

Aankoopprijs handelsgoederen is wel degelijk 'beroepskost'

AddThis Sharing Buttons

Share to LinkedInShare to TwitterShare to Facebook

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Rechtbank/Hof: Cass.

Editie: 1530 p. 1

Datum van uitspraak: 16 juni 2017

Publicatiedatum: 23 augustus 2017

Wetboek: W.I.B. 92

Artikel: 49

Aankoopprijs handelsgoederen is wel degelijk 'beroepskost'

Het Hof van Cassatie heeft enkele maanden geleden een arrest gevelde over de kwalificatie van uitgaven voor de aanschaffing van handelsgoederen als beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB 1992 (Cass. 16 juni 2017, F.15.0163.N, nog niet gepubliceerd). Op het eerste gezicht lijkt dit arrest in al zijn korthed zeer elementair. Bij nader toezien moet het worden gesitueerd in het kader van een oude opvatting over het begrip van de brutowinst, die ons overigens altijd als uiterst betwistbaar is voorgekomen.

Principiële beslissing

Het Hof stelt dat de aankoopprijs van handelsgoederen bestemd voor de doorverkoop in het kader van een beroepsactiviteit een aftrekbare beroepskost in de zin van artikel 49 WIB 1992 vormt. Bijgevolg rust de bewijslast van de echtheid en het bedrag van deze aankopen op de belastingplichtige en dient hij dit bewijs te leveren overeenkomstig de regels vervat in de artikelen 49 en 50 WIB 1992. De onderdelen van het cassatiemiddel, die aanvoeren dat de aankoopprijs van handelsgoederen bestemd voor doorverkoop reeds bij het bepalen van de brutowinst in mindering komt van de gerealiseerde omzet, zodat het bij toepassing van de artikelen 339 en 340 WIB 1992 aan de Administratie toekomt het bewijs te leveren dat de door de belastingplichtige aangegeven winst onjuist is, steunt op een andere rechtsopvatting en faalt bijgevolg naar recht.

Feitelijke toedracht

Kort samengevat was de toedracht van de zaak de volgende. Een in België gevestigde belastingplichtige verkocht mobilhomes, die hij beweerde via een tussenpersoon in Duitsland te hebben gekocht van particulieren. Maar de gegevens die de Administratie van de Duitse fiscus had verkregen, stemden niet overeen met de stukken in de boekhouding van de belastingplichtige. Op basis van die Duitse inlichtingen en van het eigen onderzoek en de controles ter plaatse stelde de Administratie dan ook dat de aankoopdocumenten vals waren en dat de voorgelegde aankoopfacturen niet aan de in artikel 49 WIB 1992 gestelde

voorwaarden voldeden, daar zowel de echtheid, het bedrag als de effectieve betaling van de kosten niet werden aangetoond.

De belastingplichtige kwam daartegen op door te stellen dat de aftrek van de aankoopprijs van handelsgoederen bestemd voor de doorverkoop geen kwestie is van beroepskosten, maar automatisch plaatsvindt in een eerdere fase : die aankoopprijs zou reeds bij het bepalen van de brutowinst in mindering komen van de gerealiseerde omzet. Daaruit zou dan volgen dat het krachtens de artikelen 339 en 340 WIB 1992 aan de Administratie toekomt het bewijs te leveren dat het door de belastingplichtige aangegeven brutobedrag van zijn winsten onjuist is, en zelf de brutowinst te bewijzen.

Deze zienswijze wordt door de rechtbank te Hasselt, door het hof van beroep te Antwerpen en nu ook door het Hof van Cassatie afgewezen : de aankoopprijs van handelsgoederen bestemd voor de doorverkoop in het kader van een beroepsactiviteit vormt wel degelijk een aftrekbare beroepskost in de zin van artikel 49 WIB 1992, en de bewijslast rust op de belastingplichtige.

Situering

De door de belastingplichtige verdedigde zienswijze past in een oudere opvatting over het begrip van de belastbare winst, die bij ons weten voor het eerst in de jaren zestig van de vorige eeuw is opgedoken in de rechtspraak van het Hof van Cassatie ter zake van minderwaarden en waardeverminderingen.

Het Hof besliste indertijd dat het verlies van een schuldvordering die werkelijk tot het vermogen van een vennootschap behoort en die in het actief van haar balans is opgenomen, noodzakelijkerwijze een bedrijfsverlies uitmaakt en tot uiting moet komen in de waardering van die schuldvordering op het einde van het boekjaar waarin het verlies werkelijk en definitief is geworden, zonder dat nog toepassing moet worden gemaakt van de door artikel 49 WIB 1992 gestelde aftrekbaarheidsvoorwaarden; een dergelijk verlies is geen uitgave, zodat de wettelijke voorwaarden voor de aftrek van bedrijfsuitgaven en -lasten niet kunnen worden toegepast (Cass. 26 maart 1963, *Pas.* 1963, I, 813; Cass. 28 januari 1982, *RW* 1982-1983, 1451).

Men gaat er aldus van uit dat de aftrek van verliezen of minderwaarden die voortvloeien uit de oninbaarheid van een schuldvordering of uit de accidentele waardedaling van allerlei activa, inherent is aan het door artikel 24 WIB 1992 bedoelde winstbegrip en slechts een aspect is van de waardering van de brutowinst (J.-P. AERTS, "La notion de charges et de dépenses professionnelles", *Ann.Fac.Dr.Liège* 1980, 466-471; E. BOURS, "Les créances douteuses et l'impôt sur les revenus", in *Réflexions offertes à P. Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 219).

Deze zienswijze is ons altijd voorgekomen als uiterst betwistbaar, omdat zij het begrip van de beroepskosten eigenlijk reduceert tot nauwelijks meer dan intentioneel gedane betalingen en omdat zij op een zeer simplistische wijze uitgaat van de nettoactiefbenadering van het winstbegrip. De waardering van actiefbestanddelen wordt voorgesteld als een operatie die enkel op de balans gebeurt. Een lagere waardering vermindert in die visie onvermijdelijk het nettoactief en dus meteen ook de belastbare winst. Tot haar uiterste consequenties doorgetrokken, zou in deze visie zelfs de aftrek van gewone uitgaven een automatisme worden, want telkens vermindert het actief en dus ook het nettoactief. Met verschillende van de beste auteurs zijn we dan ook van mening dat minderwaarden en waardeverminderingen

beroepskosten zijn in de zin van artikel 49 WIB 1992 (I. CLAEYS BOUUAERT, *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Brussel, Larcier, 1970, 81; J. KIRKPATRICK, "Examen de jurisprudence (1968 à 1982). Les impôts sur les revenus et les sociétés", *RCJB* 1984, 720). De zienswijze van het Hof van Cassatie laat op een onaanvaardbare manier het bestaan en de werking van de resultatenrekening buiten beschouwing. Boekhoudrechtelijk moeten het aanbrengen van nadelige waardecorrecties op actiefbestanddelen en het registreren van minderwaarden gebeuren via het debet van de resultatenrekening. Het gaat om kosten. Een boeking van kosten op het debet van de resultatenrekening wordt fiscaalrechtelijk vertaald in de door artikel 49 WIB 1992 toegelaten aftrek (S. VAN CROMBRUGGE, "Bemerkingen nopens het begrip bedrijfswinst in het fiscaal recht", *RW* 1983-1984, kol. 2231-2232). Men kan trouwens vaststellen dat het Hof van Cassatie zijn visie niet toepast op scherpe gevallen, die wijzen op manipulaties vanwege de belastingplichtigen. Zo heeft het Hof de afboeking van een verkeerde en volstrekt onwettige activering van loutere uitgaven wel degelijk beschouwd als een kwestie van beroepskosten en verworpen bij toepassing van artikel 49 WIB 1992 (Cass. 23 februari 1990, *TRV* 1990, 444).

In de hier besproken zaak heeft de belastingplichtige zich klaarblijkelijk beroepen op de beschreven zienswijze van het Hof van Cassatie, om ook de aftrek van de aankoopprijs van voorraden als een automatisch gevolg van het begrip van de brutowinst voor te stellen. Gelet op de dubieuze feitelijke omstandigheden waarin hij dat probeerde, wekt het geen verwondering dat het Hof van Cassatie hem afwijst. En gelet op het betwistbare karakter van de beschreven zienswijze van het Hof, kan men het op theoretisch vlak alleen maar goedkeuren dat het Hof ze niet heeft doorgetrokken tot het terrein van de aankoopprijs van voorraden.

Bijkomende kwestie

In de behandelde zaak ziet men dus dat de aankoopprijs van de handelsgoederen als beroepskost wordt verworpen, omdat de belastingplichtige niet het bewijs ervan levert op de wijze die door artikel 49 WIB 1992 wordt voorgeschreven.

Maar wordt de belastingplichtige dan niet, in strijd met alle gezond verstand, belast op zijn brutowinst, zonder aftrek van de kosten ? De wetgever heeft daar in het algemeen rekening mee gehouden. Artikel 50, § 1 WIB 1992 bepaalt immers dat de kosten waarvan het bedrag niet is verantwoord, in overleg met de Administratie op een vast bedrag mogen worden bepaald en dat de Administratie die kosten op een redelijk bedrag taxeert indien geen akkoord wordt bereikt.

In casu heeft de belastingplichtige voor het Hof van Cassatie dan ook tevens ingeroepen dat er hoe dan ook een redelijk bepaalde aankoopprijs van de door hem aangekochte mobilhomes als aftrekbare beroepskost had moeten worden aanvaard. Men kon er toch niet van uitgaan dat hij zijn mobilhomes gratis had gekregen. Aan het bestreden arrest werd aldus willekeur verweten. Wij kunnen niet ingaan op de precieze vaststellingen en beoordelingen van het bestreden arrest, zij het dat de uitkomst om in het geheel geen aanschaffingskost te aanvaarden, ons in het algemeen wel overmatig streng lijkt. De belastingplichtige had hier wellicht een punt. We kunnen alleen maar vaststellen dat de op deze willekeur gesteunde onderdelen van het cassatiemiddel om cassatietechnische redenen zijn afgewezen : de desbetreffende onderdelen van het cassatiemiddel worden geacht op een verkeerde lezing van het bestreden arrest te berusten en dus feitelijke grondslag te missen of van het Hof een onderzoek van de feiten te vragen, waartoe het niet bevoegd is.

Wordt er in de wandelgang van de advocatuur niet vaak gezegd dat het Hof van Cassatie verbreekt ... als het wil ?