

Cassatie preciseert mogelijke aftrek voordeel van alle aard als beroepskost

AddThis Sharing Buttons

Share to LinkedInShare to TwitterShare to Facebook

Auteur(s): Stefaan Van Crombrugge

Rechtbank/Hof: Cass.

Editie: 1543 p. 8

Datum van uitspraak: 19 oktober 2017

Publicatiedatum: 22 november 2017

Wetboek: W.I.B. 92

Artikel: 49

Cassatie preciseert mogelijke aftrek voordeel van alle aard als beroepskost

Het Hof van Cassatie bevestigt dat een voordeel van alle aard dat bestaat uit een uitgespaarde uitgave in principe als een beroepskost aftrekbaar is, maar daarvoor is dan wel vereist dat aan de aftrekvoorwaarden van artikel 49 WIB 1992 voldaan is (Cass. 19 oktober 2017).

Belasting versus aftrek

Wie in het kader van zijn beroepswerkzaamheid het voordeel geniet dat uitgaven die hij normaal zelf moet doen, door iemand anders ten laste worden genomen, is belastbaar op een voordeel van alle aard (art. 25, 2°; 27, al. 2, 2°; 31, al. 2, 2° en 32, al. 2, 2° WIB 1992). Een typisch voorbeeld is een renteloze lening, een lening tegen verminderde rentevoet of een renteloos debetsaldo op een rekening-courant, die men in het kader van de beroepswerkzaamheid krijgt : de uitgespaarde interest is een voordeel van alle aard (vgl. art. 18, § 3, 1 KB/WIB 1992).

Een bijzonderheid doet zich voor wanneer de uitgespaarde uitgaven aftrekbare beroepskosten zouden zijn geweest indien ze door de begunstigde zelf waren gedaan. In zulk geval voelt men wel aan dat de blote belastbaarheid van het voordeel van alle aard niet correct is. Er is dan ook altijd aangenomen dat de belastbaarheid van het voordeel van alle aard, dat bestaat in de uitsparing van uitgaven, weer moet worden geneutraliseerd door een aftrek als beroepskost, indien deze uitgaven het karakter van aftrekbare beroepskosten zouden hebben gehad wanneer ze door de begunstigde zelf waren gedaan.

Deze opvatting komt reeds tot uiting in de voorbereidende werkzaamheden van de Wet van 8 augustus 1980, die het begrip van de voordelen in natura heeft vervangen door het begrip van de voordelen van alle aard. Zij wordt door de Administratie in haar Commentaar bevestigd. En zij wordt door de rechtsleer onderschreven.

* In het Kamerverslag voor de Wet van 8 augustus 1980 heeft de minister van Financiën ter zake een duidelijke verklaring afgelegd. Wanneer het voordeel van alle aard een vermindering

van de beroepskosten van de begunstigde meebrengt, kunnen de doeleinden van de wetgever op twee manieren worden bereikt : ofwel wordt het voordeel toegevoegd aan het bruto-inkomen en voor hetzelfde bedrag opgenomen in de beroepskosten; ofwel wordt het voordeel niet toegevoegd aan het bruto-inkomen en ook niet aan de kosten (de vermindering van de kosten verhoogt automatisch het netto-inkomen). De minister acht het evident dat alleen de eerste methode kan worden toegepast wanneer de beroepskosten forfaitair worden bepaald (*Parl.St. Kamer 1979-80, nr. 323/47, 17*). Wat verder in het Kamerverslag wordt ter zake van een concreet voorbeeld dan gesproken van een neutrale verrichting ("*une opération blanche*") : aangezien het voordeel uiteindelijk de vorm zal aannemen van een besparing inzake uitgave of bedrijfslasten, zal het bruto-inkomen dat met het voordeel overeenkomt, worden tenietgedaan door de aftrek van een fictieve uitgave (*Ibidem, 28*).

* In de Administratieve Commentaar op het WIB 1992 leest men in dit verband dat wanneer het voordeel geheel of gedeeltelijk een vermindering van de beroepskosten van de begunstigde tot gevolg heeft, het bedrag van dat voordeel integraal aan het bruto-inkomen moet worden toegevoegd. In de mate dat het voordeel evenwel betrekking heeft op uitgaven die, waren ze door de genieter van het voordeel zelf gedaan, de aard van beroepskosten gehad zouden hebben, mag het ermede overeenstemmende bedrag onder de beroepskosten van de genieter worden opgenomen (*Com. IB 92, nr. 36/19*). De integrale toevoeging aan het bruto-inkomen, waarvan sprake is, is m.a.w. slechts een toevoeging "in eerste instantie" (I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 183-184). Daarna volgt de neutralisering door de aftrek als beroepskost.

Het Hof van Cassatie heeft de juistheid van deze leerstelling nu impliciet bevestigd in zijn voormeld arrest van 19 oktober 2017, en er tevens de toepassingsvoorwaarden van gepreciseerd.

Feiten

De bestuurder van een NV is tevens accountant. Hij gebruikt de infrastructuur van de NV voor de uitoefening van zijn beroep van accountant. Op de facturen die de NV hem daarvoor stuurt en die hij gedurende jaren niet betaalt, rekent de NV hem geen interest aan. De Administratie belast hem zonder meer ten titel van voordeel van alle aard op de uitgespaarde interest. Daar verzet de belastingplichtige zich tegen : hij vindt dat de fictieve interesten tezelfdertijd in mindering moeten komen van het fictieve inkomen ten titel van beroepskost. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge geeft hem gelijk. Het hof van beroep te Gent geeft hem ongelijk, omdat hij niet het bewijs heeft geleverd van het beroepsmatig karakter van de interestlast op eenzelfde lening die hij bij een derde zou hebben aangegaan. De voorziening in cassatie daartegen wordt verworpen.

Beslissing : toepassing artikel 49 WIB 1992

Het Hof van Cassatie gaat uit van de teksten van de artikelen 36, § 1 en 49 WIB 1992. Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger (art. 36, § 1 WIB 1992). Kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken, zijn aftrekbaar als beroepskosten (art. 49, al. 1 WIB 1992).

Een belastbaar voordeel van alle aard maakt niet noodzakelijk een beroepskost uit in hoofde

van de genietter ervan. Opdat een uitgave als beroepskost aftrekbaar zou zijn, is vereist dat de belastingplichtige bewijst dat voldaan is aan alle voor de aftrekbaarheid als beroepskost gestelde voorwaarden. Enkel in de mate dat het voordeel van alle aard betrekking heeft op uitgaven die, waren ze door de genietter van het voordeel zelf gedaan, de aard van beroepskosten zouden hebben gehad, mag het ermee overeenstemmende bedrag onder de beroepskosten van de genietter worden opgenomen.

Het Hof besluit dan ook dat de appelrechters hun beslissing dat het voordeel van alle aard bij de belastbare basis moet worden gevoegd, zonder corresponderende aftrek als beroepskost, naar recht verantwoorden wanneer zij oordelen dat :

- * het voordeel dat erin bestond geen rente te moeten betalen op de schuld die de belastingplichtige bij de NV had openstaan, een rechtstreeks verband heeft met het feit dat hij in die vennootschap bestuurder was, zodat er sprake is van een belastbaar voordeel van alle aard op grond van het attractiebeginsel;

- * de vraag of die interest als een beroepskost kan worden beschouwd, een concrete toetsing aan artikel 49 WIB 1992 veronderstelt, waarbij moet worden aangetoond dat de interest zou moeten betaald zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden;

- * het hof van beroep nergens sporen ziet van een dergelijk bewijs en het evengoed mogelijk is dat de belastingplichtige door het feit dat hij de facturen al die tijd niet heeft moeten betalen, privé-investeringen heeft kunnen doen, zonder of met lagere externe financiering bij een derde, waarvan niet betwistbaar zou zijn dat de interest die had moeten betaald zijn in geval van externe financiering bij een derde, voor hem geen beroepskost zou hebben uitgemaakt.

Het Hof van Cassatie verworpt dan ook de voorziening.

Beoordeling

Wat het Hof van Cassatie hier beslist, is op principieel vlak eigenlijk vrij elementair. De in het beschreven stelsel aanvaardbare fictieve beroepskosten moeten, zoals de effectieve beroepskosten, in het algemeen voldoen aan de aftrekbaarheidsvoorwaarden van artikel 49 WIB 1992; het beroepskarakter ervan moet derhalve bewezen worden. Opdat interesten aftrekbaar zouden zijn als beroepskosten, moeten de eraan ten grondslag liggende leningen of kredieten beantwoorden aan een professionele financieringsfunctie (S. VAN BELLE, *Naar een meer neutrale financieringskeuze binnen vennootschapsgroepen*, U.Gent, 2017, nr. 166). Daar valt op principieel vlak geen speld tussen te krijgen.

Alles komt dus neer op een feitelijke beoordeling, waarbij de belastingplichtige de bewijslast draagt. Hij zal er de rechter moeten van overtuigen dat de bedragen die aan zijn uitstaande factuurbedragen beantwoorden, niet voor privédoeleinden zijn gebruikt. In casu heeft het hof van beroep daar geen spoor van gezien. En dus verliest de belastingplichtige zijn zaak, omdat hij niet voldaan heeft aan de op hem rustende bewijslast.

En toch wringt die strenge feitelijke beoordeling wat. Want indien de betrokkene op zijn uitstaande professionele factuurbedragen gewoon interest had betaald en die als beroepskost had afgetrokken, zou er wellicht geen haan naar gekraaid hebben.