te leggen die nodig zijn voor het bepalen van zijn fiscale toestand, indien hem daarom wordt gevraagd.

Het ‘*nemo tenetur*-beginsel’ of ‘zwijgrecht’ is een principe uit het strafrecht en betreft het recht om zichzelf niet te beschuldigen, te zwijgen en niet te moeten meewerken aan het bewijs van het eigen misdrijf. In fiscale zaken geeft dit beginsel aan een belastingplichtige het recht om onder bepaalde omstandigheden niet in te gaan op verzoeken om medewerking aan hem gericht door de fiscale administratie op grond van de medewerkingsverplichtingen in de fiscale wetboeken.

Het hof van beroep te Antwerpen oordeelt dat het feit dat een strafprocedure hangende was, niet impliceert dat de belastingplichtige zonder meer ontslaan zou zijn van zijn verplichting om mee te werken aan het fiscaal onderzoek. Hij is immers nog steeds verplicht om in te gaan op vragen die louter betrekking hebben op de belastingheffing, zelfs indien dit tot gevolg zou hebben dat een misdrijf kenbaar wordt gemaakt (zie M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, 716, nr. 1279).

Het hof oordeelt dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op het zwijgrecht, wanneer hem enkel wordt gevraagd om documenten voor te leggen, die onbetwistbaar bestaan, ongeacht de houding van de belastingplichtige en die er enkel op gericht zijn de belastingheffing in hoofde van de belastingplichtige mogelijk te maken. Zo kan niet op algemene wijze worden toegestaan dat de belastingplichtige, zich beroepend op het zwijgrecht, zou weigeren om de boekhouding en de boekhoudkundige stukken voor te leggen (zie C. VANDERKERKEN, *Fiscale strafvervolgning en rechtsbescherming, wapengelijkheid, zwijgrecht en bewijslastverdeling*, Brussel, Larcier, 2006, 421, nr. 769 en 770).

De stukken waarvan inzage werd gevraagd, betreffen boekhoudkundige stukken van de belastingplichtige. Het hof van beroep stelt vast dat er in dit geval zekerheid bestaat over het bestaan van de betrokken gegevens en documenten. In de mate dat het gaat om door de wetgeving voorgeschreven documenten, zijn het documenten en stukken die bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtigen en kan de voorlegging ervan niet geweigerd worden. Door te weigeren om deze stukken voor te leggen, schond de belastingplichtige artikel 315 WIB 1992, met als gevolg dat de administratie gerechtigd was om de aanslag van ambtswege te vestigen. Er is dus geen schending van artikel 351 WIB 1992 (Antwerpen 10 december 2013, *FJF*, No. 2014/225).

Het hof van beroep te Luik is daarentegen van oordeel dat een belastingplichtige nog steeds kan weigeren mee te werken aan het onderzoek, zelfs in een geval waarin het parket heeft beslist tot seponering. Naar oordeel van het hof, heeft het parket binnen de verjaringstermijnen nog steeds de mogelijkheid de strafzaak toch te activeren (Luik 5 februari 2013, *FJF*, No. 2014/138).

B. Artikel 318 WIB 1992

In afwijking van de bepalingen van artikel 317, en onverminderd de toepassing van artikelen 315, 315bis en 316 WIB 1992, is de administratie niet gemachtigd in de rekeningen, boeken en documenten van de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen inlichtingen in te zamelen met het oog op het belasten van hun cliënten (art. 318 lid 1 WIB 1992).

Indien evenwel, het op basis van artikelen 315, 315bis en 316 uitgevoerde onderzoek concrete elementen aan het licht brengt die het bestaan of de voorbereiding van een mechanisme van belastingontduiking kunnen doen vermoeden, kan de ambtenaar die hiertoe wordt aangesteld door de minister van Financiën een ambtenaar met de graad van ten minste inspecteur ermee belasten uit de rekeningen, boeken en documenten van de instelling inlichtingen te putten die het mogelijk maken het onderzoek te voltooien en de door deze cliënt verschuldigde belastingen te bepalen (art. 318, lid 2 WIB 1992).

Het Hof van Cassatie oordeelde bij arrest van 15 oktober 2009 dat in artikel 318, lid 1 WIB 1992 de financiële instellingen in het algemeen worden bedoeld en niet alleen de instellingen waarvan de werkzaamheden bestaan in het in ontvangst nemen van gelddeposito's of het verlenen van krediet voor eigen rekening. ‘Financiële instellingen’ omvatten, naar algemeen spraakgebruik, ook de ondernemingen die een werkzaamheid van financiële leasing uitoefenen.

In een arrest van 22 mei 2014 oordeelt het Hof van Cassatie dat het bankgeheim derhalve van toepassing is wanneer bij een leasingmaatschappij inlichtingen worden ingezameld met het oog op het belasten van de leasingnemer, de cliënt van de leasingmaatschappij, ook wanneer deze inlichtingen verband houden met de verkoop aan een derde van het geleasde goed. De appelrechters die vaststellen dat de inlichtingen bij de leasingmaatschappij werden opgevraagd met het oog op de belasting van de leasingnemer en die oordelen dat “een bevraging van de leasingmaatschappij in verband met de verkoop van de leasingwagen op het einde van de leasingtermijn alleen dan buiten het toepassingsgebied van het bankgeheim [...] [kan] vallen, wanneer die bevraging gebeurt met het oog op het belasten van een derde, die geen contractspartij was bij de leasingmaatschappij” en dat “voor zover [...] bij de leasingmaatschappij inlichtingen ingewon-

nen worden met het oog op het belasten van haar cliënten [...], het bankgeheim wel van toepassing [is]”, verantwoord hun beslissing naar recht dat de aanslag die gebaseerd is op de aldus verkregen informatie nietig is (Cass. 22 mei 2014, *Dr.pén.entr.* 2015, afl. 1, 49, *Fiscoloog* 2014, afl. 1390, 13, concl. D. THIJS; in dezelfde zin Luik 5 maart 2014, *FJF*, No. 2014/261).

Volgens het hof van beroep te Luik moeten de bepalingen van artikel 318, § 2 WIB 1992 ook worden nageleefd, alvorens de bancaire informatie te gebruiken die werd bekomen op grond van artikel 62bis WBTW. Het komt toe aan de belastingambtenaren die optreden inzake directe belastingen om het akkoord te bekomen van de ambtenaar die voor die doeleinden werd aangeduid door de minister van Financiën inzake directe belastingen (Luik 5 februari 2013, *FJF*, No. 2014/113).

C. Artikel 319 WIB 1992

Wanneer de belastingplichtige de controleambtenaren vrijwillig toelaat in de woning hoeft de administratie geen aanstellingsbewijs voor te leggen wanneer de controle erop gericht is het beroepsmatig gebruik van de woning vast te stellen. De toestemming van de echtgenote volstaat vermits het over een gemeenschappelijke aanslag gaat (Rb. Bergen 26 april 2011, *TFR* 2014, afl. 453-454, 120; in dezelfde zin: Luik 24 februari 2012, *FJF*, No. 2013/283).

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen beschikken de ambtenaren van de BBI over een polyvalente controlebevoegdheid. *In casu* deden zij een controle inzake btw en directe belastingen o.m. over de economische activiteiten van de belastingplichtige én over de persoonlijke economische activiteiten van haar voormalige zaakvoerder, waarvoor zij overeenkomstig artikel 63 WBTW en artikel 319 WIB 1992 op 16 oktober 2007 machtiging bekwamen van de rechter in de politierechtbank tot toegang van de particuliere woning van de voormalige zaakvoerder van eiseres en zijn echtgenote. Geen enkele wettelijke bepaling verplicht de administratie een proces-verbaal op te stellen omtrent de op 23 oktober 2007 uitgevoerde huisvisitatie ingevolge voornoemde machtiging van de rechter in de politierechtbank. Niettegenstaande geen enkele wettelijke bepaling vereist dat de voormalige zaakvoerder van de belastingplichtige en zijn echtgenote of iemand die hen kan vertegenwoordigen aanwezig zijn op het ogenblik van de uitvoering van de huisvisitatie, staat het vast dat de echtgenote op het ogenblik van de uitgevoerde huisvisitatie aanwezig was zodat zij dan ook kon nagaan welke ambtenaren deze huisvisitatie hebben uitgevoerd en of deze huisvisitatie regelmatig werd uitgevoerd zodat de rechten van verdediging hoe dan ook werden gerespecteerd. Volgens de rechtbank moet de administratie geenszins bewijzen dat de huisvisitatie regelmatig was. Niettegenstaande krachtens het toenmalig artikel 319

WIB 1992 door voornoemde machtiging aan de bevoegde ambtenaren geen vrije toegang werd verleend tot de particuliere woning teneinde hen in staat te stellen de boeken en stukken te onderzoeken die zich aldaar bevonden, hadden de bevoegde ambtenaren krachtens artikel 63 WBTW wel het recht na te gaan welke boeken en stukken zich aldaar bevonden alsook de boeken en stukken die zij aldaar aantroffen, te onderzoeken, zonder voorafgaand om de voorlegging van die boeken en stukken te moeten verzoeken (vergelijk Cass. 16 december 2003, *FJF*, No. 2004/117). Hieruit volgt naar oordeel van de rechtbank dat de bevoegde ambtenaren ter gelegenheid van de toegang in de particuliere woning van de voormalige zaakvoerder van de belastingplichtige en zijn echtgenote inzake btw actief op zoek konden gaan naar boeken en stukken en aldus uit eigen beweging kasten en laden mochten openen om te kijken of daarin geen nuttige boeken en stukken te vinden waren en hiervoor geen voorafgaande voorlegging en/of toestemming dienden te vragen aan de voormalige zaakvoerder van de belastingplichtige en zijn echtgenote. Krachtens artikel 61 WBTW hadden de bevoegde ambtenaren het recht de boeken en stukken, die zij aantroffen ter gelegenheid van de toegang in de particuliere woning van de voormalige zaakvoerder van de belastingplichtige en zijn echtgenote, te behouden en aldus mee te nemen zonder dat hiervoor toestemming van hen nodig was. Aangezien de ambtenaren van de BBI, die de huisvisitatie hebben uitgevoerd, de bevoegdheid hadden om vaststellingen te doen zowel wat de btw als wat de directe belastingen betreft en aangezien deze huisvisitatie daadwerkelijk kaderde inzake btw en directe belastingen nu deze immers niet alleen geleid heeft tot een supplementaire aanslag in de personenbelasting lastens de voormalige zaakvoerder en zijn echtgenote en tot een supplementaire aanslag in de vennootschapsbelasting lastens de belastingplichtige maar ook tot een navordering inzake btw, mochten de vaststellingen die deze ambtenaren krachtens artikelen 61 en 63 WBTW regelmatig en binnen hun wettelijke bevoegdheid hebben gedaan inzake btw dan ook krachtens artikel 336 WIB 1992 en artikel 93quaterdecies, § 2 WBTW gebruikt worden inzake directe belastingen (vgl. Cass. 17 november 2005, *FJF*, No. 2006/229). De rechtbank is van oordeel dat het voor de beoordeling van huidige betwisting niet nodig is om de administratie te bevelen bijkomende stukken met betrekking tot deze huisvisitatie over te leggen (Rb. Antwerpen 2 februari 2014, *FJF*, No. 2014/163).

4.2.3. Plichten van derden

A. Artikel 322 WIB 1992

Volgens het hof van beroep te Gent moet de vraag of de krachtens artikel 322, § 2, lid 2 en 3 WIB 1992 optredende directeur bij het verlenen van zijn machtiging voldoende onpartijdig was, worden beoordeeld op basis van de feiten tot op datum van die machti-

ging. Feiten die dateren van na de datum van de machtiging zijn ter zake in principe niet relevant in het kader van deze beoordeling. In het kwestieuze geval was het hof van oordeel dat de optredende directeur voldoende onpartijdig was, minstens dat een eventuele partijdigheid niet was bewezen (Gent 17 december 2013, *RGCF* 2014, afl. 2, 153, *TFR* 2014, afl. 462, 487, noot M. VERMEESCH).

B. Verstrekken van inlichtingen

Overeenkomstig artikel 327, § 1 WIB 1992 zijn de bestuursdiensten van de Staat, met inbegrip van de parketten en de griffies der hoven en van alle rechtscolleges, de besturen van de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten zomede de openbare instellingen en inrichtingen, gehouden, wanneer zij daartoe worden aangezocht door een ambtenaar belast met de vestiging of de invordering van de belastingen, hem alle in hun bezit zijnde inlichtingen te verstrekken, hem, zonder verplaatsing, van alle in hun bezit zijnde akten, stukken, registers en om het even welke bescheiden inzage te verlenen, en hem alle inlichtingen, afschriften of uittreksels te laten nemen, welke de bedoelde ambtenaar voor de vestiging of de invordering van de door de Staat geheven belastingen nodig acht.

Van de akten, stukken, registers, bescheiden of inlichtingen in verband met de rechtspleging mag evenwel geen inzage worden verleend zonder uitdrukkelijk verzoek van de federale procureur, de procureur-generaal of de auditeur-generaal.

In een zaak die aan het hof van beroep te Gent werd voorgelegd, had de onderzoekende ambtenaar van de belastingheffende provincie inlichtingen gevraagd aan de FOD Financiën, op basis waarvan de belastingplichtige werd getaxeerd. Krachtens artikel 11 van het decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen zijn, zonder afbreuk te doen aan de bepalingen van het decreet, de bepalingen van titel VII, hoofdstukken 1, 3, 4, 6-9 WIB 1992 van toepassing op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen. Volgens de belastingplichtige diende de onderzoekende ambtenaar zich in eerste instantie rechtstreeks tot hem te wenden en kon zij zich slechts wenden tot de FOD Financiën indien dit geen resultaat of geen bevredigend resultaat opleverde. Volgens het hof van beroep moet de stelling van de belastingplichtige worden verworpen, nu de fiscale wet nergens, ook niet impliciet, voorziet dat de onderzoekende ambtenaar eerst verplicht is zich tot de appellante zelf te wenden alvorens inlichtingen op te vragen bij de FOD Financiën (Gent 12 november 2013, *LRB* 2013, afl. 3-4, 76).

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brugge kan

ook uit de feitelijke omstandigheden worden afgeleid of voldaan is aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 327 WIB 1992 wat betreft de toelating tot inzage van een strafdossier. Het bewijs van het bestaan van de aanvraag tot inzage in het strafdossier hoeft niet noodzakelijk te worden geleverd door het overleggen van de aanvraag zelf, die aan geen vormvereisten gebonden is. Uit het dossier blijkt dat de aanvraag tot inzage gedaan is door de daartoe bevoegde ambtenaar en dat ze behoorlijk gerechtvaardigd was. Hoe de administratie weet heeft gekregen van het bestaan van het strafdossier is niet belangrijk. Enkel de inzage is aan bepaalde wettelijke vereisten onderworpen. Uit niets blijkt dat de administratie reeds voor het verlenen van de machtiging tot inzage inlichtingen bekomen zou hebben (Rb. Brugge 16 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/223, *Fiscoloog* 2014, afl. 1392, 12, *TGR-TWVR* 2014, afl. 5, 391).

4.2.4. Gemene bepalingen inzake recht van onderzoek

A. Artikel 333 WIB 1992

Krachtens artikel 333, lid 3 WIB 1992 kan de administratie tijdens de in artikel 354, lid 2 WIB 1992 bedoelde aanvullende termijn van vier jaar onderzoekingen verrichten indien zij de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die ten aanzien van hem bestaan voor het bedoelde tijdperk. Deze voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag.

Ook het bankonderzoek als bedoeld in artikel 322, § 2 WIB 1992 kan slechts na het verstrijken van de driejarige onderzoekstermijn van artikel 333 WIB 1992 worden uitgevoerd indien die termijn is uitgebreid op basis van afdoende aanwijzingen van belastingontduiking. Wanneer de ingeroepen aanwijzingen van belastingontduiking niet afdoende blijken te zijn, is het bankonderzoek nietig omdat zowel de vragen om inlichtingen bij derden waarop het is gebaseerd als het bankonderzoek zelf van na de driejarige onderzoekstermijn dateren (Gent 17 december 2013, *RGCF* 2014, afl. 2, 153, *TFR* 2014, afl. 462, 487, noot M. VERMEESCH).

Het Hof van Cassatie is van oordeel dat artikel 333, lid 3 WIB 1992 enkel de onderzoeken ten aanzien van de belastingplichtige zelf beoogt en niet de onderzoeken bij derden (Cass. 18 november 2010, AR F.10.0001.F, *Etat belge/L. en J.*, *FJF*, No. 2012/16, *JLMB* 2012, afl. 19, 880, *RGCF* 2011, afl. 3, 205, concl. O.M., noot M. VALSCHAERTS; in dezelfde zin: Brussel 10 juni 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 12, 480; Rb. Brugge 17 november 2011, *TGR-TWVR* 2013, afl. 1, 75). Ondanks andersluidende rechtspraak van het hof van beroep te Antwerpen (Antwerpen 8 januari 2013, *RABG* 2013, afl. 19, 1336, noot A. BELLENS, *TFR* 2013, afl. 441,

391, noot J. SPEECKE; in dezelfde zin: Antwerpen 23 december 2013, *FJF*, No. 2014224) oordeelt ook het hof van beroep te Luik in dezelfde lijn als het Hof van Cassatie (Luik 4 september 2013, *FJF*, No. 2014260).

Volgens het hof van beroep te Luik sluit een schending van artikel 333, lid 3 WIB 1992 niet noodzakelijk en per definitie een hertaxatie overeenkomstig artikel 356 WIB 1992 uit. De schending van artikel 333 WIB 1992 betreft immers een onderzoekstermijn en niet een aanslagtermijn (Luik 26 september 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1316, 12). Ook het hof van beroep te Antwerpen is dezelfde mening toegedaan: een laattijdig verzonden kennisgeving overeenkomstig artikel 333 lid 3 WIB 1992 verhindert de toepassing van artikel 356 WIB 1992 enkel wanneer de aanslag niet is gebaseerd op elementen verkregen naar aanleiding van de uitbreiding van de onderzoekstermijn (Antwerpen 26 juni 2013, *TFR* 2013, afl. 451, 939).

B. Artikel 334 WIB 1992

Artikel 334 WIB 1992 bepaalt dat wanneer een krachtens artikelen 315, lid 1 en 2, 315bis, lid 1-3, 316 en 322-324 aangezochte persoon het beroepsgeheim doet gelden, de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid verzoekt, opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim.

Wanneer de belastingplichtige – *in casu* een tandarts – tijdens de controle zich in eerste instantie niet beroept op zijn beroepsgeheim, is de administratie niet verplicht de tussenkomst van de tuchtoverheid in te roepen bij toepassing van artikel 334 WIB 1992. Naar oordeel van het hof van beroep te Luik had de administratie met de controle niet tot doel de patiënten van de tandarts te identificeren (Luik 13 september 2013, *JDF* 2014, afl. 5-6, 149, *TFR* 2014, afl. 458, 301, noot P. VAN HISSENHOVEN, S. GABRIEL).

4.3. Bewijsmiddelen van de administratie

4.3.1. Algemeen

Een door de belastingplichtige regelmatig en tijdig ingediende aangifte wordt vermoed juist te zijn. Wanneer de administratie van de aangegeven inkomsten wil afwijken, moet de onjuistheid van de aangifte door de fiscus worden bewezen. Hiervoor beschikt de administratie zowel over de bewijsmiddelen van gemeen recht, als over specifieke bewijsmiddelen inzake inkomstenbelastingen.

4.3.2. Gemeenrechtelijke bewijsmiddelen

A. Artikel 340 WIB 1992

Ter bepaling van het bestaan en het bedrag van de belastingschuld alsook ter vaststelling van een overtreding van de bepalingen van het WIB 1992 of van de ter uitvoering van dit wetboek genomen besluiten, kan de administratie zich op grond van artikel 340, lid 1 WIB 1992 beroepen op alle bewijsmiddelen die toegelaten zijn in het gemeen recht, met inbegrip van de processen-verbaal van de ambtenaren van de FOD Financiën, met uitzondering van de eed.

Vermoedens zijn gevolgtrekkingen die de wet of de rechter afleidt uit een bekend feit om te besluiten tot een onbekend feit (art. 1349 BW). Vermoedens die niet bij wet zijn ingesteld, worden overgelaten aan het oordeel en aan het beleid van de rechter, die geen andere dan gewichtige, bepaalde en met elkaar overeenstemmende vermoedens zal aannemen, en zulks alleen in de gevallen waarin de wet het bewijs door getuigen toelaat, behalve wanneer tegen een handeling uit hoofde van arglist of bedrog wordt opgenomen (art. 1353 BW).

Een feitelijk vermoeden is gebaseerd op vaststaande gegevens waaruit het onbekende feit wordt afgeleid (art. 340 WIB 1992).

De omzet van een restaurant wordt herberekend op basis van het aantal aangekochte flessen drank. De administratie vertrekt bij haar berekening van een schatting van het aantal glazen dat per fles wordt geschonken en combineert deze schatting met de veronderstelling dat per halve fles wijn of per twee frisdranken ook één maaltijd wordt verkocht. Op deze wijze wordt een theoretisch omzetcijfer berekend. Het verschil tussen dat theoretisch omzetcijfer en de aangegeven opbrengsten wordt door de administratie als niet-aangegeven meeromzet belast. De belastingplichtige meent dat de administratie zich bij haar bewijsvoering niet gebaseerd heeft op bekende feiten, maar zich bezondigd heeft aan een verboden opeenstapeling van vermoedens. Er was geen voorraadinventaris en o.m. daarom heeft de fiscus volgens het hof van beroep te Brussel terecht de bewijskracht van de boekhouding verworpen. Bij gebrek aan een precieze inventaris mochten alle aangekochte dranken als verkocht worden beschouwd. De fiscus gaat daarmee niet uit van een vermoeden en heeft bijgevolg maar één vermoeden aangewend. Het hof van beroep oordeelt dat er geen sprake kan zijn van een verboden opeenstapeling van vermoedens (Brussel 24 oktober 2012, *Fisc.Act.* 2013, afl. 10, 12). De belastingplichtige brengt de zaak voor het Hof van Cassatie. Het Hof van Cassatie herhaalt dat het aan de feitenrechter is om op onaantastbare wijze het bestaan vast te stellen van de feiten waarop hij steunt. De feiten die hij als uitgangspunt van zijn redenering neemt, moeten vaststaan, dit

wil zeggen moeten bewezen zijn. Geen enkele wetsbepaling belet evenwel volgens het Hof dat de aanname van deze feiten niet zelf het resultaat kan zijn van een bewijsvoering door vermoedens. Het Hof van Cassatie volgt uiteindelijk het hof van beroep in haar oordeel dat de administratie in de voorliggende betwisting slechts één vermoeden heeft aangewend om de omzet te berekenen (Cass. 22 mei 2014, AR F.13.0086.N, A.A., S.H./Belgische Staat, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 14, 565, *JT* 2014, afl. 6579, 679, noot J. KIRKPATRICK, *RGCF* 2014, afl. 6, 413, noot E. VAN BRUSTEM, *TFR* 2014, afl. 471, 950, noot H. DUBOIS).

Wanneer de administratie zich beroept op een bewijsvoering door feitelijke vermoedens, moet zij niet eerst de bewijskracht van de boekhouding verwerpen (Bergen 17 april 2013, *JDF* 2013, afl. 5-6, 177).

B. Artikel 341 WIB 1992

Overeenkomstig artikel 341 WIB 1992 mag de administratie, behoudens tegenbewijs, de raming van de belastbare grondslag, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indicieën waaruit een hogere graad van goedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten.

De gehele toename van een tegoed op een rekening-courant van een belastingplichtige in een vennootschap gedurende het belastbaar tijdperk kan op zich als een indicie van hogere gegoedheid in de zin van artikel 341 WIB 1992 in aanmerking genomen worden. Het is voor de aangroei van een tegoed op een rekening-courant niet vereist dat uit het detail van de boekingen blijkt dat aan de verrichtingen op de creditzijde effectieve uitgaven beantwoorden, om als indicie te gelden (Cass. 20 maart 2014, AR F.13.0052.N, Belgische Staat/F.D., H.V.D.B., *Pas.* 2014, afl. 3, 779).

Het Hof van Cassatie oordeelt dat het bericht als bedoeld in artikel 346 WIB 1992 en waarvan die bepaling de verzending oplegt, tot doel heeft de belastingplichtige de mogelijkheid te bieden met kennis van zaken zijn opmerkingen te uiten of zijn instemming te geven over de geplande aanslag. Daaruit volgt dat de administratie, indien zij aan de door de belastingplichtige in zijn aangifte in de personenbelasting vermelde inkomsten andere belastbare inkomsten wil toevoegen, die als zodanig worden vermoed krachtens artikel 341 WIB 1992, aan die belastingplichtige melding moet maken van de tekenen of indicieën van gegoedheid die geacht worden het bestaan van die andere inkomsten aan te tonen. Het arrest van het hof van beroep dat beslist dat “er geen enkel wijzigingsbericht opnieuw verzonden diende te worden” op grond dat de administratie de gegevens over de nieuwe te verantwoorden bedragen gehaald heeft uit het antwoord van de eisers op het oorspronkelijke wijzigingsbericht en dat “de oorspronkelijke belastbare grondslag uiteindelijk werd teruggebracht tot een bedrag dat

lager was dan het oorspronkelijk geplande bedrag”, schendt artikelen 341 en 346 WIB 1992 (Cass. (1e k.) 27 november 2014, AR F.12.0190.F, J.D., A.C./Etat belge, *Fiscoloog* 2015, afl. 1417, 13).

De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt is van oordeel dat in bepaalde concrete feitelijke omstandigheden het niet verantwoord is dat de administratie een indiciaire afrekening opmaakt voor slechts één jaar (Rb Hasselt 14 november 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 5, 349).

Om de belastingplichtige overeenkomstig artikel 341 WIB 1992 te taxeren volstaat het niet dat de administratie zich baseert op een feit dat leidde tot een dossier ten laste van de belastingplichtige bij de Cel voor Financiële Informatieverwerking (CFI), en dat werd overgemaakt aan het parket met het oog op een gerechtelijk onderzoek, en dat door deze laatste zonder gevolg werd geklasseerd en waarvan het CFI van mening is dat er geen ernstige aanwijzingen meer bestaan van witwassen in verband met een ernstig misdrijf. Het louter feit dat de belastingplichtige heeft deelgenomen aan wisselverrichtingen van grote bedragen waarvan hij slechts de houder was, vormt geen teken of indicie waaruit de administratie een hogere graad van gegoedheid kan afleiden dan deze die volgt uit de aangegeven inkomsten in de zin van artikel 341 van het WIB 1992. Immers, het houden van een kapitaal om wisselverrichtingen uit te voeren voor rekening van derden, laat de administratie niet toe aan te nemen dat de belastingplichtige dit kapitaal voor eigen rekening bezat, en daardoor vermoed wordt eigenaar te zijn in toepassing van artikel 2279 van het BW. Een en ander leidt tot een aanslag die willekeurig is door toepassing te maken van een verboden opeenstapeling van vermoedens (Brussel 12 september 2013, *F/JF*, No. 2014/226).

C. Artikel 342 WIB 1992

Volgens het hof van beroep te Antwerpen is een boekhouding enkel bewijskrachtig wanneer ze volledig is en wanneer het geheel van de vermeldingen controleerbaar, nauwkeurig en overeenstemmend is. Het feit dat de boekhouding desgevallend niet volgens de wettelijke regels wordt bepaald, is daarbij van ondergeschikt belang. Wanneer de administratie op basis van de vaststellingen aantoonde dat de boekhouding niet bewijskrachtig is, kan de belastingplichtige zich niet beroepen op het gegeven dat de administratie nooit eerder enige opmerking heeft geformuleerd over de toestand van de boekhouding. Het niet reageren door de controlediensten kan bij de belastingplichtige niet de rechtmatige verwachting scheppen dat de bewijskracht van zijn boekhouding wordt aanvaard. Noch uit de tekst van het forfait noch uit de wet blijkt dat het forfait enkel van toepassing zou zijn op natuurlijke personen. De forfaitaire aanslagregeling die door de taxatiediensten werd toegepast, is enkel niet van toe-

passing op de zogenaamde ‘gespecialiseerde’ spekslaggers. In andere uitsluitingen is niet voorzien. Het feit dat nagenoeg enkel schapenvlees wordt verkocht, is geen reden om het forfait niet toe te passen. Het hof wijst erop dat het forfait in een afzonderlijk rendement voorziet voor de inkopen van schapenvlees. Het forfait houdt daarbij rekening met het (eventueel) lagere rendement dat de verkoop van die dieren met zich meebrengt. De forfaitaire aanslagregeling die werd toegepast, levert een wettelijk vermoeden op tegen de belastingplichtige. Bij gebrek aan een bewijskrachtige boekhouding wordt niet aangetoond welke winst, in plaats van de forfaitaire bepaalde winst, dan wel zou moeten worden belast (Antwerpen 1 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 14, 569).

Het Grondwettelijk Hof oordeelt bij arrest van 19 juni 2013 dat artikel 342, § 3 WIB 1992 niet in strijd is met de bepalingen van artikel 10, 11 en 172 Gw. Het Hof overweegt dat de procedure van aanslag van ambtswege zonder onderscheid van toepassing is op alle belastingplichtigen, ondernemers of beoefenaars van een vrij beroep bedoeld in voormeld artikel 182 KB/WIB 1992, die niet tijdig een belastingaangifte hebben ingediend. De in het geding zijnde bepaling wordt verweten het belastbare minimum niet te berekenen met verwijzing naar de duur van de activiteit die daadwerkelijk door de betrokken onderneming of natuurlijke persoon werd verricht.

In tegenstelling met de werknemers, die meestal per uur worden bezoldigd, worden de inkomsten gegeneerd door beroepen zoals die welke te dezen worden beoogd, niet zozeer gemeten per uur gepresteerde activiteit als wel ten aanzien van de prestatie of de realisatie van een contract waarbij een beroep wordt gedaan op een kwaliteit van diensten die berusten op een kunde waarbij de factor tijd slechts een van de parameters is om het inkomen te bepalen. De diversiteit van de beschouwde activiteiten van ondernemers en beoefenaars van vrij beroepen is zodanig dat een forfait invoeren waarbij rekening wordt gehouden met de effectieve activiteitsduur, nog meer ongelijkheden had kunnen genereren. Aldus zal eenzelfde belastbaar inkomen kunnen zijn verworven in een verschillend aantal uren naargelang van de kwaliteit van de beroepsbeoefenaar, de aangewende middelen, de omgeving van zijn vrij beroep en de modaliteiten van het contract dat hem aan zijn begunstigde bindt. Met betrekking tot de vraag of artikel 342, § 3 WIB 1992 de belastingplichtige niet de mogelijkheid laat het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten aan te tonen, volgt uit de voormelde parlementaire voorbereiding dat die bepaling moet worden gelezen in samenhang met artikel 351 van het WIB 1992, luidens hetwelk de belastingplichtige het wettelijk vermoeden dat het gevolg is van artikel 342 WIB 1992, kan weerleggen door het bewijs te leveren van het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten (GwH 19 juni 2013, nr. 93/2013, *Fiscoloog* 2013, afl. 1351, 13, *TFR* 2014, afl. 452, 968, noot S. VANTHIENEN). In een arrest van 24 april 2014

wordt het voorgaande opnieuw bevestigd (GwH 24 april 2014, nr. 66/2014, *BS* 19 juni 2014).

Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde bij arrest van 5 februari 2013 dat de belastingplichtige wel aanspraak maakt op de aftrek van het forfaitaire vastgestelde bedrag van de overgedragen verliezen van het vorige boekjaar. Het Hof van Cassatie bevestigt dit standpunt met een arrest van 22 mei 2014 (Cass. 22 mei 2014, AR F.13.0111.N, Belgische Staat/High Power Sound bvba, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 16, 623, *FJF*, No. 2015/46, *RGCF* 2014, afl. 5, 35).

4.3.3. Anti-rechtsmisbruikbepaling

Artikel 344, § 1 WIB 1992, zoals van toepassing tot aanslagjaar 2013, bepaalt dat de juridische kwalificatie door partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die eenzelfde verrichting tot stand brengen, aan de administratie der directe belastingen niet kan worden tegengeworpen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 WIB 1992 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontduiken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.

Deze bepaling heeft tot doel belastingontwijking te bestrijden, zonder evenwel het beginsel van de mogelijkheid van de keuze voor de minst belaste weg aan te tasten (GwH 24 november 2004, *TFR* 2005, 451 e.v.). Het betreft een bewijsmiddel om in concrete gevallen, eventueel onder controle van de rechter, bijzondere situaties individueel te beoordelen. Uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie blijkt dat slechts tot herkwalificatie van een verrichting kan worden overgegaan, wanneer voor de betrokken verrichting een kwalificatie gevonden kan worden met gelijksoortige gevolgen als de geherkwalificeerde verrichting (Cass. 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/21; Cass. 22 november 2007, *TFR* 2008, afl. 338, 305; Cass. 11 december 2008, www.cass.be).

Met artikel 167 van de programmawet (I) van 29 maart 2012, opgenomen in hoofdstuk 3 (“Strijd tegen de fiscale fraude”) van titel 9 (“Financiën”), werd een nieuw artikel 344, § 1 WIB 1992 ingevoerd.

A. Inkoop van eigen aandelen

Bij de herkwalificatie bij toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992 oud, moet de administratie dus de juridische gevolgen die de belastingplichtige tot stand heeft gebracht respecteren. De administratie mag uitsluitend de juridische kwalificatie van de akte wijzigen, en niet de inhoud en de gevolgen van de door de belastingplichtige verwezenlijkte akte. De administratie moet alle feitelijke en juridische gevolgen van de verwezenlijkte verrichting eerbiedigen.

In het voorliggende geschil diende de administratie te bewijzen dat de betaling door de belastingplichtige van een bedrag van 8 395 107 BEF (€ 208 109,27) aan de heer J.B. werd gekwalificeerd als een inkoop van eigen aandelen met als enige bedoeling belasting (roerende voorheffing) te ontwijken. Het hof van beroep te Antwerpen oordeelt dat een inkoop van eigen aandelen fundamenteel verschillende gevolgen heeft dan een gewone dividenduitkering. Bij inkoop van eigen aandelen wordt het fiscaal gestorte kapitaal vermindert met het deel dat door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd (art. 188 WIB 1992), terwijl een gewone dividenduitkering niet leidt tot een vermindering van het fiscaal kapitaal. Een dividenduitkering tast het aandeel zelf niet aan, terwijl bij een inkoop het aandeel eenvoudig verdwijnt uit het vermogen van de aandeelhouder. De inkoop van eigen aandelen is ook een verrichting die uitdrukkelijk geregeld is in de fiscale wet. De inkoopboni worden in hoofde van de vennootschap beschouwd als uitgekeerde dividenden (art. 186, lid 1 WIB 1992), maar deze dividenden zijn op grond van een wettelijke bepaling vrijgesteld van roerende voorheffing (art. 264, 2° WIB 1992 zoals van toepassing tot 1 januari 2002). In de voorbereidende werken van artikel 344, § 1 WIB 1992 heeft de minister van Financiën verklaard dat deze bepaling geen afbreuk mag doen aan uitdrukkelijk door de fiscale wet geregelde verrichtingen (*Gedr.St. Kamer 1992-93, 1072/8, 42*). Een inkoop van eigen aandelen is een dergelijke verrichting waarvan de gevolgen uitdrukkelijk door de fiscale wet geregeld zijn (J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, 1995, nr. 1.37). Het kiezen door de belastingplichtige van een door de wet geregeld gunstregime is geen rechtsmisbruik (M. VAN KEIRSBILCK, noot onder Rb. Antwerpen 26 oktober 2001 en Rb. Hasselt 9 januari 2002, *Fisc.Koer.* 2002, 228-229). Het hof is van oordeel dat artikel 344, § 1 WIB 1992 niet bedoeld is om van een door de wet vrijgesteld dividend een belast dividend te maken.

Zoals ook de eerste rechter is het hof van oordeel dat de door de Belgische Staat aangevoerde elementen en eventuele tegenstrijdigheden tussen de verschillende akten niet bewijzen dat de betaling door de vennootschap van 8 395 107 BEF (€ 208 109,27) aan de heer J.B. juridisch werd gekwalificeerd als een inkoop van eigen aandelen met als doel de belastingen te ontwijken. Het feit dat de heer J.B. als enig vennoot in het bezit was van het volledig geplaatste aandelenkapitaal en hij bij de overdracht van de aandelen is opgetreden zowel in eigen naam als verkoper als in zijn hoedanigheid van zaakvoerder van de vennootschap als koper, bewijst evenmin dat de verrichting werd gekwalificeerd als inkoop van eigen aandelen om belastingen te ontwijken. Wanneer de administratie stelt dat zowel voor als na de inkoop van eigen aandelen, alle aandelen bij een persoon berusten en de transactie in feite geen reden van bestaan had, miskent zij de scheiding tussen het persoonlijk vermogen van de heer J.B. en het vermogen van de vennootschap. De Belgische

Staat bewijst op geen enkele wijze dat de betaling door de vennootschap aan de heer J.B. van een bedrag van 8 395 107 BEF (€ 208 109,27) juridisch werd gekwalificeerd als een inkoop van eigen aandelen met als doel de belastingen te ontwijken. Artikel 344 WIB 1992 kan dan ook niet toegepast worden (Antwerpen 25 juni 2013, *FJF*, No. 2014/19)

B. Dividenduitkeringen

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen is het op basis van artikel 344, § 1 WIB 1992 (oud) mogelijk om de dividenduitkeringen door de nv A en de nv B aan de nv C en de liquidatiedividenduitkeringen door de nv C aan de heer X en de heer Y te wijzigen in dividenduitkeringen door de nv A en de nv B aan de heer X en de heer Y, voor zover het vanuit economisch oogpunt om dezelfde verrichtingen gaat en de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen. Volgens de rechtbank staat het immers ontegensprekelijk vast dat:

- de nv C enkel en alleen werd opgericht en bestaan heeft met de bedoeling om de dividenden uitgekeerd door de nv A en de nv B vrij van roerende voorheffing te kunnen uitkeren aan de heer X en de heer Y;
- als geherkwalificeerde dividenduitkeringen door de nv A en de nv B aan de heer X en de heer Y aldus op kunstmatige wijze in voornoemde afzonderlijke dividenduitkeringen zijn opgesplitst en deze nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft als het eindresultaat van de door de partijen gestelde rechtshandelingen;
- voornoemde afzonderlijke dividenduitkeringen tot doel hebben de belasting te ontwijken en uit economisch oogpunt dezelfde verrichtingen betreffen als voornoemde geherkwalificeerde dividenduitkeringen, hetgeen door vermoedens wordt bewezen door de hierna vermelde vaststaande, gewichtige, bepaalde en met elkaar overeenstemmende gegevens, die op zichzelf en afzonderlijk onvoldoende zekerheid bieden, doch die elkaar aanvullen en een rechtsgeldig vermoeden uitmaken en voldoende zekerheid bieden.

Volgens de belastingplichtige beantwoordt de oprichting en het bestaan van de nv C aan rechtmatige financiële en economische behoeften gezien het de bedoeling was de nv A en de nv B onder een centraal beheer te brengen, mogelijke conflicten tussen de heer X en de heer Y op te vangen en op termijn het personeel te laten participeren in het kapitaal. De rechtbank oordeelt echter dat het voorgaande uit geen enkel objectief element blijkt zodat de belastingplichtige het vereiste tegenbewijs dan ook niet levert. Bijgevolg heeft de administratie in toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992 terecht de dividenduitkeringen door de nv A en de nv B aan de nv C en de liquidatiedividenduitkeringen door de nv C aan de heer X en de heer Y

geherkwalificeerd in dividenduitkeringen door de nv A en de nv B aan de heer X en de heer Y (Rb. Antwerpen 4 januari 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 15, 535, noot P. FAES, *TFR* 2012, afl. 427, 775, noot E. VANDINGENEN). In zijn arrest van 22 oktober 2013 bevestigt het hof van beroep te Antwerpen het vonnis van de eerste rechter (Antwerpen 22 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/198).

4.4. Aanslagprocedure

4.4.1. Wijziging van de aangifte

Artikel 346, lid 1 WIB 1992 bepaalt dat de administratie, indien zij meent de inkomsten en andere gegevens te moeten wijzigen die de belastingplichtige in een regelmatige aangifte heeft vermeld, de belastingplichtige in kennis stelt per aangetekende brief van de inkomsten en andere gegevens die zij in de plaats zal stellen van degene die zijn aangegeven of schriftelijk erkend. De administratie moet hierbij de redenen vermelden die naar haar oordeel de wijziging rechtvaardigen.

Opdat het bericht van wijziging van aangifte zou voldoen aan de vereisten van de wet is het voldoende maar noodzakelijk dat de belastingplichtige hierdoor in staat gesteld wordt de gegevens en de redenen die de administratie aanvoert tot staving van de voorgenomen wijziging, zelf te onderzoeken en zo nodig te betwisten (Cass. 15 mei 2003, *FJF*, No. 2003/229). De verplichting van de administratie om, alvorens de aanslag te vestigen, de belastingplichtige in kennis te stellen van het bedrag dat zij voornemens is, in de plaats te stellen van de aangegeven inkomsten en andere gegevens alsook de redenen aan te geven die naar haar oordeel de wijziging van de aangifte van de belastingplichtige lijken te rechtvaardigen, is een substantieel vormvoorschrift, waarvan het verzuim leidt tot de nietigheid van de rectificatieprocedure en bijgevolg van de alsdan onwettig gevestigde aanslag (Cass. 4 maart 1969, *Arr.Cass.* 1969, 622).

In een arrest van 20 maart 2014 bevestigt het Hof van Cassatie dat het bericht van wijziging waarmee een belastingverhoging wordt gemeld, gemotiveerd moet worden overeenkomstig artikel 109 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen, en artikelen 2 en 3 van de Wet Motivering Bestuurshandelingen (Cass. 20 maart 2014, AR F.13.0025.N, *Cycling Promotion Service International bvba/Belgische Staat*, *Pas.* 2014, afl. 3, 775).

Naar oordeel van het hof van beroep te Bergen moet de administratie ook een bericht van wijziging van aangifte zenden wanneer zij aangegeven 'gewone bezoldigingen' wenst te belasten als 'vervangingsinkomen'. De eerste rechter oordeelde volgens het hof ten onrechte dat een bericht van wijziging enkel moet worden verzonden wanneer de belastbare grondslag

wordt verhoogd (Bergen 21 juni 2013, *FJF*, No. 2014/142).

Volgens het Hof van Cassatie kan het hof van beroep niet rechtsgeldig beslissen tot vernietiging van de aanslagen wegens schending van artikel 346 WIB 1992 wanneer de belastingplichtige aangiften heeft ingediend in de rechtspersonenbelasting terwijl de administratie van oordeel is dat de belastingplichtige diende te worden aangeslagen in de vennootschapsbelasting. Inzake de betwiste aanslagjaren 1994 en 1995, is artikel 346 WIB 1992 toepasselijk op alle gevallen, waarin overeenkomstig artikel 305, de belastingplichtige bij de administratie der directe belastingen een aangifte heeft ingediend die beantwoordt aan voormelde vorm- en termijnvoorwaarden. Uit de omstandigheid dat een belastingplichtige die onderworpen is aan een van de inkomstenbelastingen bedoeld in artikel 305, aan de administratie ten onrechte een aangifte heeft teruggezonden die bestemd was voor belastingplichtigen onderworpen aan een andere in dat artikel beoogde belasting, kan niet worden afgeleid dat die aangifte niet voldoet aan die vorm- en termijnvereisten (Cass. 27 september 2012, AR F.11.0106.F en F.11.0114.F, *Etat belge/La Charmille*, *FJF*, No. 2013/52, *Pas.* 2012, afl. 9, 1772, *RGCF* 2013, afl. 1, 43, *TFR* 2013, afl. 438, 255, noot I. DE TROYER. In dezelfde zin: Antwerpen 25 juni 2013, *FJF*, No. 2014/48).

In zijn arrest van 8 oktober 2013 herhaalt het hof van beroep te Antwerpen dat wanneer na een eerder bericht van wijziging, de administratie opnieuw tot een andere wijziging van de aanslag wil overgaan, omdat zij nieuwe of betere redenen tot wijziging heeft ontdekt, zij de belastingplichtige daartoe andermaal in kennis moet stellen door middel van een bericht van wijziging. De kennisgeving van een nieuw bericht van wijziging is evenwel niet vereist, wanneer de in een eerder bericht voorgestelde aanslagbasis verminderd wordt en daarvoor uitsluitend rekening gehouden wordt met de opmerkingen van de belastingplichtige zonder dat de methode en de grondslagen van de berekening gewijzigd worden (Cass. 17 november 2005, F.03002N, www.cass.be). In het voorliggende geschil stelt het hof vast dat de administratie in het bericht van wijziging van 17 april 2009 overging tot een berekening van de belastbare grondslag op basis van een vergelijking tussen de verkoop- en aankoopprijs van zes onroerende goederen, gelegen in Mechelen. Aldus werd een brutowinst vastgesteld van € 236 237. De belastingplichtige verklaarde zich niet akkoord en betwistte in hoofdzaak het beroepskarakter van de betrokken inkomsten. Bij kennisgeving van beslissing tot taxatie van 2 juni 2009 heeft de administratie hierop geantwoord dat de verrichtingen volgens haar wel een beroepskarakter hadden. Bij het vestigen van de aanslag op 17 juni 2009 werd een belastbare brutowinst van € 202 237 in aanmerking genomen. Het hof stelt vast dat die vermindering van de belastbare grondslag

niet het gevolg is van de opmerkingen, gemaakt door de belastingplichtige. In de kennisgeving van beslissing tot taxatie werd evenmin een reden opgegeven waarom de belastbare grondslag diende te worden verminderd. Het hof oordeelt dat, hoewel de belastbare grondslag werd verminderd, op het moment van de vestiging niet geweten was waarom in de aanslag een andere belastbare grondslag in aanmerking werd genomen dan in het bericht van wijziging. Achteraf is gebleken dat dit was omdat de administratie in het bericht van wijziging een onroerend goed in aanmerking had genomen dat in een ander jaar dan 2007 was verkocht. Bij de berekening van de uiteindelijke aanslag zou de meerwaarde op dit onroerend goed buiten beschouwing zijn gelaten. Het hof oordeelt dat aldus een wijziging werd aangebracht waarvan de reden op het moment van de vestiging van de aanslag niet duidelijk was, zodat een nieuw bericht van wijziging had moeten worden verzonden. Minstens had de administratie in de kennisgeving van beslissing tot taxatie moeten aangeven dat ze een vergissing had begaan in de berekening van de belastbare grondslag en een juiste berekening moeten doorvoeren. Het hof oordeelt dan ook dat de aanslag nietig verklaard moet worden, wegens schending van artikel 346 WIB 1992 (Antwerpen 8 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/199).

Artikel 346, lid 5 WIB 1992 bepaalt dat ten laatste de dag van de vestiging van de aanslag de administratie de belastingplichtige per aangetekende brief in kennis stelt van de opmerkingen waarmee de administratie geen rekening houdt en die gemaakt zijn door de belastingplichtige in antwoord op het bericht van wijziging, waarbij de administratie de motieven vermeldt waarom ze er geen rekening heeft mee gehouden.

Het antwoord op de opmerkingen moet de belastingplichtige in staat stellen te oordelen of er reden is tot het indienen van een bezwaarschrift en, desgevallend, om zijn verweermiddelen te organiseren. Dit werd ook tijdens de parlementaire werkzaamheden als volgt benadrukt (Verslag namens de Commissie van Financiën en voor de economische aangelegenheden, *Parl.St. Senaat* 1999-2000, nr. 2-443/2, 2): “Om een aanslagbiljet te begrijpen, moet men over enige ervaring in fiscale zaken beschikken. Het nieuwe artikel 5 van het wetsontwerp wil de administratie nu verplichten een gemotiveerd antwoord te geven op elk van de opmerkingen van de belastingplichtige. De minister wijst erop dat het hier enkel gaat om de reactie van de belastingplichtige na een aanslag van ambtswege of na een wijziging van zijn aangifte door de fiscus. Deze nieuwe bepaling moet de belastingplichtige enerzijds meer waarborgen geven aangezien hij uitleg krijgt over de redenen waarom de fiscus zijn opmerkingen niet heeft gevolgd. Anderzijds kan op die manier worden voorkomen dat administratief beroep wordt ingesteld en echte bezwaarschriften worden ingediend tegen het aanslagbiljet.”

Een kennisgeving van beslissing tot taxatie verzonden na het vestigen van de aanslag maar voor de verzending ervan voldoet niet aan de voorwaarden van artikel 346, lid 5 WIB 1992 (Gent 22 mei 2012, *FJF*, No. 2013/286).

4.4.2 Aanslag van ambtswege

Wanneer de belastingplichtige heeft geantwoord op een vraag om inlichtingen kan de procedure van aanslag van ambtswege niet worden toegepast, ook niet wanneer de administratie van oordeel is dat de vragen onvolledig werden beantwoord (Antwerpen 6 december 2011, *Fiscoloog* 2012, afl. 1297, 12). Deze procedure kan ook niet worden toegepast wanneer de belastingplichtige slechts gedeeltelijk antwoordt op een bericht van wijziging (Antwerpen 18 december 2012, *FJF*, No. 2014/49).

Een belastingverhoging die niet wordt aangekondigd in een kennisgeving van aanslag van ambtswege kan niet worden opgelegd (Brussel 27 juni 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1313, 14, *RGCF* 2013, afl. 5-6, 383).

Artikel 351, laatste lid WIB 1992 bepaalt: “Behalve in de laatste eventualiteit bedoeld in het lid 1 of indien de rechten van het Vlaamse Gewest in gevaar verkeren ingevolge een andere oorzaak dan het verstrijken van de aanslagtermijnen of nog indien het gaat om roerende voorheffing of bedrijfsvoorheffing, wordt aan de belastingplichtige een termijn van een maand te rekenen van de derde werkdag volgend op de verzending van die kennisgeving toegestaan om zijn opmerkingen schriftelijk in te brengen en mag de aanslag niet vóór het verstrijken van die termijn worden gevestigd.” Dit impliceert dat de aanslag niet binnen deze termijn mag worden gevestigd. De kennisgeving van beslissing tot taxatie is ter zake niet relevant (Gent 17 september 2013, *FJF*, No. 2014/143).

De procedure van aanslag van ambtswege wegens niet-aangifte kan niet worden toegepast wanneer de administratie van oordeel is dat de belastingplichtige moet worden aangeslagen in de vennootschapsbelasting terwijl hij een aangifte heeft ingediend in de rechtspersonenbelasting (Rb. Leuven 4 januari 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 11, 513). Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Bergen kan de procedure van ambtshalve aanslag bij gebrek aan aangifte in de vennootschapsbelasting wel worden toegepast wanneer de administratie aantoonde dat de kwestieuze vzw onderworpen was aan de vennootschapsbelasting (Rb. Bergen 2 januari 2013, *FJF*, No. 2014/40).

4.5. De aanslag

4.5.1. Aanslagtermijnen

A. Artikel 353-354 WIB 1992

Volgens het Hof van Cassatie bevat noch de Grondwet, noch het WIB 1992 een bepaling die de administratie verbiedt om gedurende de gewone termijn van aanslag of gedurende de aanslagtermijn van artikel 354 WIB 1992 een nieuwe aanslag te vestigen die in de plaats komt van de oorspronkelijk foutief gevestigde aanslag, hoewel deze nog niet voorafgaandelijk werd vernietigd. Ook een algemeen rechtsbeginsel dat dit verbod zou inhouden, bestaat niet (Cass. 22 mei 2014, AR F.12.0059.N, Labo Waasland bvba/Belgische Staat, www.cass.be).

Krachtens artikel 354, lid 1 WIB 1992, zoals toegepast voor aanslagjaar 2003, mag bij niet-aangifte, bij laattijdige overlegging van aangifte, of wanneer de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een aangifteformulier dat voldoet aan de vorm- en termijnvereisten, gesteld bij artikelen 307-311, de belasting of de aanvullende belasting, in afwijking van artikel 359, worden gevestigd gedurende drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waar voor de belasting is verschuldigd. Het Hof van Cassatie leidt hieruit af dat opdat deze aanslagtermijn van drie jaar kan worden toegepast, ten minste aan een van de volgende voorwaarden voldaan moet zijn:

- niet-aangifte;
- laattijdige overlegging van aangifte;
- de verschuldigde belasting is hoger dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en de andere gegevens vermeld in de daartoe bestemde rubrieken van een geldige aangifte.

Deze laatste voorwaarde vereist niet dat de hogere belasting voortvloeit uit een handeling of nalatigheid van de belastingplichtige bij het invullen van het aangifteformulier. Het volstaat dat de wettelijk verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de belastbare inkomsten en andere gegevens die vermeld werden in een regelmatige aangifte, zonder dat de fiscale administratie moet aantonen dat de aangifte onjuist is. De appelrechters oordelen dat “in de thans voorliggende situatie [...] de omstandigheid bedoeld in artikel 354, lid 1, WIB 1992, te weten het bestaan van een verschuldigde belasting hoger dan aangegeven, die de toepassing van artikel 354, lid 1, WIB 1992 mogelijk maakt, samen moet gelezen worden met artikel 339 WIB 1992, zodat het bestaan van een ‘hogere’ belasting dan aangegeven (die de verlengde aanslagtermijn bedoeld in art. 354, lid 1 WIB 1992 opent), in deze ook vereist dat is aangetoond dat die hogere belasting voortvloeit uit een onjuiste aangifte”. Volgens het Hof van Cassatie voegt de ap-

pelrechter hierdoor een voorwaarde toe aan artikel 354, lid 1 WIB 1992 die er niet in besloten ligt (Cass. 20 februari 2014, AR F.12.0181.N, Belgische Staat/M.W., N.R., A.R., *Fiscoloog* 2014, afl. 1382, 10, *RGCF* 2014, afl. 5, 353. In dezelfde zin: Brussel 8 september 2011, nr. 2008/AR/423, *JDF* 2011, afl. 9-10, 319 en Brussel 29 november 2012, *JDF* 2013, afl. 5-6, 165).

Overeenkomstig artikel 354, lid 2 WIB 1992 wordt de aanslagtermijn met vier jaar verlengd wanneer de belastingplichtige handelt met het opzet om de belasting te ontduiken. Er is geen sprake van een oogmerk te schaden of fraude wanneer de belastingplichtige gedurende meerdere jaren geen of onjuist zijn aangifte indient en bepaalde inkomsten niet heeft aangegeven (Antwerpen 23 december 2013, *FJF*, No. 2014/224).

B. Artikel 355 WIB 1992

Wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, kan de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds is verlopen, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag vestigen (art. 355 WIB 1992). De administratie moet dus aantonen dat de nieuwe aanslag gegrond is op dezelfde (positieve en negatieve) bestanddelen of op een gedeelte ervan dewelke in aanmerking werden genomen voor het bepalen van de belastbare grondslag van de oorspronkelijke aanslag.

Voor de vestiging van een nieuwe aanslag in de zin van deze wetsbepaling, is niet vereist dat de nietig verklaarde aanslag en de nieuwe aanslag betrekking hebben op hetzelfde aanslagjaar.

Artikel 355 WIB 1992 verhindert niet dat de administratie gebruik maakt van haar gewone aanslagtermijnen, na vernietiging van een aanslag, en wanneer deze nog niet verstreken zijn (Cass. 22 mei 2014, F.12.0059.N, Labo Waasland bvba/Belgische Staat, www.cass.be).

Maar wanneer de administratie in haar bericht van wijziging uitdrukkelijk verwijst naar artikel 355 WIB 1992 – hoewel zij nog beschikt over een lopende gewone driejarige aanslagtermijn om de aanslag te vestigen – mag de hertaxatie enkel worden gevestigd op dezelfde belastingelementen of een deel ervan zoals bepaald in artikel 355 WIB 1992. De administratie moet de gevolgen van haar keuze voor de aanslagtermijn van artikel 355 WIB 1992 respecteren (Antwerpen 10 september 2013, *Fiscoloog* 2013, afl. 1363, 12).

Er is geen wettelijke bepaling die voorziet dat de administratie in de kennisgeving van beslissing tot taxatie uitdrukkelijk moet verwijzen naar artikel 355

WIB 1992 wanneer zij toepassing wenst te maken van dit artikel (Rb. Bergen 3 januari 2013, *FJF*, No. 2014/50).

Wanneer de administratie, na vernietiging van de oorspronkelijke aanslag, in een nieuw bericht van wijziging van aangifte de belastbare grondslag bepaalt op een hoger bedrag dan hetgeen opgenomen is in de vernietigde aanslag, is dit in strijd met artikel 355 WIB 1992 dat voorziet dat de belastbare grondslag wordt beperkt tot het bedrag van de vernietigde aanslag. Tegelijkertijd wordt meegedeeld dat de inkomsten van een vzw niet meer belastbaar zijn in de rechtspersonenbelasting maar in de vennootschapsbelasting en wordt een berekening opgenomen die totaal verschillend is dan degene die het voorwerp heeft uitmaakt van de eerste aanslag. De nieuwe aanslag die hierop gesteund is, werd niet gevestigd conform artikel 355 WIB 1992 (Luik 18 september 2013, *FJF*, No. 2014/262).

C. Artikel 356-357 WIB 1992

Met artikel 3 van de wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen heeft de wetgever een termijn van zes maanden ingevoerd binnen welke de administratie een subsidiaire aanslag kan indienen na een rechterlijke beslissing tot vernietiging van een aanslag om een andere reden dan verjaring. Aldus is de wetgever tegemoetgekomen aan het arrest van het Grondwettelijk Hof van 20 oktober 2009, nr. 158/2009, waarin het heeft geoordeeld dat het ontbreken van enige termijn, in het voorheen geldende artikel 356 WIB 1992, voor de fiscale administratie om een subsidiaire aanslag in te dienen na een vernietiging van de bestreden aanslag door de rechter, afbreuk deed aan het rechtszekerheidsbeginsel, terwijl artikel 355 WIB 1992 de fiscale administratie toestaat een nieuwe aanslag te vestigen binnen een termijn van drie maanden nadat de beslissing tot vernietiging van een aanslag, genomen door de directeur van de belastingen of door de door hem gedelegeerde ambtenaar, niet meer voor de rechter kan worden gebracht.

Krachtens artikel 3, lid 1 van de wet van 22 december 2009 is nieuw artikel 356 WIB 1992 onmiddellijk van toepassing ongeacht het aanslagjaar. Het Hof heeft al gesteld dat de in het geding zijnde bepaling niet als een retroactieve bepaling kan worden aangezien. Voorts heeft de wetgever zich precies willen voegen naar het voormelde arrest nr. 158/2009 door, met onmiddellijke inwerkingtreding, te voorzien in een vervaltermijn voor een subsidiaire aanslag. Door ook te voorzien in een overgangsregeling, heeft hij niet beoogd de afloop van gerechtelijke procedures te beïnvloeden of rechtscolleges te verhinderen uitspraak te doen. Ten slotte is het eigendomsrecht niet in het gedrang gebracht door een overgangsregeling die is ingegeven door het algemeen belang dat erin bestaat gevolg te geven aan een arrest van het Hof en door de nood om alle belastingplichtigen op gelijke wijze te

doen bijdragen aan de Schatkist. Artikel 3 van de wet van 22 december 2009 schendt artikelen 10 en 11 Gw. niet, al dan niet in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, met het beginsel van het recht op behoorlijke rechtsbedeling, met artikelen 13, 144, 146 en 159 Gw. en met de bescherming van het eigendomsrecht als gewaarborgd bij artikel 16 Gw. en bij artikel 1 eerste aanvullend protocol EVRM (GwH 27 februari 2014, nr. 38/2014, *BS* 11 april 2014).

De in artikel 356 WIB 1992 voorziene termijn betreft een wachttermijn. De administratie kan gedurende die termijn de zaak niet aanhangig maken voor het hof van beroep wanneer de rechtbank de aanslag heeft vernietigd en de zaak vervolgens 6 maanden op de rol had gehouden teneinde de administratie de mogelijkheid te geven een subsidiaire aanslag voor te leggen (Bergen 21 februari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1388, 11, *RGCF* 2014, afl. 5, 365).

Ook wanneer het hof van beroep de vernietiging van een aanslag door de eerste rechter bevestigt, kan de administratie bij toepassing van artikel 356 WIB 1992 een subsidiaire aanslag voorleggen aan het hof. Deze bepaling verwijst immers uitdrukkelijk naar de cassatietermijn, waaruit, volgens het hof, volgt dat de wet ook die situatie beoogt waarbij de vernietigingsbeslissing van de eerste rechter wordt bevestigd door de beroepsinstantie (Brussel 20 juni 2013, *FJF*, No. 2013/288, *JDF* 2013, afl. 9-10, 314).

Het verzoek tot geldigverklaring van een subsidiaire aanslag na een eerder arrest dat de aanslag vernietigde, maakt geen nieuwe procedure uit en geeft geen aanleiding tot een eindvonnis in de zin van artikel 1017 Ger.W. dat de rechter verplicht de in het ongelijk gestelde partij te veroordelen tot de kosten (Brussel 23 mei 2013, *RGCF* 2013, afl. 5-6, 388).

Volgens het hof van beroep te Antwerpen heeft de wetgever de toepassing van artikel 356 WIB 1992 duidelijk verbonden aan de situatie waarin er eerst een (afwijzende) beslissing van de gewestelijk directeur is, en deze beslissing gevolgd is door een vordering in rechte op initiatief van de belastingplichtige. De mogelijkheid tot het vestigen van een subsidiaire aanslag is dus afhankelijk van de gehele of gedeeltelijke vernietiging van de initiële aanslag op vordering van de belastingplichtige. Aan deze wettelijke voorwaarde (nietigverklaring van de 'initiële' aanslag) is niet voldaan als de subsidiaire aanslag op zijn beurt nietig verklaard wordt. De nietigverklaring van de subsidiaire aanslag kan bijgevolg volgens het hof niet nog eens gevolgd worden door een nieuwe subsidiaire aanslag (Antwerpen 14 januari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1377, 14).

In zijn arrest van 8 april 2014 herhaalt het hof van beroep te Antwerpen wat volgens het Hof van Cassatie moet worden verstaan onder 'dezelfde belasting-

elementen of een gedeelte ervan'. Volgens het Hof van Cassatie (Cass. 28 november 1961, *Pas.*, 1962, I, 404; Cass. 29 september 1970, *JPDF* 1970, 355) wordt met 'dezelfde belastingelementen' bedoeld, alle positieve en negatieve materiële elementen die bijdragen tot de samenstelling van de belastbare grondslag. Opdat sprake is van 'dezelfde belastingelementen' is niet vereist dat de belastbare inkomsten op juridisch vlak op dezelfde manier zouden worden omschreven (Cass. 9 december 1969, *Pas.* 1969-70, I, 322; I. CLAEYS BOUUAERT, *De Aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 306, nr. 477 e.v.).

De administratie mag bij het vestigen van een vervangende of subsidiaire aanslag andere bewijzen hanteren dan deze gebruikt voor de vernietigde aanslag, tenzij wanneer de gegevens die als basis dienden voor het bepalen van de initiële belastbare grondslag willekeurig werden vastgesteld (zie J. GOEMAN en H. SYMOENS, "Dezelfde belastingelementen bij de nieuwe aanslag: licht aan het einde van de tunnel?", *TFR* 2004, afl. 272, 1071; R. FORESTINI, "Artikelen 355 en 356 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen nieuwe ontwikkelingen", *TFR* 2007, afl. 327, 708, nr. 42). Dit komt erop neer dat de willekeurige vaststelling van de belastbare grondslag als gevolg van een gebrek aan bewijs, niet meer kan worden gecorrigeerd. Indien werd geoordeeld dat geen bewijs van de belastbare grondslag mogelijk is, kan geen subsidiaire aanslag meer worden gevestigd. Het gezag van gewijsde van de vernietigende beslissing zou in dat geval worden geschonden. In de mate evenwel dat de aanslag werd vernietigd omdat het geleverde bewijs willekeurig werd bevonden, zonder dat de mogelijkheid om het bewijs te leveren onmogelijk werd bevonden, kan getracht worden om diezelfde belastbare grondslag, of een deel ervan nog met andere bewijsmiddelen aan te tonen. In dat geval is een subsidiaire taxatie wel mogelijk indien het andere bewijsmiddel niet tot de willekeurige vaststelling van de grondslag leidt.

In dit geval werd de aanslag nietig verklaard, omdat hij gevestigd was op onrechtmatig verkregen bewijs. In de mate dat dezelfde of een deel van dezelfde belastbare grondslag, die men voorheen trachtte aan te tonen aan de hand van de gegevens, gevonden bij de onwettig bevonden huisvisitatie van 24 november 2005 kan worden aangetoond aan de hand van een vermoeden, opgebouwd op grond van het akkoord van 13 mei 2004 met betrekking tot aanslagjaar 2003 is een hertaxatie mogelijk op grond van artikel 356 WIB 1992. Voor aanslagjaar 2004 werd in de eerder, vernietigde aanslag een meerwinst belastbaar gesteld van € 295 472,48, daar waar in de subsidiaire aanslag een bedrag van € 68 881,63 belastbaar werd gesteld. Voor aanslagjaar 2005 werd in de vernietigde aanslag een meerwinst belastbaar gesteld van € 246 339,81, daar waar in de subsidiaire aanslag een meerwinst van € 99 699,54 belastbaar werd gesteld. Er moet worden nagegaan of de hertaxatie gebeurde op basis van dezelfde belastbare elementen, als diegene die in aanmerking genomen werden in de aanvankelijke aansla-

gen. De bewijslast rust op de administratie, die een subsidiaire aanslag wenst te vestigen. Het hof oordeelt dat het enkele feit dat de subsidiaire aanslagen gevestigd werden op een lagere belastbare grondslag dan de aanvankelijke, vernietigde aanslagen niet zonder meer impliceert dat het om dezelfde belastbare elementen of een deel daarvan gaat. In deze kan niet worden uitgesloten dat in de subsidiaire aanslagen, vastgesteld door een extrapolatie te maken van de belastbare winsten die bleken uit het akkoord met betrekking tot aanslagjaar 2003 andere inkomsten worden belast dan diegene die in aanmerking genomen werden in de aanvankelijke aanslagen. Aangezien het de fiscale administratie is, die moet bewijzen dat de subsidiaire aanslagen werden gevestigd op dezelfde belastingelementen, moet de twijfel die ter zake ontstaat door het aanwenden van een ander bewijsmiddel, in elk geval tegen de administratie worden uitgelegd (L. KELL, "Hertaxatie na vernietiging wegens willekeur", *AFT* 2007, afl. 2, 31, nr. 21). De samenstellende delen van de winst, die voor de respectievelijke aanslagen in aanmerking werden genomen blijken uit geen enkel objectief gegeven. Vermits de administratie aldus niet aantoonde dat de subsidiaire aanslagen werden gevestigd op dezelfde belastingelementen als de aanvankelijke aanslagen of op een deel daarvan, oordeelt het hof dat niet voldaan is aan de voorwaarden van artikel 356 WIB 1992 en dat de subsidiaire aanslagen niet geldig en invorderbaar kunnen worden verklaard (Antwerpen 8 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 14, 572, *FJF*, No. 2015/48, *Fiscoloog* 2014, afl. 1391, 13, *Fisco-log* 2014, afl. 1398, 1).

Ook een subsidiaire aanslag die steunt op gegevens van een nieuw gevoerd onderzoek (na vernietiging van de initiële aanslag) voldoet niet aan de voorwaarden van artikel 356 WIB 1992 dat de aanslag moet worden gevestigd op dezelfde belastingelementen of een deel ervan (Antwerpen 29 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/200).

Volgens het hof van beroep te Gent veronderstelt de techniek van de subsidiaire aanslag niet dat de administratieve procedure voor de vestiging van een gewone aanslag zou worden overgedaan. De administratie is derhalve niet verplicht om voorafgaand aan de aan de rechter voor te leggen subsidiaire aanslag aan de belastingplichtige een bericht van wijziging van aangifte en een kennisgeving van beslissing tot taxatie te sturen. Nu het bericht van wijziging bedoeld is om de belastingplichtige de gelegenheid te geven zijn opmerkingen naar voren te brengen of met kennis van zaken zijn akkoord te betuigen met de voorgenomen aanslag, dan kan de belastingplichtige dit ongetwijfeld ook doen in de procedure voor de rechtbank tot geldig- en invorderbaarverklaring van de subsidiaire aanslag. De kennisgeving van beslissing tot taxatie heeft tot doel de opmerkingen van de belastingplichtige waarmee geen rekening werd gehouden evenals de motieven die deze beslissing van de administratie

rechtvaardigen mede te delen aan de belastingplichtige, wat evenzeer kan gebeuren in de loop van de gerechtelijke procedure tot geldig- en invorderbaarverklaring van de subsidiaire aanslag (Gent 3 december 2013, *RGCF* 2014, afl. 2, 146, *TFR* 2015, afl. 473, 42).

Het Hof van Cassatie bevestigt het standpunt van het hof van beroep te Gent en is van oordeel dat uit artikel 356 WIB 1992 volgt dat die bepalingen ertoe strekken het voeren van een geheel nieuwe procedure te vermijden en door een versnelde procedure een uitspraak te verkrijgen over de verschuldigdheid van de belasting, zodat de bevoegdheid van de administratie beperkt is tot het vestigen van de subsidiaire aanslag zonder dat zij zich mag uitspreken over de uitvoerbaarverklaring ervan en het de rechter is die oordeelt over de wettigheid en de gegrondheid van de aanslag. Daaruit volgt dat in afwijking van artikelen 298, § 1, en 304, § 1, lid 3 WIB 1992 en artikel 133, lid 1 KB/WIB 1992 de administratie niet verplicht is deze aanslag in te kohieren, maar zich ertoe mag beperken om overeenkomstig artikel 356 WIB 1992 de aanslag aan de rechter ter beoordeling voor te leggen.

Het betreft aldus een onjuiste rechtsopvatting aan te nemen dat de toepassing van de door artikel 356 WIB 1992 bedoelde procedure van de subsidiaire aanslag noodzakelijk het inkohieren van die aanslag vereist (Cass. 10 oktober 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1405, 14, *RGCF* 2015, afl. 1, 27, *TFR* 2015, afl. 480, 378).

D. Artikel 358 WIB 1992

Krachtens artikel 358, § 1, 2° WIB 1992 mag de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd, zelfs nadat de in artikel 354 bedoelde bepaalde termijn is verstreken ingeval: “2° een controle of een onderzoek door de bevoegde autoriteit van een land, waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, in verband met een belasting waarop die overeenkomst van toepassing is, uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de resultaten van die controle of dat onderzoek ter kennis van de Belgische administratie werd gebracht; [...]

§ 3. In het geval bedoeld in § 1, 2°, moet de belasting of de aanvullende belasting worden gevestigd binnen de vierentwintig maanden.”

Een belastingplichtige die zijn inkomsten aangeeft als lijfrente en niet als pensioenkapitaal, kan niet bij toepassing van artikel 358, § 1-2, 2° WIB 1992 worden belast aangezien hij alle inkomsten, weliswaar verkeerd gekwalificeerd, heeft aangegeven (Antwerpen 11 juni 2013, *F/JF*, No. 2014/20, *TFR* 2013, afl. 451, 915, noot D. VANDEPUTTE).

4.6. Aanslagjaar en belastbaar tijdperk

Artikel 361 WIB 1992 stelt: “Wanneer bij het onderzoek van de boekhouding over een bepaald belastbaar tijdperk onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva vermeld in artikel 24, lid 1, 4°, worden vastgesteld, worden deze als winst van dat belastbare tijdperk aangemerkt, zelfs indien ze blijken uit de boekhouding betreffende vorige belastbare tijdperken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat ermee rekening in gehouden bij het bepalen van het resultaat van deze laatste tijdperken.” De bovenvermelde activa omvatten alle vermogensbestanddelen, met inbegrip van voorraden en bestellingen in uitvoering.

Volgens het hof van beroep te Gent is het voor de toepassing van artikel 361 WIB 1992 niet vereist dat het voorwerp van de taxatie een daadwerkelijk door de belastingplichtige geboekt activum moet zijn. Activa die behoren tot het patrimonium van een belastingplichtige (en voor de beroepswerkzaamheid worden gebruikt) maar niet worden geboekt, vertegenwoordigen – tenzij ze waardeloos zouden zijn – op zich een onderwaardering van ‘het actief’. Zoals uit artikel 24, lid 2 WIB 1992 valt af te leiden, zijn ook voorraadgoederen bedoeld. Gelden die men verwerft, ook als de verwerving niet het gevolg is van de eigenlijke exploitatie van de onderneming, vallen onder de te waarderen activa. Vermits de administratie bij zijn onderzoek in 2007 vaststelde dat de gelden nergens door de belastingplichtige geboekt waren en derhalve niet in rekening waren gebracht voor de vaststelling van de belastbare vennootschapswinst in een van de vorige jaren, kon hij wel degelijk in aanslagjaar 2007 nog toepassing maken van artikel 361 WIB 1992 (Gent 12 juni 2012, *F/JF*, No. 2014/104).

4.7. Rechtsmiddelen

4.7.1. Administratief beroep

A. Bezwaar

(i) Aanvang bezwaartermijn

De dienst invordering van de FOD Financiën maakte een uitnodiging tot betaling van eurovignetten over aan de belastingplichtige. Het hof van beroep te Gent is van oordeel dat in deze omstandigheden de datum van betaling als datum van inning in de zin van artikel 371 WIB 1992 moet worden aangemerkt. De uitreiking van het eurovignet kan dus niet gezien worden als inning (Gent 3 juni 2014, *TFR* 2014, afl. 469, 855).

(ii) Indiening bezwaarschrift

Het binnen de wettelijke termijn ingediend schriftelijk en gemotiveerd bezwaarschrift is regelmatig ook al draagt het niet de handtekening van degene die bezwaar indient, indien aan de hand van de elementen

waarover de administratie beschikt op het ogenblik dat het beslist over de toelaatbaarheid van het bezwaarschrift, vaststaat dat het bezwaarschrift uitgaat van de indiener ervan (Cass. 5 juni 2014, *FJF*, No. 2015/85, *Fiscoloog* 2014, afl. 1392, 12, *RGCF* 2014, afl. 6, 422, noot E. VAN BRUSTEM, *TFR* 2015, afl. 475, 123). De cassatievoorziening ingediend tegen het arrest van het hof van beroep te Antwerpen wordt verworpen.

(iii) Behandeling bezwaar

Het hof van beroep te Antwerpen is van oordeel dat de principes van behoorlijk bestuur, en meer bepaald deze van de onpartijdigheid, geschonden zijn vanaf het ogenblik dat de fiscale overheid die belast is om het bezwaarschrift te beoordelen, dezelfde is als degene die betrokken geweest is bij de vestiging van de belasting en o.m. de vragen om inlichtingen, de berichten van wijziging en de kennisgeving van beslissing tot taxatie ondertekende en aldus reeds stelling ingenomen heeft in de taxatieprocedure. In dit geval past het om de directoriale beslissing te vernietigen zonder evenwel de betrokken aanslagen te vernietigen (Antwerpen 5 november 2013, *FJF*, No. 2014/287, *Fiscoloog* 2014, afl. 1376, 10).

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel kan het feit dat geen enkele bepaling voorziet in een termijn waarbinnen de gewestelijke directeur uitspraak moet doen (op grond van artikel 1385 *undecies* Ger.W. kan thans trouwens aangenomen worden dat de wetgever in het algemeen een termijn van zes maanden als redelijk heeft beschouwd) geen afbreuk aan het feit dat een verplichting om uitspraak te doen binnen een redelijke termijn bestaat in hoofde van de gewestelijke directeur. Dit zal in elk geval afzonderlijk, rekening houdende met de eigenheid van de zaak, beoordeeld moeten worden. Dat de beslissing van de gewestelijke directeur aldus behept is met een strijdigheid met de beginselen van behoorlijk bestuur staat vast. Dit leidt echter niet noodzakelijk tot nietigheid van de aanslagen. Het een en het ander moet onderscheiden worden. In de mate dat evenwel het verstrijken van de termijn tot gevolg heeft dat de positie van de belastingplichtige dermate aangetast is dat deze nog moeilijk verweer kan voeren of diens rechten in het gedrang komen, kan het verstrijken van de redelijke termijn voor de beslissing van de gemachtigde ambtenaar ook de nietigheid van de onderliggende heffingen tot gevolg hebben (Rb. Brussel 16 april 2012, *FJF*, No. 2013/138).

In dezelfde zin oordeelt ook de rechtbank van eerste aanleg te Brugge dat de nietigheid van de aanslag slechts op zijn plaats is indien het overschrijden van de redelijke termijn tot gevolg heeft dat de rechten van verdediging van de belastingplichtige ernstig worden aangetast. Aan die voorwaarde is in het voorliggende geval voldaan. Aangezien de administratie in de direc-

toriale beslissing nieuwe argumentatie heeft aangevoerd, ligt het voor de hand dat het verweer van de belastingplichtige daartegen ernstig is bemoeilijkt door het lang uitblijven van de beslissing. Daarom is volgens de rechtbank het vernietigen van de aanslag de enige gepaste sanctie voor het schenden van de beginselen van behoorlijk bestuur. De nietigheid van de aanslag wegens schending van de redelijke termijn heeft ook tot gevolg dat de administratie geen subsidiaire aanslag kan vestigen. Volgens de rechtbank impliceert het schenden van de redelijke termijn immers een fout die de administratie niet meer mag kunnen rechtzetten (Rb. Brugge 21 oktober 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 19-20, 682, *TGR-TWVR* 2014, afl. 5, 392; in dezelfde zin: Rb. Brugge 14 oktober 2013, *FJF*, No. 2014/230).

B. Ambtshalve ontheffing

(i) Dubbele belasting

Wanneer eenzelfde inkomen wordt belast in de personenbelasting én in de belasting der niet-inwoners vormt dit een dubbele belasting die aanleiding geeft tot een ontheffing van ambtswege (Rb. Brussel 18 juni 2012, *FJF*, No. 201476).

(ii) Materiële vergissing

Op grond van artikel 376, § 1 WIB 1992, zoals van toepassing op dit geschil, kan de directeur der belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar ambtshalve ontheffing verlenen van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen op voorwaarde dat die overbelastingen door de administratie werden vastgesteld of door de belastingschuldige of door zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, aan de administratie werden bekendgemaakt binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd, op voorwaarde dat de aanslag niet reeds het voorwerp is geweest van een bezwaarschrift, dat aanleiding heeft gegeven tot een definitieve beslissing nopens de grond.

De materiële vergissing in de zin van voormeld artikel 376, § 1, is een feitelijke vergissing die voortvloeit uit een misvatting omtrent het bestaan van materiële gegevens bij ontstentenis waarvan de aanslag wettelijke grondslag mist.

Volgens het hof van beroep te Gent is er sprake van een dergelijke materiële vergissing wanneer de belastingplichtige gedurende drie jaren belangrijke bedragen aan beroepskosten niet aangeeft terwijl er volgens het hof geen reden kan worden gevonden waarom dergelijke bedragen aan beroepskosten niet zouden worden aangegeven (Gent 7 januari 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1379, 14).

(iii) Nieuw feit

Een arrest van de Raad van State is te beschouwen als een nieuw feit in de zin van artikel 376, § 1 WIB 1992 (Antwerpen 21 juni 2014, *TFR* 2014, afl. 462, 507).

Een interpretatieve wet is geen nieuw feit in de zin van artikel 376 WIB 1992 die zou toelaten af te wijken van de normale bezwaartermijn (Gent 11 februari 2014, *RGCF* 2014, afl. 3-4, 277).

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Gent kan een uit de herschatting van het kadastraal inkomen voortvloeiende vermindering van dit kadastraal inkomen, dat als heffingsgrondslag dient voor het berekenen van de verschuldigde onroerende voorheffing, een nieuw feit uitmaken, en dit los van het feit of de aangifte (van de omstandigheid die aanleiding gaf tot de herschatting) al dan niet tijdig is gebeurd (Rb. Gent 31 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1399, 12).

4.7.2. Gerechtelijke geschillenprocedure

A. Nieuwe procedure

Artikel 1385undecies Ger.W.

Krachtens artikel 569, lid 1, 32° Ger.W. neemt de rechtbank van eerste aanleg kennis van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Artikel 1385undecies, lid 1 Ger.W. bepaalt dat, tegen de belastingadministratie, de vordering inzake dergelijke geschillen slechts wordt toegelaten indien de eiser voorafgaandelijk het door of krachtens de wet georganiseerde administratief beroep heeft ingesteld en, in het lid 2, dat die vordering wordt ingesteld binnen een termijn die varieert naargelang er over het administratief beroep al dan niet een beslissing is gewezen.

Artikelen 366 e.v. WIB 1992 regelen de procedure voor het indienen van een bezwaar tegen de gevestigde aanslag. Volgens artikel 375, § 1, lid 2 Ger.W. is de beslissing van de bevoegde directeur der belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar, die als administratieve overheid over het bezwaar uitspraak doet, onherroepelijk wanneer bij de rechtbank van eerste aanleg geen vordering is ingesteld binnen de in artikel 1385undecies Ger.W. vermelde termijn.

Volgens het Hof van Cassatie volgt uit die bepalingen dat niet de door de directeur der belastingen of de in zijn naam genomen beslissing maar de aanslag zelf het voorwerp kan uitmaken van een geschil voor de rechtbank van eerste aanleg, wanneer die aanslag na die beslissing geheel of gedeeltelijk blijft bestaan. De rechtbank kan aldus niet kennismaken van een geschil dat enkel is gericht tegen de beslissing van de directeur, terwijl diezelfde directeur de aanslag in zijn geheel heeft ontheven (Cass. 31 januari 2014, *FJF*, No. 2014/168, *Fiscoloog* 2014, afl. 1376, 12, *Fiscoloog*

2014, afl. 1385, 11, *JLMB* 2014, afl. 24, 1120, *RGCF* 2014, afl. 5, 349).

B. Oude procedure

Overeenkomstig artikel 378, lid 1 WIB 1992, in de versie voor de wijziging ervan bij wet van 15 maart 1999, moet de fiscale voorziening, die ter griffie van het hof van beroep moet worden neergelegd, bij gerechtsdeurwaardersexploot worden betekend aan de directeur der belastingen die de bestreden beslissing heeft gewezen. Deze betekening strekt ertoe een kopie van deze voorziening ter kennis te brengen van de directeur der belastingen en hem toe te laten zijn middelen van verweer uiteen te zetten.

Wanneer de appelrechter vaststelt dat uit het administratief dossier blijkt dat de gewestelijke directeur kennis kreeg van een kopie van de voorziening en uit de stukken waarop het Hof vermag acht te slaan blijkt dat de verweerder in het kader van de fiscale voorziening verweer heeft kunnen voeren, mag de fiscale voorziening niet onontvankelijk worden verklaard omdat deze niet werd betekend aan de directeur der belastingen en het verval ten gevolge van het niet-naleven van de verplichting tot betekening de openbare orde raakt (Cass. 20 maart 2014, *FJF*, No. 2015/49, *Pas.* 2014, afl. 3, 777, *RABG* 2015, afl. 6, 399).

Artikel 378 WIB 1992, zoals het is gewijzigd bij artikel 380 van de programmawet van 27 december 2004, bepaalt: “Het verzoekschrift houdende voorziening in cassatie en het antwoord op de voorziening mag door een advocaat worden ondertekend en neergelegd”. Het verzoekschrift moet dus wel degelijk door een advocaat worden ondertekend (Cass. 30 mei 2014, *JLMB* 2015, afl. 2, 62).

Artikel 378 WIB 1992, krachtens welke bepaling het verzoekschrift in cassatie voor de eiser door een advocaat ondertekend en neergelegd mag worden, doet geen afbreuk aan het recht van de bevoegde ambtenaar om zelf een cassatieverzoekschrift te ondertekenen en neer te leggen (Cass. 10 oktober 2014, *Fiscoloog* 2015, afl. 1414, 13).

4.8. Invordering van de belastingen

4.8.1 Belastingschuldigen

Het hof van beroep te Brussel was in een arrest van 5 oktober 2005 van oordeel dat het kohier opgesteld op naam van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid (CVOA) enkel een uitvoerbare titel vormt lastens de vennootschap zelf en niet lastens de vennoten die hoofdelijke schuldenaars zijn op grond van het W.Venn. (Brussel 5 oktober 2005, *FJF*, No. 2006/260). Dit arrest werd verbroken door het Hof van Cassatie, dat daarentegen van mening is dat het kohier opgesteld op naam van een CVOA wel degelijk een uitvoerbare titel vormt lastens de hoofdelijk

aansprakelijke vennoten (Cass. 14 juni 2007, *Arr.Cass.* 2007, afl. 6-7-8, 1348, *FJF*, No. 2007260, *NJW* 2007, afl. 168, 702, noot S. DE RAEDT, *Pas.* 2007, afl. 6-8, 1221, *RGCF* 2009, afl. 1, 30, noot M. DAUBE, *RPS* 2010, afl. 1-2, 244, noot B. GRIBOMONT, *TRV* 2008, afl. 5, 376, noot D. VAN GERVEN, *TFR* 2008, afl. 339, 346, noot S. DE RAEDT en J. HEIRMAN).

Artikel 393, § 2 WIB 1992, ingevoerd door artikel 66 van de programmawet van 27 april 2007, bepaalt thans dat het kohier uitvoerbaar is tegen de personen die er niet in zijn opgenomen in de mate zij gehouden zijn tot de betaling van de belastingschuld op grond van het gemeen recht of op grond van de bepalingen van het WIB 1992.

In een arrest van 3 april 2014 stelt het Hof van Cassatie dat de vennoot van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid die na de oprichting tot de vennootschap toegetreden is en wiens handtekening niet wordt voorafgegaan door de met de hand geschreven vermelding “Goed voor onbeperkte en hoofdelijke verbintenis” (art. 357, § 3, lid 2 W.Venn.) niet gehouden is tot de schulden van de vennootschap. De vooraf gedrukte vermelding “Goed voor aanvaarding der statuten” heeft niet dezelfde draagwijdte als deze laatste vermelding. Het verzet tegen het dwangbevel door personen die niet in het kohier zijn opgenomen, zoals *in casu* de eiser in zijn hoedanigheid van vennoot van de CVOA die in het kohier als belastingplichtige is vermeld, doet overigens geen geschil rijzen betreffende de toepassing van de belastingwet zoals bedoeld in artikel 569, lid 1, 32°, Ger.W., maar betreft de invordering van de belasting-schuld. Het hof van beroep te Antwerpen kon bijgevolg niet oordelen dat de vordering van de eiser onontvankelijk is wegens het niet-naleven van de uitputtingsvereiste bij geschillen betreffende de toepassing van de belastingwet (Cass. 3 april 2014, *FJF*, No. 2015/33, *Fiscoloog* 2014, afl. 1385, 10, *TRV* 2014, afl. 7, 722, noot D. VAN GERVEN, *TFR* 2014, afl. 472, 997).

4.8.2 Uitstel

Op grond van artikel 1244 BW kan de rechter, niettegenstaande ieder andersluidend beding, met inachtneming van de toestand der partijen, gebruik makend van deze bevoegdheid met grote omzichtigheid en daarbij rekening houdend met de termijnen die de schuldenaar reeds heeft genoten, gematigd uitstel verlenen voor de betaling en de vervolgingen doen schorsen, ook wanneer de schuld blijkt uit een andere authentieke akte dan een vonnis. Artikel 1333 Ger.W. bepaalt dat in de gevallen waarin de rechtbanken uitstel kunnen verlenen voor het ten uitvoer leggen van hun beslissingen, zij dit doen in het vonnis zelf dat uitspraak doet over het geschil dat voor hen aanhangig is. Uit deze laatste bepaling volgt volgens het hof van beroep te Luik dat de rechtbanken slechts uitstel kunnen verlenen als de wet hen dat toelaat. Arti-

kel 413 WIB 1992, dat van openbare orde is, bepaalt de termijn voor de betaling van directe belastingen en voorziet geen enkele mogelijkheid voor de rechter om uitstel van betaling te verlenen (Luik 18 juni 2013, *FJF*, No. 2014/264).

4.8.3 Vervolging (art. 334, lid 1 programmawet 27 december 2004)

Overeenkomstig artikel 334, lid 1 van de programmawet van 27 december 2004, kan elke som die aan een persoon moet worden teruggegeven of betaald, hetzij in het kader van de toepassing van de belastingwetten die onder de bevoegdheid van de FOD Financiën vallen of waarvan de inning en invordering door die FOD worden verzekerd, hetzij krachtens de bepalingen van het burgerlijk recht met betrekking tot de onverschuldigde betaling, naar keuze en zonder formaliteit door de bevoegde ambtenaar worden aangewend ter betaling van de door deze persoon verschuldigde bedragen bij toepassing van bedoelde belastingwetten of ter voldoening van de fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen waarvan de inning en invordering, door of krachtens een bepaling met kracht van wet, door de FOD Financiën worden verzekerd en wordt die aanwending beperkt tot het niet-betwiste gedeelte van de schuldvorderingen op deze persoon. Volgens lid 2 van dat artikel blijft die bepaling van toepassing in geval van beslag, overdracht, samenloop of een insolventiteitsprocedure.

Uit de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 27 december 2004 blijkt volgens het Hof van Cassatie dat artikel 334 de mogelijkheden tot schuldvergelijking heeft willen verruimen ten voordele van de Staat, inzonderheid door te bepalen dat de schuldvergelijking na samenloop ook mogelijk is tussen niet-samenhangende vorderingen, in tegenstelling tot in het gemeen recht. Deze bijzondere regeling, die gedeeltelijk afwijkt van artikel 1298 BW, gold volgens het Hof nochtans alleen voor vorderingen die zijn ontstaan vóór de samenloop, *in casu* vóór de faillietverklaring. Artikel 334 van de programmawet laat dus geen schuldvergelijking toe tussen een fiscale schuldvordering ontstaan vóór de faillietverklaring van de belastingschuldige en fiscale tegoeden die aan de curator moeten worden terugbetaald ingevolge de handelsverrichtingen door hem voortgezet na de faillietverklaring van de betrokken belastingschuldige (Cass. 24 juni 2010, *RW* 2010-11, afl. 20, 844, noot R. HOUTBEN, *Pas.* 2010, afl. 6-8, 2034, *TBH* 2010, afl. 9, 903, *TBH* 2011, afl. 1, 82, *TGR-TWVR* 2010, afl. 4, 265, noot P. VAN CAENEGEM).

Eerder besliste het Grondwettelijk Hof al dat artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 artikelen 10 en 11 Gw. schendt in zoverre het in het geval van een faillissement de compensatie toelaat tussen een fiscale schuld voorafgaand aan de faillietverklaring en een fiscale schuldvordering die is ont-

staan uit de bekendmakingen die aan de curator van een faillissement worden opgelegd bij artikelen 38 en 40 van de faillissementswet van 8 augustus 1997, met name na het faillissement. Volgens het Grondwettelijk Hof is het niet redelijkerwijze verantwoord de compensatie toe te staan tussen een fiscale schuld en een fiscale schuldvordering waarvan de curator houder wordt wegens een verrichting die hij moet uitvoeren krachtens artikelen 38 en 40 van de faillissementswet van 8 augustus 1997. De kosten van bekendmaking, die boedelschulden vormen, veroorzaken immers een btw-tegoed dat een vordering uit de boedel vormt die van een andere aard is dan de schuldvorderingen die zijn ontstaan uit verrichtingen van vóór het faillissement. De omstandigheid dat de belastingopbrengst wordt gebruikt voor overheidsuitgaven die beogen tegemoet te komen aan het algemeen belang, volstaat niet om te verantwoorden dat afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de curator die, in het raam van de uitoefening van de opdracht die hem wettelijk wordt toevertrouwd, is gehouden tot het doen van bekendmakingen waarvan redelijkerwijze niet zou kunnen worden aangenomen dat hij de fiscale last daarvan draagt (GwH 19 maart 2009, *Arr.GwH* 2009, afl. 2, 1017, *BS* 20 mei 2009, 38292, *Fisc.Act.* 2009, afl. 2, 6, noot B. MAILLEUX, *JLMB* 2009, afl. 18, 827, noot F. GEORGES, *RW* 2009-10, afl. 6, 236).

Het Grondwettelijk Hof bevestigde dit in een arrest van 13 december 2012, met enige nuance. Artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 is niet onverenigbaar met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in zoverre het de compensatie toestaat, met een fiscale schuld die vóór het faillissement is ontstaan, van een fiscale schuldvordering die voortvloeit uit een nieuwe activiteit die door de gefailleerde is uitgeoefend tussen het vonnis van faillietverklaring en de sluiting van het faillissement. De schuldvorderingen die voortvloeien uit de nieuwe activiteit van de gefailleerde vóór de sluiting van het faillissement, maken immers deel uit van de boedel, op dezelfde wijze als die welke vóór het faillissement zijn ontstaan. Gaat het daarentegen om vorderingen van de belastingplichtige die ontstaan na de samenloop als gevolg van de voortzetting van de activiteiten door de curator, dan kunnen deze vorderingen niet worden gecompenseerd met vorderingen van de fiscus van vóór de samenloop (GwH 13 december 2012, *Arr.GwH* 2012, afl. 5, 2295, *BS* 25 januari 2013, 4043, *Ius & Actores* 2012, afl. 3, 99, *JLMB* 2013, afl. 18, 960, noot F. GEORGES, *TBH* 2013, afl. 3, 204, *TFR* 2013, afl. 443, 503, noot A. VAN HOE).

Het Hof van Cassatie lijkt op het eerste zicht van haar eerdere arrest van 24 juni 2010 af te wijken. Het Hof stelt dat artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 niet vereist dat de betreffende schuldvorderingen allebei bestaan alvorens er samenloop is. Gezien de feiten moet dit genuanceerd worden. In *casu* gaat het immers om een collectieve schuldenre-

geling waarin een vordering van de fiscus van vóór de collectieve schuldenregeling staat tegenover een vordering van de belastingplichtige van na de collectieve schuldenregeling. De vordering van de belastingplichtige is voortgekomen uit een nieuwe, professionele activiteit na de samenloop (Cass. 31 maart 2014, *FJF*, No. 2015/1, *Pas.* 2014, afl. 3, 843, *RW* 2014-15, afl. 18, 703, noot R. HOUBEN, *TBH* 2014, afl. 5, 531).

4.8.4 Interesten

A. Moratoriuminteressen

Terugbetaling bedrijfsvoorheffing

In navolging van een arrest van het Grondwettelijk Hof (GwH 19 december 2013, *Arr.GwH* 2013, afl. 5, 3161, *BS* 27 maart 2014), bepaalt het Hof van Cassatie dat het arrest van het hof van beroep te Bergen van 6 mei 2010 naar recht verantwoord is wanneer het aan een partij moratoire interest toekent op de bedragen waarvan de tegenpartij tot terugbetaling wordt veroordeeld, omwille van bedrijfsvoorheffingen die werden aangegeven en betaald voor verscheidene aanslagjaren en die onverschuldigd bleken te zijn wegens de latere ontbinding door de rechter van de arbeidsovereenkomst op grond waarvan ze spontaan werden betaald (Cass. 28 maart 2014, *Pas.* 2014, afl. 3, 839).

Terugbetaling van roerende voorheffing

Op grond van artikel 418, lid 1 WIB 1992 wordt bij terugbetaling van belastingen, voorheffingen, voorafbetalingen, nalatigheidsinterest, belastingverhogingen of administratieve boeten, moratoriuminterest toegekend tegen de wettelijke rentevoet, berekend per kalenderjaar. Overeenkomstig artikel 419, lid 1, 4° WIB 1992 wordt er echter geen moratoriuminterest toegekend in geval van terugbetaling van als roerende voorheffing gestorte bedragen aan de in artikelen 261 en 270 WIB 1992 bedoelde schuldenaars ervan.

Een Belgische vennootschap betaalt interesten aan een buitenlandse groepsvennootschap. Ze houdt roerende voorheffing in en stort die voorheffing aan de Schatkist. Achteraf blijkt dat die roerende voorheffing niet verschuldigd was omdat de verkrijger van de inkomsten gerechtigd was tot volledige verzaking van de inning van de roerende voorheffing voor interestbetalingen tussen verbonden ondernemingen (art. 107, § 6 KB/WIB 1992). De vennootschap vordert de teruggave van de roerende voorheffing en meent dat dit ook aanleiding geeft tot de toekenning van moratoriuminteressen op grond van de rechtstreekse werking van artikel 1, 16. van de richtlijn nr. 2003/49/EG van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (hierna 'Interest- en royaltyrichtlijn'). De administratie weigert de toekenning van moratori-

uminteressen op grond van artikel 419, lid 1, 4° WIB 1992. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Aarlen zijn er echter, niettegenstaande artikel 419, 4° WIB 1992, toch moratoriuminteressen verschuldigd omwille van de directe werking van artikel 1, 16. van de Interest- en royaltyrichtlijn (Rb. Aarlen 8 januari 2014, *TFR* 2014, afl. 463-464, 553, noot K. BRONSELAER).

B. Nalatigheidsinteressen

Nalatigheidsintresten en artikel 47 WIB 1992

Overeenkomstig artikel 416 WIB 1992 is, in afwijking van artikel 414 WIB 1992 en onverminderd de toepassing van artikelen 444 en 445 WIB 1992, op het gedeelte van de belasting dat proportioneel verband houdt met de krachtens artikel 44bis, § 5, 44ter, § 5 of 47, § 6 WIB 1992 belastbaar geworden meerwaarden een overeenkomstig artikel 414 WIB 1992 berekende nalatigheidsinterest verschuldigd vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de vrijstelling werd toegestaan. Bijgevolg zijn er nalatigheidsinteressen verschuldigd als een gespreid belaste meerwaarde belastbaar wordt omdat geen (tijdige) herbelegging is gebeurd.

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel leidt een letterlijke lezing van artikel 416 WIB 1992 tot de conclusie dat er enkel nalatigheidsinteressen kunnen worden aangerekend aan belastingplichtigen die niet binnen de wettelijk voorgeschreven termijn de noodzakelijke wederbelegging hebben gedaan. Er zijn daarentegen geen nalatigheidsinteressen verschuldigd door belastingplichtigen die eerder vrijgestelde meerwaarden op eigen initiatief vóór het verstrijken van de wederbeleggingstermijn spontaan in hun fiscaal resultaat hebben opgenomen (Rb. Brussel 18 september 2013, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 18, 664, noot L. DE CONINCK).

In de Commissie voor de Financiën en de Begroting werd overigens de vraag gesteld of er ook nalatigheidsinteressen verschuldigd zijn wanneer in het jaar waarin de te belasten som in het resultaat wordt opgenomen, geen belastbare grondslag aanwezig is of wanneer een belastingplichtige in een van de jaren vóór het verstrijken van de herbeleggingstermijn een (eerder vrijgestelde) meerwaarde spontaan belastbaar stelt. Volgens de minister van Financiën zijn er in beide gevallen geen nalatigheidsinteressen verschuldigd (Mond.Vr. nr. 21709 VAN BIESEN, 28 januari 2014, Beknopt verslag, Kamercomm. Financiën, COM 910, 17; C. THIJS en S. DE GEYNDT, "Nalatigheidsinterest bij uitblijven herinvestering: Minister is soepel", *Fisc.Act.* 2014, afl. 19, 3-6).

Vrijstelling van nalatigheidsintresten

De directeur der belastingen mag op grond van artikel 417 WIB 1992 in bijzondere gevallen, onder de door hem bepaalde voorwaarden, vrijstelling verlenen voor al de nalatigheidsinteressen of voor een deel ervan. De directeur beschikt daarbij over een ruime discretionaire bevoegdheid. O.m. een belastingschuldige in betalingsmoeilijkheden kan als een dergelijk 'bijzonder geval' worden beschouwd (*Com.IB* 1992, nr. 417/9).

Het verlenen van gehele of gedeeltelijke vrijstelling van nalatigheidsinteressen is een gunstmaatregel waarover de wet bepaalt dat alleen de gewestelijke directeur der belastingen kan oordelen. Daar heeft de wet van 23 maart 1999 niets aan veranderd. Waar op grond van artikelen 569, lid 1, 32° en 632 Ger.W. een vordering voor de fiscale rechtbank kan worden ingesteld met betrekking tot de directeursbeslissing, laat dit de rechtbank slechts toe een wettigheidstoetsing uit te voeren. Dat houdt in het bijzonder in dat de rechtbank bevoegd is te onderzoeken of er geen schending van de wet, machtsoverschrijding of machtsafwending is (Gent 11 maart 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1404, 12).

4.9. Rechten en voorrechten van de Schatkist inzake invordering

Hoofdelijke aansprakelijkheid bestuurders

Artikel 442quater, § 1, lid 1 WIB 1992 bepaalt dat bestuurders belast met de dagelijkse leiding van de vennootschap hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de niet-betalde bedrijfsvoorheffing van hun vennootschap indien deze niet-betaling te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 BW. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden uitgebreid naar de andere bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon indien in hunnen hoofde een fout wordt aangetoond die heeft bijgedragen tot een dergelijke tekortkoming (art. 442quater, § 1, lid 2 WIB 1992). In geval van herhaalde inbreuken op de verplichting tot betaling van de bedrijfsvoorheffing, wordt deze herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit een fout in de zin van artikel 1382 BW (art. 442quater, § 2, lid 1 WIB 1992). Er is geen dergelijk vermoeden van fout indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijke reorganisatie, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding (art. 442quater, § 3 WIB 1992). De rechtsvordering tegen aansprakelijke bestuurders is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van één maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aangetekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maatregelen te treffen om de

tekortkoming te verhelpen of om aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hen begane fout (art. 442*quater*, § 5, lid 1 WIB 1992).

Het hof van beroep te Gent oordeelt dat de voorafgaande kennisgeving aan iedere bestuurder specifiek en persoonlijk moet worden verstuurd. Er is *in casu* sprake van een herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing, aangezien de vennootschap gedurende een volledig jaar geen bedrijfsvoorheffing betaalde. Volgens het hof betekent deze herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing dat er een vermoeden van fout bestaat in de zin van artikel 1382 BW en dat dit vermoeden zich uitstrekt tot de fout en het oorzakelijk verband tussen de fout en de eruit voortvloeiende schade wegens niet-betalen van de bedrijfsvoorheffing. Het hof stelt dat de zaakvoerder in kwestie niet heeft bewezen dat de niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing te wijten is aan financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het faillissement van de vennootschap. Dit wordt slechts beweerd door de zaakvoerder. Het enkel feit van het tussenkomen van het faillissement vormt volgens het hof op zich ook niet het vereiste bewijs (Gent 8 april 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 8, 434, noot S. VERTOMMEN, *TGR-TWVR* 2014, afl. 5, 381).

Het vermoeden van fout van artikel 442*quater*, § 2 WIB 1992 geldt enkel in hoofde van de bestuurder of de bestuurders, belast met de dagelijkse leiding van de vennootschap. Onder bestuurder van de vennootschap in de zin van artikel 442*quater* WIB 1992 wordt overeenkomstig artikel 442*quater*, § 1, lid 3 WIB 1992 verstaan, elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap te besturen, met uitsluiting van de gerechtelijke mandatarissen.

De echtgenote van een zaakvoerder wordt bij oprichting van een vennootschap eveneens tot zaakvoerster benoemd. De statuten bepaalden dat de vennootschap

voor enige rechtshandeling met een bedrag of waarde hoger dan 500 000 BEF slechts geldig verbonden kan worden met de handtekening van alle zaakvoerders, hoewel deze bevoegdheidsbeperking niet kan tegenworpen worden aan derden. Andere bevoegdheidsbeperkingen werden niet in de statuten of de oprichtingsakte voorzien. In 2009 werd tot ontslag van de zaakvoerster beslist. Uit geen enkel gegeven blijkt dat ze *de facto* het dagelijks bestuur aan haar voormalige echtgenoot zou hebben overgelaten. Zelfs indien dit het geval was geweest, doet dit volgens het hof van beroep te Antwerpen geen afbreuk aan het feit dat ze bevoegd was om het dagelijks bestuur van de vennootschap waar te nemen (Antwerpen 23 september 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 18, 678, noot S. VERTOMMEN).

4.10. Verjaring van de rechten van de Schatkist

Krachtens artikel 145, lid 1 KB WIB 1992 (thans opgeheven) en artikel 443*bis* WIB 1992 verjaren de directe belastingen na vijf jaar te rekenen vanaf de datum waarop ze moeten betaald zijn krachtens 413 WIB 1992, namelijk vanaf de dag volgend op het verstrijken van een termijn van twee maanden, te rekenen vanaf de toezending van het aanslagbiljet.

Een aanslagbiljet, gevestigd op naam van een overleden belastingplichtige of verstuurd naar een verkeerd adres laat de fiscus niet toe om de belasting in te vorderen lastens de schuldenaar van deze laatste. De verzending is immers onregelmatig, waardoor de verjaringstermijn niet begint te lopen. De verjaringstermijn begint pas te lopen op de dag na het verstrijken van een termijn van twee maanden volgend op de ontvangst, door de algemene legataris, van het aangetekend schrijven waarmee de ontvanger betaling van de belastingschuld vordert, met als bijlage het aanslagbiljet (Bergen 10 september 2014, *RGCF* 2014, afl. 6, 436, *FJF*, No. 2015/201).

