

## I. WETGEVEND KADER

### ▪ Federale wetgeving

#### Interpretatieve wijzigingen aan aftrekbaarheid buitenlandse verliezen

Verliezen geleden in een land waarmee België een DBV heeft gesloten dat voorziet in een volledige vrijstelling van de buitenlandse winst zijn voortaan slechts aftrekbaar indien het “definitieve verliezen” betreft die geleden zijn binnen de EER. Indien deze niet kunnen worden afgetrokken, zijn ze overdraagbaar en aftrekbaar in een later belastbaar tijdperk. De oude regel, dat de overgedragen verliezen slechts aftrekbaar zijn indien ze de bij DBV vrijgestelde winst overtreffen, geldt niet meer. Andere buitenlandse verliezen dan deze (bv. uit landen met een DBV dat in een volledige vrijstelling van winsten voorziet) zijn niet langer aftrekbaar of overdraagbaar. Voor de aftrekbare 'definitieve EER-verliezen' verbonden aan een activiteit die binnen drie jaar opnieuw wordt opgestart en daardoor niet langer als 'definitief' kwalificeren, werd een nieuwe antimisbruikbepaling ingevoerd.

Daarnaast werd in een nieuwe regeling voorzien voor verliezen geleden in een land waarvoor het DBV voorziet in een gedeeltelijke vrijstelling van de buitenlandse winst (fiscaaltechnisch gerealiseerd door een vermindering van de Belgische belasting op de inkomsten uit dit land. Waar deze verliezen vóór de hervorming integraal aftrekbaar waren (conform de gewone regel), zijn zij na de hervorming nog slechts gedeeltelijk aftrekbaar in dezelfde verhouding als die waarin de winst belastbaar is.

De op het ogenblik van de inwerkingtreding reeds bestaande buitenlandse verliezen (dus uit een belastbaar tijdperk aangevangen vóór 1 januari 2020), afkomstig uit een land waarmee België een DBV heeft gesloten dat voorziet in een volledige resp. gedeeltelijke vrijstelling van de winst, vallen niet onder deze nieuwe aftrekbepalingen en blijven dus overdraagbaar en aftrekbaar.

Teneinde een dubbele verliesaftrek (in het buitenland en in België) te vermijden, speelde tot voor kort een zogenaamde 'recapture'-bepaling die er in feite toe leidde dat de in België afgetrokken buitenlandse verliezen terug werden belast zodra deze verliezen in het buitenland werden aangewend. Deze bestaande internrechtelijke recapture-bepaling werd herschreven, maar dit gaf aanleiding tot ernstige interpretatieproblemen. Het leek dat enkel de nog niet van de Belgische winst afgetrokken buitenlandse verliezen (dus niet-aangewende maar overgedragen buitenlandse verliezen) onder de recapture-bepaling vielen.

Middels de 'fiscale potpourri'-wet heeft de wetgever getracht om de gehele regeling inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen te corrigeren en/of te verduidelijken. Het basisprincipe van aftrekbaarheid blijft hetzelfde. Wat buitenlandse verliezen betreft behaald in een land waarvoor het DBV voorziet in een gedeeltelijke vrijstelling, is er thans in

voorzien, dat deze verliezen aftrekbaar zijn in dezelfde mate als de winst belastbaar is, tenzij het gaat om 'definitieve EER-verliezen'. Anderzijds heeft de wetgever een nieuwe bepaling ingevoerd die stelt dat een DBV dat voorziet in een gedeeltelijke vrijstelling van winst moet worden beschouwd als een DBV dat voorziet in een volledige vrijstelling. Op basis van deze nieuwe bepaling lijkt het dat winst uit een land met een DBV dat voorziet in een gedeeltelijke vrijstelling onder de algemene regel valt en niet langer onder de regel van een gedeeltelijke vrijstelling). Het praktische gevolg hiervan is dat een buitenlands verlies geleden in een land met een DBV dat voorziet in een gedeeltelijke vrijstelling niet langer gedeeltelijk kan worden afgetrokken.

*Auteur(s):* Sam Gommers & Jennifer Goovaerts  
*Publicatie:* *Fiscoloog*, nr. 1716  
*Bron:* 'fiscale potpourri'-wet dd. 27 juni 2021 (BS dd. 30 juni 2021)  
*Art./ Wetboek:* art. 5 jo. 183; WIB 1992

### **Winstrechten van aandelen moduleren: fiscale valkuilen en opportuniteiten**

Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (WVV) brengt een verregaande flexibilisering van het Belgisch vennootschapsrecht. Het principe dat elk aandeel recht geeft op een gelijk deel van de winst, is nog steeds het uitgangspunt in een Besloten Vennootschap (BV). Maar van dat uitgangspunt kan worden afgeweken. Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (WVV) stelt immers dat dit principe geldt "tenzij de statuten anders bepalen". De winstrechten die gekoppeld zijn aan de aandelen kunnen dus vrij gemoduleerd worden in de statuten.

Als er verschillende rechten worden gekoppeld aan verschillende aandelen, ontstaan er meerdere 'soorten' van aandelen, die elk andere rechten kunnen/zullen inhouden. Het doel kan bijvoorbeeld zijn om (i) een eerste soort van aandelen te creëren met minder stemrechten en met meer winstrechten en (ii) een tweede soort van aandelen te creëren met meer stemrechten (meervoudig stemrecht per aandeel) en met minder winstrechten. Dat kan interessant zijn als men de controle over een vennootschap deels wil loskoppelen van het recht op de dividenden van de vennootschap, bijvoorbeeld met het oog op een successieplanning of een consolidatie van controle over een vennootschapsstructuur.

De vrijheid die het WVV geeft aan een BV om de winstrechten die gekoppeld zijn aan een soort van aandelen te variëren, gaat ver. Met als ondergrens de vereiste dat aan elke soort van aandelen nog steeds vermogensrechten gekoppeld moeten zijn. Een soort van aandelen creëren die nooit aanspraak kan maken op enige winst van de BV, is dus niet mogelijk.

Deze doorgedreven flexibilisering houdt in dat de interne werking van Belgische vennootschappen en de rechten die verbonden zijn aan hun aandelen, volledig naar de wensen van de betrokken aandeelhouders gemoduleerd kunnen worden. Die flexibiliteit biedt vanuit fiscaal oogpunt opportuniteiten, maar houdt ook valkuilen in. Het moduleren van winstrechten van aandelen kan bijvoorbeeld een oplossing inhouden voor vennootschappen met een gemengd aandeelhouderschap die liquidatiereserves bezitten. Het moduleren van winstenrechten van aandelen kan bij ondoordacht gebruik echter ook negatieve implicaties hebben, bijvoorbeeld voor het VVPRbis-regime. Het moduleren van de

winst- of stemrechten van VVPRbis-aandelen houdt bv. het risico in dat hun VVPRbis-statuuat wordt betwist door de fiscus.

*Auteur(-s):* Tim Vandeweyer & Leen Wetsels  
*Publicatie:* Fiscale Actualiteit, nr. 2021/34  
*Bron:* Parl. St. Kamer, nr. 54-3119/1, 141

### **Verhoogde kostenaf trek laadpalen: bijkomende toepassingsvoorwaarden**

Het wetsontwerp dat o.m. de aftrekbeperking inzake autokosten grondig hervormt, is vorige week in eerste lezing goedgekeurd in de Kamercommissie Financiën. Enkel de verhoogde kostenaf trek in verband met laadpalen is nog aan bijkomende voorwaarden onderworpen.

Het wetsontwerp geeft belastingplichtigen die een nieuw "laadstation voor elektrische wagens" installeren in de periode van 1 september 2021 tot 31 augustus 2024, recht op een verhoogd afschrijvingspercentage, althans indien het laadstation publiekelijk toegankelijk is en van het intelligente type is. In de versie zoals nu goedgekeurd in de Kamercommissie is de toepassing van deze verhoogde aftrek nog bijkomend afhankelijk gemaakt van de volgende voorwaarden:

- het laadstation moet lineair "over minstens vijf belastbare tijdperken" worden afgeschreven (om zo "een voldoende lange periode van publieke toegankelijkheid" te garanderen;
- de onderneming mag voor dezelfde investering geen gebruikmaken van de voormelde verhoogde investeringsaf trek inzake "elektrische laadinfrastructuur";
- de verhoogde afschrijving slechts van toepassing is "voor deze [aanslagjaren die] verbonden [zijn] met een belastbaar tijdperk waarvoor gedurende het hele tijdperk aan de [vereiste inzake de publieke toegankelijkheid] is voldaan, zonder rekening te houden met ontoegankelijkheden veroorzaakt buiten de wil van de belastingplichtige om" - bedoeld worden hier: alle 'onvrijwillige' toegankelijkheden zoals bv. elektriciteitspannes, openbare werken, rampen, etc.

*Auteur(-s):* Christian Buysse  
*Publicatie:* Ficoloog, nr. 1718  
*Bron:* wetsontwerp "houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit" (Parl.St. Kamer 2020-21, nr. 55-2170/004)

### **Geen aftrekbeperking ten belope van voordeel van alle aard: achterpoortje gesloten**

Als een werkgever of vennootschap een auto ter beschikking stelt aan een werkgever of bedrijfsleider voor privégebruik, wordt de gebruiker daarvoor belast op een voordeel van natura. Ten belope van dat voordeel is de aftrekbeperking voor autokosten niet van toepassing. In die mate kunnen de uitgaven immers beschouwd worden als een loonkost en niet meer als een echte autokost. Dat deel van de autokosten is dus voor 100% aftrekbaar.

De laatste jaren had de fiscus zijn tegenstand tegen die redenering opgegeven. Er bleef nog wel een twistpunt. Als de gebruiker van de auto een vergoeding betaalt voor dat gebruik, is er ten belope van die vergoeding geen sprake meer van een voordeel van alle aard. En dus zag de fiscus ook geen reden meer om 100% aftrek toe te staan voor een deel van de autokosten.

Van het wetsontwerp over de vergroening van de autofiscaliteit werd nu gebruik gemaakt om strikte regels op te leggen over de kostenaftrek voor auto's die privé gebruikt worden en waarvoor de gebruiker belast wordt op een voordeel van alle aard en/of een vergoeding betaalt. Daarbij wordt een einde gemaakt aan een oude discussie, in het voordeel van de belastingplichtige. Maar tegelijk wordt een hoogst interessante optimalisatiemogelijkheid de pas afgesneden.

Expliciet in de wet opgenomen wordt het principe dat de aftrekbeperking ook van toepassing is op bedrijfswagens die privé gebruikt worden. (Noot: het Hof van Cassatie had juist geoordeeld dat de aftrekbeperking principieel niet van toepassing is in de mate dat de auto privé gebruikt wordt.) De uitzondering voor de kosten die overeenstemmen met het voordeel van alle aard, blijft wel. Maar de wettekst zegt voortaan expliciet dat de aftrekbeperking enkel achterwege blijft ten belope van het bedrag van het voordeel van alle aard. Als de belastingplichtige op basis van de verhouding privématig/beroepsmatig gereden kilometers een hoger bedrag onttrekt aan de aftrekbeperking, zal de fiscus dat niet aanvaarden, verduidelijkt de memorie van toelichting nog.

*Auteur(-s):*

*Koen Janssens*

*Publicatie:*

*Fiscale Actualiteit, nr. 2021/32*

*Bron:*

*Parl. St. Kamer 2021-22, nr. 2170/1, 9*

*Art./ Wetboek:*

*artikel 66, § 1; WIB 92*

### **Nieuwe programmawet brengt stimuli voor knelpuntberoepen, overuren en starters**

Het voorontwerp van de nieuwe programmawet bevat een hele reeks fiscale stimuli die de economische relance moeten ondersteunen en de krapte op de arbeidsmarkt helpen verlichten. Daarbij wordt telkens voortgebouwd op bestaande maatregelen m.b.t. overuren, opleidingspremies voor knelpuntberoepen, startende ondernemingen en groeibedrijven. De belastingvermindering voor kinderoppas wordt nogmaals voordeliger en voor werkloosheidsuitkeringen geldt voortaan dezelfde belastingvermindering als voor pensioenen. Tot slot komt er, zoals aangekondigd, een expliciet aftrekverbod voor geldsommen in het kader van een minnelijke schikking.

Met het oog op de krapte op de arbeidsmarkt wordt de vrijstelling voor opleidingspremies voor knelpuntberoepen verdubbeld. Het bestaande tekort aan arbeidskrachten in de bouw dreigt nog acuter te worden door de transitie naar een groene economie (isolatiewerken, overschakeling op hernieuwbare energie ...), zodat er volgens de regering meer overuren gepresteerd zullen worden. Daarom wordt het aantal fiscaal voordelige overuren in die sector verhoogd (van 180 naar 220 uur). Het gaat zowel om de belastingvermindering voor

werknemers als de BV-korting. Specifiek voor wegenwerken in opdracht van de overheid stijgt dat aantal zelfs tot 280 uur, om het werken buiten de spits aan te moedigen. De maatregel treedt in werking zodra Europa groen licht geeft.

Ook door kinderopvang interessanter te maken, kan men meer mensen aan het werk krijgen. Daarom wordt de belastingvermindering voor kinderopvang aantrekkelijker gemaakt dankzij een verhoging van het maximumbedrag per dag en per kind. Dat bedrag wordt vanaf aanslagjaar 2022 opgetrokken van € 13 tot € 14 (art. 14535 WIB 92; ongeïndexeerd basisbedrag: € 8,40). Het maximum voor kinderopvang was onlangs al eens opgetrokken (zie Fisc. Act. 2021, 19/9). Die laatste verhoging – of toch de tweede fase ervan – wordt nu zonder voorwerp door de nieuwe (verdere) verhoging.

Als extra stimulans voor starters en groeiende bedrijven wordt de bestaande 'tax shelter' versterkt. Het gaat om een belastingvermindering voor investeerders die aandelen kopen van de bedrijven in kwestie. De maximumbedragen die die ondernemingen onder dat stelsel kunnen ophalen, worden verdubbeld, tot € 500 000.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Koen Janssens</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscale Actualiteit, nr. 2021/36</i>
<i>Bron:</i>	<i>voorontwerp programmawet</i>

<b>Mobiliteitsbudget: minimaal 3.000 en maximaal 16.000 EUR per jaar</b>
--

Met het mobiliteitsbudget beschikken de werkgevers over de mogelijkheid een systeem in te voeren waarbij werknemers kunnen vragen om hun (huidige) bedrijfswagen - of hun aanspraak daarop - te vervangen door een jaarlijks budget dat kan worden besteed aan bepaalde mobiliteitsuitgaven. In pijler 1 kan het budget gebruikt worden ter financiering van een milieuvriendelijke bedrijfswagen; in pijler 2 kan het besteed worden aan bepaalde duurzame vervoermiddelen; en wat op het einde van het jaar overblijft (pijler 3) wordt in cash uitbetaald.

De wettelijke aanpassingen aan het mobiliteitsbudget zijn recent als amendement toegevoegd aan het wetsontwerp "houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit". De opvallendste wijziging is de invoering van een vork: het mobiliteitsbudget mag nooit lager zijn dan 3.000 en nooit hoger dan 16.000 € per jaar. Volgens de 'verantwoording' bij het amendement is deze "absolute vork (...) [er gekomen] op aanbeveling van de Nationale Arbeidsraad en de Centrale Raad voor het Bedrijfsleven [...] op basis van de waarden van toepassing op de huidige bedrijfswagenmarkt". Nog steeds volgens die verantwoording betekent dit, "dat wanneer de werkgever uitkomt op een TCO lager dan 3.000 €, hij in ieder geval verplicht zal zijn een mobiliteitsbudget toe te kennen van minimum 3.000 € en dat wanneer hij uitkomt op een TCO hoger dan 16.000 €, het budget beperkt zal worden tot 16.000 €".

Naast deze absolute grenzen voert het wetsontwerp ook een relatieve begrenzing in: het mobiliteitsbudget mag - onverminderd het gestelde minimum en maximum - nooit hoger zijn dan "een vijfde van het totale brutoloon". In combinatie met het voormelde plafond

betekent dit dat, wanneer een vijfde van het brutoloon hoger is dan 16.000 €, het mobiliteitsbudget beperkt moet worden tot het plafond. Is een vijfde van het brutoloon niet hoger dan 16.000 €, dan moet het mobiliteitsbudget beperkt blijven tot dat 1/5e (zonder dat het lager kan zijn dan 3.000 €). Volgens de verantwoording bij het amendement gaat het om de invoering van een "nieuwe antimisbruikbepaling die het bedrag van het mobiliteitsbudget beperkt in verhouding tot het totale brutoloon van de werknemer".

*Auteur(-s):* Jan Van Dyck  
*Publicatie:* *Fiscoloog, nr. 1719*  
*Bron:* *Parl.St. Kamer 2021-22, nr. 55-2170/006*

### **Contract 'op afstand' afgesloten bij buitenlandse instelling: meldingsplicht**

Bij het bij de Nationale Bank geïnstalleerde "Centraal Aanspreekpunt van Rekeningen en Financiële Contracten" (CAP) moeten de instellingen ter zake - kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen, enz. - bepaalde informatie met betrekking tot bank- en betaalrekeningen worden gemeld verstrekt. Die informatie kan vervolgens, onder meer, door de fiscus worden opgevraagd. De regering heeft dit CAP nu aan een evaluatie onderworpen. Uit deze evaluatie is gebleken dat "verschillende (doorgaans beperkte) wijzigingen zich opdringen "teneinde aan bepaalde leemten in de oorspronkelijke redactie van de CAP-Wet [van 8 juli 2018] te verhelpen". De regering heeft deze wijzigingen inmiddels opgenomen in een wetsontwerp dat reeds in de Kamer werd ingediend.

Wat bankrekeningen betreft, preciseerde de wet reeds dat het gaat om rekeningen aangehouden "in België". Deze precisering ontbrak inzake betaalrekeningen. Dat wordt nu rechtgezet: het wetsontwerp zegt dat het gaat om de betaalrekeningen die "in België [worden] aangehouden" (en "de nationaliteit of de verblijfplaats van de cliënten" heeft dus geen belang). Onder betaalrekeningen worden vanaf nu ook rekeningen van "elektronisch geld" verstaan (hoewel dat, juridisch gezien, strictu sensu reeds vanzelfsprekend is).

Het CAP moet o.m. ook worden geïnformeerd over bepaalde financiële verrichtingen "waarbij contanten betrokken zijn". Het wetsontwerp preciseert dat de verrichtingen bedoeld worden die "in België" plaatsvinden, en o.m. "de uitvoering van betalingsverrichtingen en van geldovermakingen, tegen afgifte of opname van contanten door de cliënt, handelend in eigen persoon of via een lasthebber". Maar de informatieplicht geldt niet als het gaat om "de storting (...) of de afhaling van contanten van de eigen bank- of betaalrekening", aangehouden bij de informatieplichtige zelf.

Aan het CAP moet ook het bestaan of de beëindiging van een "financieel contract" tussen de financiële instelling en een cliënt worden gemeld (bv. verhuur van een kluis, levensverzekeringscontract, hypothecair krediet, contract i.v.m. beleggingsdiensten) die "in België door een informatieplichtige [worden] gesloten en waarvan zijn cliënt hoofdcontractant of hoofd- medecontractant is".

De controle op de naleving van de informatieplicht ten aanzien van het CAP is toevertrouwd aan de Administratie van de Thesaurie van de FOD Financiën (die bij niet-naleving een boete

kan opleggen aan de informatieplichtigen). Het wetsontwerp vermeldt geen uitdrukkelijke datum van inwerkingtreding. Bijgevolg zullen de wijzigingen in werking treden 10 dagen na hun publicatie in het Belgisch Staatsblad.

*Auteur(-s):* Christian Buysse  
*Publicatie:* *Fiscoloog, nr. 1720*  
*Bron:* *Parl.St. Kamer 2021-22, nr. 55-2244/001*

- **Vlaamse regelgeving**

<b>Hervorming Vlaams verkooprecht 2022: kan u anticiperen op de inwerkingtreding?</b>
---

Vlaams minister-president Jan Jambon kondigde in zijn septemberverklaring opnieuw wijzigingen aan o.a. voor het tarief van het verkooprecht. Hoewel er nog geen officiële teksten zijn, en de besprekingen in het Vlaams Parlement nog moeten beginnen.

Het basistarief van het verkooprecht van (thans) 10% stijgt op 1 januari 2022 naar 12%. Een uitzondering zou gemaakt worden voor landbouwgronden en natuurgebieden, waarvoor het tarief 10% zou blijven.

De onroerende goederen waarvoor het basistarief geldt, zijn bouwgrond (een bouwgrond beantwoordt immers niet aan de notie ‘woning’ en komt daardoor niet in aanmerking voor het verlaagd tarief van thans 6%, weldra 3%), een investeringsgoed (bv. een appartement bestemd voor verhuur), een tweede verblijf, een woning op plan of in aanbouw, een woning/appartement dat verkocht wordt onder het BTW-regime en waarbij de grond wel onder registratierecht wordt verkocht, en andere onroerende goederen dan woningen (kantoorgebouw, loods, bedrijfsgebouw ...).

De algemene regel is dat een wijziging van het verkooptarief dat ingevoerd wordt vanaf een bepaalde datum (in dit geval: 1 januari 2022), van toepassing is op alle koopovereenkomsten die tot stand komen vanaf die datum. Voor het verkooprecht is dit de datum waarop de verkoop juridisch tot stand komt; het ogenblik van de ondertekening van de onderhandse koopovereenkomst tussen partijen (de zgn. compromis) dus, niet de datum van de latere notariële koopakte.

Door de stijging van de woningprijzen wordt het voor veel mensen moeilijk om een eerste eigendom te kopen en de Vlaamse regering wil daaraan iets doen door het verkooprecht op de enige eigen woning (verder) te verlagen van 6% naar 3%. Of dat net geen averechts effect zal hebben op de woningprijzen, moet afgewacht worden. De politiek is van mening dat de prijszetting van woningen een complex geheel van factoren is. Ook de vastgoedfiscaliteit, in het bijzonder het registratierecht, is een bepalende factor. De 3% is van toepassing als de notariële koopakte getekend wordt vanaf 1 januari 2022. Anders dan voor de tariefverhoging naar 12% wordt hier dus van de algemene regel afgeweken en telt niet de

datum waarop de koop tot stand komt (de ‘compromis’) maar de datum van de notariële koopakte.

Wat als men ‘tijd rekt’ voor het ondertekenen van de notariële akte en als gevolg daarvan de compromis laattijdig registreert? De hamvraag is of de fiscus zal eisen dat voor de toepassing van de 3% bij een notariële akte die pas na 01/01/2022 wordt getekend, ook wordt aangetoond dat de compromis tijdig werd geregistreerd. Indien niet vereist zou worden dat de verkoopovereenkomst tijdig ter registratie is aangeboden, zou dat een oplossing kunnen betekenen voor compromissen die dateren van vóór 1 september 2021 waarvan de notariële akte ergens eind december 2021 getekend zou moeten worden maar die men zodoende zou kunnen verschuiven naar begin 2022 om zo de 3% toch veilig te stellen...

Als u overweegt om de bestaande compromis minnelijk te ontbinden en een nieuwe van een latere datum in de plaats te stellen (waardoor de ondertekening van de notariële akte tot over de datum van 01/01/2022 getild kan worden), dan is het de bedoeling dat u dat op een fiscaal transparante manier doet. De fiscus heeft immers doelbewust het clandestiene ‘shred-it’-gedrag van de burger ongedaan willen maken door enkele jaren geleden een aantrekkelijk fiscaal alternatief in de plaats te stellen. U ontbindt de bestaande compromis en tekent een nieuwe. De oude compromis en de ontbindingsovereenkomst worden spontaan ter registratie aangeboden en ondergaan elk een heffing tegen een specifiek vast recht van € 10 en de kous is af. De fiscus kan u door zo te handelen niet langer aanspreken in betaling van het verkooprecht dat verschuldigd was op de oude, ontbonden compromis.

*Auteur(-s):*

*Eric Spruyt*

*Publicatie:*

*Fiscale Actualiteit, nr. 2021/33*

*Bron:*

*nieuwsbericht, dd. 28 september, Vlabel-website*

*Art./ Wetboek:*

*art. 2.9.4.1.1 VCF*

### **Vlabel verduidelijkt waardering tak 23-polis bij toepassing van 'wait & see'-principe**

Sommige pensioen-, spaar- en beleggingsverzekeringen voorzien niet in een minimumkapitaal in geval van overlijden; het overlijdenskapitaal stemt dan simpelweg overeen met de poliswaarde op de overlijdensdatum. Maar bij tak 23-levensverzekeringen liggen de kaarten vaak anders. Tak 23-koersen fluctueren net als beursbeleggingen dagelijks, dit terwijl het overlijden vaak pas dagen, weken of soms zelfs maanden na het overlijden wordt gemeld aan de verzekeraar. De meeste verzekeraars bepalen in tak 23 dan ook dat het effectieve overlijdenskapitaal berekend wordt op basis van de eerstvolgende koerswaarde van de onderliggende tak 23-beleggingen na aangifte van het overlijden, en dus niet op basis van hun koerswaarde op de overlijdensdatum. Vraag is dan op welk bedrag de erfbelasting verschuldigd is: op de - theoretische - poliswaarde op de overlijdensdatum dan wel op het hogere of lagere, effectief uitgekeerde overlijdenskapitaal?

De federale belastingadministratie heeft in 2002 beslist dat het daadwerkelijk uitgekeerd overlijdenskapitaal als basis dient voor de toepassing van de successierechten en dus niet de - theoretische - poliswaarde op de datum van het overlijden. Maar het Vlaamse Gewest vaart een andere koers. Vlabel stelde al in 2016 als algemene regel dat de waardering van



tak 23-levensverzekeringen geschiedt op de overlijdensdatum, en dit ongeacht de waardeschommelingen van het contract na het overlijden. Maar kort later trad een belangrijke hervorming van de Vlaamse erfbelasting inzake levensverzekeringen in werking. Sindsdien geldt (o.a.) het zogeheten 'wait & see'-principe: "als de erflater een contract had afgesloten op grond waarvan er pas een uitkering kan gebeuren na het overlijden van de erflater, worden de sommen, renten of waarden geacht kosteloos te worden verkregen, en geacht als legaat te zijn verkregen, naar gelang van het geval - (1) door de persoon die het levensverzekeringscontract afkoopt na het overlijden van de erflater, op het tijdstip van de afkoop; dan wel (2) door de persoon die de sommen, renten of waarden effectief verkrijgt na het overlijden van de erflater, op het tijdstip dat er een uitkering gebeurt". En verder : "Wanneer een overledene gehuwd was onder een stelsel van gemeenschap, gelden de bepalingen van het [...] derde lid ook voor de sommen, renten of waarden die kosteloos aan de langstlevende echtgenoot toekomen ingevolge een levensverzekeringscontract of een contract met vestiging van rente dat door die langstlevende echtgenoot is gesloten".

In zowat alle situaties waarin 'een' overlijden (nog) geen aanleiding geeft tot enige verzekeringsuitkering, wacht men aldus in toepassing van dit nieuwe 'wait & see'-principe tot de effectieve ontknoping van de polis alvorens tot belastingheffing over te gaan. (Denk daarbij aan polissen gesloten door twee verzekeringnemers op hun beider hoofd, waarbij de polis niet tot uitkering komt bij het eerste overlijden, maar pas op het ogenblik waarop de langstlevende beslist over te gaan tot afkoop, of, als hij daar niet toe overgaat, wanneer hij op zijn beurt komt te overlijden.) Een andere klassieker betreft de polis gesloten door een met gemeenschap van goederen getrouwde echtgenoot wiens huwelijkspartner eerst overlijdt. In al die situaties vindt de uitkering van de polis mogelijk pas ettelijke jaren na het overlijden plaats. Het is dan uiteraard niet te verantwoorden dat de poliswaarde op de overlijdensdatum als heffingsgrondslag fungeert voor de toepassing van de erfbelasting.

Vlabel heeft dan ook haar standpunt ter zake onlangs aangevuld: "Voor de toepassing (...)geldt voor de waardering evenwel (...) dat men zich moet plaatsen op de dag van de effectieve uitkering of afkoop". Concreet wil dit zeggen, dat in de situaties waarin het 'wait & see'-principe van toepassing is, de waardering wel degelijk geschiedt op het ogenblik van de (latere) afkoop of uitkering. Maar benevens die situaties waar aanleiding is voor de 'wait & see'-regeling, blijft Vlabel de waardering van het overlijdenskapitaal op de overlijdensdatum doen. Daar verandert dus niets aan.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Paul Van Eesbeeck</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1718</i>
<i>Bron:</i>	<i>Vlabel, aanpassing Standpunt nr. 16112 (dd. 13 september 2021)</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>art. 2.7.1.0.6, § 1, 3e lid; art. 2.7.3.3.7; VCF</i>

- **Europese regelgeving**

<b>Europees Hof kwalificeert excess profit rulings als steunregeling</b>
--

Tussen 2004 en 2014 konden Belgische entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep, een neerwaartse aanpassing van hun belastbare winsten doorvoeren aan de hand van een voorafgaande beslissing (ruling). Die neerwaartse aanpassing kwam overeen met de winst die kon worden beschouwd als 'overwinst' ('excess profit'), zijnde het verschil tussen de winst die het groepslid heeft behaald en de winst die een vergelijkbare zelfstandige entiteit in soortgelijke omstandigheden zou hebben behaald (de arm's length winst). De excess profit werd dus vrijgesteld van Belgische vennootschapsbelasting.

In 2016 heeft de Europese Commissie vastgesteld dat deze excess profit rulings onrechtmatige staatssteun uitmaken en heeft zij de terugvordering bevolen van de verleende steun. België en één van de betrokken groepen tekenden beroep aan en in februari 2019 heeft het Gerecht het Commissiebesluit nietig verklaard. Volgens het Gerecht had de Commissie elke ruling afzonderlijk moeten onderzoeken. Over de vraag of de rulings onrechtmatige staatssteun uitmaken, had het Gerecht geen uitspraak gedaan. Als reactie op dit arrest heeft de Commissie 39 nieuwe formele onderzoeksprocedures geopend waarbij per individuele entiteit die een excess profit ruling genoot, wordt nagegaan of deze onrechtmatige staatssteun heeft ontvangen. Deze procedures zijn nog lopende. Daarnaast heeft de Commissie beroep ingesteld bij het Hof van Justitie tegen het vernietigingsarrest van het Gerecht.

Dit najaar vernietigde het Europees Hof van Justitie het arrest van het Gerecht met betrekking tot de excess profit rulings. Daarmee geeft het Hof de Europese Commissie gelijk, die had geoordeeld dat de excess profit rulings een steunregeling vormen. Het Hof verwijst de zaak terug naar het Gerecht, dat uitspraak moet doen over de vraag of de excess profit rulings ook onrechtmatige staatssteun vormen en indien dat zo is, of de terugvordering van de steun inbreuk maakt op het legaliteits- en vertrouwensbeginsel.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Mélanie Massant</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1715</i>
<i>Rechtbank/Hof:</i>	<i>Hof van Justitie (zaak C-337/19 P)</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>16 september 2021</i>

- **Circulaires / FAQ's fiscus**

<b>Dienstreizen: geïndexeerde vergoedingen vanaf 1 oktober</b>
--

De regels voor onkostenvergoedingen voor dienstreizen van overheidspersoneel zijn vier jaar geleden ingrijpend gewijzigd. De fiscus heeft nadien bevestigd dat die nieuwe regeling ook fiscaal de nieuwe norm wordt. De bedragen in de nieuwe regeling worden geïndexeerd volgens de normale regels voor overheidsuitkeringen. Dat betekent dat ze automatisch omhoog gaan als de spilindex overschreden wordt. Vermits de spilindex in augustus overschreden is, zijn de aangepaste tarieven van toepassing sinds 1 oktober 2021.

Volgende vergoedingen kunnen dus belastingvrij uitgekeerd worden aan werknemers als verblijfskosten zonder dat bewijsstukken nodig zijn:

	Basisbedrag	Bedrag tot 31.9.21	<b>Bedrag vanaf 1.10.21</b>
Dagvergoeding (maaltijdkosten)	€ 10/dag	€ 17,41/dag	<b>€ 17,75/dag</b>
Maandvergoeding	max. 16 × € 10/maand	max. 16 × € 17,41/maand	<b>max. 16 × € 17,75/maand</b>
Vergoeding voor internettoegang en telefoon	max. € 60/maand	niet geïndexeerd	niet geïndexeerd
Aanvullende dagvergoeding voor verblijfskosten	€ 75/nacht	€ 130,57/nacht	<b>€ 133,18/nacht</b>

*Auteur(-s):*

*Wesley De Visscher*

*Publicatie:*

*Fiscale Actualiteit, nr. 2021/35*

*Bron:*

*Circ. 2021/C/93, dd. 18 oktober 2021*

#### **Vierde circulaire interestaftrekbeperking: poging tot synthese**

De interestaftrekbeperking beperkt de aftrek van de netto-interestlasten - het zogenaamde 'financieringskostensurplus', dat in essentie het verschil vormt tussen de aftrekbare interestkosten en de belastbare interestinkomsten - tot het hoogste van de volgende twee bedragen: 30% van de fiscaal gecorrigeerde EBITDA of 3 miljoen EUR (= interestaftrekcapaciteit). Het is de omzetting in het Belgische recht van artikel 4 van de Europese 'Anti Tax Avoidance Directive' (= de ATAD-richtlijn).

De nu gepubliceerde circulaire - de vierde ter zake al - probeert voornamelijk een eerste, relatief uitgebreide synthese te brengen van de nieuwe regeling. Ze bespreekt het toepassingsgebied van de regeling, de berekening van het financieringskostensurplus zelf, de berekening van het grensbedrag, de overdracht van het in vorige belastbare tijdperken 'verworpen' financieringskostensurplus en de toepassing van de regeling op groepen van vennootschappen (waaronder de ad hoc consolidatie en de mogelijkheid tot het overdragen van interestaftrekcapaciteit door middel van een interestaftrekovereenkomst). De circulaire herneemt voornamelijk de (voorbereidende werken bij de) relevante wettelijke bepalingen en het uitvoerings-KB uit 2019. Zij herneemt ook de bevindingen uit de (drie) eerdere circulaire over de 'grandfathering'-regeling en de toepassing van de interestaftrekbeperking op groepen van vennootschappen. De circulaire bespreekt de regeling voor aj. 2020; met name het eerste aanslagjaar waarin de interestaftrekbeperking van toepassing kan zijn. De circulaire is niet up-to-date met de recente wetwijziging van eind 2020 (met name: de categorieën van uitgesloten vennootschappen).

Vooral wat de 'ad hoc consolidatie' betreft, en meer bepaald de overdracht van 'interestaftrekcapaciteit' tussen groepsvennootschappen, bevat de circulaire een vermeldenswaardige bespreking. Ter herinnering: de belastingplichtige die deel uitmaakt van een groep van vennootschappen heeft de mogelijkheid een interestaftrekovereenkomst te sluiten met een andere Belgische groepsentiteit die tijdens het hele belastbare tijdperkdeel heeft uitgemaakt van die groep en die niet is uitgesloten van de toepassing van de regeling van de interestaftrekbeperking. Op die manier kan het grensbedrag van de belastingplichtige naargelang hetgeen is overeengekomen, verhoogd of verlaagd worden met het overgedragen grensbedrag dat in de interestaftrekovereenkomst werd vastgelegd. In een dergelijke interestaftrekovereenkomst kunnen de partijen enkel voorzien in de betaling van een fiscaal neutrale vergoeding die gelijk is aan de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners die door de ontvangende vennootschap verschuldigd was geweest indien er geen overdracht zou hebben plaatsgevonden.

De circulaire herhaalt expliciet dat wanneer de overeenkomst in een dergelijke vergoeding voorziet, zij niet verschuldigd is wanneer "in het betrokken belastbare tijdperk geen vennootschapsbelasting of belasting van niet-inwoners verschuldigd is door de ontvangende vennootschap (bv. door fiscale verliezen)". Wanneer de ontvangende vennootschap zonder interestaftrekovereenkomst geen vennootschapsbelasting verschuldigd zou zijn, kan geen vergoeding betaald worden.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Nikolaas Van Robbroeck en Maxim Wuyts</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1719</i>
<i>Bron:</i>	<i>circ. 2021/C/87, dd. 5 oktober 2021</i>
<i>Art./ wetboek:</i>	<i>art. 198/1 WIB 1992</i> <i>ATAD-richtlijn 2016/1164/EU</i>

### **Verenigingswerk: ruimer toepassingsgebied**

Met de wet van 24 december 2020 is het fiscale stelsel betreffende het verenigingswerk gereanimeerd nadat het door het Grondwettelijk Hof was vernietigd. Het oorspronkelijke stelsel behelsde een relatief ruime lijst van 17 activiteiten. Het huidige stelsel was sinds 1 januari 2021 uitsluitend op de sportsector gericht. Er staan maar zes activiteiten op de lijst:

1. animator, leider, monitor of coördinator die sportinitiatie en/of sportactiviteiten verstrekt;
2. sporttrainer, sportlesgever, sportcoach, jeugdsportcoördinator, sportscheidsrechter, jurylid, steward, terreinverzorger-materiaalmeester, seingever bij sportwedstrijden;
3. conciërge van sportinfrastructuur;
4. iemand die hulp en ondersteuning biedt op occasionele of kleinschalige basis bij het administratief beheer, het bestuur, het ordenen van archieven of het opnemen van een logistieke verantwoordelijkheid bij activiteiten in de sportsector;

5. iemand die hulp biedt op occasionele of kleinschalige basis bij het opstellen van nieuwsbrieven en andere publicaties (zoals websites) in de sportsector;

6. verstrekker van opleidingen, lezingen, en presentaties in de sportsector.

Maar ondertussen is het toepassingsgebied uitgebreid geworden tot (een deel van) de culturele sector Concreet werd bovenstaande lijst aangevuld met:

7. artistieke of kunsttechnische begeleider in de amateurkunstensector, de artistieke en de cultuur-educatieve sector;

8. verstrekker van opleidingen, lezingen, presentaties en voorstellingen over culturele, artistieke en maatschappelijke thema's in de socioculturele, cultuur-, kunsteducatieve en kunstensector.

De nieuwe lijst is nog steeds beperkter dan de oude lijst. In de praktijk gaat het dus over regisseurs, dirigenten en choreografen die actief zijn in lokale amateurkunstenorganisaties. De uitbreiding van het toepassingsgebied is deels ingegeven door de coronapandemie. Door de heropstart van de cultuursector is er namelijk nood aan bijkomende handen.

*Auteur(-s):*

*Wesley De Visscher*

*Publicatie:*

*Fiscale Actualiteit, nr. 2021/32*

*Bron:*

*circulaire 2021/C/86, dd. 24 september 2021*

<b>JTER altijd volledig verschuldigd, ook als een niet-inwoner co-titularis is</b>
--

De nieuwe FAQ over de jaarlijkse taks op de effectenrekeningen (JTER) bevat antwoorden op het 'wie, wat, waar, wanneer en hoe' ervan; een nuttige compilatie van alles wat daarover al tijdens de parlementaire voorbereiding is gezegd en geschreven. Met links en rechts een soms nog verrassende precisering.

De (nieuwe) jaarlijkse taks op effectenrekeningen (JTER) werd in de loop van het eerste trimester van dit jaar ingevoerd. Het gaat om een jaarlijkse belasting van 0,15% op de gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten die tijdens de "referentieperiode" op een effectenrekening aangehouden zijn, voor zover deze gemiddelde waarde meer bedraagt dan 1 miljoen EUR. Effectenrekeningen aangehouden bij een Belgische tussenpersoon zijn in principe aan de JTER onderworpen, ongeacht of de titularis al dan niet een Belgisch inwoner is. Bepaalde dubbelbelastingverdragen beperken evenwel de mogelijkheden om tot heffing van de JTER over te gaan, wanneer de titularis een niet-inwoner van België is.

Voor de meeste titularissen van een effectenrekening is de JTER op het eerste gezicht weinig interessant. Voor wie een effectenrekening aanhoudt bij een Belgische tussenpersoon, rusten de (formele) verplichtingen inzake aangifte en betaling van de JTER immers op de schouders van de tussenpersoon. De titularis van de effectenrekening hoeft in principe zelf niets te doen (benevens het ondergaan van de financiële last van de JTER). Maar zelfs als de

rekening aangehouden wordt bij een Belgische tussenpersoon is de nodige waakzaamheid vereist. Als de Belgische tussenpersoon "in gebreke zou blijven", is de titularis alsnog verplicht tot aangifte en betaling over te gaan.

*Auteur(-s):* Jan Van Dyck  
*Publicatie:* *Fiscoloog, nr. 1718*  
*Bron:* *FAQ dd. 7 oktober 2021, Fisconetplus*

#### ▪ Vraag en Antwoord

### **Aangifte laten invullen op kosten van werkgever: (geen) voordeel van alle aard**

Het komt wel eens voor dat, als een werknemer zijn aangifte laat invullen door een mandataris, de werkgever de factuur betaalt. In principe is er dan sprake van een belastbaar voordeel van alle aard in hoofde van de werknemer. Het gaat immers om een privé-kost die ten laste genomen wordt door de werkgever. Het voordeel van alle aard wordt dan bepaald, volgens de algemene regel, op basis van de werkelijke waarde die het voordeel heeft voor de verkrijger (de werknemer), d.w.z. het effectief gefactureerde bedrag. Dat geldt in principe ook als het invullen van de aangifte bijzonder ingewikkeld is als gevolg van de specifieke tewerkstellingssituatie. Denk bv. aan buitenlandse kaderleden en andere expats. Het speelt dus in principe geen rol dat die personen vaak niet anders kunnen dan een beroep te doen op een mandataris, bijvoorbeeld omdat ze geen van de landstalen kennen.

De minister maakt nu wel een uitzondering. De administratiekosten die verband houden met de toepassing van het gunststelsel voor buitenlandse kaderleden vormen kosten die eigen zijn aan de werkgever. We spreken dan specifiek van de kosten voor het berekenen van de bedrijfsvoorheffing (die immers alleen ingehouden hoeft te worden voor het deel van het loon dat betrekking heeft op in België gewerkte dagen), het opmaken van fiches of het bepalen van het bedrag van de onkosten die aan de werknemer terugbetaald mogen worden (huisvesting, reiskosten, compensatie van het verschil in levensduurte tussen België en het thuisland ...). Het gaat daarbij immers om de fiscale verplichtingen van de werkgever zelf. Als de werkgever die kosten ten laste neemt, is er logischerwijs geen sprake van een belastbaar voordeel in hoofde van de werknemer. Zoals de vraagsteller zelf al aangaf: "Het invullen en indienen van het aangifteformulier zelf is slechts een klein deel van het totale werk met betrekking tot het nakomen van de fiscale verplichtingen. Het grootste deel van het werk is evenwel het verzamelen van alle relevante gegevens".

Maar als het gaat om de fiscale verplichtingen van de werknemer, is gewoon de algemene regel van toepassing en wordt de betrokken werknemer dus wel degelijk belast op een voordeel van alle aard voor het terugbetalen van de factuur van de mandataris, zelfs als die werknemer onder het gunststelsel voor buitenlandse kaderleden valt.

*Auteur(-s):* Koen Janssens  
*Publicatie:* *Fiscale Actualiteit, nr. 2021/33*

Bron:

Vr. nr. 423, dd. 17 mei 2021; Vr. en Antw. Kamer 2020-21, afl. 58, 201

### **Wetenschappelijk onderzoek: hommeles rond aanmelding bij Belspo**

De vandaag bestaande wetgeving voorziet in vier gevallen waarin een gedeeltelijke vrijstelling geldt van doorstorting van de ingehouden bedrijfsvoorheffing in het kader van wetenschappelijk onderzoek: universiteiten en hogescholen (en sommige andere instellingen) die "assistent-onderzoekers" of "postdoctorale" onderzoekers tewerkstellen; ondernemingen die onderzoekers tewerkstellen in "onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's" ter uitvoering van samenwerkingsovereenkomsten die zij afsluiten met de voormelde instellingen; de "Young Innovative Companies" die wetenschappelijk personeel tewerkstellen in het kader van onderzoeksprojecten; en, ten slotte, ondernemingen die onderzoekers tewerkstellen in "onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's" voor zover die onderzoekers over het in de wet bepaalde diploma beschikken.

In elk van deze drie laatste gevallen is vereist, dat de "projecten of programma's" zijn "aangemeld bij de Programmatorische Federale Overheidsdienst Wetenschapsbeleid" (BELSPO). Die aanmelding moet de volgende gegevens bevatten: de "identificatie van de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing"; de "e beschrijving van het project of programma waarbij wordt aangetoond dat het fundamenteel onderzoek, industrieel onderzoek of experimentele ontwikkeling tot doel heeft"; en de "verwachte aanvangsdatum en de vooropgestelde einddatum van het project of programma". Tegelijk heeft de wetgever in een soort 'rulingmogelijkheid' voorzien. Zowel de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing als de FOD Financiën kunnen aan BELSPO de bevestiging vragen of de betreffende onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's aan de wettelijke omschrijving voldoen. Het advies van Belspo is steeds "bindend" en "definitief".

Rond de aanmelding bij en de rol van BELSPO heersen nogal wat vragen. In antwoord op een recente parlementaire vraag preciseert de minister van Financiën hoe de aanmelding bij BELSPO moet gebeuren wanneer men personeelsleden tewerkstelt voor wetenschappelijk onderzoek en men in aanmerking wil komen voor de (gedeeltelijke) vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. Over de wetswijziging die de minister daarbij in het vooruitzicht stelt, liet hij evenwel (nog) niet in zijn kaarten kijken.

Een van de betwistingen betreft blijkbaar ook de mate waarin bepaalde onderzoekers deelnemen aan kwalificerende onderzoeksprojecten of -programma's. Vraag is dan of het "tijdsbestedingspercentage" al dan niet ook in de aanmelding bij BELSPO vermeld moet worden? En wat gebeurt er als dat percentage wel vermeld is en BELSPO (op aanvraag) een positief advies heeft afgeleverd - slaat het bindende advies dan ook op het vermelde percentage? In antwoord hierop bevestigt de minister van Financiën dat de vereiste aanmelding bij Belspo - gelet op de bestaande tekst van de wet - geen tijdsbestedingspercentage moet vermelden. Anders gezegd, de vrijstelling kan niet worden geweigerd omdat de aanmelding geen dergelijk percentage vermeld. En de "administratie [is] niet gebonden door een dergelijk percentage dat ter gelegenheid van de voorafgaande aanmelding aan BELSPO zou zijn meegedeeld"; "slechts een controle achteraf [kan] zekerheid geven over de effectief aan onderzoek of ontwikkeling bestede tijd".

*Auteur(-s):* Jan Van Dyck  
*Publicatie:* *Fiscoloog*, nr. 1718  
*Bron:* *Vr. & Antw. Kamer 2020-21*, nr. 55-62, 224  
*Art./ Wetboek:* art. 275/3, § 1; WIB 1992

- **Adviezen CBN**

<b>Fiscale consolidatie: nieuw CBN-standpunt over verschuldigde vergoedingen</b>
--

Op 2 juni 2021 heeft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) een nieuw ontwerpadvies gepubliceerd over de boekhoudkundige verwerking van de vergoeding die verschuldigd is in ruil voor een toegekende groepsbijdrage. Zelf ziet de CBN het ontwerpadvies als een aanvulling op haar eerdere advies ter zake. Maar met dit ontwerpadvies lijkt de CBN een standpunt in te nemen dat niet strookt met de wettekst. Bovendien wordt het boekhoudkundige niet-compensatiebeginsel (opnieuw) genegeerd en is de keuze voor bepaalde rekeningen opmerkelijk te noemen.

Een winstgevende vennootschap (A) kan een groepsbijdrage toekennen aan een verlieslatende groepsentiteit (B). Die groepsbijdrage vormt een fiscale aftrekpost in hoofde van wie ze toekent (A) en wordt opgenomen in de belastbare grondslag van wie ze ontvangt (B). Via een groepsbijdrage kan A haar belastbare winst dus geheel of gedeeltelijk compenseren met het verlies van B. De toekenning van een groepsbijdrage wordt geregeld via een groepsbijdrage-overeenkomst die A en B moeten afsluiten. Tot slot moet A een vergoeding betalen aan B om het gebruik van de verliezen van B te compenseren. De vergoeding is gelijk aan de belasting die verschuldigd zou zijn door A als de toegekende groepsbijdrage niet in mindering was gebracht van de winst van het belastbare tijdperk. Het bedrag dat A niet aan de fiscus hoeft te betalen dankzij de groepsbijdrage, is ze dan verschuldigd aan B. In hoofde van A is er als zodanig geen kostenbesparing. Het voordeel van fiscale consolidatie houdt in dat de uitgespaarde belasting binnen de groep blijft. Het gaat met andere woorden om een kostenbesparing op groepsniveau.

In tegenstelling tot de groepsbijdrage (wat louter een fiscaal element is), wordt de vergoeding voor de toegekende groepsbijdrage wel boekhoudkundig uitgedrukt. Voor fiscale doeleinden is dat evenwel neutraal. De toegekende vergoeding is een boekhoudkundige kost voor A, maar is fiscaal niet aftrekbaar. De door B ontvangen vergoeding wordt geboekt als een niet-recurrente bedrijfsopbrengst, maar wordt fiscaal vrijgesteld via een aanpassing in meer van de begintoestand van de belaste reserves.

In een eerder advies had de CBN reeds duiding gegeven over de boekingen in de situatie waarbij A een groepsbijdrage toekent aan B over boekjaar X. De CBN gaat ervan uit dat de groepsbijdrage-overeenkomst wordt getekend na afsluiting van boekjaar X, dus in boekjaar X+ 1. Bij afsluiting van boekjaar X raamt A haar belastingschuld, die wordt geboekt bij ‘Belastingen op het resultaat’, alsof er geen sprake is van fiscale consolidatie. In boekjaar X is



namelijk nog geen getekende groepsbijdrage-overeenkomst voorhanden. In boekjaar X+ 1 wel, waardoor dan de rekening 45 (‘Belgische winstbelastingen’) wordt gedebiteerd, met als tegenpost een boeking van de schuld aan B.

Bij de boeking van de vergoeding (in boekjaar X+ 1) worden alleen schuldenrekeningen en geen kostenrekeningen gebruikt. Bedrijfseconomisch gezien is de vergoeding nochtans een kost voor A. Maar de CBN spreekt niet over een (gedeeltelijke) terugname op rekening 67, die dan zou moeten worden vervangen door de kost van de vergoeding (in boekjaar X+ 1). Het is maar de vraag of die benadering in lijn is met het boekhoudkundige niet-compensatiebeginsel.

Aangezien de groepsbijdrage-overeenkomst wordt gesloten in boekjaar X+ 1, zal B de ontvangen vergoeding in dat jaar boeken als een andere niet-recurrente bedrijfsopbrengst. De CBN was van mening dat de ontvangen groepsbijdrage niet thuishoort op de rekening ‘Regularisering van belastingen en terugneming van fiscale voorzieningen’, aangezien de ontvangen vergoeding niet het gevolg is van een voorheen al betaalde belasting, noch aan te merken is als een belastingkrediet. De vergoeding voor de toegekende groepsbijdrage moet volgens de wet gelijk zijn aan de belasting die “verschuldigd zou zijn indien ... de groepsbijdrage niet in mindering was gebracht van de winst van het belastbaar tijdperk”. Op basis van een letterlijke lezing van de wet wordt dus enkel gekeken naar de belastingbesparing die A realiseert in het aanslagjaar waarin A de groepsbijdrage in aftrek neemt.

De (letterlijke) toepassing van de wet is bevestigd door de CBN in haar advies uit 2019. In het ontwerpadvies van dit jaar geeft de CBN duiding bij de situatie waarin de 45-rekening van de vennootschap die de groepsbijdrage toekent (A), niet voldoende werd gecrediteerd op de balansdatum van het boekjaar X. Volgens het nieuwe ontwerpadvies zou A nog een bijkomende kost moeten boeken. En opnieuw lijkt het boekhoudkundige niet-compensatiebeginsel genegeerd te worden.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Pieter-Jan Wouters</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscale Actualiteit, nr. 2021/31</i>
<i>Bron:</i>	<i>CBN-advies dd. 2 juni 2021; addendum bij advies nr. 2019/06, dd. 5 juni 2019</i>
<i>At./ Wetboek:</i>	<i>art. 205/5, § 4, lid 3; WIB 92</i>

- **Rulings**

<b>Samenwerkingsverbanden in de medische sector: rechtspersoonlijkheid als oplossing voor fiscale issues</b>
--

Samenwerkingsverbanden in de medische sector worden vaak georganiseerd in de vorm van een rechtsfiguur zonder rechtspersoonlijkheid: een loutere meerpartijenovereenkomst of een maatschap. Dit stuit echter op praktische en fiscale problemen, waaronder de kwestie van de fiscale fiches. Het blijkt dat de fiscale wetgeving niet afgestemd is op de praktische werking van de medische sector. Een samenwerkingsverband mét rechtspersoonlijkheid kan een oplossing bieden voor die problemen. De rulingdienst bevestigt dat nu.

De ruling betreft een groep van artsen-specialisten die werken voor een ziekenhuis, en een associatie met rechtspersoonlijkheid willen oprichten, met name een CVOA (coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid). De (vennootschappen van de) artsen-specialisten zullen de aandeelhouders zijn van de CVOA. Via het systeem van centrale inning zal het ziekenhuis de honoraria van de artsen-aandeelhouders bij de patiënten en het RIZIV innen op basis van de nomenclatuur, en, na afhouding van de kosten die het ziekenhuis maakt in het voordeel van de artsen, de geïnde bedragen doorstorten aan de associatie-rechtspersoon. Het ziekenhuis zal één fiscale fiche opmaken op naam van de associatie-rechtspersoon. De associatie-rechtspersoon zal de honoraria innen in eigen naam en voor eigen rekening. De geïnde bedragen zullen vervolgens, na aftrek van de werkingskosten van de associatie, worden herverdeeld onder de artsen-aandeelhouders op basis van hun werkelijke individuele prestaties, volgens een systeem van gepresteerde tijdseenheden. Het bedrag dat de arts effectief ontvangt op basis van zijn prestaties voor de associatie, wordt m.a.w. losgekoppeld van het bedrag waar een arts in principe recht op heeft volgens de nomenclatuur. Dat is het gevolg van de herverdeling op basis van tijdseenheden op het niveau van de associatie-rechtspersoon. De associatie-rechtspersoon zal voor de geassocieerde artsen(vennootschappen) elk een fiscale fiche 281.50 opstellen met de bedragen die werkelijk zijn uitbetaald aan de betrokken arts of zijn individuele artsenvennootschap.

De rulingdienst bevestigt dat de bedragen die de associatie zal betalen aan de artsen-aandeelhouders, in hoofde van de associatie aftrekbare kosten uitmaken, mits de associatie ook de vereiste fiscale fiches 281.50 opstelt. De associatie kan immers enkel belastbare inkomsten behalen dankzij de geneeskundige prestaties van de artsen binnen het ziekenhuis. Aan de finaliteitsvoorwaarde van artikel 49 WIB 92, de intentie in hoofde van de associatie om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, is dus voldaan volgens de rulingdienst. Voor de rulingdienst is het geen probleem dat de associatie-rechtspersoon slechts een beperkt resultaat zal hebben omdat de uitgaven ongeveer even hoog zijn als de inkomsten. Dat is immers logisch gelet op het doel van de associatie: herverdeling van de vergoedingen.

De rulingdienst bevestigt tevens dat er geen sprake is van abnormale of goedgunstige voordelen in hoofde van de associatie of de artsen, ondanks het feit dat de door de associatie betaalde vergoedingen worden losgekoppeld van de nomenclatuur. De vergoedingen van de artsen zullen berekend worden per gepresteerde tijdseenheid, met een registratiesysteem en een controlemechanisme, en zullen dus een vergoeding inhouden voor werkelijk geleverde prestaties. In dat opzicht kunnen de eventuele voordelen in hoofde van bepaalde artsen n.a.v. dat vergoedingsmodel (de facto verschoven vergoedingen) economisch niet beschouwd worden als ‘abnormaal’ of ‘goedgunstig’.

*Auteur(-s):* Tim Vandeweyer  
*Publicatie:* Fiscale Actualiteit, nr. 2021/31  
*Bron:* ruling 2020.1734, dd. 7 oktober 2020  
*Art./ Wetboek:* art. 26, art. 57, WIB 92

### **Liquidatiereserve: oplossing bij gemengd aandeelhouderschap**

Een KMO-vennootschap kan haar boekhoudkundige winst (na belasting) geheel of gedeeltelijk overboeken naar een zogenaamde liquidatiereserve (= overboeken naar één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief), mits betaling van een bijzondere heffing van 10%. Het voordeel is o.a. dat dividenden die worden betaald of toegekend en afkomstig zijn van de liquidatiereserve, een verlaagde roerende voorheffing van 5% genieten; althans indien het aldus "aangetaste gedeelte" van de reserve "gedurende ten minste 5 jaar" behouden is gebleven op een afzonderlijke passiefrekening en "niet tot grondslag heeft gediend voor enige beloning of toekenning". Ook is bij uitkering van de reserve n.a.v. de liquidatie van de vennootschap geen verdere belasting meer verschuldigd in hoofde van de aandeelhouders-natuurlijke personen. De liquidatiereserve kan aldus het best worden omschreven als een soort 'spaarpot' die klaarstaat om later onder fiscaal gunstige omstandigheden te worden uitgekeerd. Wacht men daarmee tot bij de liquidatie van de vennootschap, dan is op hetgeen uit de nog resterende liquidatiereserve aan de aandeelhouders-natuurlijke personen wordt uitgekeerd in het geheel geen belasting meer verschuldigd.

Een probleem daarbij doet zich voor als de aandeelhouders van de vennootschap niet allemaal natuurlijke personen zijn. Aandeelhouders kunnen komen en gaan. Zo is het niet uitgesloten dat er op termijn ook vennootschappen deel uitmaken van het aandeelhouderschap van onze BV. Voor deze laatste geldt de vrijstelling van belasting niet; die is immers enkel in de personenbelasting van toepassing. De 10% bijzondere aanslag die bij het begin van de rit is betaald, zal bijgevolg ook hier - wat het aandeel van de liquidatiereserve betreft dat uiteindelijk bij de aandeelhouders/vennootschappen terechtkomt - 'à fonds perdu' zijn betaald. Hetzelfde geldt als de vennootschap niet wacht met het aanspreken van haar liquidatiereserve tot bij haar liquidatie, maar al eerder dividenden uit de liquidatiereserve put. Die tariefverlaging heeft (enkele uitzonderingen niet te na gesproken) ook enkel belang als de dividenden toekomen bij natuurlijke personen.

Om deze problemen op te lossen, heeft men zich al langer afgevraagd of er geen oplossing gevonden kan worden door de uitkeringen uit de liquidatiereserve bij voorrang toe te bedelen aan de aandeelhouders/natuurlijke personen, terwijl de uitkeringen aan de aandeelhouders/vennootschappen dan geput zouden worden uit 'andere' reserves. Op die manier zouden de fiscale voordelen ook bij voorrang voorbehouden kunnen worden aan de aandeelhouders/natuurlijke personen.

Enkele jaren geleden heeft de Rulingcommissie negatief geantwoord op de vraag of een liquidatiereserve op die manier 'asymmetrisch' kan worden toegewezen. De Rulingcommissie vond immers dat een dergelijke toewijzing louter fiscaal gemotiveerd was, en bovendien geen steun vond in de statuten van de betreffende vennootschap die geen enkel onderscheid maakten tussen de verschillende aandeelhouders. Aan de

Rulingcommissie werd nu een nieuwe vraag in datzelfde verband voorgelegd. En blijkbaar hebben de aanvragers het voormelde antwoord van de Rulingcommissie goed gelezen, want nu hebben zij ervoor gezorgd dat de statuten van de vennootschap wel degelijk in een verschillende behandeling van de aandeelhouders voorzien. De statutenwijziging die zou worden doorgevoerd, zou een onderscheid maken tussen "A-aandelen", zijnde aandelen voor natuurlijke personen, en "B-aandelen", voor rechtspersonen. Elk aandeel zou recht geven op een gelijk bedrag aan dividenden; maar de dividenden aan A-aandelen zouden "bij voorrang, in de mate van beschikbaarheid, geput worden uit de liquidatiereserves" en die aan de B-aandelen " [...] uit de gewone reserves".

En de rulingcommissie bevestigt: als een vennootschap onder haar aandeelhouders ook andere dan natuurlijke personen telt, kan een statutaire opsplitsing van de aandeelhouders een uitweg bieden om de voordelen van een aangelegde liquidatiereserve niet gedeeltelijk verloren te laten gaan; althans als daartoe de juiste motieven gebezigd worden. En dat is best niet gericht op het vrijwaren van de (fiscale) positie van de bestaande aandeelhouders, maar wel op het wegnemen van hindernissen voor toekomstige aandeelhouders.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Jan Van Dyck</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1717</i>
<i>Bron:</i>	<i>voorafgaande beslissing nr. 2021.0601, dd. 17 augustus 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>art. 184quater en 219quater, WIB 1992</i>

### **Bedrijfswagens: geen vermindering voordeel n.a.v. coronacrisis**

In haar gepubliceerde "Jaarverslag 2020" geeft de Commissie een overzicht van de dossiers waarin zij vorig jaar geweigerd heeft het licht op groen te zetten. Naast de onvermijdelijke dossiers over auteursrechten, vermeldt het verslag ook twee corona-gerelateerde dossiers.

Zo was er het dossier van een vennootschap die bedrijfswagens ter beschikking stelt van haar werknemers. Naar aanleiding van de coronamaatregelen werden de meeste van haar werknemers op tijdelijke werkloosheid gesteld of moesten ze tijdelijk van thuis uit werken. Met als gevolg dat het merendeel van de bedrijfswagens gedurende die periode niet werd gebruikt, "wat blijkt uit het feit dat het aantal afgelegde kilometers praktisch nihil is tijdens [de betrokken] periode". Concreet had dit tot gevolg dat "het voertuig gedurende 2,5 maand vrijwel niet voor privédoeleinden werd gebruikt". Vandaar dat de vennootschap van de Rulingcommissie wilde vernemen of zij "het voordeel van alle aard dat tijdens deze periode werd toegepast" mag verminderen "op basis van de kilometerstand of op forfaitaire basis".

De Rulingcommissie moet de vennootschap teleurstellen en wijst erop dat een voordeel van alle aard moet worden belast "zodra een bedrijfswagen ter beschikking wordt gesteld" (voor gebruik voor privédoeleinden), ongeacht "de intensiteit of de frequentie van het daadwerkelijk gebruik van de bedrijfswagen". Bovendien stelt de Rulingcommissie vast dat er in casu "geen clause bestaat die voorziet in de verplichte inlevering van het voertuig aan de werkgever of aan de leasingmaatschappij tijdens de betreffende periode" (de Rulingcommissie maakt hier wellicht per analogie toepassing van de voormelde FAQ waar de Administratie in antwoord op vraag 14 stelt dat bij een "langdurige afwezigheid ingevolge

ernstige ziekte" het voordeel van alle aard wel forfaitair kan worden verminderd, maar dan moet er sprake zijn van een "verplichte" en "effectieve inlevering" van het voertuig op basis van een clause in de overeenkomst m.b.t. het persoonlijk gebruik van de bedrijfswagen). Het verdict van de Rulingcommissie luidt in casu dan ook dat er een "voordeel van alle aard moet worden belast voor de betreffende periode zonder vermindering pro rata temporis", aangezien de terbeschikkingstelling van het voertuig "niet werd geschorst tijdens de betreffende periode".

*Auteur(-s):* Christian Buysse  
*Publicatie:* Fiscoloog, nr. 1717  
*Bron:* "Jaarverslag 2020" Rulingcommissie

### **Luxemburgse 'tak 6'-contracten: rulingdienst neemt stelling**

Vennootschappen en rechtspersonen die cashoverschotten hebben en niet de intentie hebben om die aan hun aandeelhouder(-s) uit te keren, zullen die overschotten beleggen om op die manier een bepaald rendement te realiseren. De eenvoudigste belegging is een klassieke bank- of termijnrekening. De rentevoeten hierop zijn de laatste jaren echter in vrije val en zijn in sommige gevallen zelfs negatief geworden. De ondernemingen zijn de voorbije jaren dan ook op zoek gegaan naar producten met een aantrekkelijker rendement. In die context maken de laatste jaren ook kapitalisatiecontracten opgang maken alternatieve beleggingsformule. Hierbij neemt de verzekeraar geen risico in functie van de levensduur van de belegger op zich, maar beperkt hij er zich toe het rendement van het kapitaal waarvoor bij hem is ingetekend, tot de vervaldag van het contract te kapitaliseren. Het typevoorbeeld is een 'Tak 26'-product naar Belgisch recht.

In een recente – en nog niet gepubliceerde – ruling spreekt de rulingdienst zich uit over de fiscale aspecten van een 'tak 6'-contract dat een Luxemburgse verzekeraar op de Belgische markt wil aanbieden aan rechtspersonen. De ruling is om verschillende redenen interessant. Vooreerst brengt hij klaarheid over de fiscale aspecten van een financieel product waarover tot dusver onduidelijkheid bestond en waarvan de relevantie voor de Belgische markt de komende tijd naar verwachting enkel maar zal toenemen. Daarnaast illustreert de beslissing ook de potentiële interactie tussen de recent ingevoerde 'boekhoudkundige rulings' en fiscale rulings.

De rulingdienst stelt dat het rendement dat de investeerder realiseert middels zijn investering in het Tak 6-contract (in principe het verschil tussen de door de verzekeraar toegekende bedragen en het totaal van de door de investeerder gestorte premies), fiscaal als interest aan te merken is (die principieel aan roerende voorheffing onderhevig is). Doorslaggevend daarbij is dat de investeerder niet over een zakelijk recht beschikt op de onderliggende activa (de beleggingsfondsen), doch slechts een persoonlijk vorderingsrecht heeft ten aanzien van de verzekeraar. Dat recht kwalificeert als een schuldvordering en het rendement erop is dus een interest.

De ruling vervolgt dat er dus geen sprake kan zijn van een periodieke en anticipatieve inresultaatname en belasting van 'verlopen interesten'. De rulingdienst baseert zich

daarvoor op het feit dat het contract geen gegarandeerd rendement biedt, dat de opbrengst afhankelijk is van de waarde-evolutie van de onderliggende beleggingen (die zowel positief als negatief kan zijn), en dat de (eventuele) opbrengst van die beleggingen niet na een tijd wordt 'vastgeklikt' om zo de berekeningsbasis te vormen voor toekomstige opbrengsten. De rulingdienst zegt het niet uitdrukkelijk, maar lijkt zo te suggereren dat het Tak 6-product niet aan de definitie van 'kapitalisatieverrichting' beantwoordt. Op basis van eenzelfde redenering besluit de dienst ook dat eventuele roerende voorheffing slechts verschuldigd kan zijn bij de eigenlijke toekenning of betaalbaarstelling van het rendement, i.e. op het ogenblik van een gehele of gedeeltelijke afkoop of op de einddatum van het contract.

*Auteur(-s):* Giovanni Smet & en Dylan Vrijens  
*Publicatie:* Fiscale Actualiteit, nr. 2021/32  
*Bron:* ruling nr. 2021.0254, dd. 1 juni 2021  
*Art./ Wetboek:* art. 19 § 1, 1° WIB 92

## II. RECHTSPRAAK

### Geen vrijstelling meerwaardebelasting voor blote eigenaar eigen woning

In de praktijk komt het veelvuldig voor dat een zaakvoerder en zijn vennootschap een woning samen in eigendom hebben: de zaakvoerder voor de blote eigendom en de vennootschap voor het vruchtgebruik. Deze laatste stelt dan veelal de woning ter beschikking van haar zaakvoerder. De blote eigenaar bewoont op die manier de woning waarvan zijn vennootschap het vruchtgebruik heeft. Maar is het ook zijn 'eigen woning' in de fiscale betekenis van het woord?

In het Wetboek van de Inkomstenbelastingen en de Bijzondere Financieringswet staat dit omschreven als de "woning die de belastingplichtige als eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker tijdens het belastbaar tijdperk [...] zelf betreft" (met dien verstande dat de woning die de belastingplichtige bv. om sociale redenen niet zelf betreft, ook als eigen woning mag worden aangemerkt). Een woning kan fiscaal dus slechts de eigen woning zijn als men er "eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker" van is. De blote eigenaar komt in deze opsomming niet voor. Onlogisch is dat niet. Zodra er een blote eigenaar in het spel is, is er immers ook iemand anders die het vruchtgebruik heeft. De vruchtgebruiker komt wel in de opsomming voor. Voor de toepassing van de inkomstenbelastingen - en meer bepaald om te beoordelen wie belastbaar is op het onroerend inkomen uit het betreffende goed - volstaat die opsomming.

Maar als de blote eigenaar niet belastbaar is op het onroerend inkomen, is er dus ook geen waarvan hij zou kunnen worden vrijgesteld... De vrijstelling van meerwaardebelasting bij de snelle verkoop van gebouwen, die geldt wanneer het gebouw de eigen woning van de

belastingplichtige is, geldt inderdaad niet in hoofde van de blote eigenaar die het gebouw zelf bewoont. Tot die conclusie kwam, aldus, het Antwerpse Hof van Beroep.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Jan Van Dyck</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1716</i>
<i>Rechtbank/ Hof:</i>	<i>Hof van Beroep, Antwerpen</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>30 maart 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>art. art. 2, § 1, 15°; art. 90; WIB 92</i> <i>art. 5/5, § 4, lid 2 tot 8; Bijzondere Financieringswet, dd. 16 januari 1989</i>

### **Niet-aangifte buitenlandse rekening is nog geen bewijs van kwaad opzet**

Op basis van informatie die is ontvangen in het kader van de internationale gegevensuitwisseling op basis van CRS (Common Reporting Standard) en FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act) belast de overheid sinds enkele jaren de niet-aangegeven roerende inkomsten (dividenden, interesten, enz.) die zijn ontvangen op een rekening in het buitenland. Deze CRS- en FATCA-informatie heeft betrekking op de bankrekening(-en) die een Belgische rijksinwoner in het buitenland aanhoudt. In het algemeen verkrijgt de Belgische fiscus, naast de identificatiegegevens van de houder (of begunstigde) van de buitenlandse rekening en van de financiële instelling waar de rekening wordt aangehouden, informatie over het saldo van de rekening per 31 december van elk jaar en over het brutobedrag van de ontvangen interesten en dividenden. De opbrengsten uit de verkoop van een financieel actief van een effectenrekening worden ook gerapporteerd. Op basis van die gegevens gaat de fiscus over tot controle van diegenen die een rekening in het buitenland aanhouden.

In de praktijk wordt al die informatie in een gigantische database verzameld. De software vergelijkt vervolgens de informatie met wat de belastingplichtige in zijn Belgische belastingaangifte heeft ingevuld. Vervolgens wordt op een bijna-geautomatiseerde wijze een verzoek om inlichtingen en/of een bericht van wijziging verzonden aan de belastingplichtige die zijn inkomsten niet heeft aangegeven (voornamelijk dividenden of interesten). In de context van die controles heeft de fiscus een praktijk ontwikkeld waarbij hij bijna systematisch frauduleuze bedoelingen vooropstelt bij belastingplichtigen die hun buitenlandse bankrekening niet hebben aangegeven in hun aangifte personenbelasting en/of bij het Centraal Aanspreekpunt van de Nationale Bank van België. De gevolgen daarvan kunnen ernstig zijn. Ten eerste past de fiscus dan een belastingverhoging van 50% toe wegens een “onvolledige of onjuiste aangifte met het opzet de belastingen te ontduiken”. Daardoor zullen de nalatigheidsinteresten met terugwerkende kracht verschuldigd zijn. Ten tweede zal de buitengewone aanslagtermijn van zeven jaar toegepast worden. Voor een controle in 2021 die betrekking heeft op in 2020 ontvangen gegevens, kan de fiscus dus teruggaan tot de inkomsten van 2014.

Maar bedrieglijk opzet kan niet worden vermoed. De fiscus moet aan de hand van concrete en objectieve elementen aantonen dat de belastingplichtige er opzettelijk voor heeft gekozen de inkomsten die hij op zijn buitenlandse rekening heeft ontvangen, niet aan te geven. In het kader van deze CRS/FATCA-controles is het niet aangegeven van de buitenlandse

rekening en van de op die rekening ontvangen inkomsten, onvoldoende om bedrieglijk opzet aan te tonen, aldus de Antwerpse Rechtbank van eerste Aanleg. De fraudetermijn is dus niet van toepassing. Op dat punt wordt de fiscus nu teruggefloten door de rechter.

*Auteur(-s):* *Baptistin Alaime & Tisha Dujardin*  
*Publicatie:* *Fiscale Actualiteit, nr. 2021/34*  
*Rechtbank/ Hof:* *Rechtbank van Eerste Aanleg, Antwerpen (20/1393/A)*  
*Uitspraak dd.:* *3 mei 2021*  
*Art./ Wetboek:* *art. 444 WIB 92 en art. 226 C KB/WIB 92*

### **Interne vereffening in combinatie met kapitaalvermindering: toch geen misbruik**

Als het ‘vastklikken’ van reserves in het kapitaal gepaard ging met een kapitaalvermindering, waardoor er per saldo geen toename van het kapitaal was, ziet de fiscus daarin misbruik en weigert de fiscale voordelen van de vastklikoperatie. De rechtspraak in eerste aanleg trad tot nu toe meestal de fiscus bij. Maar het hof van beroep van Antwerpen weigert nu van misbruik te spreken. De bedoeling van de wetgever is immers niet gefrustreerd.

De rechter in eerste aanleg bevestigde de redenering van de fiscus. Volgens de rechter was het de bedoeling van de wetgever dat het ingebrachte kapitaal minstens een bepaalde termijn behouden moest blijven. De facto was dat niet gebeurd. Dat in de voorbereidende werken niet uitdrukkelijk staat dat een opeenvolging van een kapitaalvermindering en -verhoging verboden is, maakt niet uit. De handelwijze van de vennootschap was in strijd met de wettelijke doelstellingen, besloot de rechtbank.

Maar in beroep vond de belastingplichtige in casu echter wel gehoor. De fiscus bleef nochtans volhouden dat de bedoeling van de wetgever erin bestond het kapitaal van vennootschappen duurzaam te versterken. Volgens de fiscus blijkt dat uit de tekst zelf van de wet (“opgenomen in het kapitaal”), uit de specifieke antimisbruikbepalingen en uit de parlementaire voorbereiding.

Maar daar is het hof van beroep het niet mee eens. “Dat de wetgever de bedoeling had om bijkomende kapitaalcreatie tot stand te brengen, blijkt niet uit de tekst (...)”. Het feit dat het ‘vastgeklikte’ kapitaal een tijd aangehouden moet worden, wil niet zeggen dat de wetgever de bedoeling had om ook het kapitaal te blokkeren dat zich al in de vennootschap bevond vóór een interne vereffening. De bedoeling van de wetgever was uitdrukkelijk een “overgangsmaatregel”, die bedoeld was om te beletten dat vennootschappen nog snel vereffend zouden worden voordat de verhoging van de roerende voorheffing op liquidatieboni zou ingaan. Een inbreng in kapitaal was weliswaar een essentieel aspect van die overgangsregeling, maar “uit geen enkele passage blijkt dat de kapitaalverhoging op zich de bedoeling van artikel 537 WIB 92 uitmaakt”.

*Auteur(-s):* *Koen Janssens*  
*Publicatie:* *Fiscale Actualiteit, nr. 2021/32*  
*Rechtbank/ Hof:* *Hof van Beroep, Antwerpen (2019/AR/1927)*  
*Uitspraak dd.:* *23 maart 2021*  
*Art./ Wetboek:* *art. 344 & 357, WIB92*



**Interne vereffening: de naweeën**

Op 1 oktober 2014 steeg het tarief van de roerende voorheffing bij liquidatie van 10% naar 25% (intussen 30%). Om te vermijden dat vennootschappen vervroegd vereffend zouden worden om aan het hogere tarief te ontsnappen, werd de tariefverhoging gecombineerd met een overgangsregeling die vennootschappen de mogelijkheid bood om belaste reserves om te vormen in fiscaal kapitaal, tegen een prijs van 10% roerende voorheffing. De regeling werd gemeenzaam de ‘interne vereffening’ genoemd. Hoewel de periode waarin de interne vereffening kon worden toegepast, al enige tijd achter ons ligt, blijven de discussies aanslepen. Recente rechtspraak illustreert dat eens te meer.

De betrokken vennootschap combineerde een interne vereffening met een kapitaalvermindering. Door de reductie van het kapitaal was ook een minder hoge wettelijke reserve vereist. De vennootschap nam daarom – in die mate – ook de vrijgevallen wettelijke reserves in aanmerking om de grondslag voor de toepassing van de wet te berekenen. Het dossier is relevant voor twee verschillende twistpunten rond het regime van de interne vereffening: (i) het misbruik/simulatie-aspect bij de combinatie van een kapitaalverhoging en -vermindering en (ii) de herhaaldelijke vraag naar de in aanmerking komende ‘belaste reserves’; meer bepaald de vraag of die ook de wettelijke reserves omvatten.

Levert de combinatie van een kapitaalvermindering en een kapitaalverhoging geen problemen in het licht van fiscaal misbruik of vanuit de optiek van fiscale simulatie? De fiscus argumenteerde dat er in werkelijkheid sprake is van een gewone dividenduitkering, waardoor het toenmalige tarief van 25% roerende voorheffing toegepast moest worden, en niet het gunsttarief van 10%. De kwalificatie van misbruik – of zelfs simulatie – bij dergelijke accordeonverrichtingen vormt nochtans een interessante discussie, die al herhaaldelijk in de rechtspraak aan bod is gekomen.

De wettelijk belastbare grondslag is beperkt tot “de belaste reserves, zoals ten laatste op 31 maart 2013 goedgekeurd door de algemene vergadering”. Er bestaat echter – zowel in de rechtsleer als de rechtspraak – discussie over de draagwijdte van de notie belaste reserves, meer bepaald over de vraag of dat begrip ook de wettelijke reserves omvat. Zo is het verdedigbaar te stellen (i) dat alleen reserves die op de referentiedatum bestonden én op dat moment voor uitkering vatbaar waren (bijgevolg exclusief de wettelijke reserves), in aanmerking komen voor een interne vereffening, als te stellen (ii) dat alle belaste reserves die op het referentietijdstip bestonden (bijgevolg inclusief de wettelijke reserves), als grondslag voor de toepassing kunnen worden aangeduid. De strikte noch de ruime interpretatie doen immers afbreuk aan de doelstelling van de wetgever.

*Auteur(-s):*

*Anne Mieke Vandekerkhove*

*Publicatie:*

*Fiscale Actualiteit, nr. 2021/35*

*Rechtbank/ Hof:*

*Hof van Beroep, Antwerpen (2019/AR/1927)*

*Uitspraak dd.:*

*23 maart 2021*

*Art./ Wetboek:*

*art. 357, WIB92*

**Zonder tegenbewijs hoeft fiscus indiciair tekort niet over meerdere jaren te spreiden**

Door inzage in een straf dossier had de fiscus vastgesteld dat een echtpaar op enkele maanden tijd beleggingen had gedaan voor zo'n € 740 000. De belastingplichtigen slaagden er niet in aan te tonen dat dat bedrag voortkwam uit (aangegeven) belastbare inkomsten van het belastbaar tijdperk, zodat de fiscus voor dat bedrag een indiciaire aanslag vestigde en het bedrag belastte als inkomsten van onbepaalde oorsprong. Het Hof van Beroep vernietigde die aanslag omdat hij in de ogen van het hof willekeurig was vastgesteld. Volgens het hof kon niet zo maar aangenomen worden dat het echtpaar zo'n groot bedrag aan belastbare inkomsten op enkele maanden tijd zou hebben verworven. Die bedenking had de fiscus ertoe moeten aanzetten een indiciaire afrekening over meerdere jaren op te maken en het indiciaire tekort, if any, over meerdere jaren te spreiden. De fiscus tekende tegen dat arrest cassatieberoep aan; en met succes.

Ook de fiscus erkent dat een indiciaire afrekening op meerdere belastbare tijdperken betrekking kan hebben. Maar als een indiciair tekort vastgesteld wordt, is voor een spreiding over meerdere aanslagjaren vereist dat de belastingplichtige positief kan aantonen dat het tekort effectief in de loop van die aanslagjaren is ontstaan, aldus de fiscus. Dat bewijs werd hier niet geleverd.

Cassatie sluit zich daarbij aan. Als de fiscus de belastbare grondslag vaststelt volgens tekenen en indiciaën waaruit een hogere graad van goedgeheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten, moet de belastingplichtige, om het op hem rustende tegenbewijs te leveren, aan de hand van positieve en controleerbare gegevens aantonen dat die hogere goedgeheid voortkomt uit inkomsten die niet belastbaar zijn of uit inkomsten die tijdens een vroeger belastbaar tijdvak zijn verkregen. Dat bewijs werd hier dus niet geleverd. Het Hof van Beroep had de bewijslast dat de hogere goedgeheid voortkomt uit een vroeger tijdvak, bij de fiscus gelegd. En dat mag niet. Op die manier was het wettelijke vermoeden geschonden.

Samengevat: ook eerder onwaarschijnlijke indiciaire tekorten zijn, mits wetmatig vastgesteld, het resultaat van een gebiedend voorgeschreven wettelijk vermoeden. Als de belastingplichtige niet slaagt in het wettelijk vereiste tegenbewijs, worden die tekorten belast in het aanslagjaar dat betrekking heeft op de vaststelling ervan.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Francis Desterbeck</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscale Actualiteit, nr. 2021/35</i>
<i>Rechtbank/ Hof:</i>	<i>Hof van Cassatie (F.20.0047.N)</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>14 oktober 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>artikel 341, WIB 92</i>

**Fairness tax: (soms) geen handhaving gevolgen na vernietiging?**

Het Grondwettelijk Hof heeft de fairness tax enkele jaren geleden weliswaar vernietigd, maar het handhaafde wel grotendeels de gevolgen ervan. Als gevolg daarvan zijn op dit ogenblik verschillende betwistingen hangende voor de Belgische hoven en rechtbanken. Een beslissing van de Rechtbank van Eerste Aanleg van Waals Brabant bevestigt dat de fairness tax wel degelijk strijdig is met het Europees recht, waardoor de gevolgen van de vernietigde taks - op basis van de primauteit en de volle werking van het Europees recht - niet gehandhaafd kunnen worden, althans niet in de mate dat het Grondwettelijk Hof zich niet definitief over deze strijdigheid heeft uitgesproken. De rechtbank acht zich bevoegd om zich rechtstreeks uit te spreken over de schending van het Europese etsartikel inzake vrijheid van vestiging, in zoverre de handhaving van de gevolgen van de fairness tax zou kunnen ondergraven.

De rechtbank overweegt dat de vrijheid van vestiging namens het Europees Hof niet verzet tegen een wetgeving zoals de fairness tax, in zoverre dat de berekening van de belastbare grondslag er in feite niet toe leidt dat een niet-ingezeten vennootschap nadeliger wordt behandeld dan een ingezeten vennootschap. De rechtbank moet aldus enkel nagaan of de vaststelling van de belastbare grondslag van de fairness tax niet-ingezeten vennootschappen niet nadeliger behandelt dan ingezeten vennootschappen. En de rechtbank stelde in casu vast dat: ...

- enerzijds, dat een ingezeten vennootschap slechts aan de fairness tax onderworpen is ingeval zij daadwerkelijk overgaat tot een verdeling van haar Belgische resultaat, terwijl een niet-ingezeten vennootschap aan de fairness tax onderworpen is, zelfs als zij geen resultaat uitkeert dat verwezenlijkt is door tussenkomst van haar Belgische vestiging - waaruit volgt dat een buitenlandse vennootschap die een dochtervennootschap opricht in België (eerder dan te opereren via een inrichting) slechts aan de fairness tax onderworpen is, als zij dividenden uitkeert die verwezenlijkt zijn door deze dochtervennootschap;
- anderzijds, dat een niet-ingezeten vennootschap onderworpen is aan de fairness tax wanneer zij een 'fictief dividend' uitkeert, terwijl de winst van de vaste inrichting niet ipso facto daadwerkelijk wordt uitgekeerd (maar per hypothese voortkomt van de zetel van de vennootschap of van andere inrichtingen) - waaruit volgt dat de Belgische Staat in een dergelijk geval winsten belast die in het buitenland zijn voortgebracht en waarover zij geen heffingsbevoegdheid heeft.

Op basis van deze twee vaststellingen en in het licht van de primauteit en de volle werking van het Europees recht, besluit de rechtbank dat het wetsartikel inzake de Fairness Taks niet mag worden toegepast en dat de gevolgen van de fairness tax dus niet kunnen worden gehandhaafd.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Arnaud De Splenter &amp; Filip Soetaert</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1719</i>
<i>Rechtbank/ hof:</i>	<i>Rechtbank van Eerste Aanleg, Waals-Brabant</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>1 oktober 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>artikel 49, VWEU; artikel 219ter; WIB 1992</i>

<b>Maatregel tegen sterfhuisclausules is geen antimisbruikbepaling</b>
--

Een sterfhuisclausule was een ooit populaire vorm van 'last minute' successieplanning. De techniek hield in dat, als één van de partners terminaal ziek bleek, in het huwelijkscontract (bij gemeenschap van goederen) werd ingeschreven dat de volledige huwgemeenschap bij overlijden in volle eigendom toevalt aan de gezonde partner. Die 'extra helft' (bovenop de helft die sowieso aan de langstlevende toekomt) verkreeg de begunstigde via het huwelijkscontract en niet uit een nalatenschap, zodat er in principe geen erfbelasting bij kwam kijken.

Sinds 2015 kan een sterfhuisclausule in Vlaanderen niet meer gebruikt worden om aan erfbelasting te ontsnappen. Maar twee jaar geleden oordeelde het Gentse Hof van Beroep dat die nieuwe regeling niet van toepassing is op sterfhuisclausules die opgesteld zijn vóór de inwerkingtreding van de huidige wetgeving, aangezien het om een antimisbruikbepaling gaat. Zoals verwacht, heeft het Hof van Cassatie dat arrest nu vernietigd.

In de woorden van het Hof: het betrokken artikel "bepaalt mede het belastbaar voorwerp van de erfbelasting en onderscheidt zich aldus van een antimisbruikbepaling die de administratie in geval van fiscaal misbruik toelaat om een niet-belastbare rechtshandeling te negeren en de belastingplichtige te belasten alsof het fiscaal misbruik nooit heeft plaatsgevonden". Dat het gewijzigde artikel "onmiskkenbaar een antimisbruikbepaling is", zoals het Gentse hof volhield, klopt dus niet en het hof kon daaruit dus niet afleiden dat de gewijzigde versie van het artikel slechts uitwerking heeft op rechtshandelingen en clausules die dateren vanaf zijn inwerkingtreding, zijnde 1 juli 2015. Het Gentse arrest wordt dus verbroken.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Koen Janssens</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscale Actualiteit, nr. 2021/32</i>
<i>Rechtbank/ Hof:</i>	<i>Hof van Cassatie (F.20.0071.N)</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>16 september 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>art. 2.7.1.0.4 VCF</i>

### **Enkele preciseringen over beroepskosten**

Een recent arrest van het hof van beroep te Gent handelt in casu over pietluttige cijfers, maar biedt op principieel vlak wel enkele nuttige preciseringen inzake aftrekbaarheid van beroepskosten.

Als verplaatsing tussen woon- en werkplaats legt de belastingplichtige ter zake een tussentraject tot aan het treinstation af per fiets. Daarvoor doet hij een beroep op het forfait van 0,15 EUR/km voor woon-werkverkeer dat niet met de eigen wagen gebeurt.

De directeursbeslissing over het bezwaar en het vonnis in eerste aanleg hadden de toepassing van dit forfait afgewezen, omdat niet het hele traject van en naar het werk met de fiets werd afgelegd. Voor die afwijzing ziet het hof van beroep geen steun in de wet. De afstand tussen de woonplaats en het station bedraagt 1,5 km. Dat wil de belastingplichtige telkens afgerond zien op 2 km. Het hof van beroep wijst die afronding dan weer af. Daar is

geen enkele rechtsgrond voor. De aftrek moet aansluiten bij de werkelijkheid, ook al is de forfaitaire kost per kilometer bepaald.

De belastingplichtige, analist-expert bij een bank, werkt ook thuis. Hij beschouwt meerdere plaatsen in zijn woning geheel of gedeeltelijk als beroepsruimte: een bureau en een zithoek met bureaumeubel op het gelijkvloers, een studeerkamer op de verdieping, de inkomhal met een fietsenstalling en twee traphallen. De fiscus aanvaardt enkel de studeerkamer en de fietsenstalling als beroepsmatig.

Het Hof van Beroep geeft de fiscus hierin gelijk. Het is de belastingplichtige die het bewijs moet leveren van het beroepsmatig gebruik van zijn woning. Aan die bewijslast voldoet hij niet. Voor het uitvoeren van het werk als analist-expert bij een bank moet men maar op een plaats tegelijk zijn. En voor wie geen volk ontvangt, zijn de gemeenschappelijke ruimten - zoals de inkomhal, de trap of het toilet - geen beroepsmatig gebruikte ruimten.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Stefaan Van Crombrugge</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1717</i>
<i>Rechtbank/ Hof:</i>	<i>Hof van Beroep, Gent (2019/AR/1028)</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>2 maart 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>art. 49, WIB 92</i>

### **Schenking roerend goed na uitbreng uit huwelijksgemeenschap: geen misbruik**

Uitbreng van goederen uit het gemeenschappelijk vermogen is een wijziging van het huwelijksvermogensstelsel waarbij echtgenoten van een gemeenschapsstelsel overgaan tot een gehele of gedeeltelijke scheiding van goederen, door gemeenschapsgoederen meteen toe te bedelen aan hun eigen vermogens, in de verhouding die ze zelf kiezen. Op die toebedeling is geen erfbelasting verschuldigd. Meestal gebeurt zulke uitbreng wanneer één van de echtgenoten terminaal ziek is, en worden de goederen dan toebedeeld aan de andere echtgenoot. Maar naar de mening van Vlabel frustriert deze verrichting de bepaling (in haar huidige versie) die stelt dat de verkrijging door de langstlevende echtgenoot van meer dan de helft van de gemeenschap krachtens een beding in het huwelijkscontract, wordt gelijkgesteld met een legaat voor de toepassing van de erfbelasting. VLABEL gaat ervan uit dat de partijen door een uitbreng bij leven, de gemeenschap 'ledigen', en zo de overgang van gemeenschapsgoederen bij het overlijden vermijden.

Bij notariële akte deed een kinderloos echtpaar een uitbreng van gemeenschapsgoederen. De in casu (vnl.) roerende goederen werden symmetrisch uitgebracht naar het eigen vermogen van beide echtgenoten. Voor de resterende gemeenschappelijke goederen werd een keuzebeding ingelast. Op dezelfde dag schonk één van de echtgenoten, klaarblijkelijk weer bij notariële akte, de blote eigendom van de hem toebehorende roerende goederen aan de andere echtgenoot, met voorbehoud van levenslang vruchtgebruik voor de schenker. Kort later overleed de echtgenoot die de schenking van de roerende goederen had gedaan. Vlabel zag in de constructie een geval van misbruik: enerzijds lediging van de gemeenschap, en anderzijds frustratie van de progressiviteit van de erfbelasting door de schenking van de roerende goederen.

Het beroepshof van Gent geeft Vlabel echter op beide punten ongelijk. De echtgenoten hebben zich geenszins buiten het toepassingsgebied van de wet geplaatst. Gelet op de afwezigheid van afstammelingen, zou het aandeel in het gemeenschappelijk vermogen van de eerst-stervende echtgenoot sowieso in volle eigendom vererfd zijn aan de langstlevende echtgenote. Toepassing van het keuzebeding, dat overigens pas werd ingevoerd door de kwestieuze verrichtingen, was in dit geval niet nodig. En zelfs indien zou worden aangenomen dat de kwestieuze verrichtingen de echtgenoten hebben toegelaten om zich buiten het toepassingsgebied ervan te plaatsen, toont VLABEL niet aan dat deze verrichtingen in tegenspraak zijn met de doelstellingen van de betreffende wetsartikels. Uit niets blijkt dat de wetgever dergelijke geregistreerde en belaste schenkingen tussen echtgenoten belastbaar wenste te stellen in de erfbelasting. Integendeel: er blijkt duidelijk dat de wetgever bevoordelingen (in de laatste drie jaar vóór het overlijden), die onderworpen werden aan de schenkbelasting, niet meer belastbaar achtte in de erfbelasting.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Stefaan Van Crombrugge</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscoloog, nr. 1719</i>
<i>Rechtbank/ Hof:</i>	<i>Hof van Beroep, Gent</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>27 april 2021</i>
<i>Art./ Wetboek:</i>	<i>artikel 2.7.1.0.4; art. 2.7.4.1.1; VCF</i>

### **Woning in vennootschap: hof te Gent aanvaardt toepassing bezoldigingstheorie**

In een arrest dat veel weerklank gevonden heeft in de dagbladpers, bevestigde het Gentse Hof van Beroep wat het al eerder geoordeeld heeft: als expliciet de intentie uitgedrukt wordt om de bedrijfsleider te vergoeden door de terbeschikkingstelling van een onroerend goed, is de bezoldigingstheorie van toepassing. Op basis van die redenering zijn alle kosten voor de woning aftrekbaar. Dat de kosten veel hoger uitvallen dan het belastbare voordeel van alle aard, is daarbij geen criterium...

Een managementvennootschap is volle eigenaar van een villa met zwembad en poolhouse. De woning wordt voor 20% gebruikt voor de activiteiten van de vennootschap. De resterende 80% wordt gratis ter beschikking gesteld van de bedrijfsleider. De vennootschap brengt alle kosten m.b.t. de woning in aftrek. Ze beroept zich daarvoor op de welbekende bezoldigingstheorie: de terbeschikkingstelling van de woning is een vorm van bezoldiging, en omdat een bedrijfsleidersbezoldiging in principe gewoon aftrekbaar is, moeten ook de kosten voor de woning gewoon aftrekbaar zijn.

Toch verwerpt de fiscus de aftrek. Het Hof van Cassatie heeft toepassing van de bezoldigingstheorie namelijk onderworpen aan een voorwaarde: de belastingplichtige moet aantonen dat de terbeschikkingstelling van het onroerend goed specifiek bedoeld is als vergoeding voor werkelijke prestaties van de belastingplichtige. Dat bewijs is in dit geval niet geleverd, vond de fiscus. In het contract met de bedrijfsleider bijvoorbeeld wordt daarover met geen woord gerept. En de bedrijfsleider ontving ook al een gewone bezoldiging in geld. Dan kan niet zomaar aangenomen worden dat de terbeschikkingstelling van de woning bedoeld is als bezoldiging, argumenteerde de fiscus.

Maar in dit geval is er een duidelijk bewijs van de loonpolitiek. De notulen van de algemene vergadering vermelden namelijk met zoveel woorden dat de bezoldiging van de zaakvoerder voor de uitoefening van zijn mandaat zowel het periodieke loon in speciën omvat als de voordelen in natura m.b.t. het privégebruik van de woning. Daarbij komt nog dat de managementvennootschap maar één zaakvoerder en aandeelhouder heeft (en geen personeel). Ze verkrijgt dus slechts belastbare inkomsten door de prestaties van haar zaakvoerder, aldus het hof. Die inkomsten waren trouwens “aanzienlijk”.

<i>Auteur(-s):</i>	<i>Koen Janssens</i>
<i>Publicatie:</i>	<i>Fiscale Actualiteit, nr. 2021/36</i>
<i>Rechtbank/ Hof:</i>	<i>Hof van Beroep, Gent (2020/AR/1219)</i>
<i>Uitspraak dd.:</i>	<i>26 oktober 2021</i>

### III. RECHTSLEER

#### Liquidatiereserve en tax shelter: waakzaamheid geboden

Het toepassingsgebied van de liquidatiereserves is beperkt tot de “boekhoudkundige winst na belasting”.

Als de liquidatiereserves bij de vereffening van de vennootschap worden uitgekeerd onder de vorm van een liquidatiebonus, is er geen verdere roerende voorheffing meer verschuldigd. De 10% vennootschapsbelasting die verschuldigd is bij het aanleggen van de reserves vormt in dat scenario de eindbelasting. En ook als de liquidatiereserves vóór de vereffening van de vennootschap worden uitgekeerd, voorziet de wet in een fiscaal gunstregime: de verschuldigde roerende voorheffing wordt immers beperkt tot 20% bij uitkering binnen vijf jaar, en daalt verder tot 5% na het verstrijken van die sperperiode. Die vijfjarige termijn wordt gerekend vanaf de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarvoor de liquidatiereserve is aangelegd.

Bij de tax shelter wordt het fiscale voordeel uit een investering in de audiovisuele sector, de podiumkunsten of (binnenkort) de gaming-industrie in twee fases verworven. Eerst kan de investerende vennootschap – naar aanleiding van het ondertekenen van de raamovereenkomst – een voorwaardelijk vrijgestelde reserve aanleggen ten belope van 421% van haar investering. Dat heeft een rechtstreekse impact op de omvang van haar te bestemmen winst van het boekjaar. De winst van het boekjaar wordt immers verminderd met de overboekingen naar de belastingvrije reserves, teneinde de te bestemmen winst van het boekjaar te bekomen. Als alle tax shelter-voorwaarden tijdig gerespecteerd worden, dan krijgt de voorwaardelijk vrijgestelde reserve een definitief karakter. De vrijgestelde winsten moeten in deze fase niet langer als belastingvrije reserves geboekt worden; zij mogen overgeboekt worden naar de beschikbare reserves. Dit kan vrij van vennootschapsbelasting, d.m.v. de techniek van aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves in de aangifte. Op die manier komen de vrijgestelde reserves alsnog in de te bestemmen winst van

het boekjaar terecht – weliswaar pas in het jaar waarin de tax shelter wordt afgerond, en niet in het jaar waarin de winsten zijn gerealiseerd.

De belastingvrijstelling die voortvloeit uit een tax shelter-investering, is voorwaardelijk. Als niet alle vereisten blijvend gerespecteerd worden (bv. omdat de onaantastbaarheidsvoorwaarde geschonden wordt, of omdat de nodige attesten niet tijdig kunnen worden voorgelegd), dan gaat het fiscale voordeel verloren. In die hypothese verliest de reserve haar karakter van belastingvrije reserve, en wordt zij alsnog belastbaar.

De winsten die een vennootschap aanwendt voor het creëren van een belastingvrije reserve, maken niet langer deel uit van de te bestemmen winst van het boekjaar. Bijgevolg kunnen die winsten niet langer als liquidatiereserves aangemerkt worden voor het jaar waarin zij zijn gerealiseerd. Het is met andere woorden uitgesloten om eenzelfde winst zowel het karakter van belastingvrije (tax shelter) reserve als het karakter van liquidatiereserve toe te kennen. Merk op dat beide types van reserves het respecteren van de onaantastbaarheidsvoorwaarde vereisen. Het lijkt niet mogelijk om reserves aan te leggen die voldoen aan een dubbele onaantastbaarheidsvoorwaarde: eenmaal voor het behoud van de tax shelter-vrijstelling en eenmaal voor het behoud van de kwalificatie als liquidatiereserve. En zelfs als dat wel zou kunnen, zou de overboeking van de belastingvrije naar de beschikbare reserves op het einde van een succesvolle tax shelter-investering een inbreuk vormen op de onaantastbaarheidsvoorwaarde die gekoppeld is aan het statuut van de liquidatiereserve.

*Auteur(-s):*

*Anne Mieke Vandekerkhove*

*Publicatie:*

*Fiscale Actualiteit, nr. 2021/32*

*Art./ Wetboek:*

*art. 184quater, WIB 92*